**CONTRIBUCIÓN ‒ Contrato de obra pública ‒ Obra pública ‒ Contribución especial ‒ Elementos del tributo ‒ Hecho generador ‒ Sujeto activo ‒ Sujeto pasivo ‒ Tarifa**

Los antecedentes legislativos del artículo transcrito (artículo 6 Ley 1106 de 2006) revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo. (…) El texto del artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 permite identificar claramente los elementos esenciales de la contribución especial, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado tanto por la suscripción de los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, con entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, como por la adición del valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Municipio según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor del respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones.

**CONTRATO DE OBRA ‒ Obra pública ‒ Objeto ‒ Alcance ‒ Estatuto de contratación estatal**

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. […] Así pues, el Estatuto de contratación dice que “son contratos de obra los que celebren las entidades estatales”; y la norma acusada afirma que “(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público” deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos “con entidades de derecho público”, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal. Así las cosas, a juicio de la Sala no se presenta una falta de claridad y certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir “contratos de obra pública” con “entidades de derecho público” o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que indica que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante

**CONTRIBUCIÓN ‒ Hecho generador ‒ Contrato de obra ‒ Obra pública ‒ Suscripción del contrato ‒ Elemento material ‒ Elemento subjetivo**

[…] el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública se compone de un elemento material, en tanto requiere la suscripción de un contrato de obra, definido en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, un elemento subjetivo, esto es, que sea celebrado por una entidad de derecho público, a cuyo efecto se indica que el hecho de que la entidad pública se encuentre sometida al Estatuto General de Contratación o a un régimen especial, no es un factor determinante para establecer si se genera la contribución especial.

**RECURSOS NATURALES ‒ Contrato de exploración ‒ Contrato de explotación ‒ Régimen jurídico**

[…] la celebración de este tipo de contratos se rige por la legislación especial aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización.

**RECURSOS NATURALES ‒ Contrato de exploración ‒ Contrato de explotación ‒ Contrato de comercialización ‒ No genera contribución ‒ No constituyen obra pública**

La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta ECOPETROL en desarrollo de su objeto social, circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública. En efecto, nótese que los contratos en cuestión atañen a la recuperación ambiental de pozos, la construcción y adecuación de líneas eléctricas y alumbrado, obras civiles en las estaciones, plantas y muelles, el mantenimiento de instalaciones, tanques, tuberías y ductos, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral de las mismas, por lo cual la DIAN no podía escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública. Así, para la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados por ECOPETROL (obra pública), pues para tal efecto no debió circunscribirse al elemento subjetivo del hecho generador, esto es, que fuera suscrito por una entidad de derecho público, sino que le correspondía analizar que tales convenios fueron celebrados en el ámbito y desarrollo de la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contratos de obra pública.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número:** 25000-23-37-000-2013-00626-01 (22939)

**Actor:** ECOPETROL S.A.

**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 30 de noviembre de 2016[[1]](#footnote-1), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante no es sujeto pasivo de la contribución de contratos de obra pública y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por tal concepto. No condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

El 27 de mayo de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de los Grandes Contribuyentes expidió el oficio No. 131201241-201, a través del cual requirió a ECOPETROL S.A. para que rindiera información sobre el pago de la contribución de los contratos de obra pública, suscritos durante los años 2007 y 2008, en los siguientes términos:

*“(…)*

*De conformidad con lo señalado en la Ley 1106 de 2006, por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002, y en especial lo establecido en el artículo 6º inciso 1º cuyo texto reza: “… todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, 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…”, en armonía con el contenido del Decreto 3461 de 2007, esa entidad se encontraba en la obligación de retener y pagar la contribución especial del 5% del valor total de los contratos de obra pública y sus respectivas adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la Ley.*

*Conforme a lo anterior y de acuerdo al listado anexo de contratos y adiciones suscritos por ECOPETROL durante los años 2007 y 2008, en uso de las facultades consagradas en los artículos 684, 686 y 691 del Estatuto Tributario, le solicito suministrar dentro de los 15 días calendario siguientes al recibo de la presente comunicación, la prueba de pago de la respectiva contribución. En su defecto, sírvase rendir la explicación a la omisión de dicha obligación.*

*(…)”*

El 14 de junio de 2011, Ecopetrol dio respuesta al requerimiento de información, en la cual indicó que en desarrollo de su objeto social, la compañía no ha suscrito, ni suscribe contratos de obra pública que puedan considerarse gravados con la contribución especial.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes expidió las siguientes Resoluciones de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública a cargo de ECOPETROL S.A., las cuales fueron confirmadas por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN[[2]](#footnote-2).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONTRATO** | **RESOLUCIÓN DE DETERMINACION** | **RESOLUCIÓN QUE CONFIRMA** |
| 4013599  05/03/2007  OBRAS PARA LA ADECUACIÓN DE FACILIDADES DE PRODUCCIÓN Y MANTENIMIENTO INDUSTRIAL EN CAMPO TELLO, SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA, EN LA VIGENCIA 2007. | Resolución de determinación No. 900031 del 25 de mayo de 2012 | Resolución No. 900.001 de 27 de febrero de 2013 |
| 4013967  15/05/2007  OBRAS CIVILES DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO DE ÁREAS ALEDAÑAS A LOS POZOS Y EN LAS UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO UBICADAS EN LA VEREDA EL PUERTO, CAMPO CASABE DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A UBICADO EN EL MUNICIPIO DE YONDÓ (ANTIOQUIA) | Resolución de determinación No. 900044 del 12 de junio de 2012 | Resolución No. 900.002 de 22 de marzo DE 2013 |
| 4014206  14/05/2007  SUMINISTRO DE OBRAS DE MANTENIMIENTO DE TUBERIAS METALICAS PARA TRANSPORTE DE CRUDO GAS Y AGUA EN POZOS PRODUCTORES DE PETRÓLEO Y ESTACIONES DE RECOLECCIÓN PERTENECIENTES A LOS CAMPOS RIO ZULIA Y ARAUCA DEL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES TIBÚ DE ECOPETROL S.A., UBICADOS EN LA VEREDA SAN AGUSTÍN DE LOS POZOS, CORREGIMIENTO DE BUENA ESPERANZA, MUNICIPIO DE CÚCUTA (NORTE DE SANTANDER) Y MUNICIPIO DE (sic) | Resolución de determinación No. 900048 del 12 de junio de 2012 | Resolución No. 900.003 de 22 de marzo de 2013 |
| 4013966  10/04/2007  OBRAS CIVILES DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO EN LAS ÁREAS ALEDAÑAS A LOS POZOS Y EN LAS UNIDADES DE BOMBEO MECANICO UBICADAS EN LA VEREDA EL CONDOR, CAMPO CASABE DE LA SUPERTINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. UBICADAS EN EL MUNICIPIO DE YONDÓ (ANTIOQUIA) | Resolución de determinación No. 900041 del 5 de junio de 2012 | Resolución No. 900.004 de 22 de marzo de 2013 |
| 4013913  30/03/2007  OBRAS DE MANTENIMIENTO A LAS UNIDADES DE MONITOREO REMOTO DE LOS SISTEMAS DE PROTECCIÓN CATÓDICA DE LOS POLIDUCTOS A CARGO DEL ÁREA TÉCNICA ANDINA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900032 de 1 de junio de 2012 | Resolución No. 900.005 de 22 de marzo de 2013 |
| 4013591  25/04/2007  OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO SAND BLASTING Y PINTURA DE DOS TANQUES HORIZONTALES PARA ALMACENIMIENTO DE COMBUSTIBLE JP 1ª Y ADECUACIÓN DE CASETA DE BOMBAS DE SUMINISTRO EN LAS INSTALACIONES DEL AERÓDROMO DE LA SOR DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN EL MUNICIPIO DE ORITO | Resolución de determinación No. 900043 del 12 de junio de 2012 | Resolución No. 900.006 de 22 de marzo de 2013 |
| 4014233  11/05/2007  OBRAS ELÉCTRICAS Y DE INSTRUMENTACIÓN PARA LA EMERGENCIA DEL HORNO SH 254 DE LA UNIDAD 250 DEL DEPARTAMENTO DE REFINACIÓN DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA SANTANDER | Resolución de determinación No. 900038 de 1 de junio de 2012 | Resolución No. 900.007 de 22 de marzo de 2013 |
| 4014053  20/04/2007  CONSTRUCCIÓN DE CERCA DE ALAMBRE DE PÚAS, SIEMBRA DE ARBOLES Y MANTENIMIENTO DE ARBOLES PLANTADOS EN EL PARQUE “OSO HORMIGUERO” | Resolución de determinación No. 900034 del 1 de junio de 2012 | Resolución No. 900.008 de 26 de marzo de 2013 |
| 4013999  13/04/2007  SUMINISTRO DE OBRA DE REPARACIÓN Y PINTURA DE ESTRUCTURAS METALMECANICAS Y CIVILES EN LA DARSENA DE BOMBAS DE AGUA SALADA DE LA REFINERIA DE CARTAGENA | Resolución de Determinación No. 900037 del 1 de junio de 2012 | Resolución No. 900.009 de 26 de marzo de 2013 |
| 4013647  09/03/2007  SUMINISTRO DEL SERVICIO DE PROCESAMIENTO DE EMULSIÓN ASFALTICA REQUERIDA PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LOCACIONES Y PETROLERAS Y SUS VIAS DE ACCESO A LOS PROYECTOS ALIANZA, CASABE, Y DESARROLLO ADICIONAL YARIGUI DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO Y PARA LOS PROYECTOS LLANITO GALA, TESORO, NUTRIA Y BONANZA DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL MAR EN LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A | Resolución de determinación No. 900003 del 8 de febrero de 2012 | Resolución No. 900.001 de 12 de marzo de 2013 |
| 4013729  16/03/2007  OBRAS PARA LA RECUPERACIÓN DEL REFRACTARIO POR EMERGENCIA DE LOS HORNOS H253 Y H254 EN LA UNIDAD 250 DEL DEPARTAMENTO DE REFINACIÓN DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN BARRANCABERMEJA - SANTANDER | Resolución de determinación No. 900006 de 8 de febrero de 2012 | Resolución No. 900.002 de 12 de marzo de 2013 |
| 4013460  26/02/2007  OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MONTAJE DE LAS FACILIDADES ELECTRICAS DE SUPERFICIE DE LA CAMPAÑA Y DE PERFORACIÓN 2007 RELACIONADO CON LOS POZAS DEL CLUSTER V Y LAS REDES ELECTRICAS DE 34.5 KV CONEXAS, APIAY 26 Y SURIA SUR 16 DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERCIONES APIAY DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA LA NUEVA, ACACIAS Y VILLAVICENCIO (META) | Resolución de determinación No. 900008 del 13 de febrero de 2012 | Resolución No. 900.003 de 12 de marzo de 2013 |
| 4013427  20/02/2007  SUMINISTRO DEL SERVICIO DE PROCESAMIENTO DE EMULSIÓN ASFÁLTICA PARA EL MANTENIMIENTO DE LOCACIONES Y VIAS DE ACCESO A POZOS PRODUCTORES EN LOS CAMPOS DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO, UBICADA EN EL CENTRO, SANTANDER Y EN LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A | Resolución de determinación No. 900007 del 8 de febrero de 2012 | Resolución No. 900.004 de 13 de marzo de 2012 |
| 4013281  08/02/2007  SERVICIO DE REACONDICIONAMEINTO DE POZOS CON EQUIPO AUTOPROPULSABLE, EN LOS POZOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA-TOLIMA (SOH) | Resolución de determinación No. 900015 del 6 de marzo de 2012 | Resolución No. 900.005 de 14 de marzo de 2013 |
| 4013666  13/03/2007  OBRAS DE ADECUACIÓN DE VÍAS DE ACCESO Y CONSTRUCCIÓN DE LOCALIZACIONES PARA LA PERFORACIÓN DE POZOZ PETROLEROS CAMPOS APIAY-SURIA, PERTENECIENTES A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE APIAY DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DEL META | Resolución de determinación No. 900016 del 21 de marzo de 2012 | Resolución No. 900.006 de 19 de marzo de 2013 |
| 4013981  12/04/2007  OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LA ESTACIÓN DE RECOLECCIÓN GARZAS DE LA SUPERINTENDENCIA DEL RIO DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO WILCHES (SANTANDER) | Resolución de determinación No. 900020 del 23 de marzo de 2012 | Resolución No. 900.008 de 19 de marzo de 2013 |
| 4013789  23/03/2007  OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LOCALIZACIONES PARA LA PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS Y ADECUACIÓN DE VÍAS DE ACCESO A POZOS EN EL CAMPO CASTILLA (CASTILLA 32 Y CASTILLA 33) PERTENECIENTES A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY DE LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL, UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DEL META | Resolución de determinación No. 900017 del 21 de marzo de 2012 | Resolución No. 900.007 de 19 de marzo de 2013 |
| 4013786  22/03/2007  OBRAS PARA LA TERMINACIÓN DE LA REPOSICIÓN DE LÍNEAS DE FLUJO DE POZOS PARA LOS CAMPOS CASTILLA Y CHICHIMENE DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY, UBICADA EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA LA NUEVA, ACACIAS Y VILLAVICENCIO, EN EL DEPARTAMENTO DEL META VIGENCIA 2007 | Resolución de determinación No. 900012 del 27 de febrero de 2012 | Resolución No. 900.009 de 20 de marzo de 2013 |
| 4014671  5/07/2007  SUMINISTRO E INSTALACIÓN DE PISO DURO 33 X 33 PARA LAS ADECUACIONES DEL EDIFICIO CAXDAC DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN LA CIUDAD DE BOGOTA. | Resolución de determinación No. 900061 del 27 de junio de 2012 | Resolución No. 900.011 de 22 de abril de 2013 |
| 4014843  25/07/2007  OBRAS DE PINTURA A LÍNEAS Y ESTRUCTURAS METÁLICAS DE LA COORDINACIÓN DE CONTROL DE MERGENCIAS DE LA REFINERIA DE CARTAGENA S.A. | Resolución de determinación No. 900058 del 27 de junio de 2012 | Resolución No. 900.010 de 22 de abril de 2013 |
| 4013846  1/03/2007  SUMINISTRO DE OBRAS DE PINTURA Y REPARACIÓN A LINEAS Y ESTRUCTURAS METÁLICAS EN LA REFINERIA DE CARTAGENA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900063 del 27 de junio de 2012 | Resolución No. 900.001 de 22 de abril de 2013 |

**DEMANDA**

ECOPETROL S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó que se declare la nulidad de las Resoluciones antes enunciadas y, como consecuencia de la declaración anterior, pidió *“se ordene a la DIAN declarar a ECOPETROL S.A. a paz a salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión”[[3]](#footnote-3)*.

La sociedad demandante invocó como normas violadas las siguientes:

* Artículos 13, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución Política.
* Artículos 643, 715, 716, 717 y 730 del Estatuto Tributario.
* Artículo 76 de la Ley 80 de 1993.
* Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
* Artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.
* Ley 1118 de 2006.
* Ley 1150 de 2007.
* Decretos Nos. 3461 de 2007, 4048 de 2008.
* Conceptos DIAN Nos. 036803 del 17 de mayo de 2007, 009714 del 4 de agosto de 1993 y 063832 de 2008.

Sobre el concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:

**1. Nulidad de los actos administrativos por falta de competencia de**

**la DIAN para determinar la contribución de los contratos de obra pública.**

Expresó que la Ley 1106 de 2006 que estableció la contribución de los contratos de obra pública, no determinó la competencia funcional para su administración, ni existe norma que le otorgue a la DIAN la facultad de expedir las resoluciones de determinación de este tributo.

Agregó que la DIAN vulneró el artículo 123 de la Constitución Política y el Decreto 4048 de 2008, pues dentro de las competencias residuales asignadas a la DIAN no se encuentra la de administrar contribuciones.

Manifestó que el Ministerio del Interior, en la Circular Externa CIR 13-000000007-2013, reconoció expresamente que es competente para adelantar el cobro y fiscalización de la contribución de los contratos de obra pública establecida en la Ley 1106 de 2006.

Indicó que las resoluciones demandadas son nulas, por haber sido expedidas por una entidad sin competencia, lo que implica la violación del debido proceso consagrado en los artículos 29 de la Constitución Política y 730 del Estatuto Tributario.

**2. Prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución de los contratos de obra pública.**

Afirmó que la Administración Tributaria nunca le notificó a la sociedad un emplazamiento o requerimiento especial, que suspendiera el término de caducidad del proceso de determinación del tributo, ni el término de prescripción de la acción de cobro, en tanto que apenas solicitó información de contratos y facturas mediante requerimientos ordinarios, y posteriormente expidió los actos de determinación.

Indicó que la DIAN, al señalar que no hay lugar a prescripción o caducidad de la contribución porque esta se causa en el momento de la realización de los pagos y no al momento de la suscripción del contrato o prorroga, desconoce el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Adujo que con el fin de evitar la prescripción de la facultad de determinación del tributo y su cobro, la Administración debió adelantar el procedimiento establecido en los artículos 643, 715, 716, y 717 del E.T. y expedir los correspondientes actos previos dentro los cinco (5) años contados a partir de la suscripción de cada contrato.

Concluyó que respecto de las resoluciones notificadas después del vencimiento de los cinco años[[4]](#footnote-4), las obligaciones se encuentran prescritas.

**3. Nulidad de los actos administrativos demandados por aplicación e interpretación indebida de la Ley 1106 de 2006.**

Expresó que de la exposición de motivos y antecedentes de la Ley 1106 de 2006, se concluye que la intención del legislador fue excluir a las entidades que no se dedicaban a la construcción y mantenimiento de vías o de obras públicas, en los términos de la Ley 80 de 1993.

Manifestó que se presenta una indebida aplicación e interpretación del hecho generador de la contribución, pues los contratos que celebra ECOPETROL para el desarrollo de la infraestructura, en cumplimiento de su objeto social, esto es, las actividades de exploración y explotación, transporte y refinación, no pueden calificarse como obra pública, ya que dada su especialidad y propósito no corresponden a la prestación de un servicio público, como lo es un puente, una carretera o un acueducto, que implican un uso por la comunidad, en oposición a las desarrolladas por la actora, de naturaleza industrial, que obviamente no conllevan tal uso.

**4. Nulidad de los actos acusados por desconocimiento del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.**

Expresó que, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley 80 de 1993,

ECOPETROL se encuentra en un régimen especial diferente al Estatuto General de Contratación, por lo cual no celebra contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de dicha ley.

Destacó que la DIAN en el Concepto No. 063832 de 2008, en el que analizó la aplicación de la contribución de obra pública respecto de los contratos suscritos por ECOPETROL, concluyó que el gravamen no es aplicable a los relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de minería.

Anotó que la demandada, de manera contraria a la ley y a su propia doctrina[[5]](#footnote-5), sostiene que la exclusión del tributo solo opera respecto de los convenios de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, y no frente a los contratos que estén relacionados con estas actividades.

Manifestó que en razón al objeto social, todos los contratos que desarrolla la sociedad se relacionan con actividades petroleras. Agregó que los actos acusados son nulos por falta de motivación, toda vez que la demandada no motivó ni demostró que los contratos no correspondieran al desarrollo de las actividades de explotación, explotación, refinación y demás propias del sector.

Asimismo, indicó que, de conformidad con el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, los contratos que suscribe la entidad al no estar sometidos a procesos de licitación pública o a procesos de selección abierta, son excluidos de la contribución de obra pública.

**5. Nulidad de los actos acusados por falta de aplicación de los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y, 13 y 363 de la Constitución Política.**

Expresó que no se entiende por qué la DIAN pretende desconocer sus propios conceptos y gravar los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. a través de los actos demandados.

Aseguró que resulta más evidente la vulneración manifiesta de los principios de certeza y seguridad jurídica en favor del contribuyente, cuando en adición al Concepto DIAN No. 036803 de 2007, la entidad y la Contraloría General de la República ratifican la no causación del tributo respecto de los contratos relacionados con actividades relacionadas con el sector de los hidrocarburos.

Señaló que las resoluciones demandadas van en contra de los postulados de la buena fe que rigen las actuaciones de las autoridades públicas, porque la DIAN actúa en contradicción a su propia doctrina.

**6. Nulidad por falta de motivación de los actos administrativos demandados.**

Enfatizó que la DIAN no puede generalizar que todo contrato que se realice sobre un inmueble pueda ser considerado como un contrato de obra pública sujeto a la contribución, sino que debe exponer las razones, argumentos y pruebas que lleven a tal conclusión, lo que no ocurrió en el caso.

**7. Nulidad por violación del debido proceso y el derecho de defensa de ECOPETROL S.A.**

Consideró que a la luz del artículo 29 de la Constitución Política, la DIAN está en la obligación de aplicar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para la determinación, liquidación, discusión y cobro de la contribución de los contratos de obra pública. Al respecto, anotó que la sociedad no fue notificada de un emplazamiento o acto preparatorio que le permitiera controvertir antes de la liquidación oficial, los argumentos y pruebas presentadas por la Dirección de Impuestos.

**8. ECOPETROL no es sujeto pasivo ni responsable de la contribución por obra pública.**

Afirmó que, de conformidad con la Ley 1106 de 2006, la obligación tributaria de liquidación y pago de la contribución por suscripción de contratos de obra pública recae exclusivamente en las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos de obra pública, por lo cual la obligación tributaria se predica de manera exclusiva de los contratistas y no de la sociedad o entidad contratante.

Expresó que la ley no estableció una solidaridad entre el contratista y la entidad o sociedad contratante, ya que la obligación de pago solo surge para el contratista.

**9. Nulidad por vulneración del principio de equidad en materia tributaria.**

Señaló que la DIAN inició procedimientos contra ECOPETROL S.A., sin extender dicha actuación o tratamiento tributario contra otras entidades públicas que comparten la misma naturaleza jurídica, como el Banco de la República, Universidades Públicas o entidades prestadoras de servicios públicos.

Solicitó la nulidad de los actos demandados, por violación de los principios de igualdad y equidad del sistema tributario.

**OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[[6]](#footnote-6):

Enfatizó que la Corte Constitucional en las sentencias C-930 de 7 de noviembre de 2007 y C-1153 de 26 de noviembre de 2008, precisó que la contribución por contrato de obra pública tiene la naturaleza de un impuesto, por lo tanto, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de la misma.

Añadió que la facultad para expedir las resoluciones de determinación de los tributos radica en el jefe de la División de Liquidación, por lo cual no se vislumbra la falta de competencia señalada por la parte actora.

Manifestó que no se configura la prescripción alegada por la demandante, pues la contribución se causa “al momento del pago del anticipo y los subsiguientes pagos que efectúen las entidades de derecho público a los contratistas”. Al respecto, anotó que, en este caso, las resoluciones de determinación de la contribución fueron proferidas dentro de los 5 años siguientes contados a partir del respectivo pago.

Precisó que la Ley 1106 de 2006 tuvo como fundamento no solo el hecho de que los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría no recibían recursos por la contribución de obra, sino también garantizar recursos para la seguridad.

Consideró que los contratos que no estén directamente relacionados con

las actividades de exploración y explotación de los recursos naturales, aun cuando no se encuentren regidos por la Ley 80 de 1993, están sometidos a la contribución especial señalada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por configurarse el hecho generador del tributo, esto es, la celebración de contratos de obra pública.

Indicó que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 establece el hecho generador del tributo, sin distinguir si el régimen contractual de la entidad se rige por el derecho privado o por el estatuto general de contratación.

Señaló que, contrario a lo afirmado por la actora, el Decreto 3461 de 2007 no prevé exclusión de la contribución sobre los contratos de obra pública, pues el hecho generador atiende a la existencia del contrato y no al mecanismo de selección del contratista.

Arguyó que no se presenta la falta de correspondencia entre la actuación de la administración y la doctrina oficial, toda vez que el Concepto No. 063832 de 3 de julio de 2008 alude al Banco de la Republica. Al efecto, expresó que la Contraloría General de la República comparte la tesis de la DIAN.

Adujo que no puede predicarse la falta de motivación de los actos acusados, pues en ellos se exponen los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la a DIAN a concluir que los contratos están relacionados con actividades de construcción, mantenimiento y reparación de bienes inmuebles y sobre ellos se debía practicar la retención del 5% correspondiente a la contribución por contrato de obra pública.

Expresó que la DIAN no ha vulnerado los derechos al debido proceso y de defensa de la actora, ya que a Ecopetrol se le remitió como acto preparatorio el Oficio No. 1 31 201 241 201 de fecha 27 de mayo de 2011, mediante el cual le solicitó la prueba del pago de la contribución por los contratos suscritos durante los años 2007 y 2008.

Agregó que Ecopetrol S.A. dio respuesta al citado oficio el 14 de junio de 2011, oportunidad en la que presentó oposición a la obligación de efectuar la correspondiente retención y pago de la contribución por la suscripción de contratos de obra pública.

Manifestó que el procedimiento empleado por la Administración le permitió a la sociedad ejercer el derecho de defensa y contradicción, mediante la interposición del recurso de reconsideración, el cual fue resuelto de manera oportuna.

Afirmó que las resoluciones de determinación no se basan en pruebas ocultas, sino en las afirmaciones, pruebas y documentos aportados directamente por Ecopetrol S.A., así como en los respectivos fundamentos de hecho y de derecho expuestos por la Administración.

Indicó que de acuerdo con en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, el sujeto pasivo de la contribución de obra pública es la entidad pública contratante, y su recaudo y pago es responsabilidad exclusiva de las entidades contratantes.

Solicitó al Tribunal, que se inhiba para conocer del cargo relacionado con

la vulneración del principio de equidad, toda vez que no fue objeto de discusión en la vía gubernativa. Agregó que la equidad tributaria es de doble vía, porque implica que el responsable debe tributar por lo que le corresponde y el Estado no le puede exigir más.

**Trámite procesal**

Mediante Auto de 2 de octubre de 2014[[7]](#footnote-7), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca acumuló a este proceso, el radicado con el No. 11001-33- 37-039-2013-00103-00 que cursaba en el Juzgado 39 Administrativo

del Circuito Judicial de Bogotá, entre las mismas partes y con las mismas pretensiones, en el que se demandaron los siguientes actos:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONTRATO** | **RESOLUCION DE DETERMINACION** | **RESOLUCION QUE CONFIRMA** |
| 4013890  02/04/2007  “OBRAS PARA LA REPOSICIÓN DEL SELLO PRIMARIO, SELLO SECUNDARIO Y RASPADORES DE PARAFINA Y SUMINISTRO FABRICACIÓN Y MONTAJE DEL SISTEMA DE DRENAJE DEL TANQUE DE ALMACENAMIENTO TK – 703 (120 KBLS) DEL ODC DE LA PLANTA VASCONIA II, MUNICIPIO DE PUERTO BOYACÁ, (DEPARTAMENTO DE BOYACÁ)”. | Resolución de determinación No. 900001 del 7 de febrero de 2012 | Resolución No. 900039 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013276  07/02/2007  “SUMINISTRO DEL SERVICIO DE PROCESAMIENTO DE EMULSIÓN ASFÁLTICA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO, DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A.”. | Resolución de determinación NO. 900002 del 7 de febrero de 2012 | Resolución No. 900040 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4017985  14/05/2008  “OBRAS PARA MANTENIMIENTO DE SELLOS TECHO FLOTANTE EN EL TANQUE DE ALMACENAMIENTO TP – 202 (50 kbls) PLANTA ARAGUANEY DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.” | Resolución de determinación No. 900004 del 8 de febrero de 2012 | Resolución No. 900041 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013644  07/03/2007  “OBRAS PARA LA REPOSICIÓN Y MONTAJE DE LOS RASPADORES EN NEOPRENO DEL SELLO SECUNDARIO (WIPER) DEL TANQUE TP – 203 (50000 BLS) DE LA PLANTA ARAGUANEY DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A”. | Resolución de determinación No. 900005 del 8 de febrero de 2012 | Resolución No. 900045 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013253  05/02/2007  “OBRAS PARA LA ADECUACIÓN DE CUARTO DE CONTROL GENERACIÓN DE ENERGIA, ADECUACIÓN LABORATORIO Y COMPLEMENTARIAS PARA SALA DE INDUCCIÓN Y CONTROL DE ACCESO EN CAMPO TELLO SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900009 del 13 de febrero de 2012 | Resolución No. 900047 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013423  20/02/2007  “OBRAS CIVILES PARA EL MANTENIMIENTO DE VÍAS Y LOCACIONES PETROLERAS DE LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. CON SEDE EN YONDÓ ANTIOQUIA.” | Resolución de determinación No. 900010 del 23 de febrero de 2012 | Resolución No. 900046 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013247  05/02/2007  “OBRAS DE ALISTAMIENTO TERMICO A LAS LINEAS, EQUIPOS Y ACCESORIOS DE LAS PLANTAS DE CRUDO, CRACKING Y ELEMENTOS EXTERNOS DE LA GRC”. | Resolución de determinación No. 900011 del 23 de febrero de 2012 | Resolución No. 900048 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013131  26/01/2007  “OBRAS DE REPARACIÓN DE LA CASETA DE COMUNICACIONES Y RESTABLECIMIENTO DE LAS CONDICIONES OPERATIVAS EN EL SECTOR DENOMINADO AMARILLO DEL OLEODUCTO TRASANDINO”. | Resolución de determinación No. 900013 del 27 de febrero de 2012 | Resolución No. 900044 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4017353  10/03/2007  OBRA DE CONSTRUCCIÓN DE ESTRUCTURAS DE CIMENTACIÓN PARA INSTALACIÓN Y MONTAJE DE CUBIERTA EN MEMBRANAS ARQUITECTÓNICAS EN LAS INSTALACIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900014 del 5 de marzo de 2012 | Resolución No. 900042 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013850  26/03/2007  “ADECUACIÓN DE ESTRUCTURA PARA CUARTO COMUNICACIONES Y ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS EN CAMPO TELLO SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA”. | Resolución de determinación No. 900018 del 21 de marzo de 2012 | Resolución No. 900043 del 30 de noviembre de 2012 |
| 4013383  16/02/2007  “OBRAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE ANCLAJES PARA LOS EQUIPOS DE REACONDICIONAMIENTO DE POZOS DE LA SUPERINTENDENCIA DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A.” | Resolución de determinación No. 900019 del 22 de marzo de 2012 | Resolución No. 900049 del 30 de noviembre de 2012 |

**AUDIENCIA INICIAL**

El 10 de julio de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[[8]](#footnote-8). En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas y se concretó el asunto litigioso en determinar la legalidad de “*las Resoluciones de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública suscritos durante el año 2007, proferidas por la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN y sus correspondientes confirmatorias proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, relacionadas en el acápite de pretensiones de la demanda visible a folios 31-32 c.p.1. Y de manera específica el litigio frente a los actos acusados, conforme a los cargos de nulidad formulados, se centra en determinar: (i) si fueron proferidos sin competencia funcional temporal, (ii) si adolecen de falta motivación; (ii) (sic) si Ecopetrol S.A. es sujeto pasivo de la contribución por obra pública; y (iv) si fueron proferidos conforme al régimen legal aplicable y los principios de legalidad y equidad tributaria, buena fe, debido proceso y defensa”.*

La apoderada de la parte demandante aclara que el proceso se encuentra acumulado con el 2013-00103 proveniente del Juzgado 39 Administrativo de Bogotá, por lo que entiende que la fijación del litigio incluye lo discutido en dicho proceso. La Magistrada señaló que “*no se hizo alusión a la acumulación referida en consideración a que en el proceso 2013-00103 ya se había realizado audiencia inicial, por lo que la fijación allí contenida se analizará conjuntamente en el momento de proferir sentencia*”.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no es sujeto pasivo de la Contribución de Contratos de Obra Pública determinad en los actos que se anulan[[9]](#footnote-9) y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por tal concepto.

Para el efecto, luego de aludir al régimen normativo que regula la contribución de obra pública, transcribió apartes de la sentencia de 22 de octubre de 2015, proferida por la Sección Cuarta de ese tribunal[[10]](#footnote-10), en la cual, frente a un caso con supuestos fácticos y jurídicos similares, se concluyó que no estaban ajustados a derecho los actos de determinación de la contribución de obra pública a cargo de ECOPETROL, toda vez que no se tuvo en cuenta que el elemento objetivo del hecho generador no se configuró, pues la demandante no celebró contratos de obra pública, sino que los mismos corresponden a contratos directamente relacionados con su actividad de exploración, explotación y refinería de hidrocarburos, que no se encuentran gravados con el tributo.

Al efecto, destacó que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 prevé una excepción consistente en que los contratos relacionados con la exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos), así como los de comercialización propios del sector minero, no se encuentran sujetos al pago de la contribución de obra pública, ya que no se enmarcan dentro de la definición de contrato de obra establecida en el numeral 1 del artículo 32 de la precitada ley.

Advirtió que el objeto de los contratos cuestionados por la DIAN, se encuentra directamente relacionado con las actividades de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, así como de operaciones complementarias a esa actividad, razón por la cual se enmarcan dentro de la excepción prevista en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por lo cual no comportan hechos generadores de la contribución de obra pública.

Precisó que si bien los contratos consisten en la construcción, mantenimiento, instalación y adecuación de obras civiles que entrañan la ejecución de un trabajo material sobre bienes inmuebles, su ejecución se encuentra relacionada con el objeto social de Ecopetrol, esto es, la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos.

Concluyó que no se configuró el hecho generador de la contribución por contratos de obra pública y, por ende, ECOPETROL no es sujeto pasivo de la misma.

Por tanto, manifestó relevarse de analizar los demás cargos de nulidad. No obstante, inicialmente aludió a la competencia residual de la DIAN (Art. 1 del Decreto 4048 de 2008) para la administración de la contribución de obra pública, a la configuración parcial de la prescripción respecto de algunos pagos efectuados en cinco contratos[[11]](#footnote-11) y al acto previo a las resoluciones de determinación expedido por la DIAN, el cual fue respondido por la sociedad actora, quien ejerció su derecho de defensa y contradicción.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente[[12]](#footnote-12):

Señaló que las sentencias a las que hizo referencia el *a quo* son de primera instancia y no están ejecutoriadas, razón por la cual, no es procedente aplicar la argumentación desarrollada en dichos fallos.

Arguyó que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, el hecho generador del tributo se configura por la celebración o adición de contratos de obra pública.

Manifestó que, contrario a la tesis del Tribunal, los contratos que no estén directamente relacionados con las citadas actividades de exploración y explotación, aun cuando no estén regidos por el estatuto de contratación, están sometidos a la contribución especial señalada en la Ley 1106 de 2006.

Expresó que, con independencia a la naturaleza del bien sobre el cual se realiza la obra, lo que le da el carácter de contrato de obra pública es que sea suscrito por una entidad pública como lo es ECOPETROL.

Precisó que la Corte Constitucional en la sentencia C-1153 de 2008, y el Consejo de Estado en las sentencias del 12 de marzo de 2012 (17907) y 14 de agosto de 2013 (18975), reiteran que de manera independiente al régimen jurídico aplicable a la entidad, la contribución se causa cuando confluyen dos factores: que se suscriban contratos de obra pública, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, con entidades de derecho público.

Alegó que las resoluciones de determinación fueron proferidas dentro del término previsto por el legislador y por tanto no había prescrito la

acción para proferir los actos de determinación. Dijo que el término se debe contar a partir del último pago realizado por la demandante, considerando que su cuantía solo es determinada hasta que se suscriba el acta final de la liquidación del contrato.

En cuanto a los demás cargos de la demanda que no fueron objeto de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** expresó que debe confirmarse la sentencia de primera instancia, toda vez que la DIAN no desvirtuó que los contratos cuestionados no están relacionados con actividades de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos y actividades complementarias[[13]](#footnote-13).

Señaló que la DIAN pretende desconocer el precedente judicial que se ha conformado en casos idénticos, objeto de sentencias proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con lo cual se violaría el principio de certeza judicial.

Agregó que las resoluciones objeto de demanda desconocen el artículo 9 de la Ley 1118 de 2006, que establece la prohibición de imponer cargas fiscales diferentes a las derivadas del desarrollo de su objeto social.

Frente a los demás aspectos discutidos en el proceso, reiteró lo expuesto en la demanda y los alegatos de primera instancia.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada[[14]](#footnote-14).

Expresó que, como surge del examen efectuado por el Tribunal, se debe tener en cuenta la relación existente entre el objeto social de Ecopetrol (actividades de exploración y explotación, así como sus complementarias) y la finalidad de los contratos en cuestión, sometidos a una regulación especial que, conforme con el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, están excluidos del tratamiento previsto para los contratos regulados por el Estatuto de Contratación. Al respecto, indicó que la DIAN desatendió su propia doctrina, contenida en el Concepto No. 048027 de 8 de agosto de 2014.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se discute la legalidad de los actos administrativos demandados por los cuales la DIAN determinó la contribución de obra pública a cargo de ECOPETROL S.A., respecto de los contratos suscritos en el año 2007.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si los contratos celebrados por ECOPETROL S.A., relacionados en los actos administrativos demandados, se encuentran sujetos a la contribución de obra pública prevista en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

**Contribución de los contratos de obra pública. Reiteración jurisprudencial**

Al respecto, se advierte que en relación con los supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, entre las mismas partes, la Sala se pronunció en la sentencia de 22 de febrero de 2018, Exp. 22536, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, por lo cual, en lo pertinente, se reiterará el criterio jurisprudencial expuesto en la citada providencia.

El citado artículo 6 de la Ley 1106 establece:

*“ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, 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.*

*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.*

*Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.*

*Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.*

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

*PARÁGRAFO 2o. 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.”*

En torno a la contribución de obra pública consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, en providencia de 14 de agosto de 2013, la Sección precisó lo siguiente[[15]](#footnote-15):

***GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA***

*(…)*

*Los* ***antecedentes legislativos*** *del artículo transcrito (artículo 6 Ley 1106 de 2006) revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los* ***contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras****, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo. Dice el respectivo informe de ponencia[[16]](#footnote-16):*

*“El artículo 6° pretendía ampliar la contribución del 5% a todos los contratos de obra pública, así como la eliminación de la excepción de aplicación del tributo a la celebración, adición de contratos de concesión de obra pública a que se refiere el parágrafo 3° del artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002.*

*Dicha modificación encuentra asidero en que los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría no reciben recursos de seguridad por este concepto, toda vez que no ejecutan contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, a que se refiere el artículo 120 de la Ley objeto de prórroga.” (Destacado fuera del texto)*

*Del hecho generador de la contribución especial*

*El texto del artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 permite identificar claramente los* ***elementos esenciales de la contribución especial****, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado tanto por la* ***suscripción de los contratos******de obra pública******y de concesión*** *para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales,* ***con entidades de derecho público****, quienes actúan como agentes de retención del tributo, como por la adición del valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Municipio según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor del respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones.*

*Tratándose del hecho generador de la contribución, es claro que se compone de un* ***elemento material****, asociado, se repite, a la suscripción de todos los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y a la adición del valor de los contratos existentes; y de un* ***elemento subjetivo****, en cuanto no vale cualquier tipo de suscripción o celebración, sino que se requiere que ella se haga sobre contratos celebrados con “entidades de derecho público”.*

*La determinación del hecho generador se sirve, sin duda alguna, del claro entendimiento de los elementos mencionados.*

*Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como “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” (arts. 1 y 32).*

*En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto se refirió a los*

*contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos:*

*“****Art. 32.*** *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.*

*(…)*

*Desde esa vista legal que es la que corresponde tener en cuenta por su especialidad, la expresión contratos de obra pública no ofrece ningún reparo para aplicar la contribución.*

*En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 6º de la Ley 1106, del que se predicó desconocimiento del principio de legalidad tributaria por no definir con precisión el hecho gravado, en cuanto el concepto de “contrato de obra pública” no estaba claramente delimitado, independientemente de la definición de “contrato de obra” que establece el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.*

*La sentencia C-1153 de 2008 analizó ese tópico, como sigue:*

*(…)*

*Así pues, el Estatuto de contratación dice que “****son contratos de obra los que celebren las entidades estatales”;*** *y la norma acusada afirma que “(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban* ***contratos de obra pública, con entidades de derecho público”*** *deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos “con entidades de derecho público”, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.*

*Así las cosas, a juicio de la Sala no se presenta una falta de claridad y certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir “contratos de obra pública” con “entidades de derecho público” o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que indica que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante. Por lo anterior, la Corte estima que la descripción del hecho gravado sí es suficientemente precisa para satisfacer las exigencias del principio de legalidad tributaria.”*

*En cuanto atañe al elemento subjetivo del hecho generador, es claro que la sujeción de la entidad contratante al Estatuto de Contratación Pública no es factor determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la ley no previó la contribución especial bajo algún tipo de condicionamiento en ese sentido, ni la restringió para las entidades públicas que perteneciendo al Estado pudieran estar sujetas a regímenes especiales.*

*Por el contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyente de todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico de las mismas[[17]](#footnote-17). (Algunos destacados fuera del texto)*

Conforme con lo expuesto en la providencia trascrita, el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública se compone de un **elemento material**, en tanto requiere la suscripción de un contrato de obra, definido en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, un **elemento subjetivo**, esto es, que sea celebrado por una entidad de derecho público, a cuyo efecto se indica que el hecho de que la entidad pública se encuentre sometida al Estatuto General de Contratación o a un régimen especial, no es un factor determinante para establecer si se genera la contribución especial.

Ahora bien, frente a los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales, el **artículo 76 de la Ley 80 de 1993**, prevé:

*“ARTÍCULO 76. DE LOS CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES. Los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales propias de las entidades estatales a las que correspondan las competencias para estos asuntos, continuarán rigiéndose por la legislación especial que les sea aplicable.*

*Las entidades estatales dedicadas a dichas actividades determinarán en sus reglamentos internos el procedimiento de selección de los contratistas, las cláusulas excepcionales que podrán pactarse, las cuantías y los trámites a que deben sujetarse.*

*Los procedimientos que adopten las mencionadas entidades estatales, desarrollarán el deber de selección objetiva y los principios de transparencia, economía y responsabilidad establecidos en esta ley.*

*En ningún caso habrá lugar a aprobaciones o revisiones administrativas por parte del Consejo de Ministros, el Consejo de Estado ni de los Tribunales Administrativos.”*

De acuerdo con la norma trascrita, la celebración de este tipo de contratos

se rige por la legislación especial aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización[[18]](#footnote-18).

En el presente caso, ECOPETROL manifestó que se encuentra excluida de la contribución de obra pública, por cuanto es una entidad estatal dedicada a actividades de exploración y explotación de recursos no renovables en el sector de hidrocarburos que, además de regirse en materia contractual por una legislación especial diferente al régimen de contratación estatal, de conformidad con el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, no celebra contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la citada ley.

Al respecto, destacó que su **objeto social** consiste en el desarrollo de actividades comerciales o industriales relacionadas con la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos, razón por la cual no celebra contratos de obra pública y, por ende, no le es aplicable la contribución.

Por su parte, la DIAN consideró procedente la contribución, pues la misma se causa cuando se suscriben contratos de obra con entidades de derecho público, como ocurre en el caso con los contratos celebrados por una entidad pública, como lo es ECOPETROL, que no estén directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de recursos naturales.

El *a quo,* en la sentencia de primera instancia, enunció el objeto de cada uno de los contratos cuestionados por la Administración[[19]](#footnote-19), y concluyó que sobre ellos no se generaba la contribución de obra pública en razón a su naturaleza, pues al encontrarse relacionados con actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, se enmarcan dentro de la excepción prevista en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, se observa que los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. en el año 2007, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol[[20]](#footnote-20).

La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta ECOPETROL en desarrollo de su objeto social[[21]](#footnote-21), circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública.

En efecto, nótese que los contratos en cuestión atañen a la recuperación ambiental de pozos, la construcción y adecuación de líneas eléctricas y alumbrado, obras civiles en las estaciones, plantas y muelles, el mantenimiento de instalaciones, tanques, tuberías y ductos, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral de las mismas, por lo cual la DIAN no podía escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública.

Así, para la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados por ECOPETROL (obra pública), pues para tal efecto no debió circunscribirse al elemento subjetivo del hecho generador, esto es, que fuera suscrito por una entidad de derecho público, sino que le correspondía analizar que tales convenios fueron celebrados en el ámbito y desarrollo de la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contratos de obra pública[[22]](#footnote-22).

En consecuencia, teniendo en cuenta que en el caso los contratos suscritos por ECOPETROL corresponden a actividades relacionadas con la *exploración y explotación de recursos naturales no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales*, no se configura el hecho generador del tributo, por lo que se concluye que no es procedente la determinación de la contribución de obra pública efectuada por la entidad demandada en los actos acusados.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (núm. 8) del CGP, no se condenará en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen[[23]](#footnote-23).

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**FALLA**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia de 30 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

|  |  |
| --- | --- |
| **MILTON CHAVES GARCÍA**  **Presidente de la Sección** | **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO** |
| **JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ** | **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ** |
|  |  |

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

## Consejero: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Radicación número:** 25000-23-37-000-2013-00626-01(22939)

**Actor:** ECOPETROL S.A.

**Demandado**: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria, que decidió confirmar la sentencia apelada, que anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de la contribución de obra pública.

1.- la Sala declaró la nulidad de los actos demandados, al considerar que:

*“Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, se observa que los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. en el año 2007, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol.*

*La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta ECOPETROL en desarrollo de su objeto social, circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública.”*

2.- El artículo 76 de la Ley 80 de 1993, se refiere a los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, que se rigen por la legislación especial que les sea aplicable.

A partir del Decreto 1760 de 2003 la Agencia Nacional de Hidrocarburos ANH, tiene la función de administrar las reservas de hidrocarburos propiedad de la Nación y la de diseñar, promover, negociar, celebrar, hacer seguimiento y administrar los nuevos contratos de exploración y explotación de hidrocarburos de propiedad de la Nación, en los términos del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y las normas que la sustituyan, modifiquen o adicione.[[24]](#footnote-24)

3.- Los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en términos generales corresponden a aquellos en virtud de los cuales se otorga al contratista el derecho a explorar el área contratada (superficie y su proyección en el subsuelo) y de explotar los hidrocarburos de propiedad del Estado que se descubran dentro de dicha área. En estos se define el área contratada, su duración, el plan de explotación, el programa exploratorio, entre otros aspectos.[[25]](#footnote-25)

4.- Si bien es cierto no se generaliza la excepción para todas las entidades públicas con régimen especial de contratación, no es menos cierto que se confunde el contrato de obra pública con los contratos de exploración y explotación, con base en un criterio subjetivo que puede resumirse así:

4.1. Todos los contratos de Ecopetrol, que es una empresa dedicada a la exploración y explotación de hidrocarburos, encajan en el supuesto normativo del artículo 76.

4.2. Por esa razón no pueden calificarse como de obra pública.

4.3. Así las cosas, sobre este tipo de negocio jurídico no recae la contribución de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, porque corresponde a una tipología de contrato diferente al de obra.

5.- El artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 señala expresamente que el hecho gravado con la contribución consiste en suscribir contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebrar contratos de adición al valor de los ya existentes.

6.- En nuestro el ordenamiento jurídico, solo el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define los contratos de obra pública como aquellos 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 (numeral 1).

Y el artículo 6 de la Ley 1106 *ib* simplemente hace alusión a la celebración del contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público, razón por la que la definición de contrato de obra pública es esa, la del artículo 32 de la Ley 80, por razones de hermenéutica e integración normativa.

7.- Tal conclusión, además, encuentra respaldo en pronunciamiento de la Corte Constitucional. En la sentencia C-1153 de 2008 estableció que los contratos de obra a que alude la Ley 1106, no pueden ser sino los mismos contratos de obra a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos *“con entidades de derecho público”*, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.

En ese orden se ideas, los contratos de obra pública que celebre ECOPETROL, definidos en los términos del artículo 32 de la Ley 80, deben pagar la contribución de obra impuesta por la Ley 1106.

8.- Los contratos de obra que celebren empresas como ECOPETROL no pueden refundirse con los que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Son dos categorías o tipos de contrato diferentes y el hecho generador de la contribución se define en función del contrato celebrado y no del objeto de la empresa.

Independientemente que contribuyan al desarrollo de esos acuerdos de voluntades, no mutan en un contrato de exploración y explotación de hidrocarburos, que se reitera, es aquel que otorga derechos a un contratista sobre los hidrocarburos de propiedad del Estado que se descubran dentro de un área contratada

Así las cosas, como los contratos objeto de discusión corresponden a obras civiles de construcción y mantenimiento, obras eléctricas y de mantenimiento, suministro e instalación de piso, deben pagar la contribución de obra pública.

## JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

*Fecha ut supra*

1. Fls. 1055 a 1104 c.p.2. [↑](#footnote-ref-1)
2. Folios 105 a 645 c.p.1 [↑](#footnote-ref-2)
3. Folio 32 c.p.1. [↑](#footnote-ref-3)
4. Fl. 48 c.p.1. [↑](#footnote-ref-4)
5. Concepto DIAN No. 063832 de 2008. [↑](#footnote-ref-5)
6. Fls. 731 a 793 c.p.2. [↑](#footnote-ref-6)
7. Fls. 849 a 853 c.p.2 [↑](#footnote-ref-7)
8. Fls. 901 a 909 c.p.2 [↑](#footnote-ref-8)
9. Fls. 1055 a 1104 c.p.2. [↑](#footnote-ref-9)
10. Exp. 2014-00730-00 [↑](#footnote-ref-10)
11. Nos. 4013599, 4013967, 4013999, 4013846 y 4013383 [↑](#footnote-ref-11)
12. Fls. 1113 a 1151 c.p.2 [↑](#footnote-ref-12)
13. Fls. 1 a 9 c.p.3 [↑](#footnote-ref-13)
14. Fls. 64 a 67 c.p.3 [↑](#footnote-ref-14)
15. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18975. [↑](#footnote-ref-15)
16. [Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara](http://winaricaurte.imprenta.gov.co:7778/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=626&p_numero=24&p_consec=13996). [↑](#footnote-ref-16)
17. En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2062 del 21 de septiembre del 2011, C. P. Dr. William Zambrano Cetina. [↑](#footnote-ref-17)
18. En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, Rad. 1667. [↑](#footnote-ref-18)
19. Fls. 1099 a 1101 c.p.2 [↑](#footnote-ref-19)
20. Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia. [↑](#footnote-ref-20)
21. El **objeto social** de Ecopetrol S.A. es el desarrollo de actividades comerciales o industriales relacionadas con la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos. (fl. 1 vto. c.p.) [↑](#footnote-ref-21)
22. En este sentido, Oficio DIAN 063832 de 3 de julio de 2008, en concordancia con el Oficio DIAN 036803 de 2007, y Concepto DIAN 048027 de 2014, en el cual se expresó que “*se concluye que la suscripción por parte de entidades de derecho público de contratos de exploración y explotación no genera el pago de la referida contribución, así como en aquellos contratos que se suscriban conexos a estos y cuya finalidad se entienda referente a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales de aquellas actividades (exploración y explotación) situación ésta que deberá ser examinada en cada caso en concreto*”. [↑](#footnote-ref-22)
23. En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1° de febrero de 2017, Exp. 21179, 1º de junio de 2017, Exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, Exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. [↑](#footnote-ref-23)
24. 1 El Gobierno Nacional con el Decreto 1760 de 2003 escindió la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, modificó su estructura orgánica y creó la Agencia Nacional de Hidrocarburos. En ese decreto se definieron como objetivos de Ecopetrol, entre otros, la exploración y explotación de las áreas vinculadas a todos los contratos celebrados hasta el 31 de diciembre de 2003, las que hasta esa fecha estén siendo operadas directamente y las que le sean asignadas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH. [↑](#footnote-ref-24)
25. Acuerdo 0010 de 2004, de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, que aprobó el nuevo modelo de contrato de exploración y explotación de hidrocarburos (art.1) [↑](#footnote-ref-25)