**CONTRIBUCIÓN ‒ Contrato de obra pública ‒ Obra pública ‒ Contribución especial ‒ Elementos del tributo ‒ Hecho generador ‒ Sujeto Activo ‒ Sujeto pasivo ‒ Tarifa ‒ Elemento material ‒ Elemento Subjetivo**

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”. (…) 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.

**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

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

(…) frente a los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales, el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 (…) 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 .

**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., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número:** 25000-23-37-000-2014-00015-01 (22940)

**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 23 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** | **RESOLUCION DE DETERMINACION** | **RESOLUCION QUE CONFIRMA** |
| 401470510/07/2007OBRAS DE REFORZAMIENTO SISMO RESISTENTE DE LAS ESTRUCTURAS METÁLICAS DE LAS PLANTAS POLIETILENO I, Y II, DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA A REALIZARSE EN PARADA DE PLANTA PROGRAMADA PARA EL AÑO 2007, UBICADA EN LA CIUDAD DE BARRANCABERMEJA, SANTANDER, COLOMBIA. | Resolución de determinación No. 900079 del 23 de julio de 2012 | Resolución No. 900.0057 de 21 de agosto de 2013 |
| 401454120/06/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LOCALIZACIONES PARA LA PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS Y ADECUACIÓN DE VÍAS DE ACCESO A POZOS EN EL CAMPO CASTILLA (CLUSTER VI) PERTENECIENTE A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY DE LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DEL META. | Resolución de determinación No. 900074 del 18 de julio de 2012 | Resolución No. 900.056 de 20 de agosto de 2013 |
| 401499914/08/2007OBRAS PARA MEJORAS FÍSICAS DE LA PLANTA ALISALES, EN CAMPAMENTO, COCINA, ÁREA SOCIAL, OFICINAS, CASETA PLANTA DE OPERACIÓN, CASETA SALA DE MAQUINAS, TALLERES DE MANTENIMIENTO Y CAMPAMENTO DEL EJÉRCITO NACIONAL. | Resolución de determinación No. 900114 del 24 de septiembre de 2012 | Resolución No. 900.058 de 22 de agosto de 2013 |
| 401511930/08/2007OBRAS DE ADECUACIÓN Y RECUPERACÓN DE LÍNEAS PARA AGUAS ACEITOSAS EN TUBERÍA ND: 6” Y 8, API 5L – GRADO B – SCH40 CLASE D ERW EN CAMPO TELLO PERTENECIENTE A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900107 del 25 de septiembre de 2012 | Resolución No. 900.059 de 22 de agosto de 2013 |
| 401446112/06/2007OBRAS PARA LA CONSTRUCCION DE LA CELDA No 4 DEL RELLENO SANITARIO DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA SANTANDER. | Resolución de determinación No. 900075 de 18 de julio de 2012 | Resolución No. 900.060 de 22 de agosto de 2013 |
| 401436801/06/2007ADECUACION DE LOCALIZACIONES EN EL CAMPO LA CIRA-INFANTAS Y OBRAS DE MANTENIMIENTO TRADICIONAL DE VIAS, LOCALIZACIONES Y OBRAS CIVILES EN EL CAMPO LISAMA PARA LA GRMM DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER DURANTE EL AÑO 2007. | Resolución de determinación No. 900077 del 18 de julio de 2012 | Resolución No. 900.061 de 22 de agosto de 2013 |
| 520252109/07/2007OBRAS DE MANTENIMIENTO TÉCNICO DE LA PLANTA UNIBON-HIDROGENO Y LOGÍSTICA PARA CAMBIO DE CATALIZADOR, A EJECUTARSE DURANTE LAS PARADAS DE PLANTA DE 2007, 2008 Y 2009 DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA, SANTANDER COLOMBIA. | Resolución de determinación No. 900078 de 23 de julio de 2012 | Resolución No. 900.063 de 22 de agosto de 2013 |
| 401596816/11/2007OBRAS DE CONSTRUCCION DE MALLAS Y CERRAMIENTO DE LA PARTE POSTERIOR DE LAS INSTALACIONES DEL TERMINAL NESTOR PINEDA DE ECOPETROL S.A. EN CARTAGENA. | Resolución de determinación No. 900182 del 9 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.045 de 27 de agosto de 2013 |
| 401558816/10/2007OBRAS CIVILES PARA LA INSTALACIÓN DE LA RED DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE DE LA ZONA INDUSTRIAL DE LOS CAMPOS CANTAGALLO Y CASABE, DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO, DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900223 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.048 de 27 de agosto de 2013 |
| 401574126/10/2007OBRAS PARA INSTALAR CINCO (5) TIE-INS (TUBERÍA DE CONEXIÓN) EN ANIMA I Y CINCO (5) TIE-INS (TUBERIA DE CONEXIÓN) EN ANIMA II DURANTE LA PARADA DE URC EN LA REFINERÍA DE CARTAGENA S.A. | Resolución de determinación No. 900226 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.049 de 27 de agosto de 2013 |
| 401570824/10/2007OBRAS CIVILES PARA LA READECUACIÓN DE VÍAS Y REPARACIÓN DEL PUENTE SOBRE LA QUEBRADA LA TIGRA EN EL CAMPO DE BONANZA DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES PARA LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900232 de 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.050 de 27 de agosto de 2013 |
| 401560016/10/2007OBRAS PARA LA CONSTRUCCION DE BODEGA PARA TAMBORES EN EL INSTITUTO COLOMBIANO DEL PETROLEO DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN PIEDECUESTA (SANTANDER). | Resolución de determinación No. 900178 del 9 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.044 de 27 de agosto de 2013 |
| 401561717/10/2007OBRAS CIVILES PLANTAS ORITO Y GUAMES DEL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES SUR PERTENECIENTES A LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL MUNICIPIO DE ORITO, DEPARTAMENTO DEL PUTUMAYO VIGENCIA 2007. | Resolución de determinación No. 900174 del 9 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.043 de 27 de agosto de 2013 |
| 401453719/06/2007OBRAS DE MANTENIMIENTO PARA LA TORRE DE ENFRIAMIENTO MARLEY DE LA PLANTA DE PROCESO DE LA SUPERITENDENCIA DE OPERACIONES MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., CON SEDE EN EL CENTRO (SANTANDER). | Resolución de determinación No. 900229 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.007 de 30 de agosto de 2013 |
| 401534020/09/2007CONSTRUCCIÓN DE OBRA MATERIAL DE BIEN INMUEBLE PARA EL MONTAJE, PRUEBAS Y PUESTA EN OPERACIÓN DE UNA PLANTA DIESEL MARCA CATERPILLAR 3516 TA DE 1825 KW E INTEGRACIÓN AL ACTUAL SISTEMA DE AUTOGENERACIÓN DE RESPALDO ELÉCTRICO DE ORITO, DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES ORITO DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900215 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.009 de 27 de septiembre de 2013 |
| 520253824/08/2007OBRAS PARA EL ABANDONO TÉCNICO DE POZOS INACTIVOS DE CRUDO, POR EL MÉTODO NO CONVENCIONAL, DE LOS CAMPOS DE LA SMA DE GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., CON SEDE EN EL CENTRO (SANTANDER) DURANTE LAS VIGENCIAS 2007-2008. | Resolución de determinación No. 900104 del 24 de septiembre de 2012 | Resolución No. 900.080 del 30 de septiembre de 2013 |
| 401505123/08/2007OBRAS PARA EL MONTAJE DE DOS UNIDADES DE BOMBEO, CENTRO DE CONTROL DE MOTORES Y MONTAJE DE LA LÍNEA DE 16” EN LAS INSTALACIONES DEL TERMINAL DE RECIBO DE COMBUSTÓLEO NESTOR PINEDA EN CARTAGENA DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900120 del 25 de septiembre de 2012 | Resolución No. 900.081 del 30 de septiembre de 2013 |
| 401602614/11/2007OBRAS DE EXCAVACIÓN Y REPARACIÓN ÁREA TRAMO LÍNEA DE 12” EN EL CRUCE DE VÍA ENTRE EL TK- 4119 EN EL TÉRMINAL NÉSTOR PINEDA DE ECOPETRAL S.A. | Resolución de determinación No. 900204 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.054 del 27 de septiembre de 2013 |
| 40155328/10/2007SERVICIO DE MANTENIMIENTO DE LOS SISTEMAS EN LAS BATERIAS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES ORITO DEPARTAMENTO DE PRODUCCIÓN PUTUMAYO DE ECOPETROL, UBICADO EN LOS MUNICIPIOS DE ORITO, PUERTO CAICEDO, SAN MIGUEL Y VALLE DEL GUAMEZ, PUTUMAYO. | Resolución de determinación No. 900210 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.052 del 27 de septiembre de 2013 |
| 401591514/11/2007GESTION DE COMPRAS COMPLEMENTARIAS, SUMINISTROS, OBRAS PARA EL MONTAJE ELECTROMECÁNICO, PRUEBAS Y PUESTA EN OPERACIÓN DE LOS NUEVOS COMPRESORES DE AIRE C- 2850 C/D EN LA PLANTA U- 2850 TRATAMIENTO MEROX UNIDAD DE BALANCE DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA-ECOPETROL. | Resolución de determinación No. 900271 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.057 del 27 de septiembre de 2013 |
| 401592414/11/2007OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO DE LOS TALLERES DE MECÁNICA ELECTRICIDAD Y CONTROLES DE LA PLANTA ARANGUANEY DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900273 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.058 del 27 de septiembre de 2013 |
| 401587408/11/2007OBRAS CIVILES PARA LA ADECUACIÓN DE CONTRA POZOS E INSTALACIÓN DE REJILLAS TIPO ESPANER EN LAS UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO EN LOS CAMPOS (LISAMA) DE LA SUPERTINTENDENCIA DE MARES, DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900269 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.056 del 27 de septiembre de 2013 |
| 401482825/07/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MONTAJE DE LAS FACILIDADES ELÉCTRICAS DE SUPERFICIE Y REDES ELÉCTRICAS DE 34.5 KV ASOCIADAS AL CLUSTER VI DE LA CAMPAÑA DE PERFORACIÓN DE LA VIGENCIA 2007 PARA LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY, SOA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA (META).  | Resolución de determinación No. 900090 del 14 de agosto de 2012 | Resolución No. 900.071 del 9 de septiembre de 2013 |
| 401464403/07/2007DESMANTELAMIENTO Y RETIRO DE LOS EQUIPOS ELÉCTRICOS ASOCIADOS A LOS CENTROS DE DISTRIBUCIÓN U900/950 Y DEMOLICIÓN DE LAS ESTRUCTURAS CIVILES DE LA ANTIGUA PLANTA DE ALQUILACIÓN EN LA GCB DE ECOPETROL. | Resolución de determinación No. 900083 del 6 de agosto de 2012 | Resolución No. 900.072 del 9 de septiembre de 2013 |
| 401483325/07/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LAS LÍNEAS ELÉCTRICAS DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN PARA LA ENERGIZACIÓN DE POZOS DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA DE ECOPETROL S.A. CANTAGALLOS UBICADO EN LOS MUNICIPIOS DE HONDO (ANTIOQUIA) CANTAGALLO (BOLIVAR), PUERTO WILCHES Y BARRANCABERMEJA (SANTANDER Y SAN MARTÍN (CESAR) FASE 2. | Resolución de determinación No. 900091 del 14 de agosto de 2012 | Resolución No. 900.073 del 12 de septiembre de 2013 |
| 520268025/10/2007MANTENIMIENTO DE TANQUES PERTENECIENTES A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. CON SEDE EN EL CENTRO (SANTANDER) DURANTE LA VIGENCIA 2007 A 2008. | Resolución de determinación No. 900189 del 14 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.085 del 11 de octubre de 2013 |
| 520267319/10/2007OBRAS DE REHABILITACIÓN E INSPECCIÓN DE TANQUES GOT-GPO, PARA LA GERENCIA TÉCNICA DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A | Resolución de determinación No. 900190 del 14 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.086 del 11 de octubre de 2013 |
| 520268125/10/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE DOS (2) TANQUES DE 5.000 BLS PARA GARANTIZAR EL RECIBO DE LA PRODUCCIÓN DEL PLAN DE PERFORACIÓN 2007-2008 EN LAS ESTACIONES GALAN Y LISAMA DE LA SUPERINTENDENCIA DE MARES, GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN BARRANCABERMEJA (SANTANDER). | Resolución de determinación No. 900191 del 14 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.087 del 11 de octubre de 2013 |
| 401572029/10/2007OBRAS DE MONTAJE, INSTALACIÓN Y PRUEBAS DE LOS INSTRUMENTOS Y EQUIPOS ASOCIADOS AL SISTEMA DE MONITOREO REMOTO DE LOS POZOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA (SOH) EN LOS DEPARTAMENTOS DE HUILA Y TOLIMA 2007 | Resolución de determinación No. 900206 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.088 del 11 de octubre de 2013 |
| 401552208/10/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN PARA LA ESTABILIZACIÓN DEL TALUD EN EL POZO ACAR-14 DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES ORITO DE LA GERENCIA REGIONAL SUR DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN EL MUNICIPIO DE SAN MIGUEL, PUTUMAYO.  | Resolución de determinación No. 900199 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.095 del 1 de noviembre de 2013 |
| 40158061/11/2007OBRAS DE MANTENIMIENTO DE LAS MALLAS DE CERRAMIENTO ZONA INDUSTRIAL DE LA ESTACIÓN DE SEBASTOPOL DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO OLAYA, SANTANDER-COLOMBIA, DURANTE EL 2007. | Resolución de determinación No. 900251 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 11 del 30 de octubre de 2013 |
| 401612229/11/2007CONSTRUCCIÓN DE ALOJAMIENTO EN LAS INSTALACIONES DE ECOPETROL S.A. ASIGNADAS A LA POLICIA NACIONAL EN PUERTO SALGAR CUNDINAMARCA. | Resolución No. 900289 del 13 de diciembre de 2012 | Resolución No. 66 del 30 de octubre de 2013 |
| 401589913/11/2007OBRAS CIVILES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LA LINEA DE VERTIMIENTO DE LAS PISCINAS VAQUERO, UBICADA EN EL CAMPO GALAN, SUPERINTENDENCIA DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO ECOPETRAL S.A. | Resolución No. 900270 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 65 del 30 de octubre de 2013 |
| 401609227/11/2007OBRAS CIVILES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA CAJA DE VERTIMIENTO Y CONTROL DE LAS PISCINAS VAQUERO, UBICADA EN CAMPO GALAN, SUPERINTENDENCIA DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETRAL S.A., UBICADA EN EL CENTRO (SANTANDER) DURANTE LA VIGENCIA 2007. | Resolución No. 900279 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 12 del 30 de octubre de 2013 |
| 401595516/11/2007OBRAS PARA CONTROL Y MONITOREO DE LOS SECCIONALIZARORES Y MONTAJE DE FACILIDADES, UBICADOS EN LA ISLA 8 DEL CAMPO CANTAGALLO DE LA GRM DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DE BOLIVAR, EN LA VIGENCIA DEL AÑO 2007.  | Resolución No. 900281 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 13 del 30 de octubre de 2013 |
| 520274219/11/2007OBRAS PARA EL REFORZAMIENTO SISMO RESISTENTE DE LAS ESTRUCTURAS METÁLICAS DE CONCRETO Y MANPOSTERIA DE LAS PLANTAS DE LA GERENCIA COMPLEJO DE BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A.FASE III, UBICADA EN LA CIUDAD DE BARRANCABERMEJA, SANTANDER COLOMBIA. | Resolución No. 900262 del 12 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.102 del 5 de noviembre de 2013 |
| 401554420/10/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LOS SISTEMAS DE PROTECCIÓN CATÓDICA POR CORRIENTE IMPRESA PARA LAS LÍNEAS DE FLUJO DE LOS CAMPOS DE PRODUCCIÓN DE LA SOA “SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY” VIGENCIA 2007. | Resolución No. 900213 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.104 del 5 de noviembre de 2013 |
| 40157951/11/2007OBRAS CIVILES PARA CIERRE DE PISCINAS Y RECUPERACIÓN DE ÁREAS CONTAMINADAS, LOCALIZADAS EN EL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES TIBU DE LA GERENCIA REGIONAL NORTE DE ECOPETROL S.A. UBICADAS EN EL MUNICIPIO DE TIBU, EN EL DEPARTAMENTO NORTE SANTANDER. | Resolución No. 900216 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.105 del 5 de noviembre de 2013 |
| 40154935/10/2007OBRAS DE MANTENIMIENTO TÉCNICO DURANTE LA PARADA DE LA PLANTA DE ACIDO – 2007 DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A. UBICADA BARRANCABERMEJA, SANTANDER-COLOMBIA. | Resolución No. 900198 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.106 del 5 de noviembre de 2013 |
| 401728328/02/2008OBRAS DE REPARACIÓN Y PINTURA DE ESTRUCTURAS METALMECÁNICAS Y CIVILES DE LOS EQUIPOS INSTALADOS EN EL ÁREA DE BOMBAS DE AGUA ENFRIANTE SALADA (CAES) DE LA REFINERIA DE CARTAGENA S.A. | Resolución No. 900018 del 12 de marzo de 2013 | Resolución No. 900.122 del 8 de noviembre de 2013 |
| 4017225 22/02/2008OBRAS PARA LA ADECUACIÓN Y RESTAURACIÓN DE ÁREAS CONTAMINADAS Y BIORREMEDIACIÓN DE RESIDUOS ACEITOSOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA DURANTE LA VIGENCIA DEL 2008. | Resolución No. 900020 del 12 de marzo de 2013 | Resolución No. 900.123 del 8 de noviembre de 2013 |
| 401723122/02/2008OBRAS DE MANTENIMIENTO GENERAL A INTERCAMBIADORES DURANTE LA PARADA DE LA PLANTA TOPPING U200 AÑO 2008, DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN BARRANCABERMEJA, SANTANDER COLOMBIA. | Resolución No. 900021 del 12 de marzo de 2013 | Resolución No. 900.124 del 8 de noviembre de 2013 |
| 520290417/12/2007OBRAS PARA LA REHABILITACIÓN DE LOS TANQUES DE ALMACENAMIENTO 225000-2 Y 225000-3 EN LA PLANTA DE TUMACO PARA LA GERENCIA TÉCNICA DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. | Resolución No. 900313 del 17 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.125 del 8 de noviembre de 2013 |
| 520294821/12/2007OBRAS CIVILES DE ADECUACIÓN FÍSICA DE ÁREAS OPERATIVAS Y ADMINISTRATIVAS DEL 25 DE AGOSTO, PERTENECIENTES A ECOPETROL S.A. | Resolución No. 900328 del 21 de diciembre de 2012 | Resolución No. 900.126 del 8 de noviembre de 2013 |
| 40154743/10/2007SUMINISTRO DEL SERVICIO DE MANTENIMIENTO DE LOS SISTEMAS DE ALUMBRADO E INSTALACIONES ELÉCTRICAS DE LAS PLANTAS COVEÑAS, RETIRO Y AYACUCHO, DEL ÁREA TÉCNICA COVEÑAS, DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. UBICADAS EN LOS DEPARTAMENTOS DE SUCRE, BOLIVAR Y CESAR. | Resolución No. 900211 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.093 del 1 de noviembre de 2013 |
| 40154613/10/2007OBRAS DE CONSTRUCCIÓN PARA LA RECUPERACIÓN AMBIENTAL DE LOS POZOS DE LA CAMPAÑA DE PERFORACIÓN Y ÁREAS ALEDAÑAS PERTENECIENTES A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA-TOLIMA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE AIPE, DEPARTAMENTO DE HUILA. | Resolución No. 900201 del 22 de noviembre de 2012 | Resolución No. 900.094 del 1 de noviembre 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 6, 13, 29, 83, 121, 123, 338 y 363 de la Constitución Política.
* Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
* 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.
* Ley 1106 de 2006.
* Decretos Nos. 3461 de 2007, 4048 de 2008, 399 de 2011.
* 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.

Por lo tanto, indicó que las resoluciones demandadas son nulas, por haber sido expedidos 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 acto previo, 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 y caducidad 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.

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

Concluyó que la DIAN vulnera el debido proceso, al no otorgarle la oportunidad para controvertir los argumentos y pruebas mediante la notificación previa de un emplazamiento.

**3. Nulidad de los actos administrativos 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 contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de minería.

Asimismo, indicó que, de conformidad con el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, la contribución solo se causa cuando los contratos con entidades públicas o con organismos multilaterales se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de

selección abiertos a la recepción de ofertas.

**4. Nulidad de los actos acusados por falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.**

Expresó que no se entiende porqué 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.

**5. Nulidad de los actos administrativos 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.

**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. 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.

**8. 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 directa 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[[5]](#footnote-5):

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Sostuvo que independiente de la naturaleza del bien sobre el cual se realiza la obra, lo que da el carácter de contrato de obra pública es el sujeto a quien pertenece la obra o quien contrata la realización de la misma.

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.

Señaló 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.

**AUDIENCIA INICIAL**

El 17 de abril de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[[6]](#footnote-6). 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, 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 18 a 21. 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”.*

**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 determinada en los actos que se anulan y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por tal concepto[[7]](#footnote-7).

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[[8]](#footnote-8), 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 actividades complementarias a esa actividad, razón por la cual se enmarcan dentro de la excepción prevista en el artículo 76, 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 lo tanto, manifestó relevarse de analizar los demás cargos de nulidad. No obstante, inicialmente aludió a la competencia residual de la DIAN (Artículo 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 ocho contratos[[9]](#footnote-9) y al acto previo a las resoluciones de determinación acusadas 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[[10]](#footnote-10):

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[[11]](#footnote-11).

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[[12]](#footnote-12).

El **Ministerio Público** no se pronunció.

**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 los años 2007 y 2008.

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 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[[13]](#footnote-13).

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[[14]](#footnote-14):

***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[[15]](#footnote-15):*

*“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[[16]](#footnote-16). (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 8** La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se **0 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[[17]](#footnote-17).

En el presente caso, ECOPETROL manifestó que se encuentra excluido 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[[18]](#footnote-18), 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 los años 2007 y 2008, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol[[19]](#footnote-19).

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[[20]](#footnote-20), 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 al reforzamiento de estructuras de las plantas, obras para la perforación de pozos y mejoras físicas de las plantas, obras civiles en las estaciones, plantas y muelles, así como obras de mantenimiento de instalaciones, torres, tuberías, 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[[21]](#footnote-21).

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 (num. 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[[22]](#footnote-22).

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 23 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** |
|  |  |

1. Fls. 1992 a 2045 c.p.6. [↑](#footnote-ref-1)
2. Folios 104 c.p.1 a 1766 c.p.5 [↑](#footnote-ref-2)
3. Folio 5 a 81 c.p.1. [↑](#footnote-ref-3)
4. Fls. 36 a 39 c.p.1. [↑](#footnote-ref-4)
5. Fls. 1829 a 1879 c.p.5. [↑](#footnote-ref-5)
6. Fls. 1914 a 1922 c.p.5. [↑](#footnote-ref-6)
7. Fls. 1992 a 2045 c.p.6. [↑](#footnote-ref-7)
8. Exp. 2014-00730-00 [↑](#footnote-ref-8)
9. Nos. 4015899, 4016092, 4014999, 4014461, 4015915, 4015924, 4015955 y 4015493. [↑](#footnote-ref-9)
10. Fls. 2054 a 2093 c.p.6 [↑](#footnote-ref-10)
11. Fls. 12 a 20 c.p.7 [↑](#footnote-ref-11)
12. Fls. 74 a 109 c.p.7 [↑](#footnote-ref-12)
13. Reiterada en sentencia de 19 de abril de 2018, Exp. 22939, C.P Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. [↑](#footnote-ref-13)
14. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18975. [↑](#footnote-ref-14)
15. [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-15)
16. 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-16)
17. En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, Rad. 1667. [↑](#footnote-ref-17)
18. Fls. 2037 a 2041 c.p.6. [↑](#footnote-ref-18)
19. Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia. [↑](#footnote-ref-19)
20. 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-20)
21. 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-21)
22. 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-22)