SENTENCIA DE UNIFICACIÓN / IMPORTANCIA JURÍDICA – Competencia de la Sala Plena / CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Hecho generador / CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA – Se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público / RÉGIMEN CONTRACTUAL DE ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO – No determina hecho generador de contribución de contrato de obra pública

Por importancia jurídica y transcendencia económica, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo es competente para decidir este asunto, en atención a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 37 de la Ley 270 de 1996, en concordancia con los artículos 111 numeral 3 y 271 del CPACA. (…) Lo anterior, dada la necesidad de unificar jurisprudencia para determinar si de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública respecto de entidades de derecho público que tengan un régimen contractual especial o exceptuado de la Ley 80 de 1993. Para unificar la jurisprudencia, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo acoge el siguiente criterio: El hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 3 / LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 271 / LEY 270 DE 1996 – ARTÍCULO 37 NUMERAL 5 / LEY 1106 DE 2006 / LEY 80 DE 1993

CONTRATO CELEBRADO POR ECOPETROL CON PARTICULARES – Gravados con contribución de contrato de obra pública / HECHO GENERADOR DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Respecto de entidades de derecho público con régimen especial de contratación /RÉGIMEN CONTRACTUAL DE PERSONA DE DERECHO PÚBLICO – No afecta causación de la contribución de obra pública

En los términos de los recursos de apelación se debe determinar si se configura el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública en los 34 contratos que celebró ECOPETROL S.A. con particulares durante el año 2008. Se pone de presente que la posición acogida por la Sala Plena lleva a establecer que los contratos celebrados por la parte demandante están gravados con el tributo. (…) La contribución de los contratos de obra pública se encuentra dispuesta en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, como un tributo destinado a la seguridad pública. La Ley dispuso que *el contratista es el contribuyente del tributo,* esto es, la persona que realiza el hecho gravado y está obligado al pago de la contribución; y *la entidad de derecho público contratante* - como en este caso ECOPETROL S.A.- *es la responsable del tributo*, es decir, la encargada de retener y consignar la contribución en la cuenta especial señalada para ello. Dependiendo del carácter de la entidad de derecho público contratante, esto es, si es nacional, departamental o municipal, la contribución se pagará a la Nación, al Departamento, o al Municipio, que son los sujetos activos del tributo. (…) Así, la ley estableció el tributo sobre todos los contratos de obra celebrados con entidades de derecho público, sin tomar el régimen contractual como referente del hecho generador. En efecto, el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 no sujetó el hecho gravado a un determinado régimen contractual ni a la Ley 80 de 1993. Por lo anterior, no es el régimen contractual de la entidad de derecho público, el elemento o factor relevante para la causación de la contribución de obra pública. Lo es, que una de las partes sea una entidad de derecho público y que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de

1993. (…) En consecuencia, se configura el hecho generador del tributo, cuando se celebra el contrato de obra, con cualquier entidad de derecho público, independientemente de su régimen contractual – Ley 80 o exceptuado-.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 32 / LEY 1106 DE 2006 – ARTÍCULO 6

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la configuración del hecho generador del tributo cuando se celebra un contrato de obra ver Corte Constitucional sentencia C- 1153 de 2008, Expediente D-7310. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

ECOPETROL S.A – Entidad de derecho público

[D]entro de esas entidades de derecho público, se encuentran las sociedades de economía mixta en las que el Estado tiene participación superior al 50%, como lo es el caso de la entidad demandante, ECOPETROL S.A. De otro lado, el hecho de que algunas entidades de derecho público tengan un régimen especial para cierto tipo de contratos, tales como los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables**, no impide que cuando suscriban contratos de obra, estos contratos –los de obra- se encuentren gravados con el tributo.** Todo, porque en ejercicio de su actividad contractual puede celebrar diferentes tipos de contratos, sin que cada uno de ellos pierdan su identidad, pues uno es el objeto social o actividad principal de la entidad, y otra, se repite, su actividad contractual

FUENTE FORMAL: LEY 1118 DE 2006 – ARTÍCULO 6

CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES – Contrato diferente al que es objeto de la contribución sobre los contratos de obra pública / CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES RENOVABLES Y NO RENOVABLES – Objeto / CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS Y CONTRATO DE OBRA - Diferencias

Ahora bien, el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 se refiere a un tipo de contrato diferente al que es objeto del gravamen. Por tanto, en el supuesto contemplado en el citado artículo 76 no se configura el hecho generador. En conclusión, para efectos del tributo analizado, debe entenderse que, *en términos generales*, el contrato de obra pública es el celebrado con entidades de derecho público para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, advirtiéndose que en cada caso en concreto, corresponderá al juez definir si se configura el contrato de obra pública, atendiendo aspectos tales como, el objeto, las cláusulas contractuales, y las reglas de interpretación de los contratos. Agréguese que los contratos de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, son típicos y tienen ciertas particularidades que los distinguen del contrato de obra pública objeto del tributo. En efecto, de acuerdo con las regulaciones contenidas en el Código de Petróleos, de Minas y en algunas disposiciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se encuentra que el contrato de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables tiene por objeto, fundamentalmente, la asignación de un área, para efectos y como su nombre lo indica determinar aspectos como la existencia, ubicación, reservas, calidad, etc. de los recursos naturales, y el posterior desarrollo, producción y venta de los recursos encontrados. El citado contrato no tiene el propósito de realizar actividades materiales para construir, reparar o mejorar ciertos bienes –como los contratos de obra pública-, sino que su

finalidad es la de determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales, previa asignación de un área territorial. De modo que, se trata de tipologías contractuales distintas y plenamente identificables por sus características propias, que permiten establecer que el contrato referido en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 no es el mismo contrato de obra pública gravado con la contribución y, por esa razón, no se subsume dentro del ámbito del hecho generador dispuesto en la ley. Algo semejante puede decirse respecto de las actividades que están delimitadas por la producción, venta, etc. de los recursos respectivos.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 76

COMPETENCIA PARA SUSCRIBIR CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE ECOPETROL – Asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos

[A] partir del Decreto 1760 de 2003, la competencia que tenía ECOPETROL S.A. para suscribir los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos fue asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con excepción de los contratos de asociación que celebró ECOPETROL S.A. hasta el 31 de diciembre de 2003. Es decir, que en la actualidad ECOPETROL S.A. ya no suscribe los contratos de explotación y exploración de hidrocarburos

FUENTE FORMAL: DECRETO 1760 DE 2003

UNIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA - Respecto a si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obras públicas cuando se celebren contratos de obra con entidades de derecho público sujetas a un régimen especial de contratación

Para ello, fija las siguientes reglas jurisprudenciales: 1. Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público. 2. Los contratos de obra pública y los contratos de que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 –contratos de exploración y explotación de recursos naturales, y las actividades comerciales e industriales, son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato. 3. La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 76 / LEY 1106 DE 2006 – ARTÍCULO 6

OBRA PRACTICADA O RELACIONADA CON BIENES UTILIZADOS EN LA INDUSTRIA PETROLERA O EN EL BIENESTAR DE LOS EMPLEADOS – No desconoce su naturaleza de contrato de obra pública

[S]i bien, las actividades contratadas se relacionan con la actividad de exploración y explotación de petróleo, lo cierto es que dichos trabajos no son contratos de exploración y explotación, porque no tienen por objeto la búsqueda o producción del hidrocarburo. La Sala considera que el hecho de que las obras se practiquen o

se relacionen con bienes utilizados en la industria petrolera o en el bienestar de los empleados, no desconoce su naturaleza de contrato de obra pública, porque en este tipo de contrato, lo esencial es que la actividad contratada sea un trabajo material sobre un bien inmueble. Tampoco –la destinación de los inmuebles- puede llevar a considerar que se trate un contrato de exploración y explotación, porque estos tienen por objeto específico determinar la existencia, reserva, extracción, y/o la producción del recurso natural. Conforme a lo expuesto, en estos casos, no hay lugar a aplicar un criterio de conexidad entre la obra y la destinación del inmueble, porque como se explicó se trata de contratos típicos que tienen objetos totalmente diferentes. En consecuencia, respecto de los contratos de obra analizados se configura el hecho generador del tributo. En tal sentido, le asiste razón a la DIAN cuando, con fundamento en los contratos recaudados en el proceso, determinó que los mismos corresponden a contratos de obra pública gravados con el tributo

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 32 / LEY 1106 DE 2006 – ARTÍCULO 6

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la necesidad de que acto administrativo que liquida un tributo deba estar precedidos de actos que manifiesten las razones de la liquidación para el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente ver entre otras, entre otras, sentencia del 12 de noviembre de 2015, (Exp. 20633), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 25 de octubre de 2017 (Exp. 20499), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, sentencia del 18 de octubre de 2018 (Exp. 22892), C.P. Dr. Milton Chaves García

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Consejero ponente: WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

Referencia: **SENTENCIA DE UNIFICACIÓN – IMPORTANCIA JURÍDICA**

Temas: Hecho generador de la contribución sobre los contratos de obra pública respecto de entidades con régimen especial de contratación.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN

2020-CE-SUJ-SP-001

I. ASUNTO

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 numeral 5 de la Ley 270 de 1996, en concordancia con los artículos 111 numeral 3 y 271 de la Ley 1437 de 2011, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo[1], decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 22 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

II. ANTECEDENTES

La demanda

ECOPETROL S.A., por conducto de apoderado, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 demandó a la DIAN.

Pretensiones

Declarar la nulidad de las siguientes resoluciones de determinación de la contribución de los contratos de obra pública y de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración presentados en contra de ellas:

Resolución de determinación de la contribución	**Resolución que resuelve el recurso de reconsideración**
Resolución de determinación N.° 900187 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900107 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900175 del 26 de agosto de 2013	Resolución N.° 900085 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900160 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.° 900088 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900288 del 17 de octubre de 2013	Resolución N.° 900100 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900327 del 01 de noviembre de 2013	Resolución N.° 900111 del 06 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900243 del 04 de octubre de 2013	Resolución N.° 900104 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900275 del 15 de octubre de 2013	Resolución N.° 900102 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.°	Resolución N.° 900033 del 28 de

[1] Ordinal 1 del artículo 237 constitucional.

900106 del 25 de junio de 2013	marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900103 del 25 de junio de 2013	Resolución N.° 900040 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900117 del 18 de julio de 2013	Resolución N.° 900034 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900034 del 19 de abril de 2013	Resolución N.° 900074 del 10 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900176 del 26 de agosto de 2013 de 2013	Resolución N.° 900071 del 07 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900060 del 04 de junio de 2013	Resolución N.° 900022 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900083 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900023 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900080 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900017 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900094 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900026 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900095 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900027 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900071 del 05 de junio de 2013	Resolución N.° 900028 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900076 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900038 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900042 del 06 de mayo de 2013	Resolución N.° 900075 del 10 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900171 del 22 de agosto de 2013	Resolución N.° 900073 del 07 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900110 del 27 de junio de 2013	Resolución N.° 900036 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900357 del 07 de noviembre de 2013	Resolución N.° 900087 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900082 del 21 de junio de 2013	Resolución N.° 900016 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900359 del 07 de noviembre de 2013	Resolución N.° 900086 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.° 900068 del 04 de junio de 2013	Resolución N.° 900020 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.° 900186 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900059 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900185 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900058 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900180 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900062 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900199 del 05 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900083 del 23 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900158 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.° 900064 del 23 de mayo de 2014

Resolución de determinación N.° 900162 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.° 900073 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900203 del 05 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900082 del 23 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.° 900191 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.° 900084 del 23 de mayo de 2014

A título de restablecimiento del derecho, pidió que «se ordene a la DIAN declarar a ECOPETROL S.A. a paz a salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión y proceda al archivo de los expedientes respectivos».

Fundamentos de hecho y concepto de violación

Con fundamento en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 y previos los requerimientos de información y sus respectivas respuestas por parte de la entidad demandante, la DIAN profirió en contra de ECOPETROL S.A. las resoluciones de determinación de la contribución de los contratos de obra pública, referidas anteriormente, las cuales corresponden a treinta y cuatro contratos suscritos por esa entidad en el año 2008.

Contra los aludidos actos de determinación de la contribución, ECOPETROL S.A. interpuso los correspondientes recursos de reconsideración, que fueron decididos negativamente por la DIAN, a través de las resoluciones precitadas.

ECOPETROL S.A. consideró que con la expedición de tales actos administrativos, la DIAN vulneró las siguientes normas:

- De la Constitución Política: Artículos 6, 13, 29, 83, 123, 338 y 363.
- De la Ley 1437 de 2011: Artículo 42.
- Del Estatuto Tributario: Artículos 643, 715, 716, 717 y 730.
- De la Ley 80 de 1993: Artículo 76.
- De la Ley 223 de 1995: Artículo 264.
- De la Ley 548 de 1999: Artículo 3.
- De la Ley 1106 de 2006: Artículo 6.
- La Ley 1118 de 2006.
- La Ley 1150 de 2007.
- Los Decretos 3461 de 2007, 4048 de 2008 y 399 de 2011.
- Los Conceptos DIAN 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, que se configuran las siguientes causales de nulidad:

1. Falta de competencia de la DIAN para expedir los actos administrativos demandados

En relación con esta causal expuso que la DIAN vulneró los artículos 6 y 123 de la Constitución Política, así como el Decreto 4048 de 2008 toda vez que si bien la Ley 1106 de 2006 creó una nueva contribución para los contratos de obra pública,

no determinó la competencia funcional para su administración y no existe norma que le atribuya a la DIAN la facultad de expedir las resoluciones de determinación de ese tributo. Ello aunado a que dentro de las competencias residuales que tiene asignadas la entidad en el Decreto 4048 de 2008 no se encuentra la de administrar contribuciones que expresamente la ley no le ha señalado.

Adicionalmente, adujo que la falta de competencia de la DIAN es tan evidente que el Ministerio del Interior, a través de Circular Externa CIR 13-000000007-2013, reconoció que, con fundamento en la Ley 1106 de 2006 y el Decreto 399 de 2011, ese ministerio era el competente para el control y recaudo de la contribución. Por su parte, la Alcaldía Mayor de Bogotá se atribuyó competencia mediante Resolución DDI-40601 de 15 de agosto de 2012.

2. Desconocimiento de las normas en que debía fundarse, al expedir el acto de determinación de la contribución de los contratos de obra pública por fuera de los términos previstos por el Estatuto Tributario. Prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución

Al respecto precisó que para establecer la oportunidad máxima para que la administración pueda practicar y notificar los actos de determinación de la contribución, debió dar aplicación al procedimiento establecido en los artículos 717 y 817 del Estatuto Tributario. Pese a ello, en este caso, la DIAN no notificó al contribuyente emplazamiento o requerimiento especial para suspender el término de caducidad del proceso de determinación o el término de prescripción de la acción de cobro, dado que solo se limitó a solicitar información sobre los contratos y facturas, mediante requerimiento de información, por lo que antes de la determinación del tributo, la parte demandante no conoció las razones de tal decisión.

Asimismo, indicó que la DIAN, en los actos demandados, sostuvo que no existe prescripción o caducidad de la facultad para determinar la contribución porque este tributo se causa cuando se efectúan los pagos, se celebran las adiciones al contrato o se produce la terminación, interpretación que desconoce el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, de conformidad con el cual la contribución se causa al momento de la celebración o prórroga del respectivo contrato.

Con base en lo anterior adujo que, si la DIAN pretendía evitar la prescripción de la facultad de determinación del tributo y su cobro, debió adelantar el procedimiento establecido en los artículos 643, 715, 716, y 717 del E.T y expedir los actos previos, dentro los cinco (5) años contados a partir de la suscripción de cada contrato y por tanto, las resoluciones notificadas después del vencimiento del término de cinco años, las obligaciones se encuentran prescritas.

3. Desconocimiento del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, del Decreto 3461 de 2007 y del principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución Política, al determinar un nuevo hecho generador no establecido en la Ley.

En lo que respecta a esta causal de nulidad, la entidad demandante indicó que, en los actos acusados, la DIAN desconoció que, en virtud del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, ECOPETROL S.A., como entidad estatal competente para la exploración

y explotación de recursos no renovables en el sector de hidrocarburos y gas, así como para el desarrollo de las actividades industriales y comerciales propias del mismo sector, está sujeta a leyes especiales y, por ende, se halla excluida de la Ley 80 de 1993. Por tanto, no celebra contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la citada ley ni realiza el hecho generador de la contribución de obra pública.

Igualmente, señaló que los actos demandados desconocen el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, según el cual, los contratos que suscribe ECOPETROL, al no estar sometidos a procesos de licitación pública o de selección abierta, están excluidos de la contribución de obra pública[2].

En relación con el tema, mencionó además que esta Corporación ha reconocido que todos los contratos celebrados por ECOPETROL S.Aen desarrollo de su objeto social carecen de cláusulas exorbitantes, por lo que debe concluirse que no hay lugar a la causación de la contribución de obra pública sobre ninguno de los contratos suscritos por esa entidad, como quiera que respecto de ninguno de ellos se predican las referidas cláusulas y, por ende, se encuentra en las mismas condiciones de los particulares que desarrollan actividades propias del sector hidrocarburos.

Así las cosas, adujo que la DIAN, al considerar como hecho generador del tributo la suscripción de contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de hidrocarburos desarrolladas por ECOPETROL, creó un nuevo hecho generador no previsto en la ley, con lo cual vulneró el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

4. Vulneración del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 por aplicación e interpretación indebida.

Para sustentar esta causal de nulidad, advirtió que según la exposición de motivos y antecedentes de la Ley 1106 de 2006, la intención del legislador fue gravar con la contribución de obra pública solo a las entidades que se dedican a la construcción y mantenimiento de vías u obras públicas, en los términos de la Ley 80 de 1993, dentro de los que no pueden incluirse los suscritos por ECOPETROL S.A.

Con base en ello, concluyó que los actos demandados desconocen el verdadero alcance y contenido del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, como quiera que ECOPETROL S.A. no realiza contratos de obras públicas, sino contratos para el desarrollo de las actividades de exploración y explotación, transporte y refinación de hidrocarburos.

5. Violación de los artículos 13 y 83 de la Constitución Política, 264 de la Ley 223 de 1993 por desconocimiento de la doctrina oficial de la DIAN contenida en los Conceptos 063832 de 2008 y 036803 de 2007.

[2] Resolución 900001 de 14 de junio de 2013, que revocó la Resolución 900113 de 24 de septiembre de 24 de septiembre de 2013, que determinó a ECOPETROL S.A. la contribución por el contrato de obra pública 4014775 de 17 de julio de 2007.

La parte demandante indicó que la DIAN, al no dar aplicación a los Conceptos DIAN 063832 de 2008 y 036803 de 2007, vulneró los artículos 264 de la Ley 223 de 1993, así como los principios de confianza legítima, seguridad e igualdad de los contribuyentes, consagrados en los artículos 11 y 83 de la Constitución Política.

Frente al punto, sostuvo que los actos demandados desconocen el **Concepto 063832 de 2008**, en el cual, la DIAN concluyó que la contribución de obra pública no es aplicable a los contratos relacionados con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables ni a los contratos relacionados con estas actividades. Lo anterior, como quiera que en las resoluciones de determinación del tributo y en los actos que resolvieron los recursos de reconsideración la DIAN sostuvo que la aludida exclusión solo opera respecto de los convenios de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos y no de los contratos que estén relacionados con estas actividades.

Aunado a lo anterior, resaltó que con base en el aludido concepto la DIAN, en otros casos, ha revocado a ECOPETROL actos de determinación de la contribución especial, al concluir que los contratos suscritos por esta empresa no son considerados como estatales y a través de ellos se desarrollan las actividades propias del sector de hidrocarburos.

Por otra parte, refirió que mediante el Concepto 036803 de 2007, la DIAN sostuvo que los contratos que celebre el Banco de la República no están sometidos a la contribución de obra pública, porque no se rigen por la Ley 80 de 1993 y que tal criterio es aplicable al caso de ECOPETROL, como quiera que esa entidad tampoco está sujeta a la Ley 80 de 1993.

6. Desconocimiento del artículo 42 de la Ley 1437 de 2011 por falta de motivación de los actos administrativos demandados

La parte demandante afirmó que la DIAN motivó indebidamente los actos acusados, pues no indicó por qué los contratos analizados son de obra pública y no de otra naturaleza. Lo anterior, dado que, en casos similares, la DIAN ha sostenido que tales contratos son de servicios y no de obra pública.

7. Violación del debido proceso y del derecho de defensa de ECOPETROL S.A.

Esta causal de nulidad se sustentó en que la DIAN determinó la contribución a cargo de la parte demandante sin otorgarle la oportunidad de controvertir los argumentos y pruebas mediante la notificación previa de un emplazamiento que le permitiera conocer las razones por las cuales se fijaba el tributo a su cargo, desconociendo con ello los derechos al debido proceso y defensa de la entidad, consagrados en el artículo 29 de la Carta Política.

Para reforzar su argumentación, precisó que en la determinación, liquidación, discusión y cobro de la contribución de los contratos de obra pública, la DIAN debió dar aplicación al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

8. **Desconocimiento de la Ley 1106 de 2006 al considerar a ECOPETROL S.A. como sujeto pasivo y responsable de la contribución de obra pública**.

En sentir de la parte demandante, ECOPETROL S.A. no es sujeto pasivo ni responsable de la contribución por obra pública, por cuanto, de conformidad con la Ley 1106 de 2006, la obligación de liquidar y pagar la contribución por contratos de obra pública recae exclusivamente en los contratistas y no en la entidad contratante. Para el efecto, explicó que la citada ley no estableció una solidaridad entre el contratista y la entidad contratante, por lo que la obligación de pago surge solo para el contratista.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[3]:

1. En relación con la falta de competencia.

La DIAN afirmó que sí tiene la competencia para determinar la contribución a cargo de ECOPETROL S.A., por las razones que a continuación se resumen:

De conformidad con las sentencias C-083 de 1993, C-427 de 1993, C-930 de 2007 y C-1153 de 2008, la contribución de obra pública tiene la naturaleza de impuesto[4] y por virtud del artículo 3 numeral 1 del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de dicho tributo.

A través del Oficio 079017 de 2010, que está vigente, la DIAN indicó que en atención a lo dispuesto por el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008, esa entidad es la competente para administrar la contribución de obra pública prevista por la Ley 1106 de 2006, cuando los contratos los suscriben las entidades de derecho público del orden nacional.

De acuerdo con el artículo 691 del E.T., la División de Liquidación de la DIAN es la competente para expedir las resoluciones de determinación de los tributos.

2. En relación con la prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución.

La DIAN señaló que no se configura la prescripción que alega la demandante, puesto que de conformidad con el artículo 121 de la Ley 418 de 1997[5] la contribución se causa «al momento del pago del anticipo y los subsiguientes que efectúen las entidades de derecho público a los contratistas».

En este caso, se encuentra acreditado que las resoluciones de determinación de la contribución se expidieron dentro de los 5 años siguientes, contados a partir del respectivo pago, esto es, dentro del término previsto en los artículos 717 y 817 del Estatuto Tributario.

---

[3] Folios 86 a 114 cuaderno principal.
[4] La contribución fue creada por el Decreto Legislativo 2009 de 1992 y prorrogada por diferentes normas, la última de las cuales fue la Ley 1106 de 2006, que estableció una nueva regulación del tributo.
[5] Artículo prorrogado mediante las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006.

3. Frente a la presunta vulneración del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, el Decreto 3461 de 2007 y el principio de legalidad tributaria

En relación con este punto, precisó que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 consagró 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. En ese sentido, citó la sentencia proferida el 1 de marzo de 2012 dentro del expediente 17907 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que se determinó que las empresas de servicios públicos domiciliarios están sujetas a la contribución de obra pública, para concluir que ese análisis es aplicable a ECOPETROL S.A. por tratarse de una sociedad de economía mixta.

Aunado a lo anterior, mencionó que la jurisprudencia no ha señalado que los contratos de obra pública sujetos a la contribución especial deben estar sometidos a la Ley 80 de 1993. Para el efecto, hizo alusión a la sentencia C-1153 de 2008, que analizó la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 y en la cual la Corte Constitucional aclaró que los contratos de obra pública a que se refiere dicha norma son los regulados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, los que celebren las entidades estatales, independientemente de que estén sujetas o no al estatuto de contratación.

Señaló, además, que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 previó una excepción solo para los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, de lo que puede inferirse que los contratos que no estén directamente relacionados con las referidas actividades, aun cuando no se encuentren regidos por el estatuto general de contratación, están sometidos a la contribución especial señalada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, al configurarse el hecho generador del tributo, esto es, la celebración de contratos por parte de una entidad de derecho público.

Explicó que, en el presente caso, se encuentra acreditado que los contratos que suscribió ECOPETROL y que dieron lugar a la actuación administrativa de la DIAN, son contratos de obras civiles, eléctricas y mecánicas que no corresponden a contratos de exploración y explotación petrolera, configurándose así el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública.

Frente al Decreto 3461 de 2007 manifestó que esta disposición no establece excepción alguna respecto a la aplicación de la contribución sobre los contratos de obra pública suscritos por entidades de derecho público, pues el hecho generador atiende a la existencia del contrato de obra pública y a la entidad pública contratante, y no al mecanismo de selección del contratista. En relación con este último punto, anotó que este decreto reglamentó la aplicación de la contribución para nuevos hechos generadores del impuesto incluidos en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, como lo fueron los contratos de concesión, los cuales estaban expresamente excluidos del tributo, tal como lo señala el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 y el artículo 37 de la Ley 781 de 2002.

Con base en lo anterior, sostuvo que no se vulneró el principio de legalidad tributaria.

4. **En cuanto a la vulneración del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 por aplicación e interpretación indebida.**

Aseguró que la DIAN interpretó debidamente la Ley 1106 de 2006 pues esta norma pretende la extensión de la contribución del 5% a todos los contratos de obra pública, con el fin de garantizar mayores recursos a los municipios del país para la formulación e implementación de la política de seguridad democrática. Resaltó, además, que la contribución no está limitada a los contratos de obra para la construcción y mantenimiento de vías, como lo precisó la DIAN en el Concepto 63832 de 2008, confirmado por Oficio 20260 de 2012.

Igualmente, explicó que, según el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, para que se configure un contrato de obra pública no se requiere que el bien o servicio resultante deba ser puesto a disposición del público en general. Lo que da el carácter de contrato de obra pública es que este se celebre con una entidad pública, como lo es ECOPETROL S.A., de manera que no es determinante el objeto del contrato, el tipo de obra o el bien sobre el que esta recaiga.

5. **En lo referente a la violación de los artículos 13 y 83 de la Constitución Política, 264 de la Ley 223 de 1993 por desconocimiento de la doctrina oficial de la DIAN contenida en los Conceptos 063832 de 2008 y 036803 de 2007.**

La DIAN no desconoció las aludidas normas ni la doctrina oficial plasmada en los Conceptos 36803 de 2007 y 063832 de 3 de julio de 2008, pues estos aluden al Banco de la Republica, que tiene un régimen especial.

6. En relación con la vulneración del artículo 42 de la Ley 1437 de 2011 por indebida motivación.

La entidad demandada manifestó que los actos acusados están debidamente motivados toda vez que indican los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la DIAN a concluir que los contratos que celebró la parte demandante están relacionados con actividades de construcción, mantenimiento y reparación de bienes inmuebles, así como las razones por las cuales, respecto de ellos debía practicarse la retención del 5%, correspondiente a la contribución por contrato de obra pública.

7. Con respecto a la vulneración al debido proceso y al derecho de defensa de ECOPETROL S.A.

Frente a esta causal de nulidad, la DIAN indicó que no se configura como quiera que para verificar el cumplimiento de la obligación de retener el valor de la contribución por los contratos de obra pública celebrados por ECOPETROL S.A. por los años 2007 y 2008, la DIAN expidió el Oficio 1 31 201 241 201 de 27 de mayo de 2011, mediante el cual le solicitó la prueba del pago de la contribución por los contratos de obra pública suscritos durante los años 2007 y 2008.

El 14 de junio de 2011, ECOPETROL S.A. contestó el citado oficio, oponiéndose a la la obligación de practicar la retención y pago de la contribución por la suscripción de contratos de obra pública, lo que evidencia que ejerció su derecho de defensa. Además, la demandante interpuso el recurso de reconsideración

contra el acto de determinación de la contribución y este le fue resuelto oportunamente.

8. Frente al desconocimiento de la Ley 1106 de 2006 por considerar a ECOPETROL S.A. como sujeto pasivo y responsable de la obligación

La entidad demandada adujo que no se configuró el vicio alegado, toda vez que de conformidad con lo reglado por 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 esta. En consecuencia, por mandato legal, ECOPETROL es sujeto pasivo de la contribución.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad de 33 de los 34 actos de determinación de la contribución de obra pública respecto de contratos suscritos por ECOPETROL S.A. durante el año 2008; negó la nulidad de los actos de determinación de la contribución frente al contrato restante, esto es, la Resolución 900103 de 25 de junio de 2013, que se refiere al Contrato núm. 4018080 del 23 de mayo de 2008 y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de contribución de obra pública en relación con los actos anulados.

Los fundamentos de tal decisión fueron los siguientes:

En primer lugar y en lo que respecta a la competencia de la entidad demandada, el Tribunal despachó desfavorablemente la causal de nulidad esgrimida por ECOPETROL S.A., toda vez que de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 4048 de 1998, la competencia de la DIAN comprende la administración de los impuestos nacionales, entendidos estos en sentido genérico, esto es, como sinónimo de tributos. Por tanto, la entidad tiene a su cargo la administración de todos los tributos nacionales de orden interno que no esté asignada a otra autoridad dentro de los cuales se encuentra la contribución de obra pública.

En segundo término, y en cuanto a la prescripción de la acción de determinación del tributo sostuvo que, si bien el hecho generador de la contribución es la suscripción de contratos de obra pública, en atención a lo dispuesto por el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, la contribución se causa al momento del pago del anticipo y los pagos subsiguientes que efectúa la entidad pública al contratista. Por ende, los cinco años para determinar y notificar los actos de determinación se cuentan desde la fecha de los pagos, no de la suscripción de los contratos. En ese sentido precisó que los actos de determinación de la contribución se expidieron cuando no habían transcurrido más de cinco años desde la fecha del pago al contratista o la liquidación del contrato. Por lo cual es dable concluir que no había operado la prescripción de la potestad administrativa, en los términos del artículo 2536 del Código Civil.

En lo que respecta al fondo del asunto, expuso el marco normativo de la contribución de obra pública el cual se encuentra contenido en la Ley 104 de 1993

prorrogada por las Leyes 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006. En relación con el hecho generador de la misma, indicó que, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, este tributo se causa con ocasión de la suscripción de contratos de obra o concesiones con entidades de derecho público y de la suscripción de convenios o las adiciones al valor de los existentes.

El Tribunal resaltó que de la lectura del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 es dable concluir que los contratos de obra pública que celebren las entidades de derecho público están sometidos al pago de una contribución, sin excepciones respecto a la naturaleza jurídica o el objeto principal de la entidad contratante. Sin embargo, el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 estableció una exclusión del régimen contractual aplicable a las entidades públicas, únicamente respecto a los contratos que versan sobre exploración y explotación de petróleo.

En relación con este punto, anotó que la DIAN en sus Conceptos ha indicado que solo aquellos contratos que tienen por objeto la exploración y explotación de los hidrocarburos se encuentran por fuera del hecho generador de la contribución por suscripción de contratos de obra pública, de manera que todos los demás sí están sujetos a tal tributo.

Ahora bien, resaltó que ni la Ley 1106 de 2006 ni la Ley 80 de 1993 permiten determinar con claridad cuáles contratos de obra se encuentran excluidos del pago de la contribución de que tratan los actos demandados por estar relacionados con la actividad principal de exploración y explotación de hidrocarburos. Por tanto, en cada caso, debe analizarse el objeto de los contratos sobre los cuales se liquida la contribución para establecer si las obras están relacionadas o no con la exploración y explotación de petróleo, lo cual debe realizarse aplicando el criterio hermenéutico de razonabilidad.

Así la cosas y luego de realizar el análisis de los 34 contratos cuestionados por la DIAN, el Tribunal concluyó que 33 fueron suscritos por la demandante en desarrollo de sus actividades de explotación y explotación de hidrocarburos. Por esta razón, se regulan por un régimen especial y no pueden gravarse con la contribución por suscripción de contratos de obra pública.

No obstante, en lo que respecta al Contrato 4018080 del 23 de mayo de 2008 sostuvo que no tiene relación directa con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, motivo por el cual no está excluido del gravamen. Lo anterior, porque versa sobre obras de mantenimiento menor en el hospital de la Superintendencia de Operaciones en la Gerencia Regional de Catatumbo, municipio de Tibú.

RECURSOS DE APELACIÓN

1. **ECOPETROL S.A.**

La parte demandante apeló la sentencia del Tribunal, con el fin de que se revoque el numeral segundo que denegó las pretensiones de la demanda en

relación con el Contrato 4018080 del 23 de mayo de 2008, con fundamento en lo siguiente[6]:

El Tribunal desconoció el alcance del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, pues de acuerdo con dicha norma, los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos se rigen por un régimen especial, ajeno a los contratos de obra pública. Para el efecto precisó que de la operación de exploración y explotación de hidrocarburos hacen parte todos los actos y contratos concernientes a la comercialización y las actividades industriales y comerciales que sean necesarias para esos asuntos, lo que implica todas las actividades conexas, complementarias y necesarias para llevar a cabo la exploración y explotación de hidrocarburos.

En el Concepto 063832 de 2008, la DIAN indicó que, además de los contratos de exploración y explotación de petróleo, no están gravados con la contribución los contratos que sean conexos a estos y cuya finalidad se entienda referida a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales de aquellas actividades (exploración y explotación), dentro de los cuales se enmarcan los contratos objetos de discusión.

En relación con el Contrato 4018080 de 2008 indicó que tenía por objeto una obra para el mantenimiento menor en el hospital de ECOPETROL de la Superintendencia de Operaciones de Tibú de la Gerencia Regional Catatumbo Orinoquia ECOPETROL de Tibú, Norte de Santander. Dicha superintendencia corresponde a uno de los campos de ECOPETROL en donde esta desarrolla su actividad de producción. Refirió que por su ubicación geográfica este campo está retirado de la urbe lo que implica que debe contar con todas las garantías de seguridad, salubridad y bienestar que permitan el desarrollo de las actividades de manera adecuada.

Así las cosas, sostuvo que el contrato de obras menores en el hospital de ECOPETROL corresponde a una actividad necesaria para desarrollar las operaciones de producción del pozo petrolero en el campo de Tibú y que, por ende, no debió ser gravado con la contribución referida.

En caso de que no prosperen las anteriores causales de nulidad, consideró que igualmente debe revocarse la sentencia porque la DIAN violó el derecho al debido proceso de la parte demandante, por cuanto no logró desvirtuar que el objeto del Contrato 4018080 de 2008 no corresponde a actividades propias de los contratos de exploración y explotación de petróleo.

Insistió en que la DIAN vulneró el derecho al debido proceso de ECOPETROL S.A. porque para determinar la contribución respecto de la resolución a que se refiere el Contrato 4018080 de 2008, no siguió el procedimiento del Estatuto Tributario. Lo anterior, por cuanto antes de la liquidación de aforo, la DIAN no profirió emplazamiento para declarar, conforme los artículos 715 a 717 del E.T. En este punto resaltó que los requerimientos de información no están previstos en la ley tributaria para iniciar un proceso de aforo.

2. DIAN

[6] Folios 362 a 371 cuaderno principal.

La entidad **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con el fin de que se revoque en su integridad[7], con base en las siguientes razones:

El artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 prevé que el hecho generador de la contribución es la celebración o adición de contratos de obra pública, sin distinguir si el régimen contractual de la entidad es de derecho privado o se aplica la Ley 80 de 1993. Por tanto, es indiferente el objeto social de la demandante.

Igualmente manifestó que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 prevé una excepción solo para los contratos de «exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades industriales propias de las entidades estatales encargadas de estos asuntos», de lo cual se infiere que los demás contratos, es decir, los que no están directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de los recursos naturales, aun cuando no se encuentren regidos por el Estatuto General de Contratación, si están sometidos a la contribución prevista en el artículo 6 de la Ley 1106, al configurarse el hecho generador del tributo, cual es la celebración del contrato de obra pública.

En relación con este punto, citó las sentencias C-1153 de 2008 de la Corte Constitucional, de 12 de marzo de 2012 (17907) y 14 de agosto de 2013 (18975) del Consejo de Estado, en las cuales se precisó que independientemente del régimen jurídico aplicable a la entidad, la contribución se causa cuando se cumplen dos requisitos: que se suscriban contratos de obra pública, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y que se celebren con entidades de derecho público, calidad que ostenta ECOPETROL S.A.

Resaltó que la Ley 1106 de 2006 no previó la contribución bajo ningún tipo de condicionamiento ni la restringió para las entidades de derecho público sujetas a regímenes especiales.

Con base en lo anterior, concluyó que en el caso de los contratos objeto de discusión se configuró el hecho generador de la contribución, por lo cual ECOPETROL S.A. estaba en la obligación de practicar la retención de dicho tributo y consignarlo al Tesoro Nacional.

Por último y como las demás causales de nulidad no fueron objeto de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y los alegatos de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación[8].

La parte **demandante** insistió en los argumentos de la demanda, alegatos de primera instancia y recurso de apelación[9].

El **Ministerio Público** pidió que se revoque el numeral segundo de la sentencia, que negó las pretensiones de nulidad en relación con el Contrato 4018080 del 23 de mayo de 2008, al considerar que tiene relación evidente con las actividades de

[7] Folios 328 a 346 cuaderno principal.
[8] Folios 384 a 421 cuaderno principal.
[9] Folios 438 a 442 *ibidem*.

exploración y explotación de petróleo, toda vez que versa sobre las obras en el hospital de ECOPETROL S.A. en el cual se atienden empleados y contratistas que habitan el campo petrolero y que son los encargados de la explotación de hidrocarburos.

A su juicio, la DIAN en la expedición de los actos acusados, desconoció su propia doctrina, así como el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, dado que no logró desvirtuar que el objeto de los contratos cuestionados estuviera directamente relacionado con las actividades de exploración, explotación, refinación y transporte de petróleo y con las actividades complementarias a tales actividades. En ese sentido, resaltó que según el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y el Concepto DIAN 48027 de 2014, si los contratos que celebra ECOPETROL S.A. son de explotación y exploración de petróleo o conexos a estos, no se genera la contribución de obra pública.

Por último, adujo que ECOPETROL S.A. sí es sujeto pasivo de la contribución y responsable solidario, toda vez que el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 prevé la responsabilidad solidaria en cabeza de la entidad contratante.

III. CONSIDERACIONES

Por importancia jurídica y transcendencia económica, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo es competente para decidir este asunto, en atención a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 37 de la Ley 270 de 1996, en concordancia con los artículos 111 numeral 3 y 271 del CPACA y la decisión adoptada en providencia del 27 de agosto de 2019, en la que dispuso avocar el conocimiento del presente proceso.

Lo anterior, dada la necesidad de unificar jurisprudencia para determinar si de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública respecto de entidades de derecho público que tengan un régimen contractual especial o exceptuado de la Ley 80 de 1993.

Para unificar la jurisprudencia, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo acoge el siguiente criterio: El hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual.

Con fundamento en esta posición se procede a decidir los recursos de apelación presentados por la parte demandante y demandada en este proceso.

1. Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación se debe determinar si se configura el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública en los 34 contratos que celebró ECOPETROL S.A. con particulares durante el año 2008.

Se pone de presente que la posición acogida por la Sala Plena lleva a establecer que **los contratos celebrados por la parte demandante están gravados con el tributo**. Por esa razón, luego de dicho análisis, se estudiará el cargo subsidiario

de la apelación de la parte demandante, relativo a irregularidades en el procedimiento tributario que dio lugar a la actuación demandada, por la inexistencia de acto previo a la liquidación del tributo[10].

2. Hecho generador de la contribución sobre los contratos de obra pública respecto de entidades de derecho público con régimen especial de contratación

La contribución de los contratos de obra pública[11] se encuentra dispuesta en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006[12], como un tributo destinado a la seguridad pública.

La Ley dispuso que ***el contratista es el contribuyente del tributo,*** esto es, la persona que realiza el hecho gravado y está obligado al pago de la contribución; y ***la entidad de derecho público contratante*** - como en este caso ECOPETROL S.A.- ***es la responsable del tributo***[13], es decir, la encargada de retener y consignar la contribución en la cuenta especial señalada para ello.

Dependiendo del carácter de la entidad de derecho público contratante, esto es, si es nacional, departamental o municipal, **la contribución se pagará a la Nación, al Departamento, o al Municipio, que son los sujetos activos del tributo**.

Por su parte, ***el hecho generador del tributo*** fue establecido en los siguientes términos:

> **«Artículo 6. 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».

---

[10] Ff. 370-371 cuaderno principal.

[11] Este tributo tiene antecedentes normativos en el Decreto Legislativo 2009 de 1992, la Ley 104 de 1993, 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999 y 782 de 2002, disposiciones que establecían el gravamen sobre todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público. Hecho generador que fue ampliado en la Ley 1106 de 2006 sobre todos los contratos de obra pública.

[12] Esta contribución fue prorrogada por 4 años, por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010. Posteriormente, mediante el artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, el legislador le dio al tributo una vigencia permanente.

[13] Ley 418 de 1997. Artículo 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente. Copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente, las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.
Esta norma fue prorrogada en el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, 1 de la Ley 1421 de 2010, 1 de la Ley 1738| de 2014, y 1 de la Ley 1941 de 2018.

Como se observa, el hecho generador se compone de un *elemento objetivo* asociado a *la suscripción de contratos de obra pública*, y uno *subjetivo*, en tanto requiere que los contratos sean suscritos con *entidades de derecho público*.

Así, la ley estableció el tributo sobre todos los contratos de obra celebrados con entidades de derecho público, **sin tomar el régimen contractual como referente del hecho generador**. En efecto, el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 no sujetó el hecho gravado a un determinado régimen contractual ni a la Ley 80 de 1993.

Por lo anterior, no es el régimen contractual de la entidad de derecho público, el elemento o factor relevante para la causación de la contribución de obra pública. Lo es, que una de las partes sea una entidad de derecho público y que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Tal conclusión se refuerza con lo decidido por la Corte Constitucional, en la sentencia C-1153 de 2008[14], en la que declaró exequible el primer inciso del artículo 6 *ibidem,* en lo referente al hecho generador.

Textualmente dijo la Corte:

> «[…] Los contratos de obra pública a que se 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 […]».

En consecuencia, se configura el hecho generador del tributo, cuando se celebra el contrato de obra, con cualquier entidad de derecho público, independientemente de su régimen contractual – Ley 80 o exceptuado-.

Ahora, dentro de esas entidades de derecho público, se encuentran las sociedades de economía mixta en las que el Estado tiene participación superior al 50%, como lo es el caso de la entidad demandante, ECOPETROL S.A.

De otro lado, el hecho de que algunas entidades de derecho público tengan un régimen especial para cierto tipo de contratos, tales como los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables**, no impide que cuando suscriban contratos de obra, estos contratos –los de obra- se encuentren gravados con el tributo.**

Todo, porque en ejercicio de su actividad contractual puede celebrar diferentes tipos de contratos, sin que cada uno de ellos pierdan su identidad, pues uno es el objeto social o actividad principal de la entidad, y otra, se repite, su actividad contractual.

En el caso analizado, es importante mencionar el contenido normativo del artículo 76 de la Ley 80 de 1993:

> **«Artículo 76. De los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales.** Los contratos de exploración y explotación de

[14] Expediente D-7310. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

> 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 […]»*.*

Ahora bien, el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 **se refiere a un tipo de contrato diferente al que es objeto del gravamen.** Por tanto, en el supuesto contemplado en el citado artículo 76 no se configura el hecho generador.

En conclusión, **para efectos del tributo analizado,** debe entenderse que, *en términos generales*, el contrato de obra pública es el celebrado con entidades de derecho público para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, advirtiéndose que en cada caso en concreto, corresponderá al juez definir si se configura el contrato de obra pública, atendiendo aspectos tales como, el objeto, las cláusulas contractuales, y las reglas de interpretación de los contratos.

Agréguese que los contratos de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, **son típicos y tienen ciertas particularidades que los distinguen del contrato de obra pública objeto del tributo**.

En efecto, de acuerdo con las regulaciones contenidas en el Código de Petróleos, de Minas y en algunas disposiciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos[15],

---

[15] **Decreto 156 de 1953. Código de Petróleo. Artículo 21.** Toda persona natural o jurídica puede presentar propuestas para contratar la exploración con taladro y la explotación de petróleo de propiedad nacional.
Artículo 23. La exploración y explotación de cada área solicitada se pactarán en un solo contrato. Por exploración se entiende el conjunto de trabajos geológicos superficiales y los de perforación con taladro tendiente a averiguar si los terrenos materia de la concesión contienen o no petróleo en cantidades comercialmente explotables. […]
Acuerdo de la Agencia Nacional de Hidrocarburos No, 2 de 2017. Artículo 35. Tipos de Contratos: Además de otros que disponga la ley o permita el principio de autonomía de la voluntad, el desarrollo de actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos tiene lugar mediante los siguientes negocios jurídicos:
35.1 *Convenios*: Acuerdos de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos celebrados entre Ecopetrol S.A. y la ANH, en los que se definen las condiciones de Exploración y Explotación de Áreas que dicha Empresa operaba directamente para la fecha de publicación del Decreto Ley 1760 de 2003, hasta el agotamiento del recurso, o hasta la devolución de aquellas. […]
35.2 *De Evaluación Técnica*, TEA: Tiene por objeto otorgar al Contratista derecho exclusivo para realizar estudios de Evaluación Técnica en un Área determinada, a sus únicos costo y riesgo y con arreglo a un programa específico, destinados a analizar su prospectividad, a cambio del pago de unos derechos por concepto del uso del subsuelo y con el compromiso de entregar una Participación en la Producción y las demás retribuciones económicas aplicables, de 130 Continuación del Acuerdo N.° 2 de 2017, Por el cual se sustituye el Acuerdo N.° 4 de 2012. […]

se encuentra que el contrato de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables tiene por objeto, fundamentalmente, la asignación de un área, para efectos y como su nombre lo indica determinar aspectos como la existencia, ubicación, reservas, calidad, etc. de los recursos naturales, y el posterior desarrollo, producción y venta de los recursos encontrados.

El citado contrato no tiene el propósito de realizar actividades materiales para construir, reparar o mejorar ciertos bienes –como los contratos de obra pública-, **sino que su finalidad es la de determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales**, previa asignación de un área territorial.

De modo que, se trata de tipologías contractuales distintas y plenamente identificables por sus características propias, que permiten establecer que el contrato referido en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 no es el mismo contrato de obra pública gravado con la contribución y, por esa razón, no se subsume dentro del ámbito del hecho generador dispuesto en la ley. Algo semejante puede decirse respecto de las actividades que están delimitadas por la producción, venta, etc. de los recursos respectivos.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que el hecho gravado del tributo es un contrato específico: el contrato de obra pública, de donde se sigue, que para establecer si se causa o no el tributo, **lo que debe examinarse es el objeto del contrato que se celebra con la entidad de derecho público, y no el régimen jurídico de la entidad o el objeto social que la misma desarrolle.**

Aunado a lo anterior, es importante resaltar que **el citado artículo 76 no establece una exención tributaria, sino un régimen jurídico contractual especial sobre un determinado tipo de contrato.** Otra cosa es que la norma se refiera a una clase de contrato que no fue gravado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, que es la razón por la cual dicho contrato no se encuentra sujeto a la contribución.

En tal sentido, si el contratista celebra con una entidad de derecho público un contrato de obra, habrá suscrito un contrato de obra pública gravado con el

---

35.3 *De Exploración y Producció*n, E&P: Tiene por objeto otorgar al Contratista derecho exclusivo para acometer y desarrollar actividades exploratorias en un Área determinada y para producir los Hidrocarburos propiedad del Estado que se descubran dentro de la misma, a sus únicos costo y riesgo y con arreglo a programas específicos, a cambio de retribuciones consistentes en el pago de Regalías y Derechos Económicos.
35.4 *Especiales:* Contratos de exploración y/o explotación de Hidrocarburos con características y/o estipulaciones particulares respecto de los dos (2) anteriores, que adopte el Consejo Directivo de la ANH, en función del desenvolvimiento tecnológico y/o el desarrollo del sector, entre ellos, de ejecución de actividades Exploratorias, Operación, Producción, Producción Incremental, Producción Compartida y Utilidad Compartida.
Ley 685 de 2001. Código de Minas. Capítulo II. Derecho a explorar y explotar. Artículo 14. Título minero. A partir de la vigencia de este Código, únicamente se podrá constituir, declarar y probar el derecho a explorar y explotar minas de propiedad estatal, mediante el contrato de concesión minera, debidamente otorgado e inscrito en el Registro Minero Nacional.
Capítulo V. El contrato de concesión Artículo 45. Definición. El contrato de concesión minera es el que se celebra entre el Estado y un particular para efectuar, por **cuenta y riesgo de este**, los estudios, trabajos y obras de exploración de minerales de propiedad estatal que puedan encontrarse dentro de una zona determinada y para explotarlos en los términos y condiciones establecidos en este Código. **Este contrato es distinto al de obra pública** y al de concesión de servicio público. El contrato de concesión comprende dentro de su objeto las fases de exploración técnica, explotación económica, beneficio de los minerales por cuenta y riesgo del concesionario y el cierre o abandono de los trabajos y obras correspondientes.

tributo, independientemente del régimen contractual al que se encuentre sometido el contrato o la entidad de derecho público contratante.

Finalmente, se pone de presente que a partir del Decreto 1760 de 2003[16], la competencia que tenía ECOPETROL S.A. para suscribir los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos fue asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con excepción de los contratos de asociación que celebró ECOPETROL S.A. hasta el 31 de diciembre de 2003. Es decir, que en la actualidad ECOPETROL S.A. ya no suscribe los contratos de explotación y exploración de hidrocarburos.

3. Unificación de jurisprudencia

Con base en las precisiones que anteceden, por importancia jurídica y trascendencia económica, la Sala unifica jurisprudencia respecto a si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obras públicas cuando se celebren contratos de obra con entidades de derecho público sujetas a un régimen especial de contratación.

Para ello, fija las siguientes reglas jurisprudenciales:

1. Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.

2. Los contratos de obra pública y los contratos de que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 –contratos de exploración y explotación de recursos naturales, y las actividades comerciales e industriales, son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato.

3. La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Con base en las reglas de unificación definidas por la Sala, se resuelve el caso concreto.

4. Configuración de la contribución de los contratos de obra pública sobre los contratos celebrados por ECOPETROL S.A.

La DIAN determinó que ECOPETROL S.A. era responsable de retener la contribución de los contratos de obra pública, por la celebración en el año 2008, de 34 contratos que, en su criterio, están gravados con el tributo por ser contratos de obra.

Por su parte, para ECOPETROL S.A. los contratos corresponden a una serie de actividades que se relacionan y/o son necesarias para la exploración y explotación

[16] **Decreto 1760 de 2003. Artículo 19. Nuevos contratos sobre áreas objeto de contratos vigentes.** Los nuevos contratos para exploración y explotación sobre áreas objeto de contratos celebrados hasta el 31 de diciembre de 2003 por la Empresa Colombiana de Petróleos o por Ecopetrol S. A., serán celebrados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH.

de recursos naturales en el sector de hidrocarburos, que atienden al desarrollo del objeto social de la entidad. Por tanto, alega que en aplicación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 la suscripción de dichos contratos no genera el tributo.

Los contratos objeto de discusión por las partes, son los siguientes:

CONTRATO	OBJETO CONTRACTUAL
5203251 de 2008	Obras para la recuperación ambiental de 5 cluster y 10 localizaciones con opción de 15 localizaciones adicionales para la Superintendencia de Operaciones Apiay de ECOPETROL S.A. vigencia 2008.
5203382 de 2008	Obras de adecuación, montaje y puesta en marcha de la ampliación de la Estación Apiay ubicada en el Departamento del Meta para la Gerencia de Desarrollo de Transporte Vicepresidencia de Transporte de Ecopetrol S.A. y, obras de adecuación , montaje y puesta en marcha de la ampliación de la Estación Monterrey y la Construcción, montaje y puesta en marcha de la nueva Estación Altos del Porvenir, ubicadas en el Departamento del Casanare para la Gerencia de Desarrollo de Transporte de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.
5203253 de 2008	Obras de construcción de líneas de flujos para pozos y tuberías de proceso de los proyectos de inversión de la Superintendencia de Operaciones del Río, para Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. con opcional de líneas para diez (10) pozos en la misma Superintendencia.
4019596 de 2008	Obras para el mantenimiento de taludes y patios en los tanques en las Estaciones de Campo Casabe y Estación Isla VI de Cantagallo de la Superintendencia de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A.
4018549 de 2008	Obras de mantenimiento técnico a las diferentes tuberías de proceso en las áreas del muelle de refinería y terminal Néstor Pineda de ECOPETROL S.A., en Cartagena vigencia 2008.
4019015 de 2008	Obras para la protección de las instalaciones contra acción erosiva del rio Magdalena, en el Campo Casabe Sector Sur, de la Superintendencia de Operaciones del Río, Ubicado en el municipio de Yondó (Antioquia)
5203423 de 2008	Obras civiles, mecánicas, eléctricas y de instrumentación y control complementarias de la Estación Acacías de la Superintendencia de Operaciones Central de ECOPETROL S.A.
4018062 de 2008	Obras para el montaje de las trampas de vapor y trazas de tubería asociadas al intercambiador E-4202 C, en la Unidad U-4200 Cracking UOP-II de la Gerencia Complejo Barrancabermeja-CGB.
4018080 de 2008	Obra para el mantenimiento menor en el Hospital de ECOPETROL S.A. de la Superintendencia de Operaciones Tibú de la Gerencia Regional Catatumbo Orinoquía de ECOPETROL S.A. Ubicado en el Municipio de Tibú, Norte de Santander.
4017482 de 2008	Suministro del servicio de mantenimiento externo de tanques de almacenamiento de petróleo y diques de los tanques, filtros y sistemas de filtración en general, múltiples de recibo y despacho de petróleo puntos de control internos, cajas y canales de manejo de aguas aceitosas, separador API, unidades principales de bombeo y rebombeo de petróleo, generadores, compresores, bombas contraincendio.

4017694 de 2008	Obras de construcción y mantenimiento de redes de tuberías y accesorios en los campos de la Superintendencia del Río de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A., ubicados en los municipios de Yondó (Antioquia), Puerto Wilches (Santander) y Cantagallo Bolívar, durante el año 2008.
5203379 de 2008	Obras de construcción de una (1) locación para perforación de pozos petroleros y adecuación de vías de acceso en el área de Lisama de la Superintendencia de Operaciones de Mares, con opcional de cinco (5) locaciones pertenecientes a la Gerencia Regional Magdalena Medio para pozos de desarrollo y/o exploratorios para ECOPETROL S.A.
5203177 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el sector campo 5 y campo 6 en el campo de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A., durante la vigencia 2008.
5203225 de 2008	Obras civiles para el revestimiento en geomembrana de las piscinas residuales y rehabilitación del sistema API en la planta deshidratadora La Cira de la Superintendencia de Operaciones La Cira ubicada en la Gerencia Regional Magdalena Medio ECOPETROL S.A.
4017972 de 2008	Obras de construcción y mantenimiento en las áreas aledañas a los pozos y en las unidades de Bombeo mecánico en el Campo Cantagallo de la Superintendencia de Operaciones del Río de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el municipio de Cantagallo (Bolívar).
5203172 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el Sector Campo 22 y Campo 13 en el Campo de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. durante la vigencia 2008.
5203166 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el Sector Campo 14 y La Cirama en el Campo de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A.
4017528 de 2008	Suministro, instalación y montaje de estructura elevada para la evacuación de gas CO2 de la batería Sucumbíos perteneciente a la Superintendencia de Operaciones Orito de ECOPETROL S.A ubicada en Orito Putumayo.
5203230 de 2008	Construcción de obras civiles para la adecuación y mantenimiento de la infraestructura de la planta deshidratadora La Cira de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas, de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el Centro, Santander durante la vigencia 2008.
4017652 de 2008	Mantenimiento tradicional de vías y localizaciones para la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio Ubicada en el Corregimiento El Centro, Departamento de Santander para la vigencia 2008.
4018918 de 2018	Obras de recuperación y geotécnica de la vía de acceso al Campo Gibraltar perteneciente a la Gerencia Nororiente de ECOPETROL S.A. vigencia 2008.
4018135 de 2008	Obra para el mantenimiento a tanque de concreto de la planta de multiprocesos del Instituto Colombiano del Petróleo de ECOPETROL S.A ubicado en Piedecuesta (Santander).
5203424 de 2008	Obras de construcción, compras, montaje y puesta en marcha

	del nuevo sistema de aire acondicionado del edificio de la Gerencia General de la GRB de ECOPETROL S.A. ubicada en la ciudad de Barrancabermeja-Santander.
4018127 de 2008	Obras civiles menores en la Superintendencia de Operaciones de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio, con sede en el Centro Santander vigencia 2008.
4019006 de 2008	Obras civiles para el mantenimiento de las áreas industriales de las plantas Puerto Salgar, Guadero, Villeta, Mansilla, Alban, Puente Aranda y Tocancipá de la Gerencia de Poliductos de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.
5203207 de 2008	Obras civiles para el afloramiento superficial de crudo de los manaderos, en los Campos de la Superintendencia de Operaciones de La Cira (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el Centro de Santander durante la vigencia 2008.
4018643 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Suerte del Campo Provincia de la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional del Magdalena Medio.
4018696 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Tesoro Campo Lisama, de la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio, ECOPETROL S.A., con sede en el Centro, Santander, durante la vigencia del año 2008.
4018566 de 2008	Obras de mantenimiento general al sistema Api y cajas de manejo de aguas de la planta Araguaney de ECOPETROL S.A.
4018845 de 2008	Obras de montaje y mantenimiento de líneas de producción de crudo e inyección de gas y facilidades de superficie en el Campo de producción Cicuco del Departamento de Operaciones Cantagallo de la Superintendencia del Rio de la GRMM de ECOPETROL S.A. ubicado en el municipio de Cicuco (Bolivar).
4018453 de 2008	Obras civiles para el mantenimiento de las instalaciones del Campo Cantagallo de la Superintendencia de Operaciones del Rio, de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicadas en los municipios de Cantagallo (Bolívar) y Puerto Wilches (Santander).
4018772 de 2008	Obras para la construcción y mantenimiento de la Malla de cerramiento y caseta contraincendio de la Estación Chimita de ECOPETROL S.A. ubicada en Girón (Santander).
4018629 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Santos del Campo Provincia de la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio.
4018624 de 2008	Obras de suministro e instalación de indicadores de nivel para los tanques de las plantas Guadero, Villeta, Albán y Puente Aranda del Departamento de Mantenimiento Andina de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.

Del anterior listado se advierte que, los contratos no corresponden a la exploración y explotación de hidrocarburos, sino a un conjunto de obras que tiene por objeto la realización de actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles. Actividades materiales propias de un contrato de obra.

Es de anotar que si bien, las actividades contratadas se relacionan con la actividad de exploración y explotación de petróleo, lo cierto es que dichos trabajos

no son contratos de exploración y explotación, porque no tienen por objeto la búsqueda o producción del hidrocarburo.

La Sala considera que el hecho de que las obras se practiquen o se relacionen con bienes utilizados en la industria petrolera o en el bienestar de los empleados, no desconoce su naturaleza de contrato de obra pública, porque en este tipo de contrato, lo esencial es que la actividad contratada sea un trabajo material sobre un bien inmueble. Tampoco –la destinación de los inmuebles- puede llevar a considerar que se trate un contrato de exploración y explotación, porque estos tienen por objeto específico determinar la existencia, reserva, extracción, y/o la producción del recurso natural.

Conforme a lo expuesto, en estos casos, no hay lugar a aplicar un criterio de conexidad entre la obra y la destinación del inmueble, porque como se explicó se trata de contratos típicos que tienen objetos totalmente diferentes.

En consecuencia, respecto de los contratos de obra analizados se configura el hecho generador del tributo. En tal sentido, le asiste razón a la DIAN cuando, con fundamento en los contratos recaudados en el proceso, determinó que los mismos corresponden a contratos de obra pública gravados con el tributo.

Por ese motivo, respecto de esos contratos, a ECOPETROL S.A. le correspondía retener al contratista la contribución de los contratos de obra pública.

En conclusión, no prospera este cargo de apelación de la parte demandante.

5. En lo que respecta al desconocimiento de la doctrina oficial de la DIAN, específicamente en el Concepto 063832 de 2008.

En la apelación, ECOPETROL indicó que debía revocarse el numeral segundo de la sentencia que denegó las pretensiones de la demanda, en relación con el Contrato 4018080 del 23 de mayo de 2008, como quiera que la DIAN al expedir los actos de determinación del tributo desconoció el Concepto 063832 de 2008.

Sin embargo, lo anterior, se desvirtúa al leer el aludido concepto, el cual es del siguiente tenor:

> «Ecopetrol S.A, a través del artículo 1 de la Ley 1118 de 2006, fue autorizado para la emisión de acciones, y una vez emitidas y colocadas total o parcialmente, la empresa quedó organizada como Sociedad de Economía Mixta de carácter comercial, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía.
> Como lo expresa el consultante, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1118 de 2006, todos los actos jurídicos, contratos y actuaciones necesarias para administrar y desarrollar el objeto social de Ecopetrol S.A, una vez constituida como sociedad de economía mixta se regirán exclusivamente por las reglas del derecho privado.
> No obstante lo anterior, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50), como es el caso de Ecopetrol S.A, están comprendidas dentro de las entidades estatales a que se refiere el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 y es claro, conforme con la ley y la doctrina vigente, **que el hecho generador de la contribución conforme con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, consiste en la suscripción de contratos de obra o**

concesión de obra con entidades de derecho público y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley, y la adición al valor de los existentes, sin atender a la normatividad que a éstos se aplique.
Por lo tanto, en los casos en que ECOPTEROL (sic) S.A, suscriba contratos de obra o concesión de obra pública o celebre contratos de adición al valor de los existentes, y otras concesiones de que trata la ley, deberá efectuar la respectiva retención, por configurarse el hecho generador a que hace referencia el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.
Lo anterior no es aplicable a los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de la minería, **distintos de los contratos de obra o concesión de obra pública y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley**, y adición al valor de los existentes.» (Resalta la Sala)

Se observa que en este concepto, la DIAN expuso, en síntesis, la misma tesis que se sostiene en esta providencia. Esto es: i) el régimen contractual de la entidad de derecho público que suscribe el contrato no es el que determina el hecho generador; ii) En los casos en que ECOPETROL suscriba contratos de obra o concesión de obra pública se configura el hecho generador de la contribución prevista en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006; iii) los contratos relacionados con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos distintos de los contratos de obra, no se encuentran gravados con la contribución referida.

Ahora bien, con base en el anterior concepto, la DIAN consideró que en los contratos materia de discusión se generaba la contribución de obra pública, como quiera que el objeto contractual correspondía a obras para la construcción, mantenimiento, instalación, y en general, obras civiles sobre bienes inmuebles por adhesión, y no a contratos de exploración y explotación de petróleos.

Por lo anterior, considera la Sala que la DIAN en la expedición de los actos administrativos acusados no incurrió en la causal de nulidad esgrimida por el apelante.

Ahora bien, en lo que respecta al Concepto DIAN 48027 de agosto de 2014, al que hizo alusión el Ministerio Público, es de anotar que este concepto fue posterior a la expedición de las resoluciones demandadas por lo cual es claro que el mismo no podía ser tenido en cuenta para efectos de definir el presente caso.

6. Inexistencia de acto previo a la liquidación del tributo

En lo que respecta a este punto, la parte demandante discute que la Administración le determinó la contribución sin notificarle un emplazamiento o acto previo que le permitiera conocer las razones por las cuales liquidaba el tributo sobre los contratos celebrados.

La Sala pone de presente que en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997[17], ECOPETROL S.A., en calidad de responsable del tributo, no solo

[17] Ley 418 de 1997. Artículo 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente, copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de

debió retener y consignar la contribución a la cuenta correspondiente, por la suscripción de los aludidos contratos celebrados en el año 2008, sino también remitir a la DIAN, copia del recibo de consignación y una relación donde conste el nombre del contratista, el objeto y el valor de los contratos. Ello fue dispuesto en esa norma, precisamente, para que la entidad fiscal ejerciera la fiscalización, determinación y discusión del tributo[18].

Ahora, como ECOPETROL S.A. omitió el cumplimiento de esa obligación, la DIAN le remitió un oficio por cada contrato de obra pública suscrito, en el que le informó que respecto de esos contratos había incumplido el deber de retener y consignar la contribución de obra pública.

En el acto administrativo se indicó lo siguiente:

> **«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 su 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 (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 con 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**.
>
> La respuesta al presente deberá ser dirigida a la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes contribuyentes».

Frente a estos actos, ECOPETROL S.A. presentó respuesta controvirtiendo la configuración del hecho generador del tributo en los contratos relacionados por la DIAN.

Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente, las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.
Esta norma estaba vigente en la época de los hechos, y aún está en vigor y observancia, en tanto ha sido prorrogada por el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, 1 de la Ley 1421 de 2010, 1 de la Ley 1738| de 2014, y 1 de la Ley 1941 de 2018.

[18] Esto, en los casos que la entidad de derecho público fuera de carácter nacional. En caso contrario, la fiscalización y determinación del tributo corresponde a la Secretaria de Hacienda de la respectiva entidad territorial.

Luego, la Administración profirió las resoluciones de determinación de la contribución, contra las cuales ECOPETROL S.A. interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante las resoluciones que confirmaron la liquidación del tributo y que se enlistaron en los antecedentes de esta decisión.

En relación con este punto, es importante precisar que la Sección Cuarta de esta Corporación ha señalado que aquellos actos administrativos que liquidan tributos, bien porque modifiquen las declaraciones privadas o porque impongan una obligación que no fue declarada o en la que no existía la obligación formal de declarar (liquidación de aforo), deben estar precedidos de un acto previo en que se manifiesten las razones de la liquidación, de manera que el contribuyente pueda ejercer el derecho de defensa en sede administrativa[19].

En este caso, se observa que la DIAN cumplió con la expedición de un *acto previo* a la determinación del tributo, por cuanto inició el procedimiento tributario con la remisión de un oficio en el que le informó a ECOPETROL S.A. que había omitido la obligación tributaria de retener y pagar la contribución de obra pública respecto de ciertos contratos.

Con ese acto, se garantizó el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado, por cuanto el oficio le puso en conocimiento los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan la actuación administrativa que se seguía en su contra. En efecto, en el referido acto, la DIAN le informó a ECOPETROL S.A. que respecto de los contratos de obra pública celebrados en el año 2008 se había configurado el hecho generador de la contribución de obra pública, precisando la base y la tarifa aplicable. Igualmente, se le indicó, que en virtud de la Ley 1106 de 2006, esa entidad era responsable de retener y consignar el pago del tributo. Además, el oficio le dio la oportunidad de controvertir la calidad de responsable del tributo y/o los factores de cuantificación del gravamen.

Las anteriores actuaciones de la DIAN permitieron que el contribuyente ejerciera su derecho de defensa y contradicción previo a la determinación del tributo, mediante la respuesta que presentó a cada oficio que fue remitido respecto de los contratos discutidos, lo que permite evidenciar que no se vulneraron los derechos alegados.

En consecuencia, tampoco prospera este cargo de la apelación de la parte demandante.

6. Decisión

Por las razones expuestas, la Sala revoca la sentencia apelada en el sentido de negar las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

Primero: Unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado en el sentido precisar lo siguiente:

---

[19] Ver, entre otras, sentencia del 12 de noviembre de 2015, (Exp. 20633), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 25 de octubre de 2017 (Exp. 20499), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, sentencia del 18 de octubre de 2018 (Exp. 22892), C.P. Dr. Milton Chaves García.

«1. Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.

2. Los contratos de obra pública y los contratos de que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 –contratos de exploración y explotación de recursos naturales, y las actividades comerciales e industriales, son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato.

3. La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006».

Segundo: Advertir que los casos respecto de los cuales ya ha operado la cosa juzgada, en virtud del principio de seguridad jurídica, resultan inmodificables.

Tercero: Revocar la sentencia apelada que, en consecuencia, queda así:

«(i) Negar las pretensiones de la demanda».

Cuarto: Efectuar las anotaciones correspondientes en el programa «Justicia Siglo XXI» y ejecutoriada esta providencia devolver el expediente al Tribunal de origen.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

La anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en la presente sesión.

LUIS ALBERTO ÁLVAREZ PARRA

ROCÍO ARAÚJO OÑATE **LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**

MARTÍN BERMÚDEZ MUÑOZ **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA **OSWALDO GIRALDO LÓPEZ**

WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ

SANDRA LISSETH IBARRA VÉLEZ

MARÍA ADRIANA MARÍN

ALBERTO MONTAÑA PLATA

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO

CÉSAR PALOMINO CORTÉS

RAMIRO PAZOS GUERRERO

CARMELO PERDOMO CUÉTER

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

JAIME ENRIQUE RODRÍGUEZ NAVAS

GUILLERMO SÁNCHEZ LUQUE

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS **GABRIEL VALBUENA HERNÁNDEZ**

MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO **NICOLÁS YEPES CORRALES**

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALVAMENTO DE VOTO DEL CONSEJERO CÉSAR PALOMINO CORTÉS

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

Con mi acostumbrado respeto por la decisión mayoritaria de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de la Corporación, consigno a continuación las razones por las cuales no comparto la decisión plasmada en la sentencia del 25 de febrero de 2020, por medio de la cual esta Sala resolvió en segunda instancia el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por ECOPETROL S.A. contra los actos administrativos por los cuales la DIAN determinó oficialmente la contribución de contratos de obra pública por 34 contratos celebrados por ECOPETROL en el año 2008.

La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo dispuso avocar el conocimiento del presente proceso por la necesidad de unificar jurisprudencia para determinar si, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública respecto de entidades de derecho público que tengan un régimen contractual especial o exceptuado de la Ley 80 de 1993.

El criterio acogido por la Sala Plena y del cual, con todo respeto me aparto, es que *"el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual"*.

Según se expone en la decisión, el hecho generador se compone de un *elemento objetivo* asociado a *la suscripción de contratos de obra pública,* y uno *subjetivo,* en tanto requiere que los contratos sean suscritos con *entidades de derecho público.* Considera que la Ley 1106 de 2006 estableció el tributo sobre todos los contratos de obra celebrados con entidades de derecho público, sin tomar el régimen contractual como referente del hecho generador, pues su artículo 6 no sujetó el hecho gravado a un determinado régimen ni a la Ley 80 de 1993; sin embargo, señala que el factor relevante para la causación de la contribución es que una de las partes sea una entidad de derecho público y que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Que el hecho que algunas entidades de derecho público tengan un régimen especial para cierto tipo de contratos, tales como los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, no impide que cuando suscriban contratos de obra, estos contratos -los de obra- se encuentren gravados con el tributo.

Con fundamento en lo anterior, fijó las siguientes reglas jurisprudenciales:

> *1. Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.*
> *2. Los contratos de obra pública y los contratos de que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 -contratos de exploración y explotación de recursos naturales, y las actividades comerciales e industriales, son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato.*
> *3. La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.*

Pues bien, mi desacuerdo con las anteriores conclusiones o reglas jurisprudenciales establecidas estriba en el hecho de considerar la Sala Plena que no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, pues, como lo señalé en la discusión del proyecto de sentencia, de conformidad con la precisión efectuada por la Corte Constitucional al estudiar la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, los contratos suscritos por ECOPETROL no pueden considerarse como hecho generador de la contribución de obra pública, toda vez que es claro que dicha entidad estatal está por fuera de la regulación prevista en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Por ello, compartía el proyecto presentado por el magistrado Dr. Milton Chaves García, que determinó que el hecho generador de la contribución de obra pública consiste en la suscripción de contratos de obra, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, en general, la realización de cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, por parte de entidades de derecho público y que, de acuerdo con las normas especiales que se aplican a ciertas entidades públicas, existen contratos relacionados con trabajos materiales sobre bienes inmuebles que no son de obra pública, como los previstos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993. Por tanto, no se rigen por la Ley 80 de 1993.

Ahondando un poco en los elementos del tributo, se observa que la Contribución de los Contratos de Obra Pública o Concesión de Obra Pública y otras Concesiones fue establecida por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 así: **"***El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así: 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".*

Esta contribución corresponde al llamado "impuesto de guerra" creado desde 1992; su vigencia ha sido prorrogada por varias normas, su destinación es específica, por ello es una contribución, conforme con el artículo 7 de la Ley 1421 de 2010, según el cual: ***"ARTÍCULO 7o.*** *El artículo 122 de la Ley 418 de 1997, prorrogado por la Ley 548 de 1999 y modificado por la Ley 782 de 2002, quedará así:* ***Artículo 122.*** *Créase el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, que funcionará como una cuenta especial, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior, como un sistema separado de cuenta y tendrá por objeto garantizar la seguridad, convivencia ciudadana y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial. Los recursos que recaude la Nación* ***por concepto de la contribución especial*** *consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, deberá invertirse por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, en la realización de gastos destinados a propiciar la seguridad, y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público.*

Los recursos que recauden ***las entidades territoriales*** *por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo-Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, compra de terrenos, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas; servicios personales, dotación y raciones, nuevos agentes y soldados, mientras se inicia la siguiente vigencia o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público. La administración del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana estará a cargo del Ministerio del Interior y de Justicia".*

Los elementos de este tributo se evidencian del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 y fueron precisados por la Corte Constitucional en sentencias C-930 de 2007 y C-1153 de 2008. Los elementos son los siguientes:

SUJETO ACTIVO: Nación, Departamento o Municipio, "según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante". La entidad pública contratante es la responsable del recaudo del tributo.

SUJETO PASIVO: Es el contratista, o sea la persona natural o jurídica que celebra el contrato de obra. Las entidades de derecho público no son quienes deben cubrir el valor del impuesto, ni se incluye como un costo a su cargo de la obra que contratan. Es el contratista de obra pública y no la empresa pública contratante, el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

BASE GRAVABLE: Es el valor del respectivo contrato o adición, o "el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión".

TARIFA: 5% en el caso de los contratos de obra pública o de las respectivas adiciones y del 2.5 por mil tratándose de las concesiones.

HECHO GRAVADO: suscribir contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebrar contratos de adición al valor de los ya existentes.

Sobre este elemento del tributo la Corte Constitucional en sentencia C-1153 de 2008, consideró que aunque existía cierto grado de imprecisión en la definición del hecho gravado, ello no generaba un vicio de inconstitucionalidad, pues esta imprecisión no derivaba en una falta de claridad y certeza insuperable. La noción de obra pública no era definida expresamente en la norma, pero era determinable, teniendo en cuenta que la Ley 80 de 1993 en su artículo 32 hacía referencia al contrato estatal de obra, definiéndolo como: ***"ARTICULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los 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, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:* ***"1°. Contrato de obra.*** *"**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".*

La Corte precisó que este estatuto de contratación definía el contrato de obra a **partir de elementos subjetivos**, es decir de criterios que atienden a la calidad de los sujetos contratantes y no al objeto del contrato, pues claramente indica que *"(s)on contratos de obra los que celebren las entidades estatales…".* Es decir, el elemento esencial que define la presencia de un contrato de esta naturaleza es que sea celebrado por una entidad estatal. De allí infirió 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".*

Y concluye que el hecho gravado está dado por suscribir *"contratos de obra pública"* con *"entidades de derecho público"* o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, en lo que no cabe otra interpretación 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 ello, reitero que la claridad de la anterior precisión por parte de la Corte Constitucional significa que los contratos suscritos por ECOPETROL no pueden considerarse como hecho generador de la contribución de obra pública, pues es también claro que dicha entidad estatal está por fuera de la regulación prevista en

el artículo 32 de la Ley 80 de 1993[20].

En efecto, como lo explicó la Subsección A de la Sección Tercera de esta Corporación en providencia del 10 de junio de 2019[21]**, "***La Empresa Colombiana de Petróleos –Ecopetrol S.A.-, a través de la Ley 1118 de 2006, se organizó como una sociedad de economía mixta, cuya participación del Estado es superior al 50%, de carácter comercial, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, también denominada Ecopetrol S.A. La misma norma establece que a* ***todos sus actos jurídicos, contratos y demás actuaciones encaminadas al desarrollo de su objeto social se les aplicaría de forma exclusiva las normas de derecho privado****, con independencia del porcentaje de participación del Estado en su capital social"*[22].

Ahora bien, sobre los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales el **artículo 76 de la Ley 80 de 1993**, prevé que *"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****".*

Nótese que el artículo 76 citado no consagra exclusivamente los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, sino que señala también como exceptuados del régimen de contratación estatal a aquellos contratos que suscriba esta entidad concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales propias de las entidades estatales a las que correspondan las competencias para estos asuntos, casos en los cuales tales contratos, que corresponden al objeto social de ECOPETROL se rigen por las normas de derecho privado y están por fuera del concepto de obra pública de que trata el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. En efecto, revisados algunos de los contratos a que se refiere este proceso, ninguno de ellos fue regulado por la Ley 80 de 1993.

Por lo anterior, considero que en el caso de ECOPETROL no es posible desligar el hecho generador de la contribución de obra pública a los contratos de esta

---

[20] *ARTÍCULO 34. OBJETIVOS DE ECOPETROL S.A. Serán objetivos de Ecopetrol S. A. los siguientes:*
34.1 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.
34.2 La exploración y explotación de hidrocarburos en el exterior, directamente o a través de contratos celebrados con terceros.
34.3 La refinación, el procesamiento y cualquier otro proceso industrial de los hidrocarburos y sus derivados, en instalaciones propias o de terceros, en el territorio nacional y en el exterior.
34.4 La distribución de hidrocarburos, derivados y productos en el territorio nacional y en el exterior.
34.5 El transporte y almacenamiento de hidrocarburos, derivados y productos, a través de los sistemas de transporte propios y de terceros, en el territorio nacional y en el exterior, con la única excepción del transporte comercial de gas natural en el territorio nacional.
34.6 La comercialización nacional e internacional de gas natural, de petróleo, sus derivados y productos.
34.7 La realización de cualesquiera actividades conexas, complementarias o útiles para el desarrollo de las anteriores.
[21] *Número Interno: 60542. M.P. María Adriana Marín.*
[22] *Artículo 6 de la Ley ibídem: "Régimen jurídico aplicable a Ecopetrol S.A.: Todos los actos jurídicos, contratos y actuaciones necesarias para administrar y desarrollar el objeto social de Ecopetrol S. A., una vez constituida como sociedad de economía mixta, se regirán exclusivamente por las reglas del derecho privado, sin atender el porcentaje del aporte estatal dentro del capital social de la empresa".*

naturaleza, tipificados por la Ley 80 de 1993 (artículo 32), y respecto de los cuales esta entidad está por fuera de su regulación. Así las cosas la Sala Plena debió modificar la sentencia apelada para anular los actos administrativos demandados y declarar que la actora no debe a la DIAN suma alguna por concepto de la Contribución de Obra Pública que fuera liquidada en los actos anulados, porque en el caso de autos, no realizó el hecho generador de la obligación tributaria, como lo disponía la ponencia que fue derrotada por la mayoría de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de la Corporación y que el suscrito compartía plenamente.

En estos términos dejo plasmadas las razones que me llevaron a salvar el voto en la providencia de la referencia.

CÉSAR PALOMINO CORTÉS

Fecha Ut Supra.

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA CONSEJERA ROCÍO ARAÚJO OÑATE

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, a continuación expongo las razones por las que aclaro mi voto en el vocativo de la referencia.

1. Aunque comparto el sentido de la decisión acogida por la sala mayoritaria, referida a que en la realización del hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado, porque el elemento de la obligación tributaria se define en

función del contrato celebrado y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público, la aclaración se relaciona con los siguientes puntos.

2. **El primero** se refiere a que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 no contempla una categoría única de contratos como lo señala en su parte motiva la sentencia, sino a una universalidad de ellos. **El segundo** apunta a dejar expresa la razón de porqué la celebración de los contratos de obra que celebra ECOPETROL S.A y que versan sobre bienes muebles que conforman la infraestructura dispuesta para desarrollar las actividades de exploración y explotación, producción, comercialización e industrialización de los hidrocarburos, realizan el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública. **El tercero** se relaciona con la ausencia de la condena en costas ordenada por la ley

3. Para dicho análisis se abordarán los siguientes ejes temáticos: **i)** Interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 **ii)** Los bienes inmuebles por accesión, adhesión o por destinación **iii)** La condena en costas **iv)** Conclusiones.

I. Interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993

4. El texto del artículo 76 ejusdem es el siguiente: ***"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.".* (Subrayas fuera de texto)

5. De la literalidad de la disposición se concluye lo siguiente:

i) El legislador, en la primera parte de la norma, se refiere en forma taxativa a los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables.

ii) En la segunda parte, el artículo alude de manera genérica a un universo de contratos, cuales son, todos aquellos concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales propias de las entidades estatales a las que correspondan las competencias para estos asuntos.

iii) Este universo de contratos cobija cualquier clase de contrato –típico o atípico-, por ejemplo: los de transporte, seguros, obra, compraventa, arrendamiento, suministro, prestación de servicios, distribución, etc.

iv) Aquellas entidades estatales a las que compete el desarrollo de las actividades de exploración, explotación, comercialización o industrialización de los recursos naturales renovables y no renovables, se rigen, en materia contractual, por la legislación especial que les resulte aplicable y no por el estatuto general de la contratación pública.

6. A la luz de la interpretación literal de la disposición del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, resulta contraevidente la afirmación de la sala mayoritaria[23] en el sentido de que tal disposición contempla una única clase de contrato, cual es, el contrato de exploración, explotación, comercialización e industrialización de los recursos naturales renovables y no renovables, porque como se dejó señalado, el artículo 76 ejusdem se refiere **expresamente a una categoría de contratos -los de exploración y explotación-, y genéricamente a una universalidad de contratos -los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales y de industrialización de los recursos naturales-,** dentro de la cual caben múltiples categorías o clase de ellos.

7. Otra cosa es que los contratos de obra que celebra ECOPETROL S.A realizan el hecho generador de la contribución de obra pública del **artículo 6[24] de la Ley 1106 de 2006**, porque en virtud de la potestad de configuración normativa, el legislador, en norma especial de carácter tributario y posterior a la Ley 80 de 1993, estructuró el hecho generador del tributo a partir del objeto del contrato[25] -obra pública- y de la calidad pública de la entidad contratante, sin exclusión de ninguna entidad de derecho público por razón del régimen jurídico que les sea aplicable o por la actividad que desarrolle.

8. Siendo ECOPETROL una entidad de derecho público sujeta al régimen privado por razón de su objeto y de las actividades de exploración, explotación y de las concernientes a la comercialización e industrialización de los recursos naturales renovables y no renovables[26] que desarrolla, no es posible extenderle el tratamiento exceptivo que en materia de contratación dispuso el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, a efectos de sustraer la celebración de dichos contratos del efecto tributario que les otorgó el legislador, cual es, constituirse en elemento estructurador del hecho generador de la contribución de obra pública.

9. De todo lo anterior **se concluye lo siguiente**: si bien los contratos de obra que suscribe ECOPETROL no están sujetos al régimen de la contratación estatal conforme lo prevé el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, como tampoco lo está ninguno de los que celebra para desarrollar su objeto social y las actividades requeridas para el cumplimiento del mismo, desde el ámbito de la obligación

---

[23] En referencia a los siguientes *obiter dictae* o dichos de paso de la sentencia del 25 de febrero de 2020*: "(…) Ahora bien, el artículo 76 de la Ley 80 de 1993* ***se refiere a un tipo de contrato diferente al que es objeto del gravamen.*** *Por tanto, en el supuesto contemplado en el citado artículo 76 no se configura el hecho generador. "(…)* ***el contrato de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, es típico*** *y tiene ciertas particularidades que lo distinguen del contrato de obra pública objeto del tributo"* (negrilla fuera de texto).

[24] **«Artículo 6. 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».

[25] Se refiere al contrato de obra previsto en el **numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993**: "(…) 1. Contrato de obra. 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.

[26] El **Decreto 1760 del 26 de Junio de 2003** modificó la estructura orgánica de la Empresa Colombiana de Petróleos y la convirtió en Ecopetrol S.A., una **sociedad pública por acciones, ciento por ciento estatal**, vinculada al Ministerio de Minas y Energía y regida por sus estatutos protocolizados en la Escritura Pública número 4832 del 31 de octubre de 2005, otorgada en la Notaría Segunda del Circuito Notarial de Bogotá D.C., y aclarada por la Escritura Pública número 5773 del 23 de diciembre de 2005.

tributaria controvertida, dada su condición de entidad de derecho público, cuando celebra contratos de obra, es decir, los definidos en el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, realiza el hecho generador de la contribución de obra pública como lo establece el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

II. Interpretación del numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993

10. La sentencia dictada el 25 de febrero de 2020 por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo es clara en señalar que el alcance de los elementos constitutivos del hecho generador del contrato de obra pública fue delimitado por la Corte Constitucional en la sentencia C-1153 de 2008[27], que se ocupó de declarar la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 en relación con la determinación del hecho generador del tributo.

11. En efecto, dicho pronunciamiento estableció, a partir de una interpretación literal y sistemática de los artículos 6 de la Ley 1106 de 2006, 2 y 32 de la Ley 80 de 1993, que las entidades de derecho público referidas en la norma creadora de la contribución de obra pública, son las previstas en el artículo 2 del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, y que los contratos de obra pública cuya celebración causa la mencionada contribución, son aquellos que se enmarcan en la definición prevista en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

12. De suyo, cuando una sociedad pública de economía mixta, ciento por ciento propiedad estatal, como lo es ECOPETROL S.A, celebra un contrato cuyo objeto se enmarque en la definición del contrato de obra previsto en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, es decir, *"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"*, se realiza el hecho generador de la contribución de obra pública, por ende, se causa la contribución del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

13. No obstante lo anterior, la interpretación señalada resulta incompleta porque no explica el alcance del contrato de obra previsto en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, para aquellos casos en que su propósito es el mantenimiento, instalación o en general cualquier trabajo material sobre elementos que siendo muebles por naturaleza, hacen parte integrante de la infraestructura física en la que, o mediante la cual, la entidad pública desarrolla sus actividades.

14. Lo anterior adquiere relevancia frente al caso concreto de ECOPETROL, porque el objeto de varios de los contratos de obra celebrados por dicha sociedad pública, pone de presente que los trabajos materiales contratados son requeridos para elementos que hacen parte de la infraestructura instalada en los inmuebles para desarrollar las actividades propias de la industria de los hidrocarburos, tales como tanques, tuberías, filtros, unidades de bombeo, generadores, compresores, bombas contraincendios.

[27] Expediente D-7310. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

15. Este aspecto de completitud en la interpretación está resuelto en las normas del Código Civil, artículos 654 a 658[28] del Libro Segundo, Título I, Capítulo 1 correspondiente a los bienes corporales –muebles e inmuebles, pues determinan que todo lo que adhiere, accede o se destina para los fines propios del inmueble, se reputa bien inmueble bien por accesión, adhesión o por destinación, según se trate.

16. Al hacer referencia al Concepto emitido por la DIAN del 3 de julio de 2008 –Oficio 063832- para resolver el cargo de la apelación formulado por ECOPETROL S.A, correspondiente al desconocimiento de su propia doctrina, la sentencia señaló lo siguiente: "*Ahora bien, con base en el anterior concepto, la DIAN consideró que en los contratos materia de discusión se generaba la contribución de obra pública, como quiera que el objeto contractual correspondía a obras para la construcción, mantenimiento, instalación, y en general, obras civiles sobre bienes inmuebles por adhesión, y no a contratos de exploración y explotación de petróleos.".*

17. Sobre este aspecto es necesario aclarar que dicho Concepto no hace referencia alguna a los inmuebles por adhesión ni de su contenido integral se infiere que la DIAN hubiese efectuado tal alcance interpretativo respecto del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, amén de que los muebles por naturaleza se reputan inmuebles no sólo por adhesión sino también por destinación.

III. Condena en costas

18. En el presente asunto el fallo omitió pronunciarse sobre la costas procesales, sin embargo había lugar a condenar en costas a ECOPETROL S.A, en el componente que corresponde a las agencias en derecho, porque tal como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, se encuentran causadas y probadas en el expediente por cuenta de la intervención del apoderado de la DIAN en primera y segunda instancia, cuya personería fue debidamente reconocida en el proceso y cuya intervención resultó útil, como se

[28] ARTICULO 654. LAS COSAS CORPORALES. Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles. ARTICULO 655. MUEBLES. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658. ARTICULO 656. INMUEBLES. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y veredas se llaman predios o fundos. ARTICULO 657. INMUEBLES POR ADHESION. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro. ARTICULO 658. INMUEBLES POR DESTINACION. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo: Las losas de un pavimento. Los tubos de las cañerías. Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca. Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla. Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste. Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.

desprende del sentido mismo de la decisión y de la tesis de defensa de los intereses de la entidad prohijada por el apoderado a lo largo de la causa procesal.

19. Además de lo anterior, también se cumplen los supuestos previstos en los numerales 1 y 4 del artículo 365 ejusdem, por las siguientes razones:

i) El numeral 1 del artículo 365 señalado, ordena que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación. En este caso es claro que el recurso fue desfavorable para ECOPETROL S.A, porque la sentencia de segunda instancia fue desfavorable a sus pretensiones y favorable a las de la DIAN.

ii) El numeral 4 del artículo 365 ibídem, establece que cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias. Esta condición se cumple en este caso para ECOPETROL S.A., porque la parte resolutiva de la sentencia de segunda instancia señaló lo siguiente: *(…) "**Tercero:** Revocar la sentencia apelada que, en consecuencia, queda así: «(i) Negar las pretensiones de la demanda»."*

En consecuencia, lo pertinente era aplicar las disposiciones señaladas a efectos de condenar a ECOPETROL S.A. al pago de las agencias en derecho, en primera y segunda instancia, y no omitir el respectivo pronunciamiento.

En los términos señalados dejo presentada mi aclaración de voto.

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Magistrada

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ACLARACIÓN DE VOTO DEL CONSEJERO ALBERTO MONTAÑA PLATA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

ACLARACIÓN DE VOTO

Con la debida consideración por las decisiones de la Sala, presento las razones por las que aclaro el voto en la Sentencia de 25 de febrero de 2020, por medio de la cual se resolvió revocar la Sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Dos razones principales apoyaron la adopción de la decisión de unificación, cuyo origen y esclarecimiento deben ser puestos de presente para que la decisión cobre sentido cabal.

1. **La denominación impropia del legislador a las "*entidades de derecho público*" para referirse a las entidades estatales**

Debe explicarse que, para la Sala, cuando en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 el legislador hizo referencia a las "*entidades de derecho público*", se refería, propiamente, a las entidades estatales como una categoría orgánica, general y comprensiva de todas las autoridades públicas. Ello debe puntualizarse toda vez que, el no hacerlo permitirá que se siga perpetuando aquello que parece una perfecta contracción en los términos, que lleva a que existan algunas entidades de derecho público que se rijan por el derecho privado. Así entonces, la denominación orgánica genérica del legislador de "*entidades de derecho público*", debe entenderse como un sinónimo de entidad estatal, a modo de reflejo del nombre genérico de "*autoridades*" que le dio el Código Contencioso Administrativo (artículo 1) a todos los entes y organismos estatales, incluso a entidades privadas que ejercieran funciones administrativas, por lo que esta categoría describe una lógica comprensiva de entidades públicas y no una cualidad que describe o hace referencia al régimen jurídico aplicable.

2. **La obra pública como objeto de un contrato estatal para efectos de determinar la configuración del tributo**

La problemática que ocupó la atención de la Corporación se comprende mejor cuando se observa que el impuesto objeto de estudio se adoptó, por primera vez, en el año 1992 (Decreto legislativo 2009 de 1992), en una normativa anterior a la expedición del actual Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Desde entonces las diferentes leyes, y sus respectivas redacciones, no han variado en lo fundamental.

Parte central de la discusión se derivó del tipo de contrato celebrado, esto es, el contrato de obra pública. Precisamente por ello debe observarse que la expedición de la Ley 80 de 1993 significó, para la contratación estatal colombiana, un cambio sustancial frente a los tipos de contrato que celebran las distintas entidades estatales, habida cuenta de que se pasó de un normativa que nominaba y desarrollaba los contratos que se regían por el derecho público (dentro de los que se encontraba el contrato de obra pública, el cual tenía un puntual y amplio desarrollo normativo en los artículos 81 al 106 Decreto 222 de 1983) a una norma que entiende que son contratos estatales "*todos los 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*".

Resulta claro, entonces, que un contrato como el de obra pública pasó de ser una tipología contractual que tenía la doble condición de ser una categoría nominada y típica, a ser, con la liberalización de los tipos de contratos que puede celebrar la administración, una posibilidad más dentro de un amplio conjunto de negocios jurídicos con una escueta enunciación en el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Es claro que hoy en día en la Ley 80 de 1993 tenemos contratos más nominados que típicos, habida cuenta de que, desde el derecho público existe una escasa configuración, a diferencia del anterior Estatuto Contractual. El panorama descrito deja en evidencia que la categoría de obra pública no es una tipología acabada y completamente configurada en el Estatuto Contractual sino que allí se hace, a modo enunciativo, una simple ejemplificación de los tipos de contrato que puede celebrar la administración. No significa, entonces, que el contrato de obra esté completamente desarrollado en la Ley 80 de 1993 sino que, a manera de ejemplo, hace parte de una lista no determinada y meramente enunciativa, que se rige, en últimas, por la autonomía negocial.

Se concluye así que la comprensión cabal del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 impone una mirada de contexto, de la que resulta una invitación para que el legislador (en caso de decidir volver sobre el tributo para los contratos de obra pública, como lo ha hecho en 9 oportunidades anteriores), en aplicación del principio de representación popular y del principio democrático, sea quien determine, de manera clara e inequívoca (como ahora debe hacerlo el Consejo de Estado y como antes debió hacerlo la Corte Constitucional en un esfuerzo

interpretativo[29]) que la contribución se genera por la celebración de contratos de obra pública (tipología contractual tan solo nominada a título de ejemplo en la Ley 80 de 1993, que hoy tiene una mayor configuración normativa en los artículos 2053 a 2062 del Código Civil) con cualquier entidad pública, esté o no sometida al Estatuto General de Contratación de la Administración.

Fecha ut supra,

ALBERTO MONTAÑA PLATA

Consejero de Estado

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALVAMENTO DE VOTO DE LA CONSEJERA STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

SALVAMENTO DE VOTO

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito salvar parcialmente el voto en la sentencia proferida dentro del proceso de la referencia, mediante la cual se resolvió unificar la jurisprudencia en el sentido de efectuar las precisiones allí contenidas y negar las pretensiones de la demanda, previa revocatoria del fallo de primera instancia proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca *-que había anulado 33 de los 34 actos de determinación de la contribución de obra pública respecto de contratos suscritos por Ecopetrol durante el año 2008 y declarado a título de restablecimiento del derecho que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de tal contribución en relación con los actos anulados-.*

[29] Cf. Corte Constitucional, Sentencia C-1153 de 208

Comparto lo aducido en el ordinal primero de unificación de la citada providencia, en cuanto a que:

1. *«Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. (…)».*

2. Los contratos de obra pública y los contratos del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 *«son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato».*

3. *«La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006».*

En el caso que nos ocupa, a mi juicio, los contratos objeto de los actos demandados atañen a actividades conexas con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) adelantadas por Ecopetrol en desarrollo de su objeto social[30] y, en ese orden, se enmarcan en los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993[31], motivo por el cual, su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública.

Por ello considero que la decisión de negar las pretensiones de la demanda no se acompasa con las citadas precisiones de unificación, pues si se hubiera verificado el objeto de los contratos en el ámbito de las actividades que conforman el objeto social de Ecopetrol, la conclusión hubiese sido la declaratoria de nulidad de los actos acusados con el correspondiente restablecimiento del derecho.

No comparto lo señalado en la providencia en cuanto a que *«uno es el objeto social o actividad principal de la entidad y otra, se repite, su actividad contractual»*, para indicar en el numeral 1 del ordinal primero, que el elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado *«y no de la actividad»* de la entidad.

Lo anterior, porque si bien es cierto que el objeto de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, no lo es menos que el mismo se celebra y suscribe en desarrollo de las actividades que conforman el objeto social de la entidad.

Todo, en el marco de lo previsto en el artículo 99 del Código de Comercio, aplicable al caso por virtud del artículo 6° de la Ley 1118 de 2006[32], conforme con el cual *«la capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto. Se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad».*

Tampoco comparto lo expresado en la providencia, relativo a que los contratos de obra pública se realizan sobre bienes inmuebles para fundar el carácter gravado con la contribución de los contratos objeto de los actos discutidos.

---

[30] 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. 38 vto. c.p.3).

[31] *«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. (…)»*

[32] Por la cual se modifica la naturaleza jurídica de Ecopetrol S.A. como sociedad de economía mixta de carácter comercial, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía. Arts. 1° (naturaleza jurídica) y 6° (régimen aplicable de derecho privado a sus actos y contratos).

Lo aducido, porque los contratos previstos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, así como los conexos con tales actividades, también recaen sobre bienes inmuebles.

Pese a que la providencia señala que *«corresponderá al juez definir si se configura el contrato de obra pública atendiendo a aspectos tales como, el objeto, las cláusulas contractuales y las reglas de interpretación de los contratos»*, luego de relacionar los contratos, indica que *«no corresponden a la exploración y explotación de hidrocarburos, sino a un conjunto de obras que tiene por objeto la realización de actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles»*, para concluir que se trata de contratos de obra gravados con la contribución.

Empero, considero que los referidos contratos corresponden a actividades conexas con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) adelantadas por Ecopetrol en desarrollo de su objeto social**.**

En efecto, los contratos celebrados por Ecopetrol S.A. en el año 2008, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de la empresa. Incluso en el contrato no excluido del gravamen por el Tribunal, se advierte que las obras para el mantenimiento del hospital del Ecopetrol en el campo petrolero de Tibú son necesarias para garantizar las condiciones de salud de los empleados y contratistas de la empresa, quienes son los que realizan las actividades de exploración, explotación y las conexas con aquellas.

En tal sentido se pronunció la Sección Cuarta de la Corporación, en varias providencias que abordaron la misma temática[33]. Por lo demás, esa posición coincide con la expuesta por la DIAN en el Oficio 048027 de 2014[34].

Con fundamento en lo aducido, reitero mi desacuerdo con la decisión de negar las pretensiones de la demanda pues, en mi criterio, la sentencia debió acceder a las mismas, toda vez que los referidos contratos suscritos por Ecopetrol corresponden a actividades conexas con la *exploración y explotación de recursos naturales no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales*, con lo cual no se configura el hecho generador del tributo y, en consecuencia, no es procedente la determinación de la contribución de obra pública efectuada por la entidad demandada en los actos acusados.

Con todo comedimiento,

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

CONSEJO DE ESTADO

---

[33] Sentencias del 22 de febrero de 2018, Exp. 22536, 19 de abril de 2018, Exp. 22939, 25 de abril de 2018, Exp. 22940, 3 de mayo de 2018, Exp. 23378, 24 de mayo de 2018, Exp. 23362, 14 de junio de 2018, Exp. 23319, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y 31 de mayo de 2018, Exp. 22388, C.P. Milton Chaves García.

[34] «*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*».

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALVAMENTO DE VOTO DE LA CONSEJERA MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO

Bogotá D.C., cinco (5) de marzo de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

SALVAMENTO DE VOTO

Temas: **Salvamento de voto.** *CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Elementos para la configuración del tipo contractual – RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY 80 DE 1993 – No es la fuente del régimen especial de ECOPETROL.*

Con el acostumbrado respeto por los fallos de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, me permito, a continuación, justificar las razones de este salvamento de voto frente a la sentencia adoptada por la Sala el 25 de febrero de 2020, la cual negó las pretensiones de la demanda y unificó la jurisprudencia de la Corporación sobre la comprensión del hecho generador de la contribución establecida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 frente a los contratos de obra pública, indicando que la obligación tributaria respecto de dichos contratos no se define en función del régimen jurídico de la entidad contratante y que tal contribución no grava los contratos de exploración y explotación de recursos a los que se refiere el artículo 76 de la Ley 80 de 1993. Lo anterior con base en lo siguiente:

1. La sola circunstancia de que una de las partes en el contrato que tenga por objeto ejecutar trabajos materiales sobre un bien inmueble sea una entidad pública, no hace de aquel un contrato de obra pública

La razón para el presente salvamento, frente a lo que unificó la Sala y que no se abordó, pese a la importancia del tema, estriba en que el régimen de derecho privado sí puede incidir en que, no obstante que el contrato estatal tenga por objeto un trabajo material sobre un bien inmueble, no se trate de un contrato de obra pública.

Comienzo por recordar que aún persiste en la jurisprudencia de la Corporación el debate en torno a si el concepto de contrato de obra pública depende de la propiedad[35] del

[35] Sección Tercera. Sentencias de [Subsección B] 30 de enero de 2013 [Radicado 11001-03-26-000-2003-00026-01(25151-25152)]; 19 de octubre de 2017 [Radicado 25000-23-26-000-1999-02932-01(28671)]. MP. Stella Conto Díaz del Castillo; y [Subsección A] 12 de octubre de 2017 [Radicado 05001-23-31-000-2006-03836-01(53390)]. MP. Marta Nubia Velásquez Rico.

Estado sobre la respectiva obra y de su afectación a fines de utilidad general o servicio público[36], o de que la obra sea producto del trabajo público sin que interese la naturaleza pública o privada del inmueble[37].

La circunstancia de que, a diferencia del Decreto-ley 222 de 1983[38], el artículo 32.1 de la Ley 80 de 1993 no haya incorporado ninguna alusión a la propiedad pública sobre el bien inmueble objeto de la respectiva obra y/o su afectación a fines de utilidad general, no significa que estos elementos deban ser ignorados en el análisis de la tipicidad del contrato en cuestión, con mayor razón si en el derecho colombiano el Código Civil consagra el *"Contrato para la confección de una obra material"*, comúnmente conocido también como *"contrato civil de obra"*.

Sin perjuicio de que los elementos sustantivos en general se identifiquen en ambos contratos, no puede considerarse como un aspecto menor el hecho de que el legislador haya previsto el contrato de obra pública en el EDGCAP y el contrato civil de obra en el Código Civil, de lo contrario ninguna necesidad habría tenido la Ley 80 de 1993 de consagrar en su artículo 32[39], de manera enunciativa pero con un criterio de especialidad, algunos de los contratos estatales y le habría bastado con la remisión a la normativa comercial y civil pertinente[40]. Este planteamiento es pacífico en la jurisprudencia de la Corporación porque, para el caso del contrato de obra pública, por ejemplo, a diferencia de lo que sucede en el derecho privado, más allá de la incorporación de las potestades excepcionales, desde la óptica sustancial versa sobre bienes inmuebles[41] y actividades materiales respecto de estos.

---

[36] Sección Tercera. Sentencia de 9 de junio de 2005 [Radicado 66001-23-31-000-1995-02930-01(14291)]. MP. Alier Eduardo Hernández Enríquez; y Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto de 17 de mayo de 1979 [Radicado 1288]. MP: Jaime Betancur Cuartas.

[37] Sección Tercera. Subsección C. Sentencias de 6 de julio de 2015 [Radicado 20001-23-31-000-2009-00077-01(39122)], 15 de octubre de 2015 [Radicado 68001-23-15-000-1996-12430-01(34779)]; y 15 de diciembre de 2017 [Radicado 76001-23-31-000-2007-01419-01(55102)]. MP. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

[38] En el Decreto-ley 222/83, en el capítulo de las obras públicas, varias disposiciones que regulaban los distintos tipos de aquellas expresamente incluían expresiones sobre el dueño de la obra, específicamente los artículos 88 (contratos a precio global) y 89 (contratos a precios unitarios).

[39] *"Ley 80/93. Artículo 32. De los contratos estatales. Son contratos estatales todos los 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, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:*
"1. Contrato de Obra. (…) 2. Contrato de Consultoría. (…) 3. Contrato de Prestación de Servicios. (…) 4. Contrato de Concesión. (…) 5. Encargos Fiduciarios y Fiducia Pública. (…)".

[40] *"Ley 80/93. Artículo 13. De la normatividad aplicable a los contratos estatales. Los contratos que celebren las entidades a que se refiere el artículo 2. del presente estatuto se regirán por las disposiciones comerciales y civiles pertinentes, salvo en las materias particularmente reguladas en esta ley.*
"(…)".

[41] *"Ahora bien, la restricción establecida por el legislador en el artículo 32 No 1 de la ley 80 de 1993 a que el contrato de obra para que sea considerado como tal, tiene que materializarse respecto de un bien inmueble, tiene origen en una posición de la jurisprudencia francesa[22], que no de nuestra tradición legal, ni mucho menos doctrinal, que se ha venido incorporando por el legislador sin mayor reflexión al momento de abordar la descripción del tipo contractual en comento"*. Sección Tercera. Subsección C. Sentencias de 6 de julio de 2015 [Radicado 20001-23-31-000-2009-00077-01(39122)] y 15 de octubre de 2015 [Radicado 68001-23-15-000-1996-12430-01(34779)]. MP. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

Considero que, si bien el criterio de la propiedad sobre el bien inmueble no resulta absolutamente indispensable[42] en la configuración del tipo contractual de la obra pública, el criterio que sí tiene dicha connotación es la afectación a fines de utilidad general o servicio público. Y este último criterio es definitorio del contrato de obra pública, puesto que la sola presencia de una entidad pública como entidad contratante no implica la afectación del contrato a dichos fines, como en general[43] sucede con las entidades que, como ECOPETROL, desarrollan actividades industriales y comerciales en competencia con el sector privado.

En todo caso, no sobra anotar que, desde antaño, la jurisprudencia de esta Corporación[44] en muchos casos se ha servido del criterio de la titularidad pública sobre el bien inmueble objeto de la obra para fundamentar la responsabilidad extracontractual directa[45] de la

---

[42] Quienes cuestionan la utilidad de este criterio en la configuración del contrato de obra pública advierten, por ejemplo: *"Pues bien, para nuestra legislación el contrato de obra, no tiene dentro de sus elementos esenciales que el resultado de ese trabajo material sea de propiedad del Estado. Se entiende que la obra no siempre constituye un patrimonio público, comoquiera que en ocasiones las entidades estatales realizan obras directamente o por intermedio de un contratista, cuyo resultado no va a pertenecer al patrimonio público; incluso en ocasiones puede pertenecer a los particulares, sólo que son realizadas en desarrollo de las funciones sociales del Estado. (…) Piénsese por ejemplo, en las obras que puede realizar la administración pública para atender a los damnificados de un terremoto, o de una inundación en sus bienes inmuebles afectos al hecho de la naturaleza y este asunto se ha convertido en una cuestión determinante en la configuración normativa del contrato, lo cual lo diferencia con el contrato de simple prestación de servicios, cuando los mismos están dirigidos a realizar intervención sobre bienes muebles. Si se hubiese nominado como contrato de obra pública, un evento como este no podría encuadrarse dentro de tal categoría o tendría que elaborarse distinciones como las transcritas de la doctrina"*. Sección Tercera. Subsección C. Sentencias de 6 de julio de 2015 [Radicado 20001-23-31-000-2009-00077-01(39122)], 15 de octubre de 2015 [Radicado 68001-23-15-000-1996-12430-01(34779)]. MP. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

[43] De acuerdo con los artículos 34 del Decreto 1760 de 2003 y 4 de la Ley 1118 de 2006, son objetivos de ECOPETROL (algunos de los cuales pueden involucrar fines de utilidad general o de servicio público):

- 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.
- La exploración y explotación de hidrocarburos en el exterior, directamente o a través de contratos celebrados con terceros.
- La refinación, el procesamiento y cualquier otro proceso industrial de los hidrocarburos y sus derivados, en instalaciones propias o de terceros, en el territorio nacional y en el exterior.
- La distribución de hidrocarburos, derivados y productos en el territorio nacional y en el exterior.
- El transporte y almacenamiento de hidrocarburos, derivados y productos, a través de los sistemas de transporte propios y de terceros, en el territorio nacional y en el exterior, con la única excepción del transporte comercial de gas natural en el territorio nacional.
- La comercialización nacional e internacional de gas natural, de petróleo, sus derivados y productos.
- Realizar la investigación, desarrollo y comercialización de fuentes convencionales y alternas de energía.
- La producción, mezcla, almacenamiento, transporte y comercialización de componentes oxigenantes y biocombustibles,
- La operación portuaria.
- La realización de cualesquiera actividades conexas, complementarias o útiles para el desarrollo de las anteriores.

[44] Sección Tercera. Sentencias de 9 de octubre de 1985 [Radicado 4556]; 8 de marzo de 1996 [Radicado 9937]. MP. Carlos Betancur Jaramillo; 25 de junio de 1997 [Radicado 10504]. MP. Jesús María Carrillo Ballesteros; y 28 de noviembre de 2002 [Radicado 14397]. MP. Ricardo Hoyos Duque; entre muchas otras.

[45] Sobe el punto la jurisprudencia ha indicado que *"Cuando la administración contrata la ejecución de una obra pública es como si la ejecutara directamente. Es ella la dueña de la obra; su pago afecta siempre el patrimonio estatal y su realización obedece siempre a razones de servicio y de interés general. El hecho de que no la ejecute con personal vinculado a su servicio obedece, la más de las veces, a insuficiencia o incapacidad técnica de su propio personal o a falta de equipo adecuado. Por tal razón la administración, sin que por eso pierda la actividad el carácter de público, debe acudir a la colaboración de los particulares para el cumplimiento de ciertos cometidos de servicio. La colaboración en el caso de obra pública no*

entidad pública contratante frente a terceros (régimen de falla probada), con base, además, en el principio *ubi emolumentum ibi onus esse debet* (donde está la utilidad debe estar la carga), puesto que cuando la Administración contrata la obra crea la situación de peligro[46] (régimen de riesgo creado).

En virtud de lo expuesto, para mí es claro que, además de las concesiones, los contratos de obra pública, definidos estos como los contratos en los que el Estado es titular de la obra y/o esta se encuentra afectada a fines de utilidad general o servicio público, son objeto de la contribución establecida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, razón por la cual el régimen jurídico aplicable, esencialmente cuando se trata del derecho privado, sí puede llegar a incidir en esa definición, dado que no siempre bajo dicho régimen la entidad pública es titular de la obra y/o esta se encuentra afecta a fines de utilidad general o servicio público.

2. La posibilidad para ECOPETROL de suscribir contratos que tengan por objeto la exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables (así como también los contratos conexos) no tiene origen en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, sino en el régimen especial de derecho privado al que remite la Ley 1106 de 2006

No obstante que coincido con la Sala en el planteamiento según el cual los contratos que tienen por objeto la exploración y explotación de recursos naturales renovables y no

---

vuelve privada esa actividad, como no le quita el carácter de público al trabajo así ejecutado. Esa colaboración por participación cuando es voluntaria, caso del cocontratante de la administración cuya actividad tienda a la prestación o ejecución de un servicio público, hace a este particular partícipe ocasional de la función pública no en calidad de agente o funcionario sino como un órgano más de la gestión estatal.

"En otros términos: El contratista de una obra pública no se vuelve agente de la administración ni funcionario suyo; es ella misma la que actúa. Hay aquí una ficción de orden legal. Ni siquiera puede hablarse que la entidad contratante responda en forma indirecta por el hecho del contratista (…) Es frecuente observar que en los contratos de obra pública se pacte que el contratista será el responsable de los daños a terceros; pero esto no quiere decir que la administración no responda frente a éstos". Sección Tercera. Sentencias de 9 de octubre de 1985 [Radicado 4556]; 8 de marzo de 1996 [Radicado 9937]. MP. Carlos Betancur Jaramillo; 25 de junio de 1997 [Radicado 10504]. MP. Jesús María Carrillo Ballesteros; y 28 de noviembre de 2002 [Radicado 14397]. MP. Ricardo Hoyos Duque; entre muchas otras.

Asimismo, que *"(…) los eventos relacionados con daños a terceros con ocasión de la ejecución de obras públicas con el concurso de contratistas, comprometen la responsabilidad de la Administración Pública, porque: i) es tanto como si la misma Administración la ejecutara directamente, ii) la Administración es siempre la dueña o titular de la obra pública, iii) la realización de las obras siempre obedece a razones de servicio y de interés general, iv) No son oponibles a terceros los pactos de indemnidad que celebre con el contratista, esto es, exonerarse de responsabilidad extracontractual frente a esos terceros, en tanto la Administración debe responder si el servicio no funcionó, o funcionó mal. En estos eventos se configura la responsabilidad del Estado por la actuación de su contratista bajo el título de imputación de falta o falla del servicio y por lo mismo debe asumir la responsabilidad derivada de los perjuicios que puedan llegar a infligirse con ocasión de los referidos trabajos, puesto que se entiende como si la administración hubiese dado lugar al daño antijurídico"*. Sección Tercera. Auto de 25 de junio de 1997 [Radicado10504] y sentencias de 28 de agosto de 1997 [Radicado 13028]; 28 de abril de 2005 [Radicado 14178]; 7 de diciembre de 2005 [Radicado 14065]; 28 de noviembre de 2002 [Radicado 14397]; y 29 de agosto de 2007 [Radicado 14861]. MP. Ruth Stella Correa Palacio; entre muchas otras.

renovables son distintos de los contratos de obra pública, me aparto de aquella cuando afirmó que *"(…) a partir del Decreto 1760 de 2003, la competencia que tenía ECOPETROL S.A., para suscribir los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos fue asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con excepción de los contratos de asociación que celebró ECOPETROL S.A. hasta el 31 de diciembre de 2003. Es decir, que en la actualidad ECOPETROL S.A. ya no suscribe los contratos de explotación y exploración de hidrocarburos"*.

De acuerdo con los artículos 3 del Decreto 4137 de 2011 y 2 del Decreto 714 de 2012[47], la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) tiene como objetivos, entre otros, el administrar integralmente las reservas y recursos hidrocarburíferos de propiedad de la Nación, con fundamento en lo cual el artículo 3 del mismo decreto le atribuye, entre otras, las funciones de *"Diseñar, promover, negociar, celebrar y administrar los contratos y convenios de exploración y explotación de hidrocarburos de propiedad de la Nación, con excepción de los contratos de asociación que celebró Ecopetrol hasta el 31 de diciembre de 2003, así como hacer el seguimiento al cumplimiento de todas las obligaciones previstas en los mismos"* y *"Asignar las áreas para exploración y/o explotación con sujeción a las modalidades y tipos de contratación que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, adopte para tal fin"*.

Si bien el artículo 19 del Decreto 1760 de 2003 dispuso que los nuevos contratos[48] para exploración y explotación sobre áreas objeto de contratos celebrados hasta el 31 de diciembre de 2003 por ECOPETROL, de allí en adelante serían celebrados por la ANH, ello no significa que dicha Empresa no pueda participar en la asignación de áreas para realizar tales actividades con la Agencia, en igualdad de oportunidades con otros particulares, y suscribir los contratos correspondientes como contratista ejecutor.

Lo anterior tiene además un trasfondo claro y es que el régimen especial del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, en materia de hidrocarburos, le corresponde a la ANH y no a ECOPETROL, Agencia que desde la escisión del Decreto 1760 de 2003 asigna la áreas para la exploración y explotación de hidrocarburos, fungiendo en los contratos como entidad contratante.

Así las cosas, resulta perfectamente factible que en la actualidad ECOPETROL suscriba contratos de exploración y explotación de hidrocarburos con la ANH, los cuales no son contratos de obra pública ni tampoco lo son los conexos con dichas actividades.

---

[46] Sección Tercera. Sentencias de 28 de noviembre de 2002 [Radicado 14397]; 9 de julio de 2005 [Radicado 15059]; y 1 de marzo de 2006 [Radicado 66001-23-31-000-1996-05284-01(15284)]. MP. María Elena Giraldo Gómez; entre muchas otras.

[47] *"Por el cual se establece la estructura de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, y se dictan otras disposiciones"*.

[48] De conformidad con el parágrafo 1 del artículo 5 del Decreto 1760 de 2003, subrogado por el artículo 4 del Decreto 4137 de 2011, *"(…) entiéndese por nuevos contratos de exploración y explotación de hidrocarburos los que celebre la Agencia a partir del 1º de enero de 2004"*.

En estos términos dejo consignado mi salvamento frente a lo decidido por la Sala en la sentencia de 25 de febrero de 2020.

Fecha *ut supra.*

MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO

Magistrada

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALVAMENTO DE VOTO DE LA CONSEJERA LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ

Bogotá D.C., seis (6) de marzo de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL S.A.)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

SALVAMENTO DE VOTO

Con mi acostumbrado respeto manifiesto las razones por las que salvo mi voto en la sentencia de 25 de febrero de 2019, que unificó jurisprudencia respecto de la manera en que debe entenderse el hecho generador de la contribución a que se refiere el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, en los contratos de obra pública y negó las pretensiones de la demanda.

1. La discusión en este caso giró en torno a establecer si el hecho generador de la contribución de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, debe determinarse a partir del régimen contractual de la entidad pública contratante o simplemente tendrá lugar cuando se celebre contrato de obra pública.

La Sala Plena, en la decisión que no acompaño, decidió que: "*el* ***hecho generador*** *de la* ***contribución de los contratos de obra pública se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual***".

Pues bien, debo manifestar, de manera respetuosa, que no comparto dicha conclusión y, por el contrario, soy de la tesis que hasta entonces era pacífica y vigente de la Sección Cuarta de esta Corporación.

Al respecto, quiero aludir a los argumentos esbozados de los que daba cuenta el proyecto sometido a estudio de la Sala Plena en sesión del 26 de septiembre de 2019, que fue derrotado por la mayoría, que daba cuenta que controversias en el mismo sentido fueron resueltas en fallos dictados en febrero[49], abril[50], mayo[51] y junio[52] de 2018.

En dichas decisiones la Sección cuarta dejó en claro que lo primero que se debe analizar, en casos como el presente, que refieren a cobro de la contribución por obra pública, **es si la realización de trabajos materiales sobre inmuebles celebrados con entidad pública con régimen especial de contratación, se pacta mediante contrato de obra pública o no,** para de allí poder establecer si se cumple con el hecho generador de la contribución de que trata el trata el artículo 6º[53] de la Ley 1106 de 2006.

---

[49] Rad. 25000-23-37-000-2014-00994-01, actor ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

[50] Rad. 25000-23-37-000-2013-00626-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y Rad. 25000-23-37-000-2014-00015-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

[51] Rad. 25000-23-37-000-2014-00616-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Milton Chaves García, Rad. 25000-23-37-000-2015-01316-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y Rad. 25000-23-37-000-2015-00771-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[52] Rad. 25000-23-37-000-2015-00467-01, actor**:** OLEODUCTO CENTRAL S.A – OCENSA, contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[53] **ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. <Ver modificaciones a este artículo directamente en el artículo 120 de la Ley 418 de 1997>** El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:
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.

En esas ocasiones se concluyó que el hecho generador de la contribución, **es precisamente la celebración del contrato de obra pública** (elemento material) y que la entidad contratante **sea de derecho público** sin importar si se rige o no por Ley 80 de 1993 (elemento subjetivo).

Luego se analiza el contenido del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 -**CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES-**, para concluir que **existen contratos relacionados con trabajos materiales sobre bienes inmuebles que si bien los suscribe una entidad de derecho público, en realidad, no son de obra pública, pues se relacionan con actividades comerciales e industriales propias de la entidad**.

De acuerdo con lo anterior, el **régimen jurídico de la entidad contratante adquiere real significación pues como dan cuenta las anteriores sentencias, con fundamento en el mismo se permite establecer si en realidad el contrato celebrado es de obra pública**, para de allí determinar si había lugar o no la causación de la contribución.

Y, es que no podría ser de manera diferente porque si luego de revisar el régimen contractual de la entidad, advertimos que el contrato celebrado carece de los requisitos de un contra de obra pero a pesar de esa circunstancia exigimos la configuración de la contribución en comento, estaríamos permitiendo o exigiendo el cobro de un tributo a una situación que en realidad no existe.

En mi criterio, con el mayor comedimiento, la tesis mayoritaria tiende a desconocer que existen contratos relacionados con **trabajos materiales sobre bienes inmuebles que en realidad no son de obra pública**, y los afecta con la contribución en comento, como los previstos en el art. 76 de la Ley 80 de 1993, según el cual:

> **"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** (Negrilla fuera de texto original).
>
> (…)".

Con la aplicación del anterior precepto, cuando las entidades públicas celebran

---

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.

contratos relacionados con trabajos materiales sobre inmuebles **que no son de obra pública** no se causa la contribución de obra pública.

Es por lo anterior, que según la tesis que resultó derrotada demostraba como en casos como el presente, **ECOPETROL** si bien es entidad pública **no necesariamente celebra contratos de obra sino de exploración y explotación de recursos naturales en el sector de hidrocarburos y contratos relacionados con dichas actividades que corresponden al ejercicio de su actividad**; por tanto, la normativa aplicable era el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y no la contribución de que trata la Ley 1106 de 2006, en su artículo 6º.

Para arribar a la anterior conclusión, como lo hizo el Tribunal en concordancia con la tesis vigente de esta Corporación, analizaba cada uno de los contratos que dieron origen a los actos demandados, para concluir que 33 (de los 34 demandados) **no eran de obra pública** porque **están directamente relacionados con actividades de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables que adelanta ECOPETROL en desarrollo de sus actividades.**

Ahora, con fundamento en la misma tesis el proyecto derrotado incluso demostraba como el último de los contratos también su objeto contractual **guardaba relación con actividades de exploración y explotación de petróleo** porque tiene por objeto la realización de obras menores en el hospital de **ECOPETROL** en campo petrolero de Tibú que “no es cercano al municipio”; por tanto, **es necesario para garantizar las condiciones de salud de los empleados y contratistas de esa empresa quienes a la final realizan las actividades de artículo 76 de la Ley 80 de 1993**.

Valga señalar que dicha ponencia resaltaba que tan eran contratos de exploración y explotación los que dieron origen a los actos demandado que **si no hay producción de petróleo en ese campo no existiría personal trabajando y, por tanto, no habría lugar a construir y mantener en buen estado el hospital.** Así las cosas, dicha obra deriva de la necesidad de desarrollar actividades de producción del pozo y no de una obra pública.

Así las cosas, como lo expuse desde el comienzo no comparto que para determinar el hecho generador de la contribución de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, se desconozca el régimen contractual de la entidad pública correspondiente, pues como quedó demostrado puede conllevar a su cobro en contratos que en realidad no son de obra pública.

2. Sumado a lo anterior, debo advertir que el Consejo de Estado, Sección Cuarta ya había resuelto casos con el mismo problema jurídico al fijado en el presente asunto y sus pretensiones fueron resueltas de manera favorable a sus intereses.

En efecto, como ya se se expuso en los meses de febrero[54], abril[55] y mayo[56] de 2018, se dictaron decisiones a favor de la sociedad demandante en casos en los cuales se debatía la contribución en mención y se negaba su cobro porque se concluyó que en realidad no eran contratos de obra pública sino de exploración y explotación de recursos minerales.

De acuerdo con lo expuesto y teniendo en consideración que los contratos que dieron origen a los actos demandados se suscribieron en 2008, considero que si la decisión mayoritaria era la de modificar la tesis vigente hasta entonces, era lo procedente en procura de la protección del principio de la confianza legítima y los derechos fundamentales de las partes, dictar la decisión haciendo uso de la figura de la jurisprudencia anunciada.

Valga señalar que la jurisprudencia anunciada tiene como finalidad, en lo judicial, que en aras de los derechos de las partes y en virtud del principio de confianza legítima, **ante cualquier cambio jurisprudencial significativo** –como el que se presentó en el presente asunto que conllevó a la negativa de las pretensiones cuando antes se accedía a las mismas-, el mismo tenga aplicación a futuro.

No podemos olvidar que la confianza legítima se constituye en una **garantía** que ofrece "…*protección a las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados respecto a la estabilidad y proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto, cuando ellas han sido promovidas, permitidas y propiciadas o toleradas por el propio Estado*."[57]

Como tampoco es dable desconocer que el principio de la confianza legítima impacta a las actuaciones de los operadores jurídicos, porque su ámbito de aplicación "*…no se limita al espectro de las relaciones entre administración y administrados, **sino que irradia la actividad judicial**.*"[58](Negrilla fuera de texto.)

En este orden de ideas, resulta dable concluir que así como los asociados exigen que la administración pública sea coherente en su actuar, los ciudadanos cuentan[59], igualmente, **con el derecho a que sus expectativas legítimas se amparen frente a la aplicación e interpretación que de la ley efectúan los**

---

[54] Rad. 25000-23-37-000-2014-00994-01, actor ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

[55] Rad. 25000-23-37-000-2013-00626-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y Rad. 25000-23-37-000-2014-00015-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

[56] Rad. 25000-23-37-000-2014-00616-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Milton Chaves García, Rad. 25000-23-37-000-2015-01316-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y Rad. 25000-23-37-000-2015-00771-01, actor**:** ECOPETROL S.A. contra la DIAN, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[57] VALBUENA HERNÁNDEZ GABRIEL. De la defraudación de la confianza legítima. Aproximación crítica desde la teoría de la responsabilidad del Estado. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2008. Pág. 152 - 153.

[58] Corte Constitucional. C-131 de 2004. M.P: Clara Inés Vargas.

[59] VALBUENA HERNÁNDEZ GABRIEL. De la defraudación de la confianza legítima. Aproximación crítica desde la teoría de la responsabilidad del Estado, pág. 468.

operadores jurídicos[60], puesto que, *"…el derecho de acceso a la administración de justicia implica la garantía de la confianza legítima en el Estado como administrador de justicia*"[61].

Así las cosas, en este asunto, en mi criterio, bien pudo la Sala modular en el tiempo –hacia el futuro– la nueva interpretación del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, en procura de los derechos que las partes en controversia y, en consecuencia, como era tesis reiterada acceder a las pretensiones de la demanda y que se diera aplicación a la nueva interpretación a partir de la fecha.

En los anteriores términos salvo mi voto,

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Magistrada

[60] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Rad. 2014-00034-00. 26 de marzo de 2015. C.P: Alberto Yepes Barreiro (E).
[61] Corte Constitucional. C-836 de 2001. M.P: Rodrigo Escobar Gil.