

HECHO GENERADOR DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA – Elemento material y sujeto  
HECHO GENERADOR DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA – Régimen jurídico de la entidad  
pública contratante. No es un factor determinante para establecer si se genera o no la contribución  
CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA – Elementos. Reiteración de jurisprudencia  
CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES – Normativa aplicable  
CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA SOBRE CONTRATOS RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES DE  
EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES  
Exclusión. La celebración y suscripción de esta clase de contratos no genera la contribución por que  
enmarcan dentro de la excepción prevista en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 / CONDENA EN COSTAS  
Imprudencia por falta de prueba de su causación

En torno a la contribución de obra pública consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006  
providencia de 14 de agosto de 2013, la Sección precisó lo siguiente (...) El texto del artículo 6° de la  
1106 del 2006 permite identificar claramente los elementos esenciales de la contribución especial, a  
tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado tanto por  
suscripción de los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y  
operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y de  
entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, como por la adición  
de valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Muni-  
cipalidad según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor  
respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones. Tratándose  
del hecho generador de la contribución, es claro que se compone de un elemento material, asociado, se refiere  
a la suscripción de todos los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimien-  
to y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y a la ad-  
ición del valor de los contratos existentes; y de un elemento subjetivo, en cuanto no vale cualquier tipo de  
suscripción o celebración, sino que se requiere que ella se haga sobre contratos celebrados con "entidad  
de derecho público". La determinación del hecho generador se sirve, sin duda alguna, del contenido y  
entendimiento de los elementos mencionados. Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto  
General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo  
dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definiendo  
como "actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente  
estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la  
autonomía de la voluntad" (arts. 1 y 32). En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto  
se refirió a los contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes  
términos: (...) Desde esa vista legal que es la que corresponde tener en cuenta por su especialidad  
la expresión contratos de obra pública no ofrece ningún reparo para aplicar la contribución. (...) En cuanto  
atañe al elemento subjetivo del hecho generador, es claro que la sujeción de la entidad contratante al  
Estatuto de Contratación Pública no es factor determinante del nacimiento de la obligación tributaria, por  
lo que la ley no previó la contribución especial bajo algún tipo de condicionamiento en ese sentido, ni la restricción  
para las entidades públicas que perteneciendo al Estado pudieran estar sujetas a regímenes especiales.  
Al contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyendo  
todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico  
de las mismas (...) Conforme con lo expuesto en la providencia transcrita, el hecho generador de la contribución  
de contratos de obra pública se compone de un **elemento material**, en tanto requiere la suscripción de un  
contrato de obra, definido en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, un **elemento subjetivo**, esto es,  
sea celebrado por una entidad de derecho público, a cuyo efecto se indica que el hecho de que la entidad  
pública se encuentre sometida al Estatuto General de Contratación o a un régimen especial, no es un factor  
determinante para establecer si se genera la contribución especial. Ahora bien, frente a los contratos de  
exploración y explotación de los recursos naturales, el **artículo 76 de la Ley 80 de 1993**, prevé (...)  
acuerdo con la norma transcrita, la celebración de este tipo de contratos se rige por la legislación especial  
aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización  
de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad  
contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización.

(E)n el caso, se observa que los contratos celebrados por ECOPEPETROL S.A. en los años 2008 y 2009 2 objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol. La Sala advierte que la ejecución dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta ECOPEPETROL desarrollo de su objeto social, circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública efecto, nótese que los contratos en cuestión atañen a las obras de construcción de localización mantenimiento al aislamiento térmico a tuberías y equipos, adecuaciones físicas, mejoramiento de sistemas contra incendio, construcción de obras complementarias para vías, mantenimiento y reparación tanques, servicios de reconstrucción de muros y reparación metalmecánica, en los pozos, plantas estaciones de Ecopetrol, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, explotación comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral de las mismas, por lo cual la DIAN no puede escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública. Así, la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados ECOPEPETROL (obra pública), pues para tal efecto no debió circunscribirse al elemento subjetivo del hecho generador, esto es, que fuera suscrito por una entidad de derecho público, sino que le correspondía analizar que tales convenios fueron celebrados en el ámbito y desarrollo de la actividad de exploración, explotación comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contrato obra pública. En consecuencia, teniendo en cuenta que en el caso los contratos suscritos por ECOPEPETROL corresponden a actividades relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales no se configura el hecho generador del tributo, por lo que se concluye que **no es procedente la determinación de la contribución de obra pública efectuada por la entidad demandada en los actos acusados**. Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se condenará en costas en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que demuestren o justifiquen.

FUENTE FORMAL: LEY 1106 DE 2006 – ARTÍCULO 6 / LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 32 / LEY 80 DE 1993 – ARTÍCULO 76 / LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO – 188 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la contribución especial de obra pública se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias de 14 de agosto de 2013, radicado 11001-03000-2011-00025-00(18975), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 22 de febrero de 2018, radicado 25000-23-37-000-2014-00994-01(22536), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C, veinticuatro (24) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00771-01(23362)

Actor: ECOPEPETROL S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 1 de julio de 2017[1], proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección

que anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que el demandante no es sujeto pasivo de la contribución de contratos de obra Pública y, por tanto, no obligada a pagar suma alguna por tal concepto. No condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

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

"(...)

De conformidad con lo señalado en la Ley 1106 de 2006, por medio de la cual se prorrogó la vigencia de la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002, y en especial el establecido en el artículo 6º inciso 1º cuyo texto reza: "... todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición de valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al que pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición...", en armonía con el contenido del Decreto 3461 de 2007, esa entidad se encontraba en la obligación de retener y pagar la contribución especial de valor del total de los contratos de obra pública y sus respectivas adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la Ley.

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

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

El 2 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización envió a ECOPETROL S.A. un Requerimiento Ordinario No. 312412013000005, sobre los contratos suscritos durante el año 2009.

El 17 de diciembre de 2013, Ecopetrol dio respuesta al requerimiento de información, en la cual indicó que en desarrollo de su objeto social la compañía no ha suscrito, ni suscribe contratos de obra pública que puedan considerarse gravados con la contribución especial.

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

CONTRATO	RESOLUCION DE DETERMINACION	RESOLUCION QUE CONFIRMA
5203178 07/04/2008 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LOCALIZACIONES PARA LA CAMPAÑA DE PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS Y ADECUACIÓN DE VÍAS DE ACCESO A POZOS EN EL CAMPO CASTILLA-CHICHIMENE Y NUEVE (9) OPCIONES EN EL ÁREA PERTENECIENTE A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES APIAY DE LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL	Resolución de determinación No. 900336 del 1 de noviembre de 2013	Resolución No. 900.306 de 27 de octubre de 2014

<p>4017654 17/04/2008 OBRAS DE MANTENIMIENTO AL AISLAMIENTO TÉRMICO A TUBERIAS Y EQUIPO EN GENERAL DE LA GERENCIA COMPLEJO BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN BARRANCABERMEJA, SANTANDER.</p>	<p>Resolución de determinación No. 900328 del 1 de noviembre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.308 de 27 de octubre de 2014</p>
<p>4018796 05/08/2008 OBRAS CIVILES DE ADECUACIÓN FÍSICA ÁREAS OPERATIVAS Y ADMINISTRATIVAS DE LA GERENCIA REFINERÍA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A</p>	<p>Resolución de determinación No. 900230 del 1 de octubre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.300 de 23 de octubre de 2014</p>
<p>5203430 15/10/2008 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE DOS (02) LOCACIONES PARA PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS Y ADECUACIÓN DE VÍAS DE ACCESO EN EL ÁREA DE CASABE, CON OPCIONAL DE OCHO (8) LOCACIONES PERTENECIENTES A LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO Y OPCIÓN DE TRES (03) LOCACIONES PARA POZOS EXPLORATORIOS EN EL VALLE MEDIO E INFERIOR DEL MAGDALENA PARA ECOPETROL</p>	<p>Resolución de determinación No. 900348 del 6 de noviembre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.320 de 30 de octubre de 2014</p>
<p>5203822 16/12/2008 OBRAS PARA EL MEJORAMIENTO DE LOS SISTEMAS CONTRA INCENDIO (EXTINCIÓN, DETECCIÓN, AGENTE LIMPIO Y PROTECCIÓN PASIVA) EN LAS PLANTAS DE MEDELLÍN Y YUMBO, EN MODALIDAD E.P.C (ENGINEERING, PROCUREMENT AND CONSTRUCCIÓN), PARA LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A</p>	<p>Resolución de determinación No. 900389 de 22 de noviembre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.322 de 30 de octubre de 2014</p>
<p>4019953 03/12/2008 SERVICIO DE RECONSTRUCCIÓN DE MURO DE CONTENCIÓN A LO LARGO DE LA RIVERA DEL RIO MAGDALENA FRENTE A LA PLANTA RETIRO, DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL MUNICIPIO DE MAGANGUÉ DEPARTAMENTO DE BOLIVAR</p>	<p>Resolución de determinación No. 900009 del 28 de enero de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.193 de 30 de octubre de 2014</p>
<p>5203565 09/12/2008 CONSTRUCCIÓN DE OBRAS COMPLEMENTARIAS PARA VÍAS LOCACIONES EN LA SUPERINTENDECIA DE OPERACIONES DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO, DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, PARA LAS VIGENCIAS 2008, 2009 Y 2010</p>	<p>Resolución de determinación No. 900376 de 15 de noviembre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.340 de 12 de noviembre de 2014</p>
<p>5204206 26/12/2008 OBRAS DE MANTENIMIENTO MENOR DE INSTALACIONES PARA LA PLANTA SEBASTOPOL DE LA GERENCIA POLIDUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN PUERTO OLAYA, SANTANDER DURANTE LAS VIGENCIAS 2008, 2009 Y 2010</p>	<p>Resolución de determinación No. 900404 del 22 de noviembre de 2013</p>	<p>Resolución No. 900.348 de 12 de noviembre de 2014</p>

4022909 09/06/2009 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO EN LAS ÁRES ALEDAÑAS A LAS LOCACIONES, UNIDADES DE BOMBEO Y/O FACILIDADES DE SUPERFICIE, ESTACIONES Y ÁREAS OPERATIVAS DEL SECTOR NORTE DEL CAMPO CASABE DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A UBICADA EN EL MUNICIPIO DE YONDO (ANTIOQUIA)	Resolución de determinación No. 900102 del 27 de mayo de 2014	Resolución No. 900.205 de 15 de diciembre de 2014
4022690 22/05/2009 OBRAS CIVILES MENORES PARA LA SEGREGACIÓN DE AGUAS LLUVIAS Y ACEITOSAS EN LA PLANTA DE ORTHOFLOW, UBICADA EN LA GERENCIA REFINERIA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A PARA LA VIGENCIA 2009	Resolución de determinación No. 900064 del 22 de abril de 2014	Resolución No. 900.210 de 15 de diciembre de 2014
4021805 10/03/2009 OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DE DOS TANQUES SOLDADOS DE CAPACIDAD DE 5000 BLS PERTENECIENTE A LA PLANTA DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES PUTUMAYO DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL MUNICIPIO DE ORITO, DEPARTAMENTO DEL PUTUMAYO	Resolución de determinación No. 900036 de 2 de abril de 2014	Resolución No. 900.198 de 20 de noviembre de 2014
4019951 01/12/2008 SERVICIO DE REPARACIÓN METALMECÁNICA DE CHANELES METÁLICOS DE LAS DEFENSAS DEL MUELLE FLUVIAL TÉRMINAL NESTOR PINEDA DEL DEPARTAMENTO DE MANTENIMIENTO MARÍTIMO Y FLUVIAL DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.	Resolución de determinación No. 900409 del 4 de diciembre de 2013	Resolución No. 900.362 de 18 de noviembre de 2014
5204748 08/01/2009 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO DE LOS SISTEMAS DE PROTECCIÓN CATÓDICA EN LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., DURANTE LA VIGENCIA 2008-2010	Resolución de determinación No. 900007 del 20 de enero de 2014	Resolución No. 900.369 de 21 de noviembre de 2014
5203799 15/12/2008 OBRAS CIVILES PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL CORREDOR VIAL INTERNO DE LA GERENCIA REFINERIA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A.	Resolución de determinación No. 900387 del 22 de noviembre de 2013	Resolución No. 900.363 de 18 de noviembre de 2014
5203913 18/12/2008 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE REPOSICIÓN DE 16 KILOMETROS DE TUBERÍA DE 18" EN EL COMBUSTOLEODUCTO GALAN – AYACUCHO, DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A	Resolución de determinación No. 900395 del 22 de noviembre de 2013	Resolución No. 900.356 de 18 de noviembre de 2014
4021822 11/03/2009 OBRAS PARA EL TRASLADO DE LÍNEAS	Resolución de determinación No. 900038 del 2 de abril de	Resolución No. 900204 del 25 de noviembre de 2014

ELÉCTRICAS EXISTENTES EN EL POZO YARUMO DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE LA GERENCIA REGIONAL SUR DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE AIPE DEPARTAMENTO DEL HUILA	2014	
4022968 16/06/2009 CONSTRUCCIÓN DE OBRAS CIVILES MENORES DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO, UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER PARA LA VIGENCIA DEL 2009	Resolución de determinación No. 900089 del 21 de mayo de 2014	Resolución No. 900215 del 26 de diciembre de 2014

## DEMANDA

ECOPETROL S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó que declare la nulidad de las Resoluciones antes enunciadas y, como consecuencia de la declaración ante pidió "se ordene a la DIAN declarar a ECOPETROL S.A. a paz a salvo ante la DIAN respecto de las su objeto de discusión"[3].

La sociedad demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 13, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 643, 715, 716, 717 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículo 76 de la Ley 80 de 1993.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Ley 1106 de 2006.
- Decretos Nos. 3461 de 2007, 4048 de 2008 y 399 de 2011.
- Conceptos DIAN Nos. 009714 del 4 de agosto de 1993, 036803 del 17 de mayo de 2007, 063832 de 2008 y 100-202208-915 de 2014.

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

### 1. Nulidad de los actos administrativos por desconocimiento del artículo 76 de la Ley 80 de 1993

Expresó que, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, ECOPETROL se encuentra en un régi especial diferente al Estatuto General de Contratación, por lo cual no celebra contratos de obra públic los términos del artículo 32 de dicha ley.

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

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

Asimismo, indicó que, de conformidad con el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2 la contribución solo se causa cuando los contratos con entidades públicas o con organismos multilater se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas

### 2. El Consejo de Estado ha reconocido que ECOPETROL S.A. no puede celebrar contratos de obra pública

Expresó que esta Corporación en sentencia 45310 de 20 de febrero de

2014, concluyó que, de conformidad con las Leyes 1118 de 2006 y 1150 de 2007, la sociedad actora

excluida de las cargas contractuales propias del régimen público, incluyendo la aplicación de la Ley 8 de 1993 y, se encuentra en las mismas condiciones de los particulares que desarrollan actividades propias del sector de hidrocarburos.

3. Los actos administrativos demandados son contrarios a la doctrina oficial expedida por la DIAN

Manifestó que en Concepto No. 00202208-915 del 6 de agosto de 2014, la DIAN expresó que los contratos de exploración y explotación celebrados por ECOPETROL y aquellos conexos a las actividades comerciales e industriales, no están sometidos a la contribución de contratos de obra pública, por lo que todo contrato de obra que se celebre en el marco de las actividades de exploración y explotación no está sometido a la contribución de obra pública.

Arguyó que los contratos requeridos por la DIAN consisten en la realización de obras en el marco de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos y, por tanto, no causan la contribución de obra pública.

Agregó que la misma Administración, en el Concepto N° 063832 de 2008, expresó que los contratos relacionados con las actividades del sector de hidrocarburos no se encuentran sujetos a la contribución de obra pública.

Precisó que la DIAN no podía apartarse del criterio de interpretación contenido en el Concepto N° 036332 del 17 de mayo de 2007, en el cual afirmó que las entidades como ECOPETROL, que no se encuentran sometidas al régimen de contratación de la Ley 80 de 1993, no están sujetas a la contribución de obra pública.

Alegó que al apartarse de la posición oficial, la DIAN vulneró el artículo

264 de la Ley 223 de 1995, así como los principios de confianza legítima, seguridad e igualdad de los contribuyentes.

4. Nulidad de los actos administrativos por falta de competencia de la DIAN para determinar la contribución de los contratos de obra pública

Expresó que la Ley 1106 de 2006 que estableció la contribución de los contratos de obra pública determinó la competencia funcional para su administración, ni existe norma que le otorgue a la DIAN el recaudo o la facultad de expedir los actos de determinación de este tributo.

Alegó desconocimiento del Decreto 4048 de 2008, pues dentro de las competencias residuales asignadas a la DIAN no se encuentra la de administrar contribuciones.

Manifestó que es evidente la falta de competencia de la DIAN, toda vez que el Ministerio del Interior, en la Circular Externa CIR 13-000000007-2013, solicitó a diferentes entidades el recaudo de la mencionada contribución con fundamento en la Ley 1106 de 2006 y el Decreto 399 de 2011.

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

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

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

Indicó que la DIAN, al señalar que no hay lugar a prescripción o caducidad de la contribución porque esta causa en el momento de la realización de los pagos o de la celebración de adiciones al contrato o de

terminación, desconoce el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, toda vez que este tributo se causa en el momento de la celebración o prórroga del respectivo contrato.

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

Concluyó que respecto de las resoluciones notificadas después del vencimiento de los cinco años[4] las obligaciones se encuentran prescritas.

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

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

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

#### 7. Nulidad por falta de motivación de los actos administrativos demandados

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

#### 8. Nulidad por violación del debido proceso y el derecho de defensa de ECOPETROL S.A.

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

#### 9. ECOPETROL no es sujeto pasivo ni responsable de la contribución por obra pública

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

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

### OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[5]

Enfatizó que la Corte Constitucional en las sentencias C-930 de 7 de noviembre de 2007 y C-1153 de 2 de noviembre de 2008, precisó que la contribución por contrato de obra pública tiene la naturaleza de impuesto, por lo tanto, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de la misma.



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

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

Expresó que la DIAN no ha vulnerado los derechos al debido proceso y de defensa de la actora, ya que a Ecopetrol se le remitió como acto preparatorio el Oficio No. 1 31 201 241 201 de fecha 27 de mayo de 2011, mediante el cual le solicitó la prueba del pago de la contribución por los contratos suscritos durante los años 2008 y 2009.

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

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

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

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

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

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

Adujo que no puede predicarse la falta de motivación de los actos acusados, pues en las resoluciones demandadas se observa que las razones para su expedición son bastantes amplias, el contrato sobre el que recae la determinación de la contribución por contrato de obra está definido y su objeto permite establecer que se trata de actividades diferentes a la exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos.

Por último, indicó que de acuerdo con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, el sujeto pasivo de la contribución de obra pública es la entidad pública contratante, y su recaudo y pago es responsabilidad exclusiva de las entidades contratantes.

#### AUDIENCIA INICIAL

El 25 de agosto de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 143 de 2011[6]. En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas y se concretó el asunto litigioso frente a los actos acusados, en determinar "(i) si fueron proferidos sin competencia funcional o temporal; (ii) si adolecen de motivación; (iii) si los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de hidrocarburos suscritos por Ecopetrol incurren en el hecho generador de la contribución especial de los contratos de obra pública, y por ende vulneró el principio de legalidad; (iv) si Ecopetrol S.A. es sujeto pasivo de la contribución especial de los contratos de obra pública; y (v) si fueron proferidos conforme al régimen legal aplicable y la doctrina o

de la entidad, garantizándose los principios de equidad tributaria, igualdad, buena fe, debido proceso y defensa".

#### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento de derecho, declaró que la demandante no es sujeto pasivo de la Contribución de Contratos de Obra Pública determinada en los actos que se anulan y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por concepto[7].

Para el efecto, luego de aludir al régimen normativo que regula la contribución de obra pública, transcribe apartes de la sentencia de 22 de octubre de 2015, proferida por la Sección Cuarta de ese tribunal[8], en la cual, frente a un caso con supuestos fácticos y jurídicos similares, se concluyó que no estaban ajustados al derecho los actos de determinación de la contribución de obra pública a cargo de ECOPETROL, toda vez que no se tuvo en cuenta que el elemento objetivo del hecho generador no se configuró, pues la demandante celebró contratos de obra pública, sino que los mismos corresponden a contratos directamente relacionados con su actividad de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, que no se encuentran gravados con el tributo.

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

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

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

Por tanto, manifestó relevarse de analizar los demás cargos de nulidad. No obstante, inicialmente aludió a la competencia residual de la DIAN (art. 1° de Decreto 4048 de 2008) para la administración de la contribución de obra pública, a la falta de prueba sobre la fecha de pago de los contratos para determinar si operó la prescripción[9] y la no configuración de la prescripción frente a los contratos restantes, la motivación de los actos demandados y al acto previo a las resoluciones de determinación acusadas expresamente por la DIAN, el cual fue respondido por la sociedad actora, quien ejerció su derecho de defensa sin contradicción.

#### RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente[10]:

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

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

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

con entidades de derecho público.

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

#### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, teniendo en cuenta que ECOPETROL no es sujeto pasivo de la contribución por obra pública, como lo ha reconocido el a quo por la misma administración tributaria.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación, relativos a que los contratos suscritos por ECOPETROL son de obra pública y agregó que el a quo no efectuó el análisis de los mismos.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada[11].

Señaló que es acertada la interpretación del Tribunal, que lo llevó a declarar la nulidad de los actos demandados, con fundamento en la inobservancia del artículo 76 de la Ley 80 de 1993. Y adujo que la responsabilidad solidaria debe estar expresamente prevista y, en el caso no lo está. La administración no está facultada para exigir a Ecopetrol la contribución, si los contratos estuvieron gravados.

#### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos demandados por los cuales la DIAN determinó la contribución de obra pública a cargo de ECOPETROL S.A., respecto de los contratos suscritos en los años 2008 y 2009.

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

Contribución de los contratos de obra pública. Reiteración jurisprudencial

Al respecto, se advierte que en relación con los supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asumidos entre las mismas partes, la Sala se pronunció en la sentencia de 22 de febrero de 2018, Exp. 22536, Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, por lo cual, en lo pertinente se reiterará el criterio jurisprudencial expuesto en la citada providencia[12].

El citado artículo 6 de la Ley 1106 establece:

"ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deben 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

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 se construyan 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 contratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.

PARÁGRAFO 2o. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación."

En torno a la contribución de obra pública consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 por providencia de 14 de agosto de 2013, la Sección precisó lo siguiente[13]:

### GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA

(...)

Los **antecedentes legislativos** del artículo transcrito (artículo 6 Ley 1106 de 2006) revelan que su objeto primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los **contratos de obra pública y a la concesión de dichas obras**, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo. Dice el respectivo informe de ponencia[14]:

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

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

#### Del hecho generador de la contribución especial

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

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

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

mencionados.

Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como "actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad" (arts. 31 y 32).

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

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

**Art. 32.** Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

(...)

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

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

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

(...)

Así pues, el Estatuto de contratación dice que "son contratos de obra los que celebren las entidades estatales"; y la norma acusada afirma que "(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público" deberán pagar la contribución en la forma regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada 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 entidad de derecho público", caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.

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

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

Por el contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyent

todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico las mismas[15]. (Algunos destacados fuera del texto)

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

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

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

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

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

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

De acuerdo con la norma trascrita, la celebración de este tipo de contratos se rige por la legislación especial aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización[16].

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

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

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

El a quo, en la sentencia de primera instancia, enunció el objeto de cada uno de los contratos cuestionados por la Administración[17], y concluyó que los mismos fueron suscritos para el desarrollo de actividades que se encuentran estrechamente relacionadas con el objeto social de la actora, razón por

cual, se encuentran dentro de una clasificación diferente a la del contrato de obra y se enmarcan en los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales previstos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por lo cual no se genera la contribución.

Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, se observa que los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. en los años 2008 y 2009, objeto de los actos demandados, corresponden a obra de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol[18].

La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) adelantada por ECOPETROL en desarrollo de su objeto social[19], circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera contribución de obra pública.

En efecto, nótese que los contratos en cuestión atañen a las obras de construcción de localizaciones, mantenimiento al aislamiento térmico de tuberías y equipos, adecuaciones físicas, mejoramiento de sistemas contra incendio, construcción de obras complementarias para vías, mantenimiento y reparación de tanques, servicios de reconstrucción de muros y reparación metalmeccánica, en los pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral de las mismas, por lo cual la DIAN no puede escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública.

Así, para la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados por ECOPETROL (obra pública), pues para tal efecto no debió circunscribirse al elemento subjetivo del hecho generador, esto es, que fuera suscrito por una entidad de derecho público, sino que le correspondía analizar que tales convenios fueron celebrados en el ámbito y desarrollo de la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contrato de obra pública[20].

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

Por lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del

CGP, no se condenará en costas en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que demuestren o justifiquen[21].

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso

Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la I

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia de 13 de julio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA  
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Fls. 1130 a 1154 c.p.2.

[2] Folios 96 c.p.1 a 854 c.p.2

[3] Folio 5 a 81 c.p.1.

[4] Fl. 50 c.1.

[5] Fls. 977 a 1005 c.p.2.

[6] Fls. 1017 a 1023 c.p.2.

[7] Fls. 1130 a 1154 c.p.2.

[8] Exp. 2014-00730-00

[9] Nos. 5203178, 4017654, 4018796, 4019953, 5203565, 5204206, 4022909, 4022690, 40215204748, 5203799, 5203913, 4021822 y 4022968.

[10] Fls. 1164 a 1182 c.p.2

[11] Fls. 26 a 30 c.p.3

[12] Reiterada en sentencias de 19 y 25 de abril de 2018, Exp. 22939 y 22940, respectivamente, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[13] Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18975.

[14] Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara.

[15] En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2062 del 2 de septiembre del 2011, C. P. Dr. William Zambrano Cetina.

[16] En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, 1667.

[17] Fls. 1152 vto y 1153 c.p.2.

[18] Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia.

[19] El objeto social de Ecopetrol S.A. es el desarrollo de actividades comerciales o industriales relacion con la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos. (fl. 71-72. c.p.)

[20] En este sentido, Oficio DIAN 063832 de 3 de julio de 2008 y Concepto DIAN 048027 de 2014, en el cual se expresó que "se concluye que la suscripción por parte de entidades de derecho público de contratos de exploración y explotación no genera el pago de la referida contribución, así como en aquellos contratos que se suscriban conexos a estos y cuya finalidad se entienda referente a la comercialización y de



actividades comerciales e industriales de aquellas actividades (exploración y explotación) situación ésta deberá ser examinada en cada caso en concreto".

[21] En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceñ Valencia, 1° de febrero de 2017, Exp. 21179, 1° de junio de 2017, Exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, Exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.  
Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior  
n.d.  
Última actualización: 20 de abril de 2024 - (Diario Oficial No. 52.716 - 3 de abril de 2024)

