**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., dieciocho (18) de mayo de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 25000-23-37-000-2018-00781-01 (26405)**

**Demandante ECOPETROL S.A.**

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

**Temas Contribución contrato de obra pública. Sujeción pasiva.**

**Reiteración jurisprudencial.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 09 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió lo siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-1):

*“****PRIMERO: DECLÁRASE****la nulidad de las Resoluciones relacionadas en el acápite “1.1. Pretensiones” del presente fallo, de conformidad con las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia.*

***SEGUNDO:****En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho****DECLÁRESE****que la sociedad ECOPETROL S.A. no adeuda suma alguna por concepto de la Contribución Especial de Contratos de Obra Pública en relación con los actos anulados.*

***TERCERO:****En firme esta providencia****ARCHÍVESE****el expediente físico y digital previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.*

***CUARTO: NOTIFÍQUESE****por correo electrónico la presente sentencia así: (...)”.*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

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, las cuales corresponden a contratos suscritos por esa entidad por los años 2012 y 2013.

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.

Los números y fechas de los actos, cuya nulidad se pretende, se detallan en el siguiente acápite de antecedentes procesales, al igual que los números y fechas de las resoluciones a través de las cuales se decidieron los recursos de reconsideración.

**ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-2):

*A. Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente la contribución de los contratos de obra pública. Los actos acusados son los siguientes:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Resolución de determinación** | **Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración** | **Notificación de la resolución que agota vía gubernativa** | **Fecha y número del Contrato** |
| 1 | 312412017000010 del 9 de agosto de 2017 | 006911 del 21 de agosto de 2019 | 6 de septiembre de 2018 | MA-0014359 del 10 de agosto de 2012 |
| 2 | 312412017000022 del 28 de septiembre de 2017 | 647-312362018000008 del 12 de octubre de 2018 | 25 de octubre de 2018 | 18233 del 30 de octubre de 2012 |
| 3 | 312412018000003 del 22 de enero de 2018 | 312362018000009 del 19 de noviembre de 2018 | 3 de diciembre de 2018 | 22316 del 15 de febrero de 2013 |
| 4 | 312412018000002 del 22 de enero de 2018 | 312362018000010 del 19 de noviembre de 2018 | 3 de diciembre de 2018 | 22178 del 13 de febrero de 2013 |

*B. Como restablecimiento del derecho, se solicita a este Honorable Despacho se sirva declarar a Ecopetrol S.A. a paz y salvo por concepto de las sumas objeto de discusión y se proceda al archivo de los expedientes respectivos.*

*C. Que se declare que no son de cargo de Ecopetrol las costas en que hubiere incurrido la Autoridad Tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso”.*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución Política; 76 de la Ley 80 de 1993; 264 de la Ley 223 de 1995; 3 de la Ley 548 de 1999; 14 de la Ley 1150 de 2007; [643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800), [715](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=891), [716](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=892), [717](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=893) y [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) del Estatuto Tributario Nacional; 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; la Ley 1106 de 2006; la Ley 1118 de 2006; los Decretos 3461 de 2007, 4048 de 2008 y 399 de 2011; los Conceptos DIAN Nros. 009714 del 4 de agosto de 1993, 036803 del 17 de mayo de 2007, 063832 de 2008; y el Oficio DIAN Nro. 100202208-915 del 06 de agosto de 2014.

El concepto de violación se resume así:

**1.** **Falta de competencia de la DIAN para determinar la contribución**

En relación con esta causal expuso 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, como tampoco 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, como la que recae sobre los contratos de obra pública.

Adicionalmente, adujo que la falta de competencia de la DIAN es tan evidente que el Ministerio del Interior, a través de la 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. A esa misma conclusión se llegó en el Concepto DIAN Nro. 100202208-1503 (065780) de 2014[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-3). Por su parte, la Alcaldía Mayor de Bogotá se atribuyó competencia mediante la Resolución DDI-40601 de 15 de agosto de 2012.

**2.** **La DIAN establece la obligación tributaria con fundamento en un hecho generador no establecido en la Ley**

Sostuvo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, los contratos celebrados por entidades estatales dedicadas a la exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, como lo es Ecopetrol S.A., se rigen por una legislación diferente al Estatuto General de Contratación, motivo por el cual no había lugar a la causación de la contribución de obra pública, respecto de los contratos relacionados con las actividades propias de la industria de hidrocarburos.

Advirtió que la DIAN ha revocado varias resoluciones de determinación del tributo, mediante la Resoluciones Nros. 90001 y 90005 de 2013, al reconocer que los contratos de Ecopetrol S.A. no son estatales debido a que no tienen cláusulas exorbitantes y, por tanto, no causan la contribución de obra pública. Que, dado que los contratos discutidos no tienen cláusulas exorbitantes, se debe arribar a la misma conclusión y declarar la nulidad de los actos demandados.

Dijo que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-4) y la DIAN[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-5) han reconocido que los contratos celebrados por la actora en relación con las actividades de la industria de hidrocarburos no se encuentran sujetos a la contribución de obra pública, por no enmarcarse en el numeral 1° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, que señala la definición de obra. Adicionalmente, sostuvo que el Consejo de Estado compartía tal decisión[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-6) y que, en tal sentido, debía aplicarse en este caso dicho precedente jurisprudencial.

Adujo que el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, condiciona el surgimiento de la obligación tributaria de la contribución, a que los contratos se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas con posterioridad al 22 de diciembre de 2006. Con lo cual se corrobora que los contratos suscritos por Ecopetrol S.A. no causan el tributo, porque los mismos no se rigen por los procedimientos de contratación definidos en la Ley 80 de 1993, sino por el derecho privado.

**3.** **Ecopetrol S.A. no puede celebrar contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993**

Afirmó que a partir de la vigencia de la Ley 1118 de 2006, reiterada en la Ley 1150 de 2007, Ecopetrol S.A. tenía prohibido suscribir contratos a los que se refiere el hecho generador de la contribución de obra pública. Con esta normativa, el legislador excluyó a la compañía de la aplicación del régimen público de contratación, con el fin de permitir el desarrollo de su objeto social en las mismas condiciones de mercado de los particulares. Así también lo entendió el Consejo de Estado en la sentencia del 20 de febrero de 2014, exp. 45310.

**4.** **Desconocimiento de los conceptos proferidos por la DIAN**

Afirmó que en el Concepto DIAN Nro. 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. Que tal criterio es aplicable al caso de Ecopetrol S.A., comoquiera que esa entidad tampoco está sujeta a la citada Ley.

Consideró que los actos demandados desconocen el Concepto Nro. 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. Como tampoco tienen en cuenta el Concepto Nro. 80112- IE-1275 del 26 de enero de 2012, de la Contraloría General de la República, que reiteró la citada posición doctrinal de la DIAN.

Que debe tenerse en cuenta que mediante el Concepto Nro. 100202208-915 (04827) de 2014, la DIAN concluyó que los contratos de exploración y explotación celebrados por Ecopetrol S.A. no están sometidos a la contribución de obra pública, así como tampoco los contratos conexos a estos.

**5.** **Aplicación e interpretación indebida de la Ley 1106 de 2006**

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. Con base en ello, afirmó 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 obra pública, sino contratos para el desarrollo de las actividades de exploración y explotación, transporte y refinación de hidrocarburos. Al efecto, relacionó cada objeto social y explicó la conexidad existente con la actividad de exploración y explotación del hidrocarburo.

Sostuvo que la DIAN en los Conceptos Nros. 6325 y 021548 de 2014 definió las obras públicas como aquellas que recaen sobre bienes de carácter público o destinados a un servicio público, lo cual no corresponde a la actividad contratada.

**6.** **Falta de motivación de los actos administrativos demandados**

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, en tanto se limitó a realizar afirmaciones generales sin soporte probatorio. Que, por lo anterior, omitió analizar el objeto de los contratos en discusión.

**7.** **Violación al debido proceso y derecho de defensa de Ecopetrol S.A.**

Manifestó que en virtud del artículo 29 de la Constitución Política y en ejercicio del derecho de defensa, la DIAN debió seguir el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para la determinación, liquidación, discusión y cobro de la contribución en contratos de obra pública, es decir, proferir un emplazamiento o requerimiento previo a la liquidación del tributo, que le permitiera a la actora controvertir los argumentos y pruebas presentadas por la Administración antes de la emisión de la liquidación oficial.

**8.** **Ecopetrol S.A. no es un sujeto pasivo ni responsable de la contribución por obra pública**

Indicó que el sujeto pasivo de la contribución especial de los contratos de obra pública corresponde a las personas naturales y jurídicas contratistas y no la entidad de derecho público contratante, y que la actora tampoco tenía la calidad de responsable, por lo que no era dable emitir una liquidación del tributo a su cargo. Y adicionó que la ley no estableció una solidaridad entre el contratista y la entidad contratante, por lo que la obligación de pago surge solo para el contratista.

**Oposición de la demanda**

La entidad demandada controvirtió las pretensiones[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-7) de la demanda, lo cual puede sintetizarse así:

En cuanto a la falta de competencia, indicó que de conformidad con las sentencias de la Corte Constitucional 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 y por virtud del artículo 3 numeral 1° del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de dicho tributo. Agregó que, conforme con el artículo 691 del Estatuto Tributario, los actos de determinación del tributo fueron expedidos por la Jefe de la División de Liquidación de la DIAN.

Discutió que la excepción alegada por el actor con fundamento en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, solo aplica para los contratos directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de recursos naturales. Los demás contratos, aun cuando no se encuentren sometidos al Estatuto General de Contratación Administrativa, están sujetos a la contribución especial, por configurarse el hecho generador consistente en la celebración del contrato de obra pública.

Aclaró que las resoluciones que revocaron los actos de determinación del tributo, referenciadas por la actora, tratan de supuestos fácticos diferentes, que aluden a la inexistencia del contrato, lo que no ocurre en el caso analizado. Y, los conceptos no concluyen la inexistencia de la obligación de pagar la contribución especial de contratos de obra pública por parte de Ecopetrol S.A.

Que las sentencias del Tribunal analizaron contratos diferentes a los que ocupa la presente litis, y no es cierto que en dichos pronunciamientos se estableciera que por regla general los contratos suscritos por Ecopetrol S.A. no eran de obra pública.

En relación con los fallos del Consejo de Estado, precisó que no existía una posición unificada sobre la presente discusión.

Respecto de la aplicación del Decreto 3461 de 2007, indicó que esa normativa no establece excepción alguna sobre la contribución de los contratos de obra pública, sino que reglamenta la aplicación del tributo para los nuevos hechos generadores incluidos en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Manifestó que no se podía concluir que el gravamen recaía sobre contratos suscritos en virtud del Estatuto General de Contratación Administrativa, porque lo determinante es que sea un contrato de obra regulado en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, aquellos celebrados con una entidad de derecho público, como lo es Ecopetrol S.A. Lo anterior, porque la Ley 1106 de 2006 cuando estableció el hecho generador no distinguió si el régimen contractual de la entidad debe regirse por derecho privado o público. De ahí que se deba atender a la naturaleza de la entidad contratante y no al objeto del contrato o el tipo de obra o bien sobre el que recaiga.

Por las razones expuestas, concluyó que los actos acusados están debidamente motivados, en tanto indican los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la DIAN a concluir que los contratos que celebró la parte demandante se encuentran gravados con la contribución especial. Agregó que, previó a la expedición de los actos de determinación se notificó al contribuyente actos preparatorios, frente a los cuales el demandante expuso sus razones de defensa, que fueron corroboradas en el escrito del recurso de reconsideración, de manera que no se vulneró el debido proceso.

Aclaró que de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, el recaudo y pago de la contribución de los contratos de obra pública es responsabilidad exclusiva de las entidades contratantes, en este caso, Ecopetrol S.A.

**Sentencia apelada**

El Tribunal declaró la nulidad de *“las Resoluciones relacionadas en el acápite “1.1. Pretensiones”*, con fundamento en las siguientes consideraciones[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-8).

Precisó que la DIAN era la entidad competente para la fiscalización de la contribución de obra pública respecto de una entidad de carácter nacional, como Ecopetrol S.A., de acuerdo con el artículo 1 y numeral 3 del artículo 3 del Decreto 4048 de 2008.

Se refirió a la naturaleza de Ecopetrol S.A., como una sociedad de economía mixta de carácter comercial del orden nacional, organizada bajo la forma de sociedad anónima, y vinculada al Ministerio de Minas y Energía, cuyo objeto social 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.

Dijo que el hecho generador de la contribución, lo realizan todas las entidades de derecho público que celebren contratos de obra, independientemente del régimen jurídico de las mismas, en tanto la ley no excluyó del tributo a las pertenecientes a regímenes jurídicos especiales.

Explicó que los contratos de obra suscritos por Ecopetrol S.A., no versaban directamente respecto de la búsqueda o producción de hidrocarburo, sin embargo tenían como objeto la ejecución de un conjunto de obras relacionadas con actividades de restauración del medio ambiente, de construcción, reparación y mantenimiento de sus inmuebles, involucrados en la industria petrolera, que buscaban el bienestar de los empleados y de las fuerzas de policía y militares que prestaban el servicio de seguridad en los campos de Ecopetrol S.A. y concluyó que no estaban gravados con el tributo al existir conexidad con la actividad específica de exploración y explotación de hidrocarburos.

**Recurso de apelación**

La parte **demandada**apeló la decisión de primera instancia, con fundamento en los siguientes aspectos[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-9):

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y adicionalmente, sostuvo que el a quo le dio una indebida interpretación a la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, exp. 22473, C.P. William Hernández Gómez, ya que en ella se determinó que los contratos objeto de debate eran contratos de obra pública y se les aplicaba el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, situación que se presentaba en este proceso.

Por otra parte, señaló que una vez revisados los contratos se podía concluir que las actividades ejecutadas en virtud del acuerdo no correspondían a actividades conexas o completarías al de exploración y explotación de hidrocarburos, por lo tanto, estaban sujetas al pago de la contribución por obra pública.

**Oposición al recurso**

La **demandante**no presentó escrito.

**Concepto del Ministerio Público**

El Procurador delegado ante esta Corporación solicitó confirmar el fallo de primera instancia, al considerar que:[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-10)

El sujeto pasivo del tributo era aquella persona natural o jurídica que suscribiera contratos de obra pública y de concesión. Se refirió a la definición de contrato de obra pública, señalada en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y señaló que para la causación del impuesto era necesario que se tratara de acuerdos celebrados por entidades estatales para el mantenimiento, construcción e instalación, o cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles.

Explicó que la naturaleza jurídica de Ecopetrol era de empresa industrial y comercial del Estado y que, al dedicarse a la exploración y explotación de hidrocarburos, tenía un régimen especial, distinto al contemplado en la Ley 80 de 1993.

Citó la Sentencia de Unificación del 25 de febrero de 2020, CE-SUJ-001 C.P. William Hernández Gómez y aclaró que se debía evaluar el régimen contractual especial, y revisar los contratos sobre los cuales se pretendía gravar la contribución, pues si estaban asociados a la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos, están excluidos expresamente del gravamen.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Atendiendo al recurso de apelación formulado por la DIAN, y conforme con lo dispuesto en el artículo 320 del Código General del Proceso[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-11), la Sala procede a examinar la decisión impugnada *«únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante»* que discute la configuración del hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública en los 4 contratos que celebró Ecopetrol S.A. con particulares durante los años 2012 y 2013, por la violación de los artículos 76 de la Ley 80 de 1993 y 6 de la Ley 1106 de 2006

En relación con la configuración del hecho generador de la contribución, se pone de presente que en esta providencia se dará aplicación a la posición jurisprudencial establecida por la Sala Plena de esta Corporación (Sentencia de Unificación del 25 de febrero de 2020, exp. 25000-23-37-000-2014-00721-01 [22473] [IJ-SU], C.P. William Hernández Gómez). En esa providencia se definieron las reglas jurisprudenciales respecto del hecho generador de la contribución de obra pública, en los casos en que el contrato de obra se celebre con entidades de derecho público sujetas a un régimen especial de contratación, como lo es Ecopetrol S.A.

**1.** **Hecho generador de la contribución de obra pública. Reiteración jurisprudencial**[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-12)

De acuerdo con la Sentencia de Unificación, el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 establece la contribución sobre los contratos de obra que se suscriban con entidades de derecho público, en la cual, el contratista tiene la calidad de contribuyente, y la entidad de derecho público contratante es la responsable del tributo, esto es, quien se encarga de retener y consignar el tributo.

A partir de lo anterior, sentó el criterio según el cual 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, en tanto la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.

Y, advirtió que el hecho de que algunas entidades de derecho público tengan un régimen especial para ciertos tipos de contratos -como los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables- no impide que cuando suscriban contratos de obra, estos mismos se encuentran gravados con el tributo. Lo anterior, bajo el argumento de que el contrato de obra pública es diferente al contrato de exploración y explotación de recursos naturales, por tener características y finalidades propias, encontrándose gravados con el tributo solo el primero, por disposición legal.

A esos efectos, la Sala realizó una delimitación conceptual del contrato de obra pública y el de exploración y explotación de recursos naturales, definiendo el primero, en términos generales, como el celebrado con entidades de derecho público para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, y el segundo, como contratos típicos que tienen por objeto, fundamentalmente, la asignación de un área, para efectos de determinar la existencia, ubicación, reservas, calidad, etc. de los recursos naturales, y el posterior desarrollo, producción y venta de los recursos encontrados.

Al respecto, consideró que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 que regula los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales, no establece una exención tributaria, sino un régimen jurídico contractual especial sobre ese 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.

También, en la providencia se indicó, de forma explícita, el criterio general que debe aplicarse para determinar si un contrato está o no gravado con el tributo, y que consiste en examinar que el objeto del contrato encuadre dentro de la definición del contrato de obra. Además, se dijo que, para ello, el juez en cada caso en concreto podrá atender al análisis de aspectos tales como el objeto, las cláusulas contractuales y las reglas de interpretación de los contratos.

Las anteriores consideraciones, llevaron a la Sala Plena a fijar 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.*

Así las cosas, con base en las consideraciones expuestas y las reglas de unificación definidas por la Sala Plena en la Sentencia de Unificación, se resuelve este asunto.

En el caso concreto, 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 2012, de 4 contratos que, en su criterio, están gravados con el tributo por ser contratos de obra. Para la actora, los actos demandados desconocen el verdadero alcance y contenido del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 y la exclusión contenida en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, como quiera que Ecopetrol S.A. no celebró contratos de obra pública, sino contratos para el desarrollo de las actividades de exploración y explotación, transporte y refinación de hidrocarburos.

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

|  |  |
| --- | --- |
| **CONTRATO Nro.** | **OBJETO CONTRACTUAL** |
| 0014359 del 10 de agosto de 2012 | Obras para la recuperación ambiental de cinco (5) localizaciones con opción de la construcción de una (1) localización y una (1) recuperación ambiental ubicados al sur de país pertenecientes a Ecopetrol S.A.[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-13) |
| 18233 del 30 de octubre de 2012 | Obras civiles necesarias para la ampliación de la capacidad de producción del casino centro de la Gerencia Regional Magdalena medio de Ecopetrol S.A[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-14). |
| 22316 del 15 de febrero de 2013 | Servicio de mantenimiento instalaciones (obras civiles menores, adecuaciones menores, plomería, carpintería, cerrajería) de Estaciones de Policía ubicadas en Sebastopol, Vasconia[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-15). |
| 22178 del 13 de febrero de 2013 | Servicios de mantenimiento instalaciones (obras civiles menores, adecuaciones menores, plomería, carpintería, cerrajería) de bases militares del Ejército ubicadas en Guames, La Cristalina, Mansoya, Orito, Quilili, Sucumbios y Estación de Policía ubicada en Colón[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_note-16). |

Del anterior listado se encuentra que los contratos no corresponden a los de exploración y explotación de petróleo, porque si bien, se relacionan con esas actividades, no tienen por objeto la búsqueda o producción de hidrocarburos, que es la característica principal de este tipo de contratos.

Lo que se verifica del objeto de los contratos gravados es que se trata de un conjunto de obras que tienen como propósito la realización de actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles. Actividades materiales, que como se indica en la sentencia de unificación, son propias de un contrato de obra.

*El anterior argumento se refuerza con la precisión realizada en el fallo de unificación en el sentido de 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”.*

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 objeto del 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, prospera el cargo de la apelación.

De conformidad con lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

**2.** **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el numeral 8° del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

**FALLA**

**1. Revocar**la sentencia apelada del 09 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

***“PRIMERO. NEGAR****las pretensiones de la demanda”.*

2. Sin condena en costas.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase**el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie.**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-1) Samai, índice 2, PDF ED\_CUADERNO3\_13FALLO(.pdf)
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-2) Samai, índice 2, PDF ED\_CUADERNO1\_01DEMANDA(.pdf)
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-3) Este argumento fue expuesto en el hecho F de la demanda. Fl 3 CP.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-4) Sentencias proferidas por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca en los procesos 2013-00626, 2013-01249, 2014-01288, 2014-00015; 2014-00023, 2014-00184, 2014-00210, 2014-00321, 2014-00616, 2014-00721, 2014-00730, 2014-00994, 2014-01204, 2015-00046, 2015-01319, 2015-01073, 2015-00466, 2016-01219, 2016-01219, entre otros.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-5) Conceptos DIAN Nros. 020260 del 26 de marzo de 2012, 041878 del 09 de julio de 2013 y 048027 de agosto de 2014.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-6) Sentencias del 22 de febrero de 2018, radicado Nro. 25000-23-37-000-2014-00994-01 y del 25 de abril de 2018, radicado Nro. 25000-23-37-000-2014-00015-01.
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-7) Samai, índice 2, PDF ED\_CUADERNO3\_05CONTESTACIONDEM AND(.pdf)
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-8) Samai, índice 2, PDF ED\_CUADERNO3\_13FALLO(.pdf)
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-9) Samai, índice 2, PDF ED\_CUADERNO3\_15RECURSOAPELACIO NP(.pdf)
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-10) Samai, índice 22
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-11) Código General del Proceso. ARTÍCULO 320. FINES DE LA APELACIÓN. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-12) Sentencia de Unificación 2020-CE-SUJ-SP-001 del 25 de febrero de 2020, Exp. 22473, CP. William Hernández Gómez.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-13) 68 caa1
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-14) Fl 68 caa2
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-15) Fl. 27 caa4
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=48688#cite_ref-16) Fl 27 CAA3