



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**CONSEJERO PONENTE: WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ<sup>1</sup>**

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

**Referencia:** SENTENCIA DE UNIFICACIÓN  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ)  
**Demandante:** Empresa Colombiana de Petróleos, ECOPETROL S.A.  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

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

**SENTENCIA DE UNIFICACIÓN**

---

**2020-CE-SUJ-SP-001**

**I. ASUNTO**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 numeral 5 de la Ley 270 de 1996, en concordancia con los artículos 111 numeral 3 y 271 de la Ley 1437 de 2011, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo<sup>2</sup>, decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 22 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

**II. ANTECEDENTES**

**La demanda**

---

<sup>1</sup> Por haber sido negado en sesión del 26 de noviembre de 2019 el proyecto de fallo presentado por el consejero Milton Chaves García, el presente expediente pasó a este despacho, por ser el que sigue en turno.

<sup>2</sup> Ordinal 1 del artículo 237 constitucional.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

## Pretensiones

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

<b>Resolución de determinación de la contribución</b>	<b>Resolución que resuelve el recurso de reconsideración</b>
Resolución de determinación N.º 900187 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900107 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900175 del 26 de agosto de 2013	Resolución N.º 900085 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900160 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.º 900088 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900288 del 17 de octubre de 2013	Resolución N.º 900100 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900327 del 01 de noviembre de 2013	Resolución N.º 900111 del 06 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900243 del 04 de octubre de 2013	Resolución N.º 900104 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900275 del 15 de octubre de 2013	Resolución N.º 900102 del 24 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900106 del 25 de junio de 2013	Resolución N.º 900033 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900103 del 25 de junio de 2013	Resolución N.º 900040 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900117 del 18 de julio de 2013	Resolución N.º 900034 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900034 del 19 de abril de 2013	Resolución N.º 900074 del 10 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900176 del 26 de agosto de 2013 de 2013	Resolución N.º 900071 del 07 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900060 del 04 de junio de 2013	Resolución N.º 900022 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900083 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900023 del 27 de marzo de 2014



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

Resolución de determinación N.º 900080 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900017 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900094 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900026 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900095 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900027 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900071 del 05 de junio de 2013	Resolución N.º 900028 del 27 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900076 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900038 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900042 del 06 de mayo de 2013	Resolución N.º 900075 del 10 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900171 del 22 de agosto de 2013	Resolución N.º 900073 del 07 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900110 del 27 de junio de 2013	Resolución N.º 900036 del 28 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900357 del 07 de noviembre de 2013	Resolución N.º 900087 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900082 del 21 de junio de 2013	Resolución N.º 900016 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900359 del 07 de noviembre de 2013	Resolución N.º 900086 del 04 de abril de 2014
Resolución de determinación N.º 900068 del 04 de junio de 2013	Resolución N.º 900020 del 26 de marzo de 2014
Resolución de determinación N.º 900186 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900059 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900185 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900058 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900180 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900062 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900199 del 05 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900083 del 23 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900158 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.º 900064 del 23 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900162 del 12 de agosto de 2013	Resolución N.º 900073 del 22 de mayo de 2014
Resolución de determinación N.º 900203 del 05 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900082 del 23 de mayo de 2014



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)  
Demandante: Ecopetrol S.A.  
Sentencia de unificación

Resolución de determinación N.º 900191 del 02 de septiembre de 2013	Resolución N.º 900084 del 23 de mayo de 2014
---	--

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

### **Fundamentos de hecho y concepto de violación**

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

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

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

- De la Constitución Política: Artículos 6, 13, 29, 83, 123, 338 y 363.
- De la Ley 1437 de 2011: Artículo 42.
- Del Estatuto Tributario: Artículos 643, 715, 716, 717 y 730.
- De la Ley 80 de 1993: Artículo 76.
- De la Ley 223 de 1995: Artículo 264.
- De la Ley 548 de 1999: Artículo 3.
- De la Ley 1106 de 2006: Artículo 6.
- La Ley 1118 de 2006.
- La Ley 1150 de 2007.
- Los Decretos 3461 de 2007, 4048 de 2008 y 399 de 2011.
- Los Conceptos DIAN 036803 del 17 de mayo de 2007, 009714 del 4 de agosto de 1993 y 063832 de 2008.

Sobre el concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, que se configuran las siguientes causales de nulidad:

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



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

En relación con esta causal expuso que la DIAN vulneró los artículos 6 y 123 de la Constitución Política, así como el Decreto 4048 de 2008 toda vez que si bien la Ley 1106 de 2006 creó una nueva contribución para los contratos de obra pública, no determinó la competencia funcional para su administración y no existe norma que le atribuya a la DIAN la facultad de expedir las resoluciones de determinación de ese tributo. Ello aunado a que dentro de las competencias residuales que tiene asignadas la entidad en el Decreto 4048 de 2008 no se encuentra la de administrar contribuciones que expresamente la ley no le ha señalado.

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

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

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

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

Con base en lo anterior adujo que, si la DIAN pretendía evitar la prescripción de la facultad de determinación del tributo y su cobro, debió adelantar el procedimiento establecido en los artículos 643, 715, 716, y 717 del E.T y expedir los actos previos, dentro los cinco (5) años contados a partir de la suscripción de



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

cada contrato y por tanto, las resoluciones notificadas después del vencimiento del término de cinco años, las obligaciones se encuentran prescritas.

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

En lo que respecta a esta causal de nulidad, la entidad demandante indicó que, en los actos acusados, la DIAN desconoció que, en virtud del artículo 76 de la Ley 80 de 1993, ECOPETROL S.A., como entidad estatal competente para la exploración y explotación de recursos no renovables en el sector de hidrocarburos y gas, así como para el desarrollo de las actividades industriales y comerciales propias del mismo sector, está sujeta a leyes especiales y, por ende, se halla excluida de la Ley 80 de 1993. Por tanto, no celebra contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la citada ley ni realiza el hecho generador de la contribución de obra pública.

Igualmente, señaló que los actos demandados desconocen el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, según el cual, los contratos que suscribe ECOPETROL, al no estar sometidos a procesos de licitación pública o de selección abierta, están excluidos de la contribución de obra pública<sup>3</sup>.

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

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

---

<sup>3</sup> Resolución 900001 de 14 de junio de 2013, que revocó la Resolución 900113 de 24 de septiembre de 2013, que determinó a ECOPETROL S.A. la contribución por el contrato de obra pública 4014775 de 17 de julio de 2007.





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

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

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

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

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

Por otra parte, refirió que mediante el Concepto 036803 de 2007, la DIAN sostuvo que los contratos que celebre el Banco de la República no están sometidos a la contribución de obra pública, porque no se rigen por la Ley 80



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

de 1993 y que tal criterio es aplicable al caso de ECOPETROL, como quiera que esa entidad tampoco está sujeta a la Ley 80 de 1993.

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

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

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

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

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

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

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

### **CONTESTACION DE LA DEMANDA**





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos<sup>4</sup>:

### **1. En relación con la falta de competencia.**

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

De conformidad con las sentencias C-083 de 1993, C-427 de 1993, C-930 de 2007 y C-1153 de 2008, la contribución de obra pública tiene la naturaleza de impuesto<sup>5</sup> y por virtud del artículo 3 numeral 1 del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de dicho tributo.

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

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

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

La DIAN señaló que no se configura la prescripción que alega la demandante, puesto que de conformidad con el artículo 121 de la Ley 418 de 1997<sup>6</sup> la contribución se causa «al momento del pago del anticipo y los subsiguientes que efectúen las entidades de derecho público a los contratistas».

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

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

<sup>4</sup> Folios 86 a 114 cuaderno principal.

<sup>5</sup> La contribución fue creada por el Decreto Legislativo 2009 de 1992 y prorrogada por diferentes normas, la última de las cuales fue la Ley 1106 de 2006, que estableció una nueva regulación del tributo.

<sup>6</sup> Artículo prorrogado mediante las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

En relación con este punto, precisó que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 consagró el hecho generador del tributo sin distinguir si el régimen contractual de la entidad se rige por el derecho privado o por el estatuto general de contratación. En ese sentido, citó la sentencia proferida el 1 de marzo de 2012 dentro del expediente 17907 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que se determinó que las empresas de servicios públicos domiciliarios están sujetas a la contribución de obra pública, para concluir que ese análisis es aplicable a ECOPETROL S.A. por tratarse de una sociedad de economía mixta.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

El 14 de junio de 2011, ECOPEPETROL S.A. contestó el citado oficio, oponiéndose a la obligación de practicar la retención y pago de la contribución por la suscripción de contratos de obra pública, lo que evidencia que ejerció su derecho de defensa. Además, la demandante interpuso el recurso de reconsideración contra el acto de determinación de la contribución y este le fue resuelto oportunamente.

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

La entidad demandada adujo que no se configuró el vicio alegado, toda vez que de conformidad con lo reglado por el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, el sujeto pasivo de la contribución de obra pública es la entidad pública contratante y su recaudo y pago es responsabilidad exclusiva de esta. En consecuencia, por mandato legal, ECOPEPETROL es sujeto pasivo de la contribución.

### **SENTENCIA APELADA**

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

Los fundamentos de tal decisión fueron los siguientes:

En primer lugar y en lo que respecta a la competencia de la entidad demandada, el Tribunal despachó desfavorablemente la causal de nulidad



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

En lo que respecta al fondo del asunto, expuso el marco normativo de la contribución de obra pública el cual se encuentra contenido en la Ley 104 de 1993 prorrogada por las Leyes 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006. En relación con el hecho generador de la misma, indicó que, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, este tributo se causa con ocasión de la suscripción de contratos de obra o concesiones con entidades de derecho público y de la suscripción de convenios o las adiciones al valor de los existentes.

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

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





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

## RECURSOS DE APELACIÓN

### 1. ECOPETROL S.A.

**La parte demandante** apeló la sentencia del Tribunal, con el fin de que se revoque el numeral segundo que denegó las pretensiones de la demanda en relación con el Contrato 4018080 del 23 de mayo de 2008, con fundamento en lo siguiente<sup>7</sup>:

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

En el Concepto 063832 de 2008, la DIAN indicó que, además de los contratos de exploración y explotación de petróleo, no están gravados con la contribución los contratos que sean conexos a estos y cuya finalidad se entienda referida a

<sup>7</sup> Folios 362 a 371 cuaderno principal.





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

la comercialización y demás actividades comerciales e industriales de aquellas actividades (exploración y explotación), dentro de los cuales se enmarcan los contratos objetos de discusión.

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

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

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

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

## 2. DIAN

La entidad **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con el fin de que se revoque en su integridad<sup>8</sup>, con base en las siguientes razones:

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

<sup>8</sup> Folios 328 a 346 cuaderno principal.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

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

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

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación<sup>9</sup>.

La parte **demandante** insistió en los argumentos de la demanda, alegatos de primera instancia y recurso de apelación<sup>10</sup>.

El **Ministerio Público** pidió que se revoque el numeral segundo de la sentencia, que negó las pretensiones de nulidad en relación con el Contrato

<sup>9</sup> Folios 384 a 421 cuaderno principal.

<sup>10</sup> Folios 438 a 442 *ibidem*.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

4018080 del 23 de mayo de 2008, al considerar que tiene relación evidente con las actividades de exploración y explotación de petróleo, toda vez que versa sobre las obras en el hospital de ECOPETROL S.A. en el cual se atienden empleados y contratistas que habitan el campo petrolero y que son los encargados de la explotación de hidrocarburos.

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

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

### III. CONSIDERACIONES

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

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

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

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



## 1. Problema jurídico

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

Se pone de presente que la posición acogida por la Sala Plena lleva a establecer que **los contratos celebrados por la parte demandante están gravados con el tributo**. Por esa razón, luego de dicho análisis, se estudiará el cargo subsidiario de la apelación de la parte demandante, relativo a irregularidades en el procedimiento tributario que dio lugar a la actuación demandada, por la inexistencia de acto previo a la liquidación del tributo<sup>11</sup>.

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

La contribución de los contratos de obra pública<sup>12</sup> se encuentra dispuesta en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006<sup>13</sup>, como un tributo destinado a la seguridad pública.

La Ley dispuso que **el contratista es el contribuyente del tributo**, esto es, la persona que realiza el hecho gravado y está obligado al pago de la contribución; y **la entidad de derecho público contratante** - como en este caso ECOPETROL S.A.- **es la responsable del tributo**<sup>14</sup>, es decir, la encargada de retener y consignar la contribución en la cuenta especial señalada para ello.

<sup>11</sup> Ff. 370-371 cuaderno principal.

<sup>12</sup> Este tributo tiene antecedentes normativos en el Decreto Legislativo 2009 de 1992, la Ley 104 de 1993, 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999 y 782 de 2002, disposiciones que establecían el gravamen sobre todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público. Hecho generador que fue ampliado en la Ley 1106 de 2006 sobre todos los contratos de obra pública.

<sup>13</sup> Esta contribución fue prorrogada por 4 años, por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010. Posteriormente, mediante el artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, el legislador le dio al tributo una vigencia permanente.

<sup>14</sup> Ley 418 de 1997. Artículo 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente. Copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente, las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.

Esta norma fue prorrogada en el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, 1 de la Ley 1421 de 2010, 1 de la Ley 1738 de 2014, y 1 de la Ley 1941 de 2018.



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

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

**«Artículo 6. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones.**

Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición».

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

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

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

Tal conclusión se refuerza con lo decidido por la Corte Constitucional, en la sentencia C-1153 de 2008<sup>15</sup>, en la que declaró executable el primer inciso del artículo 6 *ibidem*, en lo referente al hecho generador.

Textualmente dijo la Corte:

«[...] Los contratos de obra pública a que se alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser

<sup>15</sup> Expediente D-7310. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Calle 12 N.º 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

suscritos con entidades de derecho público, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal [...]».

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

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

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

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

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

**«Artículo 76. De los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales.** Los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales propias de las entidades estatales a las que correspondan las competencias para estos asuntos, continuarán rigiéndose por la legislación especial que les sea aplicable. Las entidades estatales dedicadas a dichas actividades determinarán en sus reglamentos internos el procedimiento de selección de los contratistas, las cláusulas excepcionales que podrán pactarse, las cuantías y los trámites a que deben sujetarse.

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

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





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

En efecto, de acuerdo con las regulaciones contenidas en el Código de Petróleos, de Minas y en algunas disposiciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos<sup>16</sup>, se encuentra que el contrato de exploración y explotación de

---

<sup>16</sup> **Decreto 156 de 1953. Código de Petróleo. Artículo 21.** Toda persona natural o jurídica puede presentar propuestas para contratar la exploración con taladro y la explotación de petróleo de propiedad nacional.

**Artículo 23.** La exploración y explotación de cada área solicitada se pactarán en un solo contrato. Por exploración se entiende el conjunto de trabajos geológicos superficiales y los de perforación con taladro tendiente a averiguar si los terrenos materia de la concesión contienen o no petróleo en cantidades comercialmente explotables. [...]

**Acuerdo de la Agencia Nacional de Hidrocarburos No. 2 de 2017. Artículo 35. Tipos de Contratos:** Además de otros que disponga la ley o permita el principio de autonomía de la voluntad, el desarrollo de actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos tiene lugar mediante los siguientes negocios jurídicos:

35.1 *Convenios:* Acuerdos de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos celebrados entre Ecopetrol S.A. y la ANH, en los que se definen las condiciones de Exploración y Explotación de Áreas que dicha Empresa operaba directamente para la fecha de publicación del Decreto Ley 1760 de 2003, hasta el agotamiento del recurso, o hasta la devolución de aquellas. [...]

35.2 *De Evaluación Técnica, TEA:* Tiene por objeto otorgar al Contratista derecho exclusivo para realizar estudios de Evaluación Técnica en un Área determinada, a sus únicos costo y riesgo y con arreglo a un programa específico, destinados a analizar su prospectividad, a cambio del pago de unos derechos por concepto del uso del subsuelo y con el compromiso de entregar una Participación en la Producción y las demás retribuciones económicas aplicables, de 130 Continuación del Acuerdo N.º 2 de 2017, Por el cual se sustituye el Acuerdo N.º 4 de 2012. [...]

35.3 *De Exploración y Producción, E&P:* Tiene por objeto otorgar al Contratista derecho exclusivo para acometer y desarrollar actividades exploratorias en un Área determinada y para producir los Hidrocarburos propiedad del Estado que se descubran dentro de la misma, a sus únicos costo y riesgo y con arreglo a programas específicos, a cambio de retribuciones consistentes en el pago de Regalías y Derechos Económicos.

35.4 *Especiales:* Contratos de exploración y/o explotación de Hidrocarburos con características y/o estipulaciones particulares respecto de los dos (2) anteriores, que adopte el Consejo Directivo de la ANH, en función del desenvolvimiento tecnológico y/o el desarrollo del sector,



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

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

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

---

entre ellos, de ejecución de actividades Exploratorias, Operación, Producción, Producción Incremental, Producción Compartida y Utilidad Compartida.

**Ley 685 de 2001. Código de Minas. Capítulo II. Derecho a explorar y explotar. Artículo 14.** Título minero. A partir de la vigencia de este Código, únicamente se podrá constituir, declarar y probar el derecho a explorar y explotar minas de propiedad estatal, mediante el contrato de concesión minera, debidamente otorgado e inscrito en el Registro Minero Nacional.

**Capítulo V. El contrato de concesión Artículo 45. Definición.** El contrato de concesión minera es el que se celebra entre el Estado y un particular para efectuar, por **cuenta y riesgo de este**, los estudios, trabajos y obras de exploración de minerales de propiedad estatal que puedan encontrarse dentro de una zona determinada y para explotarlos en los términos y condiciones establecidos en este Código. **Este contrato es distinto al de obra pública** y al de concesión de servicio público. El contrato de concesión comprende dentro de su objeto las fases de exploración técnica, explotación económica, beneficio de los minerales por cuenta y riesgo del concesionario y el cierre o abandono de los trabajos y obras correspondientes.

Calle 12 N.º 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)



En tal sentido, si el contratista celebra con una entidad de derecho público un contrato de obra, habrá suscrito un contrato de obra pública gravado con el tributo, independientemente del régimen contractual al que se encuentre sometido el contrato o la entidad de derecho público contratante.

Finalmente, se pone de presente que a partir del Decreto 1760 de 2003<sup>17</sup>, la competencia que tenía ECOPETROL S.A. para suscribir los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos fue asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con excepción de los contratos de asociación que celebró ECOPETROL S.A. hasta el 31 de diciembre de 2003. Es decir, que en la actualidad ECOPETROL S.A. ya no suscribe los contratos de explotación y exploración de hidrocarburos.

### 3. Unificación de jurisprudencia

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

Para ello, fija las siguientes reglas jurisprudenciales:

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

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

<sup>17</sup> **Decreto 1760 de 2003. Artículo 19. Nuevos contratos sobre áreas objeto de contratos vigentes.** Los nuevos contratos para exploración y explotación sobre áreas objeto de contratos celebrados hasta el 31 de diciembre de 2003 por la Empresa Colombiana de Petróleos o por Ecopetrol S. A., serán celebrados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

Por su parte, para ECOPETROL S.A. los contratos corresponden a una serie de actividades que se relacionan y/o son necesarias para la exploración y explotación de recursos naturales en el sector de hidrocarburos, que atienden al desarrollo del objeto social de la entidad. Por tanto, alega que en aplicación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 la suscripción de dichos contratos no genera el tributo.

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

<b>CONTRATO</b>	<b>OBJETO CONTRACTUAL</b>
5203251 de 2008	Obras para la recuperación ambiental de 5 cluster y 10 localizaciones con opción de 15 localizaciones adicionales para la Superintendencia de Operaciones Apiay de ECOPETROL S.A. vigencia 2008.
5203382 de 2008	Obras de adecuación, montaje y puesta en marcha de la ampliación de la Estación Apiay ubicada en el Departamento del Meta para la Gerencia de Desarrollo de Transporte Vicepresidencia de Transporte de Ecopetrol S.A. y, obras de adecuación, montaje y puesta en marcha de la ampliación de la Estación Monterrey y la Construcción, montaje y puesta en marcha de la nueva Estación Altos del Porvenir, ubicadas en el Departamento del Casanare para la Gerencia de Desarrollo de Transporte de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.
5203253 de 2008	Obras de construcción de líneas de flujos para pozos y tuberías de proceso de los proyectos de inversión de la Superintendencia de Operaciones del Río, para Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. con opcional de líneas para diez (10) pozos en la misma Superintendencia.
4019596 de 2008	Obras para el mantenimiento de taludes y patios en los tanques en las Estaciones de Campo Casabe y Estación Isla VI de Cantagallo de la Superintendencia de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A.
4018549 de 2008	Obras de mantenimiento técnico a las diferentes tuberías de proceso en las áreas del muelle de refinería y terminal Néstor Pineda de ECOPETROL S.A., en Cartagena vigencia 2008.
4019015 de 2008	Obras para la protección de las instalaciones contra acción erosiva del río Magdalena, en el Campo Casabe Sector Sur, de



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

	la Superintendencia de Operaciones del Río, Ubicado en el municipio de Yondó (Antioquia)
5203423 de 2008	Obras civiles, mecánicas, eléctricas y de instrumentación y control complementarias de la Estación Acacias de la Superintendencia de Operaciones Central de ECOPETROL S.A.
4018062 de 2008	Obras para el montaje de las trampas de vapor y trazas de tubería asociadas al intercambiador E-4202 C, en la Unidad U-4200 Cracking UOP-II de la Gerencia Complejo Barrancabermeja-CGB.
4018080 de 2008	Obra para el mantenimiento menor en el Hospital de ECOPETROL S.A. de la Superintendencia de Operaciones Tibú de la Gerencia Regional Catatumbo Orinoquía de ECOPETROL S.A. Ubicado en el Municipio de Tibú, Norte de Santander.
4017482 de 2008	Suministro del servicio de mantenimiento externo de tanques de almacenamiento de petróleo y diques de los tanques, filtros y sistemas de filtración en general, múltiples de recibo y despacho de petróleo puntos de control internos, cajas y canales de manejo de aguas aceitosas, separador API, unidades principales de bombeo y rebombeo de petróleo, generadores, compresores, bombas contra incendio.
4017694 de 2008	Obras de construcción y mantenimiento de redes de tuberías y accesorios en los campos de la Superintendencia del Río de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A., ubicados en los municipios de Yondó (Antioquia), Puerto Wilches (Santander) y Cantagallo Bolívar, durante el año 2008.
5203379 de 2008	Obras de construcción de una (1) locación para perforación de pozos petroleros y adecuación de vías de acceso en el área de Lisama de la Superintendencia de Operaciones de Mares, con opcional de cinco (5) locaciones pertenecientes a la Gerencia Regional Magdalena Medio para pozos de desarrollo y/o exploratorios para ECOPETROL S.A.
5203177 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el sector campo 5 y campo 6 en el campo de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A., durante la vigencia 2008.
5203225 de 2008	Obras civiles para el revestimiento en geomembrana de las piscinas residuales y rehabilitación del sistema API en la planta deshidratadora La Cira de la Superintendencia de Operaciones La Cira ubicada en la Gerencia Regional Magdalena Medio ECOPETROL S.A.
4017972 de 2008	Obras de construcción y mantenimiento en las áreas aledañas a los pozos y en las unidades de Bombeo mecánico en el Campo Cantagallo de la Superintendencia de Operaciones del Río de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el municipio de Cantagallo (Bolívar).
5203172 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el Sector Campo 22 y Campo 13 en el Campo de la





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

	Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. durante la vigencia 2008.
5203166 de 2008	Obras civiles para el cerramiento de unidades de bombeo en el Sector Campo 14 y La Cirama en el Campo de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A.
4017528 de 2008	Suministro, instalación y montaje de estructura elevada para la evacuación de gas CO2 de la batería Sucumbíos perteneciente a la Superintendencia de Operaciones Orito de ECOPETROL S.A ubicada en Orito Putumayo.
5203230 de 2008	Construcción de obras civiles para la adecuación y mantenimiento de la infraestructura de la planta deshidratadora La Cira de la Superintendencia de Operaciones La Cira Infantas, de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el Centro, Santander durante la vigencia 2008.
4017652 de 2008	Mantenimiento tradicional de vías y localizaciones para la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio Ubicada en el Corregimiento El Centro, Departamento de Santander para la vigencia 2008.
4018918 de 2018	Obras de recuperación y geotécnica de la vía de acceso al Campo Gibraltar perteneciente a la Gerencia Nororiente de ECOPETROL S.A. vigencia 2008.
4018135 de 2008	Obra para el mantenimiento a tanque de concreto de la planta de multiprocesos del Instituto Colombiano del Petróleo de ECOPETROL S.A ubicado en Piedecuesta (Santander).
5203424 de 2008	Obras de construcción, compras, montaje y puesta en marcha del nuevo sistema de aire acondicionado del edificio de la Gerencia General de la GRB de ECOPETROL S.A. ubicada en la ciudad de Barrancabermeja-Santander.
4018127 de 2008	Obras civiles menores en la Superintendencia de Operaciones de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio, con sede en el Centro Santander vigencia 2008.
4019006 de 2008	Obras civiles para el mantenimiento de las áreas industriales de las plantas Puerto Salgar, Guadero, Villeta, Mansilla, Alban, Puente Aranda y Tocancipá de la Gerencia de Poliductos de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.
5203207 de 2008	Obras civiles para el afloramiento superficial de crudo de los manaderos, en los Campos de la Superintendencia de Operaciones de La Cira (SOL) de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicada en el Centro de Santander durante la vigencia 2008.
4018643 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Suerte del Campo Provincia de la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional del Magdalena Medio.
4018696 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Tesoro Campo Lisama, de la Superintendencia de Mares de la





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

	Gerencia Regional Magdalena Medio, ECOPETROL S.A., con sede en el Centro, Santander, durante la vigencia del año 2008.
4018566 de 2008	Obras de mantenimiento general al sistema Api y cajas de manejo de aguas de la planta Araguaney de ECOPETROL S.A.
4018845 de 2008	Obras de montaje y mantenimiento de líneas de producción de crudo e inyección de gas y facilidades de superficie en el Campo de producción Cicuco del Departamento de Operaciones Cantagallo de la Superintendencia del Rio de la GRMM de ECOPETROL S.A. ubicado en el municipio de Cicuco (Bolívar).
4018453 de 2008	Obras civiles para el mantenimiento de las instalaciones del Campo Cantagallo de la Superintendencia de Operaciones del Rio, de la Gerencia Regional Magdalena Medio de ECOPETROL S.A. ubicadas en los municipios de Cantagallo (Bolívar) y Puerto Wilches (Santander).
4018772 de 2008	Obras para la construcción y mantenimiento de la Malla de cerramiento y caseta contraincendio de la Estación Chimita de ECOPETROL S.A. ubicada en Girón (Santander).
4018629 de 2008	Obras civiles para el cumplimiento de estándares en la Estación Santos del Campo Provincia de la Superintendencia de Mares de la Gerencia Regional Magdalena Medio.
4018624 de 2008	Obras de suministro e instalación de indicadores de nivel para los tanques de las plantas Guadero, Villeta, Albán y Puente Aranda del Departamento de Mantenimiento Andina de la Vicepresidencia de Transporte de ECOPETROL S.A.

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

Es de anotar que si bien, las actividades contratadas se relacionan con la actividad de exploración y explotación de petróleo, lo cierto es que dichos trabajos no son contratos de exploración y explotación, porque no tienen por objeto la búsqueda o producción del hidrocarburo.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

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

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

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

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

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



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

**Por lo tanto, en los casos en que ECOPTEROL (sic) S.A, suscriba contratos de obra o concesión de obra pública o celebre contratos de adición al valor de los existentes, y otras concesiones de que trata la ley, deberá efectuar la respectiva retención,** por configurarse el hecho generador a que hace referencia el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Lo anterior no es aplicable a los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de la minería, **distintos de los contratos de obra o concesión de obra pública y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley,** y adición al valor de los existentes.» (Resalta la Sala)

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

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

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

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

## **6. Inexistencia de acto previo a la liquidación del tributo**

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



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

La Sala pone de presente que en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997<sup>18</sup>, ECOPETROL S.A., en calidad de responsable del tributo, no solo debió retener y consignar la contribución a la cuenta correspondiente, por la suscripción de los aludidos contratos celebrados en el año 2008, sino también remitir a la DIAN, copia del recibo de consignación y una relación donde conste el nombre del contratista, el objeto y el valor de los contratos. Ello fue dispuesto en esa norma, precisamente, para que la entidad fiscal ejerciera la fiscalización, determinación y discusión del tributo<sup>19</sup>.

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

En el acto administrativo se indicó lo siguiente:

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

<sup>18</sup> Ley 418 de 1997. Artículo 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente, copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente, las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.

Esta norma estaba vigente en la época de los hechos, y aún está en vigor y observancia, en tanto ha sido prorrogada por el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, 1 de la Ley 1421 de 2010, 1 de la Ley 1738 de 2014, y 1 de la Ley 1941 de 2018.

<sup>19</sup> Esto, en los casos que la entidad de derecho público fuera de carácter nacional. En caso contrario, la fiscalización y determinación del tributo corresponde a la Secretaría de Hacienda de la respectiva entidad territorial.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

La respuesta al presente deberá ser dirigida a la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes contribuyentes».

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

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

En relación con este punto, es importante precisar que la Sección Cuarta de esta Corporación ha señalado que aquellos actos administrativos que liquidan tributos, bien porque modifiquen las declaraciones privadas o porque impongan una obligación que no fue declarada o en la que no existía la obligación formal de declarar (liquidación de aforo), deben estar precedidos de un acto previo en que se manifiesten las razones de la liquidación, de manera que el contribuyente pueda ejercer el derecho de defensa en sede administrativa<sup>20</sup>.

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

Con ese acto, se garantizó el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado, por cuanto el oficio le puso en conocimiento los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan la actuación administrativa que se seguía en su contra. En efecto, en el referido acto, la DIAN le informó a ECOPETROL S.A. que respecto de los contratos de obra pública celebrados en el año 2008 se había configurado el hecho generador de la contribución de obra pública, precisando la base y la tarifa aplicable. Igualmente, se le indicó, que en virtud

<sup>20</sup> Ver, entre otras, sentencia del 12 de noviembre de 2015, (Exp. 20633), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 25 de octubre de 2017 (Exp. 20499), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, sentencia del 18 de octubre de 2018 (Exp. 22892), C.P. Dr. Milton Chaves García.





Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

de la Ley 1106 de 2006, esa entidad era responsable de retener y consignar el pago del tributo. Además, el oficio le dio la oportunidad de controvertir la calidad de responsable del tributo y/o los factores de cuantificación del gravamen.

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

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

## 6. Decisión

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

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

## FALLA

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

«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».



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)

Demandante: Ecopetrol S.A.

Sentencia de unificación

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

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

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

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

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

### **NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

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

**LUIS ALBERTO ÁLVAREZ PARRA**

**ROCÍO ARAÚJO OÑATE**

**LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**

**MARTÍN BERMÚDEZ MUÑOZ**

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**OSWALDO GIRALDO LÓPEZ**

**WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ**

**SANDRA LISSETH IBARRA VÉLEZ**



---

Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)  
Demandante: Ecopetrol S.A.  
Sentencia de unificación

**MARÍA ADRIANA MARÍN**

**ALBERTO MONTAÑA PLATA**

**CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO**

**CÉSAR PALOMINO CORTÉS**

**RAMIRO PAZOS GUERRERO**

**CARMELO PERDOMO CUÉTER**

**NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**JAIME ENRIQUE RODRÍGUEZ NAVAS**

**GUILLERMO SÁNCHEZ LUQUE**

**HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ**



---

Radicado: 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473)(IJ)  
Demandante: Ecopetrol S.A.  
Sentencia de unificación

**RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS**

**GABRIEL VALBUENA HERNÁNDEZ**

**MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO**

**NICOLÁS YEPES CORRALES**