



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00184-01 (22937)
Demandante: Ecopetrol SA
Demandado: DIAN

Temas: Contribución de obra pública. Realización del hecho generador.
Entidades públicas no sujetas a la Ley 80 de 1993. Aplicación de
sentencia de unificación de Sala Plena.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de noviembre de 2016, proferida por la Sección Cuarta, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió (ff. 2129 a 2131):

Primero: Declárese la nulidad de las siguientes Resoluciones de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública proferidas en contra de Ecopetrol S.A. por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y sus confirmatorias proferidas por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia:

	Resolución de determinación	Resolución que Resuelve Recurso de Reconsideración
1	Resolución No. 900205 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900129 del 12 de noviembre de 2013
2	Resolución No. 900222 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900127 del 13 de noviembre de 2013
3	Resolución No. 900203 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900128 del 13 de noviembre de 2013
4	Resolución No. 900207 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900130 del 13 de noviembre de 2013
5	Resolución No. 900171 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900138 del 13 de noviembre de 2013
6	Resolución No. 900170 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900139 del 15 de noviembre de 2013
7	Resolución No. 900315 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900143 del 18 de noviembre de 2013
8	Resolución No. 900335 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900144 del 18 de noviembre de 2013
9	Resolución No. 900331 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900145 del 18 de noviembre de 2013
10	Resolución No. 900149 del 06 de diciembre de 2012	Resolución No. 900146 del 25 de noviembre de 2013
11	Resolución No. 900132 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900147 del 25 de noviembre de 2013
12	Resolución No. 900139 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900148 del 25 de noviembre de 2013
13	Resolución No. 900166 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900149 del 25 de noviembre de 2013
14	Resolución No. 900168 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900150 del 25 de noviembre de 2013
15	Resolución No. 900148 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900151 del 25 de noviembre de 2013
16	Resolución No. 900275 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900161 del 29 de noviembre de 2013
17	Resolución No. 900157 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900159 del 29 de noviembre de 2013
18	Resolución No. 900255 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900162 del 29 de noviembre de 2013
19	Resolución No. 900161 del 06 de diciembre de 2012	Resolución No. 900160 del 29 de noviembre de 2013
20	Resolución No. 900228 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900121 del 08 de noviembre de 2013
21	Resolución No. 900322 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900156 del 26 de noviembre de 2013
22	Resolución No. 900321 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900155 del 26 de noviembre de 2013
23	Resolución No. 900317 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900154 del 26 de noviembre de 2013
24	Resolución No. 900308 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900153 del 26 de noviembre de 2013
25	Resolución No. 900014 del 05 de marzo de 2013	Resolución No. 00070 del 26 de noviembre de 2013
26	Resolución No. 900015 del 07 de marzo de 2013	Resolución No. 00071 del 26 de noviembre de 2013
27	Resolución No. 900031 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00074 del 26 de noviembre de 2013



28	Resolución No. 900029 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00073 del 28 de noviembre de 2013
29	Resolución No. 900024 del 12 de marzo de 2013	Resolución No. 00072 del 28 de noviembre de 2013
30	Resolución No. 900013 del 05 de marzo de 2013	Resolución No. 00075 del 28 de noviembre de 2013
31	Resolución No. 900316 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900113 del 06 de noviembre de 2013
32	Resolución No. 900263 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900114 del 06 de noviembre de 2013
33	Resolución No. 900327 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900115 del 06 de noviembre de 2013
34	Resolución No. 900323 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900116 del 06 de noviembre de 2013
35	Resolución No. 900153 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900117 del 06 de noviembre de 2013
36	Resolución No. 900299 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900172 del 09 de diciembre de 2013
37	Resolución No. 900032 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00078 del 16 de diciembre de 2013
38	Resolución No. 900036 del 06 de mayo de 2013	Resolución No. 00079 del 16 de diciembre de 2013
39	Resolución No. 900040 del 06 de mayo de 2013	Resolución No. 00001 del 29 de enero de 2014
40	Resolución No. 900325 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 90017 del 22 de enero de 2014
41	Resolución No. 900306 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900014 del 20 de enero de 2014
42	Resolución No. 900264 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900207 del 30 de diciembre de 2013
43	Resolución No. 900174 del 22 de agosto de 2013	Resolución No. 900205 del 30 de diciembre de 2013
44	Resolución No. 900241 del 10 de diciembre de 2012	Resolución No. 900210 del 31 de diciembre de 2013
45	Resolución No. 900286 del 13 de diciembre de 2012	Resolución No. 900208 del 31 de diciembre de 2013
46	Resolución No. 900319 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900015 del 20 de enero de 2014

Segundo: A título de restablecimiento de derecho, declárase que la sociedad Ecopetrol S.A. no es sujeto pasivo de la Contribución de Obra Pública determinada en los actos que se anulan, y por ende no está obligada a pagar suma alguna por dicho concepto.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Entre el 22 de noviembre de 2012 y el 22 de agosto de 2013, la demandada expidió 46 resoluciones «de determinación de la contribución por contratos de obra pública», con las cuales liquidó el tributo a cargo de la actora por contratos celebrados entre el 2007 y el 2008 (ff. 65 a 1814). Tales actos fueron íntegramente confirmados por sendas resoluciones proferidas entre el 06 de noviembre de 2013 y el 29 de enero de 2014, con las cuales falló los recursos de reconsideración interpuestos por la demandante (ff. 65 a 1814).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 10 y 11):

1. Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de las Resoluciones de determinación de la contribución de los contratos de obra pública y de las Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración contra ellas presentadas, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el cuadro siguiente:

	Resolución de determinación	Resolución que Resuelve Recurso de Reconsideración
1	Resolución No. 900205 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900129 del 12 de noviembre de 2013
2	Resolución No. 900222 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900127 del 13 de noviembre de 2013
3	Resolución No. 900203 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900128 del 13 de noviembre de 2013
4	Resolución No. 900207 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900130 del 13 de noviembre de 2013
5	Resolución No. 900171 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900138 del 13 de noviembre de 2013
6	Resolución No. 900170 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900139 del 15 de noviembre de 2013



7	Resolución No. 900315 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900143 del 18 de noviembre de 2013
8	Resolución No. 900335 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900144 del 18 de noviembre de 2013
9	Resolución No. 900331 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900145 del 18 de noviembre de 2013
10	Resolución No. 900149 del 06 de diciembre de 2012	Resolución No. 900146 del 25 de noviembre de 2013
11	Resolución No. 900132 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900147 del 25 de noviembre de 2013
12	Resolución No. 900139 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900148 del 25 de noviembre de 2013
13	Resolución No. 900166 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900149 del 25 de noviembre de 2013
14	Resolución No. 900168 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900150 del 25 de noviembre de 2013
15	Resolución No. 900148 del 01 de noviembre de 2012	Resolución No. 900151 del 25 de noviembre de 2013
16	Resolución No. 900275 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900161 del 29 de noviembre de 2013
17	Resolución No. 900157 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900159 del 29 de noviembre de 2013
18	Resolución No. 900255 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900162 del 29 de noviembre de 2013
19	Resolución No. 900161 del 06 de diciembre de 2012	Resolución No. 900160 del 29 de noviembre de 2013
20	Resolución No. 900228 del 22 de noviembre de 2012	Resolución No. 900121 del 08 de noviembre de 2013
21	Resolución No. 900322 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900156 del 26 de noviembre de 2013
22	Resolución No. 900321 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900155 del 26 de noviembre de 2013
23	Resolución No. 900317 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900154 del 26 de noviembre de 2013
24	Resolución No. 900308 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900153 del 26 de noviembre de 2013
25	Resolución No. 900014 del 05 de marzo de 2013	Resolución No. 00070 del 26 de noviembre de 2013
26	Resolución No. 900015 del 07 de marzo de 2013	Resolución No. 00071 del 26 de noviembre de 2013
27	Resolución No. 900031 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00074 del 26 de noviembre de 2013
28	Resolución No. 900029 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00073 del 28 de noviembre de 2013
29	Resolución No. 900024 del 12 de marzo de 2013	Resolución No. 00072 del 28 de noviembre de 2013
30	Resolución No. 900013 del 05 de marzo de 2013	Resolución No. 00075 del 28 de noviembre de 2013
31	Resolución No. 900316 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900113 del 06 de noviembre de 2013
32	Resolución No. 900263 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900114 del 06 de noviembre de 2013
33	Resolución No. 900327 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900115 del 06 de noviembre de 2013
34	Resolución No. 900323 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900116 del 06 de noviembre de 2013
35	Resolución No. 900153 del 06 de noviembre de 2012	Resolución No. 900117 del 06 de noviembre de 2013
36	Resolución No. 900299 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900172 del 09 de diciembre de 2013
37	Resolución No. 900032 del 01 de abril de 2013	Resolución No. 00078 del 16 de diciembre de 2013
38	Resolución No. 900036 del 06 de mayo de 2013	Resolución No. 00079 del 16 de diciembre de 2013
39	Resolución No. 900040 del 06 de mayo de 2013	Resolución No. 0001 del 29 de enero de 2014
40	Resolución No. 900325 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 90017 del 22 de enero de 2014
41	Resolución No. 900306 del 17 de diciembre de 2012	Resolución No. 900014 del 20 de enero de 2014
42	Resolución No. 900264 del 12 de diciembre de 2012	Resolución No. 900207 del 30 de diciembre de 2013
43	Resolución No. 900174 del 22 de agosto de 2013	Resolución No. 900205 del 30 de diciembre de 2013
44	Resolución No. 900241 del 10 de diciembre de 2012	Resolución No. 900210 del 31 de diciembre de 2013
45	Resolución No. 900286 del 13 de diciembre de 2012	Resolución No. 900208 del 31 de diciembre de 2013
46	Resolución No. 900319 del 21 de diciembre de 2012	Resolución No. 900015 del 20 de enero de 2014

Para efectos de la solicitud de nulidad de las Resoluciones de determinación y de las Resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración presentados, con el ánimo de privilegiar el principio de economía procesal, solicito a su Despacho la acumulación de pretensiones, la cual procede en este caso, con fundamento en el artículo 82 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 165 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, toda vez que el Honorable Tribunal Contencioso de Cundinamarca ante quien se interpone la presente demanda es competente para conocer de todas las pretensiones, no se excluyen entre sí, y todas pueden tramitarse por el mismo procedimiento.

2. Como restablecimiento del derecho, solicitamos se ordene a la DIAN declarar a Ecopetrol S.A. a paz y salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión y se proceda al archivo de los expedientes respectivos.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 13, 29, 83, 121, 123, 338 y 363 de la Constitución; 730 del Estatuto Tributario (ET); 264 de la Ley 223 de 1995; la Ley 1106 de 2006; el Decreto 3461 de 2007; el Decreto 4048 de 2008; y el Decreto 399 de 2011.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 13 a 41):

Sostuvo que los actos acusados fueron expedidos sin competencia funcional y temporal. Frente a la primera, adujo que la Ley 1106 de 2006 no facultó a la DIAN para administrar la nueva contribución de obra pública; que el artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008 tampoco la habilitaba para el efecto, porque esa cláusula de competencia residual fue prevista para la gestión de impuestos y no de contribuciones; y que otras entidades como



el Ministerio del Interior y el distrito de Bogotá ya se habían atribuido competencia para gestionar dicho tributo. Respecto de la segunda, manifestó que varios actos de determinación le fueron notificados por fuera del plazo de cinco años fijado por los artículos 717 y 817 del ET, por lo que fueron extemporáneos.

Alegó la violación del debido proceso, por ausencia de actos previos, y la falta de motivación de los actos definitivos, por considerar que la Administración sustentó su decisión exclusivamente en el hecho de que los contratos analizados recayeron sobre inmuebles, sin estudiar el objeto de esos negocios y sin exponer las razones y pruebas que, en cada caso, demostraban que se trataba de contratos de obra pública.

De fondo, planteó que, al exceptuar a las entidades que exploran y explotan recursos naturales de aplicar la Ley 80 de 1993, el artículo 76 *ibidem* creó una «*exclusión subjetiva*» respecto del tributo debatido; y que esa norma la cobijaba, según fue admitido por esta corporación en el fallo del 20 de febrero de 2014 (exp. 45310, Sección Tercera, Subsección C, CP: Ramiro de Jesús Pazos Guerrero). Sobre esa base, afirmó que todos los negocios que suscribió entre el 2007 y el 2008 estaban cubiertos por la señalada exclusión tributaria, por tratarse de contratos conexos al desarrollo de actividades petroleras y no de los contratos de obra pública regidos por el artículo 32 *ejusdem*.

Negó haber realizado el hecho generador del tributo discutido. Argumentó que la Ley 1106 de 2006 no buscó gravar a las empresas de hidrocarburos sino a los contratistas de entidades públicas; y que la figura debatida recae sobre obras que generen un beneficio público y no sobre construcciones a las que no tenga acceso la comunidad, como fueron las contratadas en el caso concreto. Además, señaló que, según el artículo 1.º del Decreto 3461 de 2007, el gravamen solo se causa con la celebración de contratos que resulten de licitaciones públicas o procesos de selección abiertos regulados por la Ley 80 de 1993, exigencia que no ocurrió en su caso.

Destacó que las anteriores consideraciones coincidían con la postura adoptada por su contraparte en los Oficios nros. 036803 de 2007 y 063832 de 2008, según los cuales los contratos suscritos con entidades estatales dedicadas a la exploración y explotación de recursos naturales y aquellos relacionados con esas actividades estaban excluidos de la contribución de obra pública. Por tanto, censuró que la Administración desconociera su propia doctrina, violando los artículos 13 y 363 superiores y 264 de la Ley 223 de 1995.

Por último, reprochó que la demandada no hubiera iniciado procedimientos de determinación análogos a los aquí debatidos respecto de otras entidades públicas, omisión que contrariaría los principios de igualdad y equidad del sistema tributario.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual (ff. 1914 a 1944):

Propuso la excepción previa de inepta demanda en relación con el cargo de violación de los principios de igualdad y equidad, por no haber sido planteado en sede administrativa.

Defendió su competencia funcional y temporal para proferir la actuación acusada. En primer lugar, argumentó que, pese a su denominación, la contribución de obra pública es un impuesto, por lo cual el artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008 sí la habilitó para administrarlo. En segundo lugar, arguyó que expidió oportunamente los actos de determinación cuestionados, dentro de los cinco años siguientes a la exigibilidad del

tributo, *i. e.* la fecha del pago a los contratistas, según el artículo 121 de la Ley 418 de 1997.

Respecto del fondo del asunto, destacó que el hecho generador del impuesto consiste en la celebración de contratos de obra pública (*i. e.* contratos de obra en los que al menos una parte es una entidad estatal), independientemente del régimen contractual aplicable, del mecanismo de selección del contratista y aunque las construcciones no sean usadas por el público ni generan beneficio a la comunidad. Agregó que, de conformidad con el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, el sujeto pasivo del tributo es la entidad pública contratante, a quien le corresponde su recaudo y pago. Así, alegó que, por ser una entidad pública, la demandante estaría sujeta al pago del tributo controvertido cuandoquiera que suscribiera contratos de obra que no estuvieran relacionados con la exploración y explotación de hidrocarburos.

Finalmente, indicó que los conceptos invocados en la demanda se refieren a la situación específica del Banco de la República; y que, en cualquier caso, la tesis defendida en los actos censurados se sustenta en doctrina de la Contraloría General de la República.

Sentencia apelada

El *a quo* accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 2077 a 2131). Al efecto:

Desestimó la falta de competencia funcional y la violación del debido proceso por ausencia de acto previo, al considerar que los artículos 1.º y 3.º del Decreto 4048 de 2008 facultaron a la DIAN para administrar el impuesto debatido y encontró que esta envió un oficio a la actora antes de determinar oficialmente las obligaciones en cuestión.

Anuló por extemporáneos varios de los actos acusados, tras juzgar que la Administración los expidió por fuera del término de cinco años, contados desde la exigibilidad de la obligación, previsto por los artículos 2535 y 2536 del CC. Declaró la nulidad de los actos restantes, por considerar que los contratos celebrados por la demandante estaban estrechamente relacionados con las actividades de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos y sus operaciones complementarias, de modo que los mismos eran beneficiarios de la excepción contemplada en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, que impedía la realización del hecho generador discutido. Por ello, se abstuvo de analizar los demás cargos de violación planteados por la actora.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia (ff. 2140 a 2159), para lo cual, insistió en que los actos enjuiciados fueron notificados dentro de los cinco años siguientes a la exigibilidad del tributo; y reiteró que los contratos de obra celebrados por entidades públicas que no estuvieran directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de recursos naturales estaban sometidos al gravamen. Agregó que cuando el objeto convenido correspondía, materialmente, al de un contrato de obra pública, en los términos del artículo 32 *ibidem*, la entidad contratante realizaba el hecho generador de la contribución homónima, como sucedió en el *sub lite*.

Alegatos de conclusión

Ambas partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores instancias



procesales (ff. 2208 a 2212 y 2213 a 2237). El Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia apelada (ff. 2204 a 2207), porque la demandada desatendió su propia doctrina sobre la exclusión de los contratos conexos a las actividades de exploración y explotación de petróleo del tributo discutido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los precisos cargos de apelación formulados por la parte demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y se abstuvo de condenar en costas.

En concreto, corresponde establecer si esos actos fueron expedidos de forma oportuna y, en caso afirmativo, si con ellos se vulneraron el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y la Ley 1106 de 2006, al determinar que los contratos revisados estaban gravados con la contribución de obra pública. En el evento en que prospere cualquiera de esos cargos de apelación, la Sala deberá pronunciarse sobre los demás reproches planteados por el extremo activo de la litis que no fueron abordados por el *a quo*. En consecuencia, se estudiará si los actos censurados vulneraron el elemento subjetivo del hecho imponible objeto de la controversia, al considerar que la demandante estaba obligada al pago del tributo causado; si la decisión contenida en tales actos fue suficiente motivada; si hubo vulneración de los principios de equidad e igualdad; y si se desconoció la doctrina administrativa plasmada en los Oficios nros. 036803 de 2007 y 063832 de 2008, proferidos por al DIAN.

2- Respecto del primero de los asuntos discutidos, la actora alega la extemporaneidad de varios de los actos de determinación acusados, habida cuenta de que le fueron notificados por fuera del plazo de cinco años fijado por los artículos 717 y 817 del ET, contados desde la suscripción de los contratos. En contraposición, la demandada y apelante única sostiene que el referido término se computa desde el momento en que el tributo se hizo exigible, de conformidad con el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, *i. e.* desde la fecha en que la demandante efectuó pagos a sus contratistas, y no desde la suscripción de los contratos. Así, porque los enjuiciados son actos de determinación de obligaciones tributarias y no de cobro coactivo, lo que comporta la inaplicabilidad de las disposiciones invocadas por la demandante.

Vista la litis así planteada, debe la Sala establecer –atendiendo a la naturaleza de las actuaciones demandadas– cuál era el término con el que contaba la Administración para notificarlas al extremo activo y si el mismo fue observado por la demandada.

Sea lo primero destacar que el ordenamiento tributario y administrativo carecen de normas que rijan la caducidad de la competencia de la Administración tributaria para la determinación oficial de la contribución de contratos de obra pública. Así, porque las oportunidades fijadas en el ET para expedir liquidaciones oficiales (*v. g.* de revisión o de aforo) contemplan el deber de declarar como un presupuesto necesario de la actuación administrativa, deber que no se impuso a los obligados de la figura tributaria aquí analizada. Tampoco son aplicables al caso las oportunidades establecidas en las normas fiscales y administrativas para adelantar procesos de cobro coactivo, ya que estos tienen por objeto obtener el pago de deudas exigibles (*i. e.* que consten en títulos ejecutivos), mientras que las actuaciones que se demandan apenas buscan establecer el monto de

las deudas tributarias.

Dada la ausencia de reglas particulares que gobiernen la oportunidad dentro de la que correspondía liquidar administrativamente el tributo, la norma que rige el caso viene a ser el artículo 2536 del Código Civil, que fija los términos generales de prescripción que resultan aplicables para las actuaciones que carecen de regulación específica; a lo cual cabe añadir que el *dies a quo* de tales plazos de actuación administrativa está determinado por el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 (prorrogado, entre otras, por la Ley 1106 de 2006), de conformidad con el cual la obligación tributaria correspondiente nacía en la fecha en que se llevara a cabo el pago al contratista por parte de la entidad contratante. En esa medida, como está probado que los 46 contratos que ocasionaron el gravamen liquidado oficialmente fueron suscritos entre el 10 de marzo de 2007 (Contrato nro. 4017353) y el 28 de agosto de 2008 (Contrato nro. 4018973); que los pagos a los que ellos daban lugar ocurrieron entre el 19 de octubre de 2007 (f. 72 caa 15) y el 30 de diciembre de 2010 (ff. 155 y 156 caa 36); y que los actos de determinación oficial acusados fueron emitidos y notificados a la interesada entre el 07 de noviembre de 2012 (f. 75 vto. caa 12) y el 28 de agosto de 2013 (f. 60 vto. caa 43), encuentra la Sala que se notificaron dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 2536 del Código Civil.

A la luz de las anteriores consideraciones, la Sala concluye que todas las resoluciones demandadas en el *sub iudice* fueron proferidas tempestivamente. Por ende, prospera el primer cargo de apelación.

3- Verificada la oportunidad de las actuaciones demandadas, pasa la Sala a analizar el segundo cargo de la impugnación. Al respecto, la demandante plantea que, como está eximida de aplicar la Ley 80 de 1993 por disposición del artículo 76 *ibidem*, ninguno de los negocios que suscribe pueden calificarse como contrato de obra pública en los términos del artículo 32 *ejusdem*, en la medida en que todos ellos están relacionados con la exploración y explotación de hidrocarburos. Sobre esa base, niega haber realizado el hecho generador de la contribución de obra pública y asegura que, en cualquier caso, está cobijada por una «*exclusión subjetiva*» de carácter tributario que estaría prevista en el referido artículo 76 de la Ley 80. Por su parte, la demandada y apelante única sostiene que la actora sí realizó el hecho generador debatido, habida cuenta de que los negocios revisados corresponden materialmente a contratos de obra que, al haber sido celebrados por una entidad estatal, constituyen contratos de obra pública, sin que sea relevante el régimen negocial al que esté sujeta la actora.

De ello se desprende que el presente litigio versa sobre asuntos de derecho que fueron decididos por la Sala Plena de esta corporación en la sentencia de unificación 2020-CE-SUJ-SP-001, del 25 de febrero de 2020, exp. 22473, CP: William Hernández Gómez, que resolvió una disputa entre las mismas partes, relativa a hechos equivalentes. Por consiguiente, la Sala resolverá el caso que se enjuicia aplicando las reglas de decisión fijadas en dicha providencia.

3.1- Sea lo primero precisar que, de conformidad con la primera regla unificada de decisión judicial fijada por dicha sentencia:

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.

Lo anterior porque, a juicio de la Sala Plena, el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006 determinó que el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública se realiza cuandoquiera que una entidad estatal celebre negocios que tengan por objeto una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Así, la sentencia de unificación precisó que la formulación jurídica del hecho generador en cuestión prescinde de consideraciones relacionadas con el régimen negocial que vincula a la entidad contratante, por lo que ese dato no es relevante a efectos tributarios.

Definido lo anterior, la segunda y tercera regla de unificación fijadas en la providencia que se reitera establecieron que:

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.

En definitiva, de acuerdo con lo decidido en la sentencia de unificación que aquí se aplica, para que se realice el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública basta con que concurren dos circunstancias: en primer lugar, que el negocio jurídico suscrito tenga por objeto *«la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles»* y, en segundo lugar, que la parte contratante sea una entidad de derecho público. De ahí que esta corporación haya concluido 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»*.

3.2- En relación con esas cuestiones, se encuentran demostrados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) La demandante es una sociedad de economía mixta, de carácter comercial, creada por autorización de la Ley 165 de 1948, mediante el Decreto 0030 de 1951, del tipo sociedad anónima, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, de conformidad con lo establecido en la Ley 1118 de 2006 (f. 42).

(ii) Previa solicitud de la Administración, la demandante allegó copia de los siguientes contratos:

(a) Contrato nro. 4015714, del 24 de octubre de 2007, (ff. 34 a 69 caa1), que tiene por objeto las obras para la construcción de facilidades para el mejoramiento del sistema de aguas residuales de la unidad 4000 y del sistema de neutralización en la piscina BA-857 de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en la ciudad de Barrancabermeja, Santander, Colombia.

(b) Contrato nro. 4015568, del 11 de octubre de 2007, (ff. 34 a 50 caa2), que tiene por objeto las obras mecánicas, civiles y afines para el mantenimiento de los tanques de almacenamiento de crudo de las estaciones de recolección y proceso de los campos de la superintendencia de operaciones del río, gerencia regional Magdalena medio de Ecopetrol S. A., ubicadas en los municipios de Yondó, Antioquia, y Cantagallo, Bolívar.

(c) Contrato nro. 4015456, del 02 de octubre de 2007, (ff. 35 a 51 caa 3), cuenta con dos contratos adicionales (ff. 54 a 62) y un acta de mayor cantidad de obra (ff. 63 a 65 caa 3), tiene por objeto las



obras de limpieza y mantenimiento del separador 3090 de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(d) Contrato nro. 4015726, del 25 de octubre de 2007, (ff. 34 a 40 caa 4), que tiene por objeto la obra para reposición del «Heat Tracing» eléctrico de las líneas calientes de la planta de asfalto y cambio del calentamiento por vapor a eléctrico en algunas líneas de asfalto de la superintendencia de operaciones Apiay, vigencia 2007.

(e) Contrato nro. 4014826, del 24 de julio de 2007, (ff. 34 a 56 caa 5), que tiene por objeto la terminación de obras para la actualización tecnológica de la instrumentación y sistema de seguridad de llama de las calderas B-902/903/904 (corresponden en campo a las B-901 B/C/D) de la GCB en la ciudad de Barrancabermeja, Santander, Colombia.

(f) Contrato nro. 4015514, del 05 de octubre de 2007, (f. 56 caa 6), que tiene por objeto las obras de mantenimiento a tuberías de proceso en las áreas del muelle de refinería y el terminal Néstor Pineda de Ecopetrol S. A., en Cartagena.

(g) Contrato nro. 5202895, del 14 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 47 caa 7), que tiene por objeto las obras de construcción y montaje de las facilidades de las subestaciones eléctricas de la estación Castilla II de la superintendencia de operaciones Apiay y de Ecopetrol S. A., ubicada en el municipio de Castilla la Nueva, Meta, vigencias de 2007 y 2008.

(h) Contrato nro. 5202972, del 26 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 78 caa 8), cuenta con un «otrosí» (ff. 79 a 82 caa 8) y un acta de reajuste contractual (ff. 83 a 89 caa 8), tiene por objeto el servicio de terminación y reacondicionamiento de pozos para la gerencia regional Magdalena Medio, durante la vigencia 2007 - 2009.

(i) Contrato nro. 5202933, del 19 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 82 caa 9), cuenta con siete «otrosí» (ff. 86 a 99, 128 a 131 y 141 a 143 caa 9) y cuatro contratos adicionales (ff. 112 a 126 y 132 a 138 caa 9), tiene por objeto las obras de construcción de cruces por perforación dirigida y sus obras complementarias para el oleoducto Apiay - el Porvenir, en una longitud estimada total de 4470 metros para la gerencia técnica de la vicepresidencia de transportes de Ecopetrol S. A., durante las vigencias 2007 - 2008.

(j) Contrato nro. 4015009, del 15 de agosto de 2007, (ff. 34 a 51 caa 10), cuenta con un acta de mayor cantidad de obra (ff. 53 a 56 caa 10), tiene por objeto las obras de limpieza y mantenimiento de la piscina pulmón de la Gerencia Complejo Barrancabermeja, ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(k) Contrato nro. 5202566, del 18 de septiembre de 2007, (ff. 34 a 56 caa 11), cuenta con un «otrosí» (ff. 61 a 64 caa 11), tiene por objeto las obras para atención a la defectología derivada de la inspección ILI con vehículo inteligente de las líneas del área técnica occidente de la gerencia de oleoductos de la vicepresidencia de transporte de Ecopetrol S. A., con opción de las obras que surjan de posteriores inspecciones ILI en otras líneas del área técnica occidente.

(l) Contrato nro. 4015172, del 05 de septiembre de 2007, (ff. 34 a 43 caa 12), cuenta con un contrato adicional (ff. 55 a 58 caa 12), tiene por objeto las obras de construcción de la línea de respaldo de Chichimene a 34.5 KV y circuitos de alimentación en baja tensión para bombas de vertimiento de Chichimene y la Etapa III de la aspersión de la estación Apiay para la Superintendencia de operaciones Apiay, en la vigencia de 2007.

(m) Contrato nro. 4015296, del 18 de septiembre de 2007, (ff. 34 a 50 caa 13), que tiene por objeto las obras civiles para la adecuación de las áreas operativas de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(n) Contrato nro. 4015408, del 27 de septiembre de 2007, (ff. 37 a 53 caa 14), que tiene por objeto las obras de optimización de los sistemas de segregación de aguas lluvias y aceitosas para las plantas Baranoa y Pozos Colorados de la gerencia técnica de la vicepresidencia de transporte de Ecopetrol S. A.

(o) Contrato nro. 4014755, del 16 de julio de 2007, (ff. 34 a 54 caa 15), cuenta con un acta de mayores cantidades de obra (ff. 55 a 61 caa 15), tiene por objeto obras de mantenimiento técnico del equipo estático, tuberías e ingenierías durante la parada de la planta topping 2000 de la Gerencia Complejo



Barrancabermeja, de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(p) Contrato nro. 4015920, del 15 de noviembre de 2007, (ff. 52 a 86 caa 16), cuenta con dos «*otrosí*» (ff. 91 a 96 y 148 a 151 caa 16) y un contrato adicional (ff. 143 a 147 caa 16), tiene por objeto las obras para la optimización del sistema contra incendio de las baterías norte y J-25 del campo Tibú, departamento de operaciones Tibú de la gerencia regional norte de Ecopetrol S. A., ubicadas en el departamento de Norte de Santander.

(q) Contrato nro. 4015353, del 27 de septiembre de 2007, (ff. 34 a 58 caa 17), que tiene por objeto las obras de mantenimiento e instalación de tubería de líneas de transferencia de emulsión e inyección de agua en los campos de Palogrande, Cebu, Terciarios y Cretaceos, en el departamento del Huila.

(r) Contrato nro. 4015802, del 01 de noviembre de 2007, (ff. 34 a 54 caa 18), que tiene por objeto las obras para la optimización de los sistemas contra incendio de las instalaciones del campo Rio Zulia del departamento de operaciones Tibú de la gerencia regional Norte de Ecopetrol S. A., ubicadas en el departamento de Norte de Santander.

(s) Contrato nro. 5202817, del 05 de diciembre de 2007, (ff. 35 a 68 caa 19), cuenta con cuatro contratos adicionales (ff. 134 a 138, 144 a 160 y 236 a 246 caa 19) y dos «*otrosí*» (ff. 141 a 143 y 230 a 235 caa 19), tiene por objeto las obras de construcción del reforzamiento estructural, suministro y montaje de equipos y oficina abierta para el edificio Ecopetrol S. A., ubicado en la carrera 13 No. 36 -24 de la ciudad de Bogotá D. C.

(t) Contrato nro. 4015681, del 23 de octubre de 2007, (ff. 34 a 40 caa 20), cuenta con dos contratos adicionales (ff. 41 a 45 caa 20), tiene por objeto la construcción de las reformas en la subestación eléctrica y el sistema de distribución de fuerza y alumbrado para el edificio del laboratorio industrial de la refinería de Cartagena.

(u) Contrato nro. 5203048, del 31 de diciembre de 2007, (ff. 33 a 43 caa 21), cuenta con tres contratos adicionales (ff. 50 a 65 caa 21), tiene por objeto las obras de construcción y montaje de las facilidades eléctricas industriales para la estación Acacias de la Superintendencia de operaciones Apiay de Ecopetrol S. A., ubicada en el municipio de Acacias, departamento del Meta, vigencias 2007 y 2008.

(v) Contrato nro. 5202911, del 18 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 47 caa 22), cuenta con un «*otrosí*» (ff. 48 a 51 caa 22), tiene por objeto las obras para la modernización de protecciones, adecuación de los módulos de llegada de 34,5 KV y automatización del sistema de distribución de energía de las subestaciones eléctricas del campo lisama, campo 22 y campo 38 ubicados en La Cira Infantas de la GRM de Ecopetrol S. A., ubicada en el departamento de Santander.

(w) Contrato nro. 5202890, del 14 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 57 caa 23), cuenta con un contrato adicional (ff. 85 a 88 caa 23), tiene por objeto la ingeniería de detalle, compras y construcción de obras civiles, mecánicas, eléctricas, electrónicas y de tubería para el montaje, instalación, pruebas, puesta en servicio y entrega a satisfacción de Ecopetrol S. A., de los sistemas que conforman la modernización de la planta de agua U-830 fase III de la Gerencia Complejo Barrancabermeja, Santander.

(x) Contrato nro. 5202766, del 22 de noviembre de 2007, (ff. 34 a 49 caa 24), que tiene por objeto las obras para la primera fase de normalización al Retie de los sistemas eléctricos de los campos La Cira Infantas de la gerencia regional Magdalena Medio de Ecopetrol S. A., ubicada en el departamento de Santander, en las vigencias 2007 - 2008.

(y) Contrato nro. 4017169, del 15 de febrero de 2008, (ff. 34 a 36 caa 25), que tiene por objeto la obra de construcción acometidas eléctrica (voz - datos) y aguas aceitosas para laboratorio y taller de mecánica de la planta Araguaney de Ecopetrol S. A.

(z) Contrato nro. 4017247, del 25 de febrero de 2008, (ff. 34 a 60 caa 26), cuenta con un contrato de adicional (ff. 123 a 127 caa 26), dos actas de mayor cantidad de servicios (ff. 142 a 147 y 160 a 162 caa 26) y un «*otrosí*» (ff. 169 a 171 caa 26), tiene por objeto el suministro del servicio de procesamiento de emulsión asfáltica para el mantenimiento de localizaciones y vías de acceso a pozos productores, en los campos de la Superintendencia de mares de Ecopetrol S. A., ubicada en el centro, departamento de Santander, durante la vigencia del año 2008.

(aa) Contrato nro. 4017466, del 25 de marzo de 2008, (ff. 37 a 55 caa 27), que tiene por objeto las obras de construcción, montaje, calibración, conexión, pruebas y puesta en servicio de detectores de gas en



las plantas de DMEZ/VB2/UNIBON/H2 de la Gerencia Complejo Barrancabermeja, Santander, Colombia.

(bb) Contrato nro. 40173020, del 03 de marzo de 2008, (ff. 47 a 50 caa 28), cuenta con un contrato adicional (ff. 67 a 69 caa 28), tiene por objeto las obras de adecuación para acceso área compresores batería cretáceos de la superintendencia de operaciones Huila – Tolima.

(cc) Contrato nro. 4017270, del 27 de febrero de 2008, (f. 63 caa 29), que tiene por objeto la obra para la instalación, puesta a punto y mantenimiento preventivo y correctivo de los elementos que conforman el sistema de telemetría SAAB de los tanques de almacenamientos de crudos y productos terminados presentes en la Gerencia Complejo Barrancabermeja Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander, durante el año 2008.

(dd) Contrato nro. 4017034, del 30 de enero de 2008, (ff. 36 a 38 caa 30), que tiene por objeto las obras para la construcción del emisario para el vertimiento de las aguas residuales, industriales de la batería loro (240 ML) en la Superintendencia de operaciones Orito de la gerencia regional sur de Ecopetrol S. A., durante el 2008.

(ee) Contrato nro. 5202894, del 14 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 49 caa 31), cuenta con un contrato adicional (ff. 53 a 55 caa 31), tiene por objeto las obras de mantenimiento general y parada de la planta de proceso el centro de la superintendencia de mares de la gerencia regional Magdalena Medio de Ecopetrol S. A., durante las vigencias 2007 a 2008.

(ff) Contrato nro. 5202750, del 22 de noviembre de 2007, (ff. 34 a 57 caa 32), cuenta con un contrato adicional (ff. 61 a 66 caa 32), tiene por objeto las obras para la construcción de la línea de transferencia de agua 20" de diámetro Castilla II - Acacias de la Superintendencia de operaciones de Apiay de Ecopetrol S. A.

(gg) Contrato nro. 5202937, del 21 de diciembre de 2007, (ff. 33 a 54 caa 33), que tiene por objeto las obras para la rehabilitación de los tanques de almacenamiento 701, 702 y 703 en la planta de pozos colorados, para la gerencia técnica de la vicepresidencia de transporte de Ecopetrol S. A.

(hh) Contrato nro. 5202880, del 12 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 50 caa 34), que tiene por objeto las obras de mantenimiento técnico al equipo estático, eléctrico e instrumentación asociada durante la parada de la planta Azufre II, años 2008, 2009 y 2010 de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(ii) Contrato nro. 4015481, del 04 de octubre de 2007, (ff. 34 a 52 caa 35), que tiene por objeto las obras de mantenimiento, adecuación y optimización de las bodegas de materiales de los campos el Centro, Provincia, Casabe, Cantagallo, ubicados en los departamentos de Santander, Antioquia y Bolívar, pertenecientes a la gerencia regional de Magdalena Medio de Ecopetrol S. A., año 2007.

(jj) Contrato nro. 5202847, del 06 de diciembre de 2007. (ff. 34 a 59 caa 36), cuenta con un acta de mayor cantidad de servicios (ff. 61 a 64 caa 36) y con cuatro contratos adicionales (ff. 65 a 80 y 84 a 80 caa 36), tiene por objeto el servicio de instalación y mantenimiento del sistema de monitoreo remoto (SAM, WELL, MANAGER), para los pozos de la Superintendencia de mares pertenecientes a Ecopetrol S. A., durante las vigencias 2007-2009.

(kk) Contrato nro. 4017407, del 17 de marzo de 2008, (ff. 34 a 40 caa 37), que tiene por objeto la adecuación y mantenimiento de facilidades para el tanque 15000-1, TK 10000, SIMMING TANK 1218A y 1218B, ubicado en batería tercerizados y DKS de la Superintendencia de operaciones de Huila, Tolima, durante el año 2008.

(ll) Contrato nro. 4017090, del 27 de febrero de 2008, (ff. 33 a 37 caa 38), que tiene por objeto el desmonte, construcción, pintura y colocación de canaletas para aguas lluvias en lámina galvanizada calibre 18 de las casetas de las unidades principales y generadores de la estación Coveñas ODC., ubicada en el municipio de Coveñas, departamento de Sucre.

(mm) Contrato nro. 4017353, del 10 de marzo de 2007, (ff. 33 y 34 caa 39), que tiene por objeto las obras de construcción de estructuras de cimentación para la instalación y montaje de cubierta en membranas arquitectónicas para jardín en las instalaciones de la Superintendencia de operaciones Huila, Tolima, de Ecopetrol S. A., durante la vigencia del 2008.



(nn) Contrato nro. 5202899, del 17 de diciembre de 2007, (ff. 39 a 55 caa 39), que tiene por objeto las obras de construcción de siete (7) locaciones para perforación de pozos de petróleo y adecuación de vías de acceso en el área de Llanito, con opcional de otras 5 locaciones en el campo de Galán, para la Superintendencia de operaciones de mares de la gerencia regional Magdalena Medio de Ecopetrol S. A.

(oo) Contrato nro. 4015858, del 06 de noviembre de 2007, (ff. 34 a 43 caa 40), que tiene por objeto las obras de adecuación de locaciones y vías de acceso para terminación y reacondicionamiento de pozos para la gerencia regional Magdalena Medio de Ecopetrol S. A., durante la vigencia del año 2007.

(pp) Contrato nro. 5202878, del 12 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 61 caa 42), que tiene por objeto las obras de mantenimiento técnico a torres y tambores de la planta Topping 200, año 2008, de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

(qq) Contrato nro. 4018973, del 28 de agosto de 2008, (ff. 32 a 38 caa 43), que tiene por objeto las obras de mantenimiento de tanques de almacenamiento de crudo y agua, de vasijas metálicas para procesamiento de crudo de los campos de la Superintendencia de operaciones del Río de la gerencia regional Magdalena Medio de Ecopetrol S. A., ubicados en los municipios de Yondó (Antioquia), Puerto Wilches (Santander) y Cantagallo y Cicuco (Bolívar).

(rr) Contrato nro. 5202728, del 07 de noviembre de 2007, (ff. 34 a 85 caa 44), que tiene por objeto las compras, ingeniería de detalle, montaje y puesta en marcha del sistema de presurización del cuarto de control U-4000 de la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en la ciudad de Barrancabermeja, Santander.

(ss) Contrato nro. 4015868, del 07 de noviembre de 2007, (ff. 41 a 89 caa 45), que tiene por objeto el suministro e instalación de sistema de control de acceso compuesto por identificación biométrica para conductores, identificación de placas para carrotanques, monitoreo de carrotanques mediante radiofrecuencia (RFID) y monitoreo de la operación mediante circuito cerrado de televisión para el llenadero de carrotanques de la refinería de Barrancabermeja.

(tt) Contrato nro. 5202886, del 13 de diciembre de 2007, (ff. 34 a 47 caa 46), cuenta con dos contratos adicionales 1 (ff. 48 a 50 y 51 a 55 caa 46), que tiene por objeto las obras de mantenimiento técnico a las calderas B-2951, 2952, 2402 y 2961 y mantenimiento preventivo y correctivo a las calderas Foster, Distral, Central del Norte y balance de la GCB, incluye mantenimiento a equipo estático, rotativo, instrumentación, eléctrico, obra civil y pintura. En la Gerencia Complejo Barrancabermeja de Ecopetrol S. A., ubicada en Barrancabermeja, Santander.

3.3- Del anterior recuento fáctico se colige que los contratos listados, celebrados por la actora entre el 2007 y 2008, corresponden a negocios jurídicos suscritos para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, que tenían por objeto la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier otro trabajo material sobre inmuebles; y, por otra parte, está probado y no se discute que la demandante es una entidad de derecho público del tipo sociedad de economía mixta. Al concurrir esos dos elementos, y de conformidad con las reglas de unificación fijadas por la Sala Plena del Consejo de Estado, observa la Sala que los negocios examinados pertenecen a la categoría jurídica de contratos de obra pública que está gravada con el tributo en cuestión.

Por los motivos expuestos, la Sala constata que la celebración de las convenciones analizadas conllevó la realización del hecho generador de la contribución de contratos de obra pública, sin que concurra una desgravación que enerve la consecuencia jurídica prevista en el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, precisada por la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, *i. e.* la obligación de pagar el tributo.

No es de recibo el argumento de la demandante según el cual el artículo 1.º del Decreto 3461 de 2007 dispone que el impuesto solo se causa con la celebración de contratos que resulten de licitaciones públicas o procesos de selección abiertos regulados por la

Ley 80 de 1993, pues esa norma reglamentaria se limita a precisar la vigencia de la Ley 1106 de 2006 cuando el contrato de obra pública gravado sea resultado de esos procesos de selección.

En definitiva, atendiendo a las anteriores consideraciones, prospera el cargo de apelación promovido por la demandada. Dado que con ello se desvirtúan los fundamentos que sustentaron la decisión de primera instancia, debe la Sala pronunciarse sobre los restantes cargos de violación que fueron planteados por la actora.

4- En el escrito de la demanda, el extremo activo de la litis niega ser el sujeto pasivo del tributo debatido, porque este recae sobre los contratistas de entidades públicas y no sobre estas últimas, lo que a su juicio basta para concluir que no está obligada al pago de las cuantías liquidadas oficialmente. A su turno, la demandada se opone a ese planteamiento argumentando que el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 le atribuyó la calidad de sujeto pasivo. Así, corresponde determinar si, dada la realización del hecho gravado, la actora está obligada al pago del tributo determinado en los actos acusados.

Con miras a decidir esa cuestión, debe iniciarse por precisar que, bajo el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, el sujeto pasivo de la contribución de obra pública es el contratista, pues es él quien realiza el hecho gravado con el tributo. Pero, a la hora de fijar las condiciones en las que la obligación tributaria debe ser satisfecha, el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 (cuya vigencia ha sido prorrogada, entre otras, por la Ley 1106 de 2006) impone a la entidad contratante el deber de retener el importe de la deuda tributaria a cargo del contratista. Practicada la retención, es la entidad estatal quien tiene la obligación de trasladar «*inmediatamente*» al fisco la suma que haya sido descontada del pago efectuado al sujeto pasivo principal, de manera que esta también resulta obligada al pago del tributo, aunque en virtud de una calidad diferente: la de agente de retención. Tales conclusiones fueron expuestas por la Sala Plena de esta judicatura en la parte motiva de la sentencia de unificación a la que aquí se le da aplicación.

En lo que atañe a ese aspecto de la controversia, en el plenario está acreditado que la demandante fungió como contratante en los distintos convenios de obra pública que suscribió durante 2007 y 2008, hecho que no fue discutido por ninguna de las partes. Además, encuentra la Sala que la totalidad de los actos acusados indican en su segmento considerativo que la actora tenía «*la obligación de efectuar la retención a título de Contribución por Contratos de Obra Pública, equivalente al 5% del valor total del contrato celebrado*». Bajo esas condiciones, halla la Sala que la demandante adquirió la condición de agente retenedor de la contribución de obra pública, en los términos descritos por el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, y que fue en virtud de esa condición que la Administración liquidó la obligación tributaria a su cargo. Por ello, no prospera el cargo de violación.

5- Verificadas la realización del hecho imponible debatido y la calidad de agente retenedor de la demandante, corresponde estudiar si se configuró el vicio por falta de motivación argüido por la demandante. Puntualmente, esta sostiene que, para concluir que los contratos revisados estaban gravados con la contribución de obra pública, la Administración debió analizar individualmente el objeto de cada negocio jurídico y expresar en los actos acusados las razones de hecho y de derecho que sustentaron su posición; mientras que la apelante única defiende que dichos actos identificaron todas las circunstancias justificativas de la decisión administrativa adoptada.

Para atender esa cuestión, baste con señalar que, con fundamento en los artículos 1.º,

4.º, 6.º, 29, 123 y 209 superiores y 42 y 137 del CPACA (concordantes con los 35 y 84 del CCA, vigentes para la época del *sub lite*), esta corporación ha reiterado que los actos que liquidan tributos están suficientemente motivados cuando expresan los datos exigidos por los artículos 712 y 719 del ET (y otras normas de carácter especial), de manera tal que el destinatario de la actuación y quien ejerce el control de legalidad puedan inferir, a partir de la lectura de la decisión, cuáles fueron las razones precisas que llevaron a que la deuda se determinara oficialmente, además de todas las circunstancias esenciales para entender esa conclusión y su alcance¹.

En el caso *sub examine*, observa la Sala que las 46 resoluciones de determinación acusadas enunciaron todos los elementos que exige el artículo 712 *ibidem*, porque identificaron al sujeto activo; invocaron las normas que rigen la contribución; indicaron la fecha de cada acto; señalaron el nombre y el NIT del obligado tributario; identificaron el contrato gravado, indicando su número, fecha de suscripción, valor y «*otrosíes*»; enunciaron las razones por las cuales la demandante debió efectuar las retenciones echadas en falta (*i. e.* por tratarse de contratos de obra cuya contratante era una entidad pública); expusieron la base de cálculo del tributo (*i. e.* valor de cada contrato de obra público) y la tarifa de imposición (5%); calcularon y mostraron la cuantía total del impuesto a cargo, en cada caso; manifestaron cuál era el recurso procedente para controvertir la decisión; y fueron firmados por funcionarios de la DIAN.

Así pues, está demostrado que, desde la determinación oficial del tributo, la demandante contó con la información necesaria para controvertir la decisión administrativa. Aunado a lo anterior, valga insistir en que, según se expuso en el fundamento jurídico nro. 3.1, para verificar la realización del hecho generador debatido bastaba con que la Administración advirtiera que el objeto de los convenios analizados consistía en «*la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles*» y que la contratante era una entidad pública, como en efecto ocurrió. Por consiguiente, contrario a lo planteado por la actora, la demandada no estaba obligada describir en los actos censurados razones adicionales para sustentar su decisión. Por ello, no advierte la Sala que esos actos estén viciados por falta de motivación. No prospera el cargo de violación.

6- Como siguiente cargo, la demandante manifiesta que el hecho de que la Administración haya iniciado procesos de fiscalización en su contra y no contra el Banco de la República, las universidades públicas y las empresas de servicios, vulnera los principios constitucionales de equidad e igualdad en materia tributaria. No obstante, la actora no allega medios de prueba tendientes a probar su acusación.

Frente a ese particular, se impone precisar que la supuesta omisión de la Administración para determinar oficialmente la contribución de obra pública causada en contratos celebrados por otras entidades del Estado no entraña una violación de los principios de igualdad y de equidad que permita anular los actos acusados, en la medida en que se trataría de una circunstancia externa al contenido de la decisión administrativa juzgada, que, por demás, no fue acreditada por la demandante. Valga añadir que semejante argumentación no excusa a la obligada tributaria del cumplimiento de las obligaciones que le impone la ley, cuando efectivamente realice el supuesto de hecho previsto en el ordenamiento, como en efecto ocurrió en el caso concreto. No prospera el cargo de violación.

¹ Entre otras, las sentencias del 30 de mayo de 2019 (exp. 23063, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 05 de marzo de 2020 (exp. 21321, CP: Milton Chaves García) y del 05 de noviembre de 2020 (exp. 22261, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



7- Resta corroborar si el razonamiento por el cual la demandante se abstuvo de practicar las retenciones analizadas (*i. e.* que los contratos de obra celebrados con entidades públicas dedicadas a la exploración y explotación de recursos naturales no están gravados con la contribución de obra pública) estuvo amparado en la doctrina oficial de la Administración tributaria. De encontrarse configurado ese supuesto de hecho, se aplicará la consecuencia jurídica prevista en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (entonces vigente), según la cual, son inobjetables las actuaciones de los obligados tributarios que se sustenten en «*conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*» que se encuentren «*vigentes*».

En el *sub examine*, la demandante invoca en su favor los Oficios nros. 036803 del 2007 y 063832 de 2008. Mediante el primero de ellos, la DIAN conceptuó que «*al no aplicarse al Banco de la República el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública*» (artículos 371 de la Constitución y 52 de la Ley 31 de 1992), «*los contratos de obra suscritos con el Banco de la República*» no dan lugar al tributo debatido. De ello deriva que el referido oficio no cobijó la tesis defendida por la actora, sino que versó sobre el caso específico de contrataciones realizadas por una entidad pública concreta, distinta de la demandante. Tanto así, que las disposiciones que sirvieron de fundamento para la interpretación dada no son aplicables a la demandante, que fundamentó su pretensión en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Respecto del contenido del Oficio nro. 063832, del 04 de julio de 2008 (también invocado en la demanda), en la sentencia de unificación 2020-CE-SUJ-SP-001, la Sala Plena de esta corporación advirtió que el mismo se contrajo a concluir «*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*». Así las cosas, tampoco hay mérito para juzgar que el oficio proferido en el 2008 adoptó la tesis que ahora defiende el extremo activo; lo que, en definitiva, implica que la doctrina oficial analizada no brindó a la obligada tributaria el amparo previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Por consiguiente, no prospera el cargo de nulidad planteado por la demandante.

Como prosperaron los reproches planteados por la demandada en su impugnación y fracasaron los cargos de violación propuestos por la actora contra las resoluciones acusadas, corresponde revocar el fallo de primera instancia y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

8- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que al efecto realiza el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:



Primero. **Negar** las pretensiones de la demanda.

2. **Reconocer** personería jurídica a Angie Alejandra Corredor Herrera, como apoderada de la demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 2184).
3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ