



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00994-01 (22536)  
**Demandante:** ECOPETROL S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Contribución de obra pública 2008.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 10 de marzo de 2016<sup>1</sup>, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante

---

<sup>1</sup> Fls. 233-271 c.p.

no adeuda suma alguna por concepto de la contribución de obra pública. No condenó en costas.

## **ANTECEDENTES**

El 27 de mayo de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de los Grandes Contribuyentes expidió el oficio No. 131201241-201, a través del cual requirió a ECOPETROL S.A. para que rindiera información sobre el pago de la contribución de los contratos de obra pública, suscritos durante los años 2007 y 2008, en los siguientes términos<sup>2</sup>:

"(...)

*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 el artículo 6º inciso 1º cuyo texto reza: "... todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición 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...", en armonía con el contenido del Decreto 3461 de 2007, esa entidad se encontraba en la obligación de retener y pagar la contribución especial del 5% del valor total de los contratos de obra pública y sus respectivas adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la Ley.*

*Conforme a lo anterior y de acuerdo al listado anexo de contratos y adiciones suscritos por ECOPETROL durante los años 2007 y 2008, en uso de las facultades consagradas en los artículos 684, 686 y 691 del Estatuto Tributario, le solicito suministrar dentro de los 15 días calendario siguientes al recibo de la presente comunicación, la prueba*

---

<sup>2</sup> Fl. 3 c.a. No. 1.

*de pago de la respectiva contribución. En su defecto, sírvase rendir la explicación a la omisión de dicha obligación.  
(...)”*

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

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

| CONTRATO                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | RESOLUCION DE DETERMINACION                                         | RESOLUCION QUE CONFIRMA                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 4018844<br>13/08/2008<br>OBRAS CIVILES PLANTAS ORITO Y PLANTA GUAMUES UBICADAS EN EL MUNICIPIO DE ORITO PUTUMAYO Y PANTA ALISALES UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERRES NARIÑO, PERTENECIENTES AL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES Y MANTENIMIENTO SUR DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTES DE ECOPETROL SAS VIGENCIA 2008 | Resolución de determinación No. 900218 del 19 de septiembre de 2013 | Resolución No. 900.101 de 24 de abril de 2014 |
| 4019156<br>17/09/2008<br>SERVICIO DE MANTENIMIENTO DE POZOS CON EQUIPO AUTOPROPULSADO EN LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA DURANTE LA VIGENCIA 2008                                                                                                                                    | Resolución de determinación No. 900317 del 25 de octubre de 2013    | Resolución No. 900.109 de 28 de abril de 2014 |
| 4018810<br>06/08/2008<br>OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO DE MALLAS Y                                                                                                                                                                                                                                                   | Resolución de determinación No. 900194 del 2 de septiembre de 2013  | Resolución No. 900.071 de 22 de mayo de 2014  |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                    |                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| PORTONES PARA EL INSTITUTO COLOMBIANO DE PETRÓLEO DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN PIEDECUESTA (SANTADER)                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                    |                                              |
| 4019116<br>15/09/2008<br>OBRAS CIVILES PARA LA ADECUACIÓN INTEGRAL DE LA SALA DE OPERACIONES Y DE LA PLANTA DE POZOS COLORADOS, DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE EN LA CIUDAD DE SANTA MARTA, DEPARTAMENTO DE MAGDALENA                                                                                                                                              | Resolución de determinación No. 900177 del 2 de septiembre de 2013 | Resolución No. 900.067 de 22 de mayo de 2014 |
| 4018537<br>04/07/2008<br>SUMINISTRO DE LAS OBRAS DE MANTENIMIENTO DE TUBERÍAS ACCESORIOS Y EQUIPOS DE LEVANTAMIENTO ARTIFICIAL CON BOMBEO MECÁNICO, RETIRO Y REPARACIÓN DE PEGAS ILÍCITAS DE LAS LÍNEAS DE PRODUCCIÓN Y CONDUCCIÓN DE CRUDO Y GAS EN LOS CAMPOS PRETOLEA Y SARDINATA PERTENECIENTES AL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES CATATUMBO DE LA GERENCIA DE CATATUMBO ORINOQUÍA DE ECOPETROL S.A. | Resolución de determinación No. 900168 de 20 de agosto de 2013     | Resolución No. 900.066 de 22 de mayo de 2014 |
| 4018611<br>14/07/2008<br>OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO, LIMPIEZA MECÁNICA Y PINTURA EN EL TANQUE DE REVELO TR-301 (20 KBLS) PLANTA EL PORVENIR DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.                                                                                                                                         | Resolución de determinación No. 900166 del 20 de agosto de 2013    | Resolución No. 900.065 de 22 de mayo de 2014 |
| 4018146<br>03/06/2008<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO EN LAS ÁREAS ALEDAÑAS A LOS POZOS Y EN LAS UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO DEL SECTOR VEREDA EL CONDOR DEL CAMPO CASABE DE LA SUPERINTENDENCIA OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE YONDO (ANTIOQUÍA)                                                                    | Resolución de determinación No. 900198 de 2 de septiembre de 2013  | Resolución No. 900.060 de 22 de mayo de 2014 |
| 4018816<br>06/08/2008<br>OBRAS CIVILES PARA ADECUAR EL CENTRO DE ENTRENAMIENTO PARA LA PREVENCIÓN Y CONTROL DE EMERGENCIAS DE LA GERENCIA                                                                                                                                                                                                                                                            | Resolución de determinación No. 900302 del 23 octubre de 2013      | Resolución No. 900.131 de 23 de mayo de 2014 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                     |                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| REFINERÍA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A. EN BARRANCABERMEJA, SANTANDER                                                                                                                                                                                                                            |                                                                     |                                              |
| 4018038<br>20/05/2008<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN PARA LA RECUPERACIÓN AMBIENTAL DE TRES (3) POZOS Y ÁREAS ALEDAÑAS DE LA CAMPAÑA DE PERFORACIÓN CON OPCIÓN DE SIETE (7) ADICIONALES PERTENECIENTES A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA DE LA GERENCIA REGIONAL SUR DE ECOPETROL.         | Resolución de Determinación No. 900087 del 25 de junio de 2013      | Resolución No. 900.127 de 23 de mayo de 2014 |
| 4018487<br>25/06/2008<br>OBRAS PARA LA ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PERIMETRAL DE LA ESTACIÓN DE PUENTE ARANDA DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS DURANTE EL AÑO 2008                                                                                                                               | Resolución de determinación No. 900204 del 5 de septiembre de 2013  | Resolución No. 900.081 de 23 de mayo de 2014 |
| 5203190<br>11/04/2008<br>OBRAS CIVILES PARA LA CLAUSURA DE LAS PISCINAS DE LAS ANTIGUAS ESTACIONES EN EL SECTOR CAMPO 38 EN LOS CAMPOS DE AL CIRA INFANTAS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES LA CIRA INFANTAS DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. DURANTE LA VIGENCIA 2008 | Resolución de determinación No. 900139 de 2 de agosto de 2013       | Resolución No. 900.063 de 23 de mayo de 2014 |
| 4019107<br>11/09/2008<br>OBRA PARA CERRAMIENTO DE DUCTOS DE SALIDA DE CABINAS DE EXTRACCIÓN DEL EDIFICIO 9 DEL INSTITUTO COLOMBIANO DEL PETRÓLEO, DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN PIEDECUESTA SANTANDER                                                                                                 | Resolución de determinación No. 900217 del 19 de septiembre de 2013 | Resolución No. 900.078 de 23 de mayo de 2014 |
| 4018857<br>12/08/2008<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIONES CIVILES MENORES SOBRE LAS ÁREAS DE PROCESO DE LOS MUELLES FLUVIALES DE CARTAGENA DEL DISPARMENTE DE MANTENIMIENTO MARÍTIMO Y FLUVIAL DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.                | Resolución de determinación No. 900207 del 5 de septiembre de 2013  | Resolución No. 900.079 de 23 de mayo de 2014 |
| 5203309                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Resolución de determinación                                         | Resolución No. 900.134                       |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                        |                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <p>01/07/2008</p> <p>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE LAS LÍNEAS ELÉCTRICAS DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN PARA LA ENERGIZACIÓN DE POZOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO, PARA LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA DE ECOPETROL S.A. CON OPCIÓN DE 20 POZOS EN LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO</p>                                     | <p>No. 900368 del 15 de noviembre de 2013</p>                          | <p>de 27 de mayo de 2014</p>                         |
| <p>4018214<br/>26/06/2008</p> <p>OBRAS EN CONSTRUCCIÓN Y MONTAJE DE MÚLTIPLE DE RECIBO, LÍNEAS DE FLUJO EN EL CAMPO PETROLEA DE LA GERENCIA CATATUMBO-ORINOQUIA DE ECOPETROL S.A</p>                                                                                                                                                  | <p>Resolución de determinación No. 900111 del 27 de junio de 2013</p>  | <p>Resolución No. 900.136 de 27 de mayo de 2014</p>  |
| <p>5203343<br/>04/08/2008</p> <p>OBRAS PARA LA CONSTRUCCIÓN Y PUESTA EN SERVICIO DE NUEVAS SECCIONES DE CONVECCIÓN PARA LOS HORNOS H-2101 / H-2102, INCLUYENDO MONTAJE, PRUEBAS, FABRICACIÓN, TRANSPORTE, COMPRAS E INGENIERÍA BÁSICA DETALLADA, EN LA PLANTA U-2100, UBICADA EN LA REFINERÍA DE BARRANCABERMEJA, SANTANDER</p>       | <p>Resolución de determinación No. 900169 del 22 agosto de 2013</p>    | <p>Resolución No. 900.149 de 11 de junio de 2014</p> |
| <p>4017586<br/>07/04/2008</p> <p>OBRAS DE ADECUACIÓN DE ÁREAS DE PROCESO EN BATERÍAS Y MANTENIMIENTO DE SUPERFICIE DE UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO Y ELECTROSUMERGIBLE EN CAMPO TELLO VIGENCIA 2008, EN LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA- TOLIMA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL ÁREA DE INFLUENCIA DEPARTAMENTO DEL HUILA</p> | <p>Resolución de determinación No. 900098 del 15 de junio de 2013</p>  | <p>Resolución No. 900.150 de 11 de junio de 2014</p> |
| <p>4018246<br/>11/06/2008</p> <p>OBRAS PARA MANTENIMIENTO E INSTALACIÓN DE TUBERÍAS UBICADAS EN LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A. FASE 1 VIGENCIA 2008</p>                                                                                                                            | <p>Resolución de determinación No. 900165 del 20 de agosto de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.151 de 11 de junio de 2014</p> |
| <p>4017909<br/>07/05/2008</p> <p>OBRAS PARA LA REHABILITACIÓN DE LOS TANQUES DE ALMACENAMIENTO PROGRAMADOS PARA EL 2008, EN LA ESTACIÓN DE COVEÑAS, PARA LA GERENCIA DE DESARROLLO DE TRANSPORTE DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE ECOPETROL S.A.</p>                                                                               | <p>Resolución de determinación No. 900090 del 25 de junio de 2013</p>  | <p>Resolución No. 900.152 de 11 de junio de 2014</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                         |                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <p>4019162<br/>18/09/2008</p> <p>OBRAS DE REPARACIONES LOCATIVAS EN LA PLANTA ARAGUANAY DE ECOPETROL S.A.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <p>Resolución de determinación No. 900270 del 15 de octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.101 de 17 de junio de 2014</p> |
| <p>4019463<br/>21/10/2008</p> <p>OBRAS DE MANTENIMIENTO MAYOR DE LAS INSTALACIONES UBICADAS EN EL CAMPO DEL CENTRO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. DURANTE LA VIGENCIA 2008.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <p>Resolución de determinación No. 900281 del 15 de octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.104 de 17 de junio de 2014</p> |
| <p>4019173<br/>19/09/2008</p> <p>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN PARA EL ESFUERZO DEL SISTEMA DE PROTECCIÓN CATÓDICA DE LOS POLIDUCTOS DE 12" Y 16" DEL PROPANODUCTO DE 8" Y DEL OLEODUCTO DE 20" EN EL SECTOR SEBASTOPOL DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTES DE ECOPETROL S.A</p>                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>Resolución de determinación No. 900272 del 15 de octubre de 2012</p> | <p>Resolución No. 900.111 de 18 de junio de 2014</p> |
| <p>4019248<br/>26/09/2008</p> <p>OBRAS PARA EJECUTAR LA CONSTRUCCIÓN, MONTAJE, REACTIVACIÓN Y PUESTA EN MARCHA DE LAS FACILIDADES DE SUPERFICIE EN LA BATERÍA QUILILI, PERTENECIENTE A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE PUTUMAYO DE LA GERENCIA REGIONAL SUR ECOPETROL, LOCALIZADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO ASIS, DEPARTAMENTO DE PUTUMAYO.</p>                                                                                                                                                                                                 | <p>Resolución de determinación No. 900286 del 17 de octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.096 de 18 de junio de 2014</p> |
| <p>4018964<br/>26/08/2008</p> <p>SUMINISTRO DE SERVICIO DE MANTENIMIENTO EXTERNO DE TANQUES DE ALMACENAMIENTO DE PETRÓLEO Y EXTRACCIÓN DE GRAMA Y LIQUEN EN DIQUES DE LOS TANQUES, FILTROS Y SISTEMAS DE FILTRACIÓN EN GENERAL, MÚLTIPLES DE MANEJO DE AGUAS ACEITOSAS, SEPARADOR API, PISCINAS DE SEDIMENTACIÓN Y OXIDACIÓN, UNIDADES PRINCIPALES DE BOMBEO Y REBOMBEO DE PETRÓLEO, GENERADORES, COMPRESORES, BOMBAS CONTRAINCENDIO, DESCARGADERO DE CARROTANQUES CON PETRÓLEO DE LA PLANTA APIAY DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE ECOPETROL S.A.</p> | <p>Resolución de determinación No. 900239 del 3 de octubre de 2013</p>  | <p>Resolución No. 900.093 de 18 de junio de 2014</p> |
| <p>4017884</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>Resolución de determinación</p>                                      | <p>Resolución No. 900.099</p>                        |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                     |                                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 24/04/2008<br>OBRAS PARA EL SUMINISTRO DEL SERVICIO DE MANTENIMIENTO PREVENTIVO Y CORRECTIVO DE LAS INSTALACIONES ELÉCTRICAS DEL TNP                                                                                                                                                                                                          | No. 900329 del 1 noviembre de 2013                                  | de 18 de junio de 2014                        |
| 4018146<br>03/06/2008<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MANTENIMIENTO DE LAS ÁREAS ALEDAÑAS A LOS POZOS Y EN LAS UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO DEL SECTOR VEREDA EL CONDOR DEL CAMPO DE CASABE DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL DE MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL MUNICIPIO DE YONDO (ANTIOQUIA) | Resolución de determinación No. 900330 del 1 noviembre de 2013      | Resolución No. 900.100 de 18 de junio de 2014 |
| 4018309<br>13/06/2008<br>OBRAS CIVILES PARA EL CUMPLIMIENTO DE ESTÁNDARES AGUAS BLANCAS – SAN LUIS Y PEROLES EN CAMPO LISAMA DE LA SUPERINTENDENCIA DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL DE MAGDALENA MEDIO, ECOPETROL S.A. CON SEDE EN EL CENTRO (SANTANDER)                                                                                     | Resolución de determinación No. 900215 del 19 de septiembre de 2013 | Resolución No. 900.110 de 18 de junio de 2014 |
| 4017586<br>07/04/2008<br>OBRAS DE ADECUACIÓN DE ÁREAS DE PROCESO EN BATERÍAS Y MANTENIMIENTO DE SUPERFICIE DE UNIDADES DE BOMBEO MECÁNICO Y ELECTROSUMERGIBLE EN CAMPO TELLO VIGENCIA 2008, EN LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA – TOLIMA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN EL ÁREA DE INFLUENCIA DEPARTAMENTO DEL HUILA.                   | Resolución de determinación No. 900306 del 23 de octubre de 2013    | Resolución No. 900.133 de 25 de julio de 2014 |
| 4019661<br>07/11/2008<br>CONSTRUCCIÓN DE OBRAS PARA LA PROTECCIÓN GEOTÉCNICA DEL DERECHO DE VÍA Y ÁREAS DEL OLEODUCTO 10" TOLDADO-GUALANDA Y DEL OLEODUCTO 12" TELLO-TINA-TENAY                                                                                                                                                               | Resolución de determinación No. 900301 del 22 octubre de 2013       | Resolución No. 900.144 de 25 de julio de 2014 |
| 4019186<br>22/09/2008<br>CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE CERRAMIENTO A POZOS PETROLEROS LOCALIZADOS EN EL SECTOR X – ANTIOQUIA ESTACIÓN 6 DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO (SOR) DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN EL MUNICIPIO DE YONDO (ANTIOQUIA)                                                 | Resolución de determinación No. 900296 del 22 octubre de 2013       | Resolución No. 900.142 de 25 de julio de 2014 |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                      |                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <p>4019314<br/>03/10/2008</p> <p>CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE CERRAMIENTO A POZOS PETROLEROS LOCALIZADOS EN EL SECTOR SUR DEL CAMPO CASABE Y PEÑAS BLANCAS, DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO(SAR) DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A. UBICADO EN EL MUNICIPIO DE YONDO (ANTIOQUIA)</p> | <p>Resolución de determinación No. 900293 del 22 octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.141 de 25 de julio de 2014</p> |
| <p>4018630<br/>16/07/2008</p> <p>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIÓN DE BANCO DE DUCTOS Y CABLEADO PARA LA INSTALACIÓN DE DETECTORES DE ATMOSFERA EXPLOSIVA EN LAS PLANTAS DEL ÁREA TÉCNICA ANDINA</p>                                                                                                                 | <p>Resolución de determinación No. 900290 del 17 octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.140 de 25 de julio de 2014</p> |
| <p>4019527<br/>28/10/2008</p> <p>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIONES CIVILES MENORES SOBRE EL ÁREA DEL MUELLE FLUVIAL DE COMBUSTOLEO EN BARRANCABERMEJA DEL DEPARTAMENTO EN MANTENIMIENTO MARÍTIMO Y FLUVIAL DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS DE LA VICEPRESIDENTICA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.</p>                 | <p>Resolución de determinación No. 900279 del 15 octubre de 2013</p> | <p>Resolución No. 900.134 de 25 de julio de 2014</p> |
| <p>4017850<br/>28/04/2008</p> <p>CONSTRUCCIÓN DE OBRAS CIVILES EN POZOS PETROLEROS DEL CAMPO CASABE DE LA SUPERINTENDENCIA DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A.</p>                                                                                                                      | <p>Resolución de determinación No. 900088 del 25 junio de 2013</p>   | <p>Resolución No. 900.204 de 1 de agosto de 2014</p> |

## DEMANDA

ECOPETROL S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó que se declare la nulidad de las

Resoluciones antes enunciadas y, como consecuencia de la declaración anterior, pidió *"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"*<sup>3</sup>.

La sociedad demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 13, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 643, 715, 716, 717 y 730 del Estatuto Tributario
- Artículo 76 de la Ley 80 de 1993
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 3 de la Ley 548 de 1999
- Artículo 6 de la Ley 1106 de 2006
- Ley 1118 de 2006
- Ley 1150 de 2007
- Decretos Nos. 3461 de 2007, 4048 de 2008 y 399 de 2011
- Conceptos DIAN Nos. 036803 del 17 de mayo de 2007, 009714 del 4 de agosto de 1993 y 063832 de 2008
- Oficio No. 100202208-915 del 6 de agosto de 2014

---

<sup>3</sup> Folio 29 c.p.

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

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

Expresó que la Ley 1106 de 2006 que estableció la contribución de los contratos de obra pública, no determinó la competencia funcional para su administración, ni existe norma que le otorgue a la DIAN su recaudo o la facultad de expedir las resoluciones de determinación de este tributo.

Agregó que la DIAN vulneró los artículos 6 y 123 de la Constitución Política y el Decreto 4048 de 2008, pues dentro de las competencias residuales asignadas a la DIAN no se encuentra la de administrar contribuciones.

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

Por lo tanto, indicó que las resoluciones demandadas son nulas, al ser emitidas por una entidad carente de competencia en los términos del artículo 137 del C.P.A.C.A.

## **2. Prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución de los contratos de obra pública.**

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

Indicó que la DIAN, al señalar que no hay lugar a prescripción o caducidad de la contribución porque esta se causa en el momento de la realización de los pagos o de la celebración de adiciones al contrato o de su terminación, desconoce el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, toda vez que este tributo se causa en el momento de la celebración o prórroga del respectivo contrato.

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

Concluyó que respecto de las resoluciones notificadas después del vencimiento de los cinco años<sup>4</sup>, las obligaciones se encuentran prescritas.

### **3. Nulidad de los actos acusados por desconocimiento del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.**

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

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

Anotó que la demandada, de manera contraria a la ley y a su propia doctrina<sup>5</sup>, sostiene que la exclusión del tributo solo opera respecto de los convenios de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, y no frente a los contratos que estén relacionados con estas actividades.

---

<sup>4</sup> Fls. 36 vto. y 37 c.p.

<sup>5</sup> Concepto DIAN No. 063832 de 2008.

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

Advirtió que la DIAN en otras oportunidades ha señalado que no hay lugar a la causación de la contribución, ya que los contratos suscritos por ECOPETROL, en atención a su naturaleza y al no contener cláusulas exorbitantes, no son considerados como estatales, y a través de ellos se desarrollan las actividades propias del sector de hidrocarburos.

Asimismo, indicó que, de conformidad con el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, los contratos que suscribe la entidad al no estar sometidos a procesos de licitación pública o a procesos de selección abierta, son excluidos de la contribución de obra pública.

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

Expresó que esta Corporación en sentencia 45310 de 20 de febrero de 2014, concluyó que, de conformidad con las Leyes 1118 de 2006 y 1150 de 2007, la sociedad actora está excluida de las cargas contractuales propias del régimen público, incluyendo la aplicación

de la Ley 80 de 1993 y, se encuentra en las mismas condiciones de los particulares que desarrollan actividades propias del sector de hidrocarburos.

## **5. Los actos administrativos demandados son contrarios a la doctrina oficial expedida por la DIAN.**

Manifestó que en el Oficio No. 00202208-915 (Concepto 048027) del 6 de agosto de 2014, la DIAN expresó que los contratos de exploración y explotación celebrados por ECOPETROL y aquellos conexos a las actividades comerciales e industriales, no están sometidos a la contribución de contratos de obra pública, por lo que todo contrato de obra que se celebre en el marco de las actividades de exploración y explotación no está sometido a tal contribución.

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

Precisó que la DIAN no podía apartarse del criterio de interpretación contenido en el Concepto N° 036803 del 17 de mayo de 2007, en el cual afirmó que las entidades como ECOPETROL, que no se encuentran sometidas al régimen de contratación de la Ley 80 de 1993, no están sujetas a la contribución de obra pública.

Alegó que al apartarse de la posición oficial, la DIAN vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, así como los principios de confianza legítima, seguridad e igualdad de los contribuyentes.

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

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

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

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



actora, de naturaleza industrial, que obviamente no conllevan tal uso.

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

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

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

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

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

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

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

### **OPOSICIÓN**

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

Enfatizó que la Corte Constitucional en las sentencias C-930 de 7 de noviembre de 2007 y C-1153 de 26 de noviembre de 2008, precisó que la contribución por contrato de obra pública tiene la naturaleza de un impuesto, por lo tanto, de conformidad con el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008, la DIAN tiene la administración y control de la misma.

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

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

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

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

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

Arguyó que no se presenta la falta de correspondencia entre la actuación de la administración y la doctrina oficial, toda vez que el Concepto No. 063832 de 3 de julio de 2008 alude al Banco de la Republica.

Destacó que el Oficio No. 100202208-915 de 6 de agosto de 2014, ratificó la obligación que tiene Ecopetrol de practicar la retención de la contribución, siempre que celebre un contrato de obra pública, lo que descarta la vulneración del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Precisó que la Ley 1106 de 2006 tuvo como fundamento no solo el hecho de que los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría no recibían recursos por la contribución de obra, sino también garantizar recursos para la seguridad.

Adujo que no puede predicarse la falta de motivación de los actos acusados, pues en ellos se exponen los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la a DIAN a concluir que los contratos están relacionados con actividades de construcción, mantenimiento y reparación de bienes inmuebles y sobre ellos se debía practicar la retención del 5% correspondiente a la contribución por contrato de obra pública.

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

la contribución por los contratos suscritos durante los años 2007 y 2008.

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

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

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

Por último, indicó que de acuerdo con en 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 las entidades contratantes.

## **AUDIENCIA INICIAL**

El 18 de enero de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>6</sup>. En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas; el litigio se concretó en el examen de legalidad de las resoluciones antes relacionadas por *“(i) violación del artículo 29 de la Carta Política, del artículo 730-1 del ET y del Decreto 4048 de 2008, por carencia de competencia para determinar la contribución de los contratos de obra pública; (ii) prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución de los contratos de obra Pública; (iii) desconocimiento del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 en relación con la expresa exclusión de la contribución de obra pública respecto de los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás, propias del sector de hidrocarburos suscritos por ECOPETROL. Nulidad por el quebrantamiento del principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución; (iv) vulneración del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, así como de las leyes 1118 de 2006 y 1150 de 2007, en tanto el legislador excluyó a ECOPETROL de la aplicación de un régimen público de contratación con el fin de permitir el desarrollo de su objeto social en las mismas condiciones de mercado que corresponden a los particulares; (v) falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, así como de los artículos 13 y 363 del ordenamiento superior, por cuanto los conceptos de la DIAN son obligatorios para sus funcionarios, y por tanto oponibles ante ella por parte de los contribuyentes. En el sub exámine los actos combatidos son contrarios a la doctrina oficial de la DIAN, al tiempo que desconocen los principios constitucionales de seguridad jurídica, certeza e igualdad; (vi) aplicación e interpretación indebida de la Ley 1106 de 2006, dado que ECOPETROL no celebra contratos que impliquen un uso público ni un beneficio para la*

---

<sup>6</sup> Fls. 190 a 196

*comunidad en general; (vii) violación del artículo 42 de la Ley 1437 de 2011, por falta de motivación de los actos acusados."*

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de la contribución de obra pública.

Para el efecto, luego de aludir al régimen normativo que regula la contribución de obra pública, transcribió apartes de la sentencia de 22 de octubre de 2015, proferida por la sección Cuarta de ese tribunal<sup>7</sup>, en la cual, frente a un caso con supuestos fácticos y jurídicos similares, se concluyó que no estaban ajustados a derecho los actos de determinación de la contribución de obra pública a cargo de ECOPETROL, toda vez que no se tuvo en cuenta que el elemento objetivo del hecho generador no se configuró, pues la demandante no celebró contratos de obra pública, sino que los mismos corresponden a contratos directamente relacionados con su actividad de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, que no se encuentran gravados con el tributo.

Al efecto, destacó que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 prevé una excepción consistente en que los contratos relacionados con la exploración, explotación y comercialización de recursos naturales

---

<sup>7</sup> Exp. 2014-00730-00

no renovables no se encuentran sujetos al pago de la contribución de obra pública, ya que no se enmarcan dentro de la definición de contrato de obra establecida en el numeral 1 del artículo 32 de la precitada ley.

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

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

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente:



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

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

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

Advirtió que como los demás cargos de la demanda no fueron objeto de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia, reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** expresó que debe confirmarse la sentencia de primera instancia, toda vez que la DIAN no desvirtuó que los contratos cuestionados no están relacionados con actividades de exploración, explotación y refinación de hidrocarburos y actividades complementarias.

Frente a los demás aspectos discutidos en el proceso, dijo remitirse a lo aducido en la demanda y los alegatos de primera instancia.

Agregó que las resoluciones objeto de demanda desconocen el artículo 9 de la Ley 1118 de 2006, que establece la prohibición de imponer cargas fiscales diferentes a las derivadas del desarrollo de su objeto social.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa del proceso.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

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

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

La citada norma, establece:

*"ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.*

*Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.*

*Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.*

*Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.*

*Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.*

*PARÁGRAFO 1o. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento,*

*los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.*

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

En torno a la contribución de obra pública consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, en providencia de 14 de agosto de 2013, la Sección precisó lo siguiente<sup>8</sup>:

### **GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA**

(...)

*Los **antecedentes legislativos** del artículo transcrito (artículo 6 Ley 1106 de 2006) revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los **contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras**, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo. Dice el respectivo informe de ponencia<sup>9</sup>:*

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

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

#### *Del hecho generador de la contribución especial*

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18975.

<sup>9</sup> [Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara.](#)

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

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

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

Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como "actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad" (arts. 1 y 32).

En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto se refirió a los contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos:

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

(...)

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

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

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

*(...)*

*Así pues, el Estatuto de contratación dice que "**son contratos de obra los que celebren las entidades estatales**"; y la norma acusada afirma que "(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público**" deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos "con entidades de derecho público", caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.*

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

*En cuanto atañe al elemento subjetivo del hecho generador, es claro que la sujeción de la entidad contratante al Estatuto de Contratación Pública no es factor determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la ley no previó la contribución especial bajo algún tipo de condicionamiento en ese sentido, ni la restringió para las*

*entidades públicas que perteneciendo al Estado pudieran estar sujetas a regímenes especiales.*

*Por el contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyente de todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico de las mismas<sup>10</sup>. (Algunos destacados fuera del texto)*

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

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

*"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*

---

<sup>10</sup> En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2062 del 21 de septiembre del 2011, C. P. Dr. William Zambrano Cetina.

*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.”*

De acuerdo con la norma transcrita, la celebración de este tipo de contratos se rige por la legislación especial aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización<sup>11</sup>.

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

---

<sup>11</sup> En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, Rad. 1667.



contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la citada ley.

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

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

El *a quo*, en la sentencia de primera instancia, enunció el objeto de cada uno de los contratos cuestionados por la Administración<sup>12</sup>, y concluyó que sobre ellos no se generaba la contribución de obra pública en razón a su naturaleza, pues al encontrarse relacionados con actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, se enmarcan dentro de la excepción prevista en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

---

<sup>12</sup> Fls. 266-269

Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, se observa que los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. en el año 2008, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, plantas y estaciones de Ecopetrol<sup>13</sup>.

La Sala advierte que la ejecución de dichos contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta ECOPETROL en desarrollo de su objeto social<sup>14</sup>, circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública.

En efecto, nótese que los contratos en cuestión atañen a la recuperación ambiental de pozos, la construcción y adecuación de líneas eléctricas y alumbrado, obras civiles en las estaciones, plantas y muelles, el mantenimiento de instalaciones, tanques, tuberías y ductos, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral y necesaria de las mismas, por lo cual la DIAN no podía escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública.

---

<sup>13</sup> Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia.

<sup>14</sup> El **objeto social** de Ecopetrol S.A. es el desarrollo de actividades comerciales o industriales relacionadas con la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos. (fl. 1 vto. c.p.)

Así, para la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados por ECOPETROL (obra pública), pues para tal efecto no debió circunscribirse al elemento subjetivo del hecho generador, esto es, que fuera suscrito por una entidad de derecho público, sino que le correspondía analizar que tales convenios fueron celebrados en el ámbito y desarrollo de la actividad de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contratos de obra pública<sup>15</sup>.

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

Por lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

---

<sup>15</sup> En este sentido, Oficio DIAN 063832 de 3 de julio de 2008 y Concepto DIAN 048027 de 2014, en el cual se expresó que “se concluye que la suscripción por parte de entidades de derecho público de contratos de exploración y explotación no genera el pago de la referida contribución, así como en aquellos contratos que se suscriban conexos a estos y cuya finalidad se entienda referente a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales de aquellas actividades (exploración y explotación) situación ésta que deberá ser examinada en cada caso en concreto”.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, estima la Sala que la confirmación de la decisión anulatoria no amerita condenar en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen<sup>16</sup>.

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

### **FALLA**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia de 10 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**Presidente de la Sección**

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**  
**BASTO**

---

<sup>16</sup> En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1º de febrero de 2017, Exp. 21179, 1º de junio de 2017, Exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, Exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

**JULIO ROBERTO PIZA  
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**