



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-00467-01 (23319)  
**Demandante:** OLEODUCTO CENTRAL S.A - OCENSA  
**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Contribución de obra pública 2009 y 2010.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 15 de junio de 2017<sup>1</sup>, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados relacionados con seis contratos suscritos en los años 2009 y 2010 por OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de contribución de obra pública en relación con los actos anulados. Y negó las

---

<sup>1</sup> Fls. 462 a 479 c.p.

pretensiones respecto de los actos administrativos relativos a dos contratos. No se pronunció sobre costas.

## **ANTECEDENTES**

El 3 de agosto de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió el oficio No. 131201241-00225<sup>2</sup>, a través del cual requirió a OLEODUCTO CENTRAL S.A – OCENSA<sup>3</sup>, para que rindiera información sobre el pago de la contribución de los contratos de obra pública, suscritos durante los años 2008 y 2009.

El 22 de agosto de 2012, OLEODUCTO CENTRAL S.A - OCENSA dio respuesta al requerimiento de información, en la cual indicó que la compañía «no está cobijada por lo previsto en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006», teniendo en cuenta que no se rige por el Estatuto de Contratación, ni celebra contratos con el régimen de licitación o procesos abiertos a la presentación de la oferta, ni celebra contratos de obra pública.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió las siguientes Resoluciones de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública a cargo de OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA, las

---

<sup>2</sup> Fls. 61, 66, 76 c.p.

<sup>3</sup> Sociedad de economía mixta de segundo grado del orden nacional.

cuales fueron confirmadas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN<sup>4</sup>.

| CONTRATO  | RESOLUCION DE DETERMINACION                                     | RESOLUCION QUE CONFIRMA                       |
|---|---|---|
| 3801142<br>30/09/2009<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE UN DESCARGADERO AUTOMÁTICO DE CARROTANQUES EN LA ESTACIÓN CUSIANA.  | Resolución de determinación No. 900118 del 23 de julio de 2013  | Resolución No. 900.188 de 17 de julio de 2014 |
| 3801141<br>01/10/2009<br>OBRAS MECÁNICAS Y CIVILES DENTRO DEL TANQUE LAS CUALES REQUIEREN PARA SU FINALIZACIÓN LA PREPARACIÓN DE SUPERFICIE, REPARACIÓN Y APLICACIÓN DE PINTURA EN EL TANQUE FUERA DE SERVICIO DEL TERMINAL COVEÑAS.            | Resolución de determinación No. 900119 del 23 de julio de 2013  | Resolución No. 900.189 de 17 de julio de 2014 |
| 3801200<br>08/03/2010<br>OBRAS MECÁNICAS Y CIVILES EN EL TANQUE 12010, QUE REQUIEREN PARA SU FINALIZACIÓN LA PREPARACIÓN DE SUPERFICIE, REPARACIÓN Y APLICACIÓN DE PINTURA, UBICADO EN LA ESTACIÓN CUSIANA.                                     | Resolución de determinación No. 900125 del 23 de julio de 2013  | Resolución No. 900.192 de 17 de julio de 2014 |
| 3801213<br>19/04/2010<br>OBRAS DE CONSTRUCCIÓN, MONTAJE, PRECOMMISSIONING, COMMISSIONING, PRUEBAS Y PUESTA EN OPERACIÓN DE FACILIDADES DE BOMBEO Y SISTEMAS COMPLEMENTARIOS, PARA LA OPTIMIZACIÓN DE LA CAPACIDAD OPERATIVA DEL SISTEMA OCENSA. | Resolución de determinación No. 900126 del 23 de julio de 2013  | Resolución No. 900.193 de 17 de julio de 2014 |
| 3801226<br>10/06/2010<br>CONSTRUCCIÓN DE LAS MEJORAS A LA INFRAESTRUCTURA DE SISTEMAS AUXILIARES DE LAS ESTACIONES EL PORVENIR, MIRAFLORES, VASCONIA Y COVEÑAS.   | Resolución de determinación No. 900127 de 23 de julio de 2013   | Resolución No. 900.186 de 17 de julio de 2014 |
| 3801195<br>05/02/2010<br>REALIZACIÓN DE OBRAS PARA LA REDUNDANCIA Y AMPLIACIÓN DE LA SUBESTACIÓN ELÉCTRICA TANK FARM, QUE SE EJECUTARÁN EN LA ESTACIÓN EL PORVENIR.   | Resolución de determinación No. 900142 del 12 de agosto de 2013 | Resolución No. 900.194 de 17 de julio de 2014 |
| 3801228   | Resolución de determinación                                     | Resolución No. 900.195                        |

<sup>4</sup> Folios 60 a 219 c.p.

|   |   |   |
|---|---|---|
| 22/06/2010<br>OBRAS MECÁNICAS Y CIVILES EN EL TANQUE 7314, QUE SE REQUIEREN PARA SU FINALIZACIÓN LA PREPARACIÓN Y APLICACIÓN DE PINTURA-TERMINAL COVEÑAS. | No. 900143 de 12 de agosto de 2013                              | de 17 de julio de 2014                        |
| 3801292<br>22/11/2010<br>OBRAS CIVILES Y MANTENIMIENTO GEOTÉCNICO DEL DERECHO DE VÍA DE LOS OLEODUCTOS DE OCENSA Y DE ODC.                                | Resolución de determinación No. 900146 del 12 de agosto de 2013 | Resolución No. 900.196 de 17 de julio de 2014 |

## **DEMANDA**

OLEODUCTO CENTRAL S.A - OCENSA, 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 que se declare que la sociedad *"no estaba obligada a actuar como agente retenedor de la contribución especial por contratos de obra pública por los años gravables 2009 y 2010"*<sup>5</sup>.

La sociedad demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículo 730 del Estatuto Tributario.
- Artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

---

<sup>5</sup> Folio 1 a 49 c.p.

- Artículos 1, 2, 14, 32 y 76 de la Ley 80 de 1993.
- Artículo 93 de la Ley 1474 de 2011.
- Artículo 97 de la Ley 489 de 1998.
- Artículo 121 de la Ley 418 de 1997.
- Artículo 1° del Decreto 3461 de 2007.

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

**1. Nulidad de los actos administrativos por haberse expedido sin competencia legal para hacerlo.**

Expresó que el artículo 1° del Decreto 1321 de 2011 no le otorga de manera directa competencia a la DIAN para administrar la Contribución por Contratos de Obra Pública y dentro de la competencia residual no se encuentra incluida la facultad para administrar contribuciones.

Agregó que la DIAN no hace referencia al artículo 121 de la Ley 418 de 1997, prorrogado mediante las leyes 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010 la Ley 1106 de 2006, porque dicho artículo no le otorga la competencia a la DIAN para administrar la citada contribución y no existe norma que fije dicha competencia.

Manifestó que el Ministerio del Interior, en la Circular Externa CIR 13-000000007-2013, reconoció expresamente que es competente

para adelantar el recaudo de la contribución de los contratos de obra pública.

Por lo tanto, indicó que las resoluciones demandadas son nulas, por haber sido expedidos sin contar con la competencia material para la administración de la contribución, lo que implica la violación de los artículos 6 y 29 de la Constitución Política y, 730 del Estatuto Tributario Nacional.

**2. Nulidad de los actos acusados por violación del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, indebida aplicación de los artículos 2, 14 y 32 de la Ley 80 de 1993 y, falta de aplicación de los artículos 1 y 76 de la Ley 80 de 1993, 93 de la Ley 1474 de 2011 y 97 de la Ley 489 de 1998.**

Expresó que de la exposición de motivos y antecedentes de la Ley 1106 de 2006, se concluye que la intención del legislador se limitaba a gravar los contratos de obra pública regidos por la Ley 80 de 1993 y la Administración extiende el hecho generador a contratos sujetos al régimen de derecho privado que no clasifican como de obra pública, en los términos de la Ley 80 de 1993.

Precisó que los contratos suscritos por la demandante son concernientes a actividades comerciales relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales, los cuales no se rigen por el Estatuto General de la Contratación, por mandato expreso del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Expresó que si los contratos no son de obra pública, OCENSA no puede ser considerada como agente retenedor de la contribución, porque no se realizó el elemento objetivo del hecho generador.

Afirmó que OCENSA, pese a ser entidad estatal<sup>6</sup>, se rige por el derecho privado y, no reúne la calidad de "entidad de derecho público" que exige el elemento subjetivo del hecho generador de la contribución.

### **3. Nulidad de los actos administrativos por vulneración de los artículos 121 de la Ley 418 de 1997 y 42 del CPACA.**

Indicó que la DIAN parece confundir la calidad de OCENSA dentro de los contratos sobre los cuales pretende el pago de la contribución, ya que le adjudica la calidad de sujeto pasivo, cuando según la interpretación de la administración, sería agente retenedor.

Señaló que la entidad no expidió un requerimiento para dar la oportunidad al "obligado" de formular las explicaciones respecto a los motivos por los cuales no se efectuó la retención. Al respecto, anotó que no se encuentra demostrado el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación jurídica de retener.

---

<sup>6</sup> Sociedad de economía mixta con participación estatal mayor al 50%, dedicada a la actividad de transporte de petróleo crudo por oleoductos (fls. 24 y 25 c.p.)

#### **4. Nulidad por vulneración del debido proceso y del principio de contradicción.**

Anotó que la DIAN no profirió un acto administrativo para que la sociedad expresara sus opiniones frente al cobro de la contribución, lo que constituye una clara violación del artículo 42 del CPACA y, por esa vía, del debido proceso

Indicó que la entidad profirió una comunicación genérica (oficio del 3 de agosto de 2012), por la cual solicitaba a OCENSA la prueba del pago de la contribución respecto de contratos suscritos durante los años 2009 y 2010, pero omitió el estudio frente a cada uno de los contratos, así como a los pagos realizados por la empresa en calidad de contratante.

Concluyó que ante la inexistencia de un régimen legal de procedimiento administrativo para la determinación de la contribución, la DIAN debe acudir al régimen general contenido en el CPACA.

#### **5. Nulidad de los actos administrativos por vulneración del artículo 1° del Decreto 3461 de 2007.**

Señaló que de conformidad con el Decreto 3461 de 2007, reglamentario de la Ley 1106 de 2006, la contribución solo se causa cuando los contratos con entidades públicas se suscriban como

resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas.

Aseguró que los contratos suscritos por OCENSA son de confección de obra material regidos por la ley civil y como la sociedad no está sometida a la Ley 80 de 1993, no está obligada a acudir a los mecanismos de contratación indicados en dicha norma.

Concluyó que como «**no se realizó el hecho generador**», OCENSA no puede ser considerada agente retenedor de la contribución por contrato de obra pública.

### **OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos<sup>7</sup>:

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 1º 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

---

<sup>7</sup> Fls. 351 a 365 c.p.

Liquidación, por lo cual no se vislumbra la falta de competencia señalada por la parte actora.

Manifestó que la sociedad demandante es una entidad de derecho público, por lo que se cumple uno de los presupuestos constitutivos del hecho generador de la Contribución de Obra Pública.

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

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.

Concluyó que los contratos de obra que celebra OCENSA están sujetos a la contribución, por cuanto es una entidad descentralizada del orden nacional, configurándose el hecho generador del tributo.

Señaló que la contribución se liquidó aplicando el procedimiento señalado en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, sobre la base del valor del contrato de obra pública o de su adición.

Expresó que la DIAN no ha vulnerado los derechos al debido proceso y de defensa de la actora, ya que a OCENSA se le remitió como acto preparatorio el Oficio No. 1 31 201 241 225 de 3 de agosto de 2012, mediante el cual le solicitó la prueba del pago de la contribución por los contratos suscritos durante los años 2009 y 2010.

Manifestó que OCENSA dio respuesta al citado oficio el 22 de agosto de 2012, oportunidad en la que ejerció el derecho de defensa y contradicción en forma previa a la notificación de las resoluciones de determinación de la contribución.

Agregó 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.

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.

## **AUDIENCIA INICIAL**

El 25 de mayo de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>8</sup>. En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas y se concretó el asunto litigioso en establecer: "1. *¿Quién o quienes están facultados para administrar, liquidar y cobrar la contribución por contratos de obra pública, de conformidad con lo previsto en el artículo 1º del Decreto 1321 de 2011?* 2. *¿Cuál es la naturaleza de la sociedad Oleoducto Central S.A., en virtud de lo establecido en los artículos 2º, 73 y 76 del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública; y 93 de la Ley 1474 de 2011?* 3. *¿Cuál es la actividad comercial desarrollada por la sociedad demandante y bajo qué ley se regula dicha actividad?* 4. *¿Cuál es el hecho generador de la contribución por contratos de obra pública, al tenor de lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006?* 5. *¿Quiénes son sujetos pasivos de la contribución por contratos de obra pública? ¿Están obligados los agentes retenedores a retener el pago a los contribuyentes, por ese tributo, con ocasión de la suscripción de los contratos?* 6. *Se valoraron adecuadamente las pruebas aportadas en sede administrativa, con apego al principio del debido proceso, defensa y contradicción?*".

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados relacionados con seis contratos y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de Contribución de Contratos de Obra Pública determinada en los actos que se anulan<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Fls. 408 a 411 c.p.

<sup>9</sup> Fls. 462 a 479 c.p.

Para el efecto, luego de aludir al régimen normativo que regula la contribución de obra pública, transcribió apartes de la sentencia del 16 de marzo de 2017, proferida por la Sección Cuarta de ese tribunal<sup>10</sup>, en la cual, frente a un caso con supuestos fácticos y jurídicos similares, se expresó que el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 prescribe una excepción frente a los contratos relacionados con la exploración, explotación y comercialización de recursos naturales renovables y no renovables, como hidrocarburos y minerales, y se concluyó que los contratos cuyo objeto sea la ejecución de tales actividades «no se encuentran sujetos al pago de este tributo, pues no se enmarcan dentro de la definición de contrato de obra establecida en el artículo 32 ib.»

Al efecto, destacó que lo que pretende gravar la Ley 1106 de 2006 es la suscripción de contratos que tienen por objeto la ejecución de trabajos materiales, en los términos en que se definen los contratos de obra por la Ley 80 de 1993 «y no los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales».

El *a quo* señaló que de los ocho contratos sobre los cuales la DIAN determinó la contribución especial, seis de ellos están directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, así como actividades complementarias propias del sector, por lo que no pueden ser gravados con la contribución; y

---

<sup>10</sup> Exp. 2015-01815-00

respecto a los otros dos contratos<sup>11</sup>, frente a los cuales precisó que se efectuaron los pagos pactados, manifestó que, en su entender, no tienen relación directa con actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, ni son actividades complementarias, razón por la cual no se encuentran excluidos del gravamen que impone la Ley 1106 de 2006.

Con antelación a lo aducido, el Tribunal aludió a la competencia residual de la DIAN (Artículo 1° del Decreto 4048 de 2008) para la administración de la contribución de obra pública y al acto previo a las resoluciones de determinación acusadas expedido por la DIAN, el cual fue respondido por la sociedad actora, quien ejerció su derecho de defensa.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente<sup>12</sup>:

Señaló que los contratos relacionados con las resoluciones anuladas no tienen por objeto la exploración y explotación de minerales, hidrocarburos o gas, sino obras de mantenimiento sobre bienes inmuebles, razón por la cual no se pueden excluir de la contribución.

---

<sup>11</sup> 3801226 y 3801195 de 2010.

<sup>12</sup> Fls. 488 a 491 c.p.

Arguyó que el operador jurídico no tiene la facultad de excluir del pago de los impuestos a ente alguno, cuando no ha sido excluido de manera expresa por el legislador.

Manifestó que el artículo 76 de la Ley 80 contiene una excepción al régimen de contratación administrativa y no para el pago de los impuestos y tributos.

Finalmente expresó que la exploración y explotación de hidrocarburos están definidas por la ley, sin que el intérprete pueda actuar de manera discrecional.

**La demandante** apeló la sentencia del Tribunal en contra de lo desfavorable, con fundamento en lo siguiente<sup>13</sup>:

Destacó que los dos contratos sobre los cuales el Tribunal consideró que no tenían relación directa con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos ni con actividades complementarias, deben seguir la suerte de los excluidos, ya que también se refieren al mantenimiento, mejoras y ampliación de estaciones, utilizadas en el servicio de transporte de hidrocarburos.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda frente a los cargos de falta de competencia, naturaleza jurídica de la demandante, hecho generador de la contribución por suscripción de contratos de obra pública y la naturaleza de los contratos.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

---

<sup>13</sup> Fls. 492 a 528 c.p.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación<sup>14</sup>, a cuyo efecto insistió en que los actos acusados aluden a contratos de obra.

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y recurso de apelación<sup>15</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el numeral primero y modificar el numeral segundo de la sentencia apelada, procediendo a anular los dos actos administrativos demandados<sup>16</sup>.

Expresó que mantiene la posición adoptada en conceptos rendidos en casos similares, en los que advirtió que *“la Administración no tiene facultad ni autorización para exigir a ECOPETROL S.A. la contribución de los contratos de obra pública, en el caso en que dichos contratos estuvieran gravados con la mencionada contribución”*.

Señaló que la demandante no está en la obligación de retener el tributo en cuestión, toda vez que los contratos cuyo objeto sea la ejecución de actividades de explotación y/o exploración de hidrocarburos y minerales, o los que se deban realizar para desarrollar dicha exploración o explotación, no están sujetos al pago del gravamen por no encontrarse enmarcados dentro de la definición de contrato de obra, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

---

<sup>14</sup> Fls. 542 a 549 c.p.

<sup>15</sup> Fls. 550 a 583 c.p.

<sup>16</sup> Fls. 584 a 587 c.p.

Indicó que la DIAN inobservó el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y su propia doctrina, contenida en los Conceptos No. 063832 de 2008 y 048027 de 2014, razón por la cual procede la nulidad de los ocho actos administrativos demandados.

### **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 OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA, respecto de contratos suscritos en los años 2009 y 2010.

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

#### **Contribución de los contratos de obra pública. Reiteración jurisprudencial**

Al respecto, se advierte que en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, la Sala se pronunció en la sentencia de 22 de febrero de 2018, Exp. 22536, C.P. Dra. Stella

Jeannette Carvajal Basto, por lo cual, en lo pertinente, se reiterará el criterio jurisprudencial expuesto en la citada providencia<sup>17</sup>.

El citado artículo 6 de la Ley 1106 establece:

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

---

<sup>17</sup> Reiterada en sentencias de 19 y 25 de abril de 2018, Exp. 22939 y 22940, respectivamente, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

*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>18</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>19</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 párrafo 3° del artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002.*

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

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

*El texto del artículo 6° de la Ley 1106 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,*

---

18 Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18975.

19 [Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara.](#)

*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>20</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 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.*

---

<sup>20</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.

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

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

De acuerdo con la norma trascrita, la celebración de este tipo de contratos

se rige por la legislación especial aplicable (derecho privado), y las entidades encargadas de la explotación, exploración y comercialización de los recursos naturales están facultadas para expedir su reglamento interno y regular toda la actividad contractual y no sólo los contratos de exploración, explotación, o comercialización<sup>21</sup>.

En el presente caso, OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA manifestó que se encuentra excluido de la contribución de obra pública, por cuanto es una sociedad de economía mixta con participación estatal superior al 50%, dedicada a la actividad de transporte de petróleo crudo por oleoductos que, además de regirse en materia contractual por una legislación especial diferente al régimen de contratación estatal, de conformidad con el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, no celebra contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la citada ley.

---

<sup>21</sup> En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, Rad. 1667.

Al respecto, destacó que su **objeto social** consiste en el transporte de petróleo crudo por oleoductos, que constituye una actividad comercial propia de la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, 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 OLEODUCTO CENTRAL S.A. -OCENSA, que no estén directamente relacionados con las actividades de exploración y explotación de recursos naturales.

El *quo*, en la sentencia de primera instancia, enunció el objeto de cada uno de los ocho contratos cuestionados por la Administración<sup>22</sup>, y concluyó que sobre seis de 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.

Expresó que el objeto de los contratos 3801226 y 3801195 de 2010 no tiene relación directa con las actividades de exploración y explotación, ni son actividades complementarias, razón por la cual no se encuentran excluidos del gravamen.

---

<sup>22</sup> Fls. 477-478 c.p.

Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, los seis contratos celebrados por OCENSA en los años 2009 y 2010, objeto de los actos demandados, están directamente relacionados con actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, así como actividades complementarias propias del sector<sup>23</sup>.

Observa la Sala que los dos contratos<sup>24</sup> restantes tienen como objeto la construcción de mejoras a la infraestructura de sistemas auxiliares de unas estaciones y, obras para la ampliación y redundancia de una subestación eléctrica de una estación, que implican la ejecución de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, relacionados integralmente con el objeto social de la demandante.

La Sala advierte que la ejecución de los ocho contratos se encuentra directamente ligada a la actividad de explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos) que adelanta OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA en desarrollo de su objeto social<sup>25</sup>, circunstancia que los ubica

---

<sup>23</sup> Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia.

<sup>24</sup> Contratos 3801226 y 3801195 de 2010.

<sup>25</sup> El **objeto social** de OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA es el transporte de petróleo crudo por oleoductos, en virtud de lo cual puede realizar por cuenta propia, de terceros, o asociada a terceros, tanto en el país como en el extranjero, entre otras, las siguientes actividades: Diseñar, construir, operar, administrar, explotar comercialmente y ser propietaria de un sistema de transporte de petróleo de uso público e instalaciones relacionadas sin limitación alguna. Igualmente forma parte del objeto social de la empresa, el diseño, construcción, operación, administración explotación comercial y/o ser propietaria de otros sistemas de transporte de petróleo crudo; diseñar, construir, operar y administrar puertos o terminales marítimos petroleros; prestar servicios relacionados con la operación portuaria, en especial, almacenamiento, manejo terrestre, marítimo o porteo y cargue de crudo. En desarrollo de su objeto principal, OCENSA puede, entre otros, determinar las especificaciones técnicas de los oleoductos en que participe, así como de terminales, estaciones de bombeo, descargaderos, almacenamiento, y demás infraestructura necesaria para el desarrollo de su actividad, y llevar a cabo

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 construcción de descargaderos de carrotanques en estaciones, obras mecánicas y civiles dentro de los tanques, obras de construcción, montajes, pruebas y puesta en operación de facilidades de bombeo y sistemas complementarios, construcción de mejoras a la infraestructura de sistemas auxiliares de estaciones, obras para redundancia y ampliación de subestaciones eléctricas en estaciones, así como obras civiles y mantenimiento geotécnico de oleoductos, esto es, no son ajenos a las actividades de explotación y comercialización de hidrocarburos, sino que hacen parte integral de las mismas, por lo cual la DIAN no podía escindirlos de las mencionadas actividades para efectos de cobrar la contribución de obra pública.

Así, para la Sala no es procedente la cualificación que efectuó la DIAN respecto de los contratos celebrados por OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA (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

---

su construcción y operación; realizar actividades de mantenimiento de oleoductos y relacionadas con el transporte del crudo; y ampliación de oleoductos y mantenimiento de líneas (fl. 52 vto y 53 c.p.)

y comercialización de recursos naturales no renovables y, por ende, no podían ser asimilados a contratos de obra pública<sup>26</sup>.

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

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará los actos administrativos demandados<sup>27</sup>. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de la contribución especial de obra pública, en relación con los actos anulados.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se condenará en costas en esta instancia,

---

<sup>26</sup> En este sentido, Oficio DIAN 063832 de 3 de julio de 2008, en concordancia con el Oficio DIAN 036803 de 2007, 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*”. Doctrina que es aplicable a la sociedad actora.

<sup>27</sup> Relacionados en el cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia.

porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen<sup>28</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: REVÓCASE** la sentencia del 15 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", por las razones expuestas en esta providencia. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de los actos administrativos demandados, relacionados en el cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia, por medio de las cuales la U.A.E. DIAN determinó la Contribución de Obra Pública a OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA, en relación con contratos suscritos en los años 2009 y 2010.

**SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA no adeuda suma alguna por concepto de la contribución especial de obra pública, en relación con los actos anulados.

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

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

---

<sup>28</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.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

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

**JULIO ROBERTO PIZA**  
**RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**  
**RAMÍREZ**