



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., tres (3) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01316-01 (23378)
Demandante: ECOPETROL S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Contribución de obra pública 2009.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 26 de julio de 2017¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante no es sujeto pasivo de la contribución de contratos de obra pública

¹ Fls. 1566 c.1 a 1588 c.3.

y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por tal concepto. No condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 17 de octubre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió el oficio No. 131201241-580, a través del cual requirió a ECOPETROL S.A. para que remitiera fotocopia de los contratos suscritos a partir del 1º de enero de 2009 hasta el 31 de diciembre del mismo año.

El 2 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización envió a ECOPETROL S.A. el Requerimiento Ordinario No. 312412013000005, solicitando la prueba del pago de la contribución especial por contratos de obra pública suscritos durante el año 2009.

El 17 de diciembre de 2013, 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 División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN².

CONTRATO	RESOLUCION DE DETERMINACION	RESOLUCION QUE CONFIRMA
<p>4021266 06/02/2009 OBRAS DE MANTENIMIENTO TÉCNICO DE LOS INTERCAMBIADORES DE CALOR DE LAS DIFERENTES UNIDADES OPERATIVAS AÑO 2009, DE LA GERENCIA REFINERÍA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA –SANTANDER-COLOMBIA.</p>	<p>Resolución de determinación No. 900023 del 10 de marzo de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.129 de 23 de febrero de 2015</p>
<p>5204789 22/01/2009 OBRAS DE MANTENIMIENTO E INSTALACIÓN DE TUBERIAS UBICADAS EN LOS CAMPOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., DURANTE LA VIGENCIA 2008-2010.</p>	<p>Resolución de determinación No. 900037 del 2 de abril de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.119 de 23 de febrero de 2015</p>
<p>4022429 04/05/2009 OBRAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LÍNEA DESDE EL POZO CASTILLA NORTE 1 HASTA EL PUNTO ALMENARA DE LA LINEA DE DESPACHO HACIA EL RIO GUAYURIBA PERTENECIENTE A LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES CENTRAL DE ECOPETROL S.A.</p>	<p>Resolución de determinación No. 900057 del 10 de abril de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.120 de 23 de febrero de 2015</p>
<p>4023097 01/07/2009 OBRAS CIVILES PARA ADECUACIÓN DE INSTALACIONES PETROLERAS DE LA COORDINACIÓN LLANITO, DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES, DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., DURANTE LA VIGENCIA DEL AÑO 2009.</p>	<p>Resolución de determinación No. 900112 del 5 de junio de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.009 de 24 de febrero de 2015</p>
<p>5206052 10/06/2009 OBRAS PARA LA AMPLIACIÓN DE LA ESTACIÓN</p>	<p>Resolución de determinación No. 900080 de 19 de mayo de 2014</p>	<p>Resolución No. 900.259 de 27 de marzo de 2015</p>

² Fls. 104 c.p.1 a 1766 c.p.5

CHICHIMENE PARA AUMENTAR SU CAPACIDAD DE PROCESO A 20 KBOPD DE CRUDO EXTRAPESADO T2 PERTENECIENTE A LA VICEPRESIDENCIA DE PRODUCCIÓN ECOPETROL, UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DEL META, COLOMBIA.		
4023072 24/06/2009 OBRAS PARA EL MANTENIMIENTO DE VÍAS Y LOCALIZACIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DEL RIO DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A., UBICADO EN LOS MUNICIPIOS DE YONDÓ (ANTIOQUIA), CANTAGALLO (BOLIVAR), PUERTO WILCHES (SANTANDER), VIGENCIA 2009.	Resolución de determinación No. 900096 del 23 de mayo de 2014	Resolución No. 900.257 de 27 de marzo de 2015
5206176 10/07/2009 EJECUCIÓN Y TERMINACIÓN DE LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN Y MONTAJE, INCLUYENDO LAS COMPRAS Y SUMINISTRO DE EQUIPOS Y MATERIALES DIFERENTES A LOS SUMINISTRADOS POR ECOPETROL, PARA LA INSTALACIÓN DE LAS PLANTAS Y FACILIDADES QUE CONFORMAN EL BLOQUE III – ÁREA DE BALANCE QUE SE REQUIERAN PARA LA ENTRADA EN OPERACIÓN DEL PROYECTO DE HIDROTRATAMIENTO DE COMBUSTIBLES DE LA GERENCIA REFINERIA BARRANCABERMEJA (HDT-GRB).	Resolución de determinación No. 900092 de 23 de mayo de 2014	Resolución No. 900.254 de 27 de marzo de 2015
4022320 24/04/2009 OBRAS CIVILES PARA ADECUACIÓN DE INSTALACIONES PETROLERAS (ESTACIONES Y PLANTAS) CAMPO PROVINCIA, DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO, DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, PARA LA VIGENCIA DEL AÑO 2009.	Resolución de determinación No. 900056 del 10 de abril de 2014	Resolución No. 900.253 de 27 de marzo de 2015
4023104 01/07/2009 OBRAS DE ADECUACIÓN ELÉCTRICAS EN INSTALACIONES PERTENECIENTES A LA SUPEINTENDENCIA DE OPERACIONES HUILA TOLIMA DE LA GERENCIA REGIONAL SUR DE ECOPETROL 2009.	Resolución de determinación No. 900093 del 23 de mayo de 2014	Resolución No. 900.251 de 27 de marzo de 2015
5205581 14/04/2009 OBRAS CIVILES PARA LA CONSTRUCCIÓN Y70 MANTENIMIENTO DE VÍAS DE ACCESO Y LOCALIZACIONES PARA UN (1) POZO CON OPCIÓN DE NUEVE (9) ADICIONALES UBICADOS EN CAMPOS PERTENECIENTES A LA GERENCIA REGIONAL SUR	Resolución de determinación No. 900041 del 2 de abril de 2014	Resolución No. 900.249 de 27 de marzo de 2015

Y AREAS EXPLORATORIAS DE ECOPETROL S.A.		
4022154 08/04/2009 OBRAS PARA EL INCREMENTO DE CAPACIDAD DE TRATAMIENTO DE LA UNIDAD DE DESPOJADORA DE AGUAS AGRIAS U-2590 DE LA GERENCIA REFINERIA BARRANCABERMEJA, DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA – SANTANDER – COLOMBIA.	Resolución de determinación No. 900039 del 2 de abril de 2014	Resolución No. 900.247 de 27 de marzo de 2015
4023919 09/09/2009 OBRAS DE ADECUACIÓN DE LAS UNIDADES RECTIFICADORAS DE PROTECCIÓN CATÓDICA (URPC) PERTENECIENTES AL DEPARTAMENTO DE MANTENIMIENTO NORTE DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS, VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. DURANTE EL AÑO 2009.	Resolución de determinación No. 312412014000053 del 8 de septiembre de 2014	Resolución No. 312362015000005 de 28 de abril de 2015
4023966 15/09/2009 OBRAS CIVILES PARA PRODUCCIÓN LIMPIA EN LOS POZOS DE LA COORDINACIÓN LLANITO DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES DE MARES, DE LA GERENCIA REGIONAL DEL MAGDALENA MEDIO, ECOPETROL S.A. CON SEDE EN EL CENTRO (SANTANDER).	Resolución de determinación No. 312412014000076 del 6 de octubre de 2014	Resolución No. 312362015000006 de 28 de abril de 2015
4023463 29/07/2009 OBRAS CIVILES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE POZOS SÉPTICOS No. 72, 78 Y 89 EN LOS CAMPOS LA CIRA INFANTAS DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES LA CIRA INFANTAS DE LA GERENCIA REGIONAL MAGDALENA MEDIO DE ECOPETROL S.A, DURANTE LA VIGENCIA 2009.	Resolución de determinación No. 312412014000051 del 8 de septiembre de 2014	Resolución No. 312362015000004 de 28 de abril de 2015
4023151 06/07/2009 OBRAS DE INSTALACIÓN Y MANTENIMIENTO DE POSTES DE PROTECCIÓN CATÓDICA EN LAS LÍNEAS GALAN – SALGAR 8”, 12” Y 16”, GALAN – CHIMITA Y CARTAGENA – BARANOA PERTENECIENTES AL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES NORTE DE LA GERENCIA DE POLIDUCTOS VIT ECOPETROL S.A. DURANTE EL AÑO 2009.	Resolución de determinación No. 900086 del 21 de mayo de 2014	Resolución No. 900.405 de 29 de abril de 2015
4022711 27/05/2009 OBRAS CIVILES PARA LA ADECUACIÓN FÍSICA DE LAS INSTALACIONES DE LA DIRECCIÓN DE SERVICIOS Y BENEFICIOS AL PERSONAL EN CUCUTA, DE ECOPETROL S.A.	Resolución de determinación No. 900088 del 21 de mayo de 2014	Resolución No. 900.403 del 29 de abril de 2015
5206113	Resolución de determinación	Resolución No. 900.372

26/06/2009 OBRAS DE INSTALACIÓN DE PROTECCIÓN CONTRA FUEGO FIRE PROOFING A LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES METÁLICOS QUE ACTUAN COMO SOPORTES DE EQUIPO Y LÍNEAS DE PROCESO DE LAS UNIDADES DE PROCESO DE LA GERENCIA REFINERÍA BARRANCABERMEJA DE ECOPETROL S.A.	No. 900101 del 27 de mayo de 2014	del 24 de abril de 2015
5206106 26/06/2009 OBRAS PARA LA REHABILITACIÓN DE LOS TANQUES DE ALMACENAMIENTO EN LA PLANTA TUMACO, CON OPCIÓN DE REHABILITACIÓN TANQUE DE ORITO PARA LA GERENCIA DE DESARROLLO DE TRANSPORTE DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A.	Resolución de determinación No. 900103 del 27 de mayo de 2014	Resolución No. 900.369 del 24 de abril de 2015
4023650 18/08/2009 OBRAS CIVILES DEL DEPARTAMENTO DE PARAFINAS Y FENOL AÑO 2009, DE LA GERENCIA REFINERIA BARRANCABERMEJA, UBICADA EN BARRANCABERMEJA SANTANDER.	Resolución de determinación No. 900143 del 5 de agosto de 2014	Resolución No. 4503 del 19 de mayo de 2015
4022912 09/06/2009 OBRAS DE GEOTÉCNIA PARA LA PROTECCIÓN DE LA LÍNEA DE VERTIMIENTO ENTRE LA ESTACIÓN ACACIAS Y EL RIO GUAYURIBA DE LA SUPERINTENDENCIA DE OPERACIONES CENTRAL DE ECOPETROL S.A., VIGENCIA 2009.	Resolución de determinación No. 900108 del 5 de junio de 2014	Resolución No. 4653 del 22 de mayo de 2015
4023393 24/07/2009 OBRAS CIVILES MAYORES EN LAS INSTALACIONES DEL INSTITUTO COLOMBIANO DEL PETRÓLEO DE ECOPETROL S.A., UBICADO EN PIEDECUESTA, SANTANDER.	Resolución de determinación No. 900120 del 9 de junio de 2014	Resolución No. 4656 del 22 de mayo de 2015
4024344 20/10/2009 OBRAS CIVILES PARA LA INTERVENCIÓN DE RIESGOS DE LA PLANTA AYACUCHO, DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTES DE ECOPETROL S.A.	Resolución de determinación No. 312412014000097 del 9 de octubre de 2014	Resolución No. 312362015000017 del 26 de mayo de 2015
4021281 06/02/2009 INGENIERIA DE DETALLE, COMPRAS, CONSTRUCCIÓN PARA LA ACTUALIZACIÓN TECNOLÓGICA DEL SISTEMA DE DETECCIÓN Y ALARMA DE INCENDIO DEL TERMINAL NESTOR PINEDA Y MUELLE DE REFINERÍA.	Resolución de determinación No. 900024 del 10 de marzo de 2014	Resolución No. 900.176 del 2 de marzo de 2015
4020842	Resolución de determinación	Resolución No. 900.177

13/01/2009 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DEL COLECTOR DE PTAR AL RIO MAGDALENA EN LA GERENCIA REFINERÍA BARRANCABERMEJA, ECOPETROL S.A. UBICADA EN LA CIUDAD DE BARRANCABERMEJA, SANTANDER, DURANTE LA VIGENCIA 2009.	No. 900015 del 6 de marzo de 2014	del 2 de marzo de 2015
5204888 04/02/2009 OBRAS DE MANTENIMIENTO MENOR DE INSTALACIONES PARA LA PLANTA AYACUCHO DE LA GERENCIA DE OLEODUCTOS DE LA VICEPRESIDENCIA DE TRANSPORTE DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN LA GLORIA, CESAR DURANTE LAS VIGENCIAS 2008, 2009 Y 2010.	Resolución de determinación No. 900020 del 6 de marzo de 2014	Resolución No. 900.183 del 2 de marzo de 2015

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 y salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión"*³.

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

³ Fls. 1 a 35 c.3.

- 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

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

1. 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 contratos relacionados con las actividades de

exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de minería.

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 o a procesos de selección abierta, son excluidos de la contribución de obra pública.

2. 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.

3. Los actos administrativos demandados son contrarios a la doctrina oficial expedida por la DIAN.

Manifestó que en Concepto No. 100202208-915 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.

4. 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.

Indicó que las resoluciones demandadas son nulas, por haber sido expedidas por una entidad sin competencia, lo que implica la violación del debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política y 730 del Estatuto Tributario.

5. 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 años⁴, las obligaciones se encuentran prescritas.

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 ECOPEPETROL 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, o una vía, 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.

⁴ Fl. 25 vto.

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 argumentos⁵:

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 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 pagos 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

⁵ Fls. 1394 a 1422 c.3.

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 República. Al efecto, expresó que la Contraloría General de la República comparte la tesis de la DIAN.

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 mediante el cual le solicitó la prueba del pago de la contribución, al cual Ecopetrol S.A. dio respuesta y 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.

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 25 de agosto de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁶. En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas y se concretó el asunto litigioso en determinar la legalidad de las *“Resoluciones de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública suscritos durante el año 2009, proferidas por la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN y sus correspondientes confirmatorias proferidas por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, relacionadas en el acápite de pretensiones de la demanda visible a folio 4 y vto. del cuaderno principal No. 1. Y de manera específica el litigio frente a los actos acusados, conforme a los cargos de nulidad formulados, se centra en determinar: (i) si fueron proferidos sin competencia funcional y*

⁶ Fls. 1449 a 1455 c.3.

temporal, (ii) si adolecen de motivación; (iii) si los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de hidrocarburos suscritos por Ecopetrol S.A. incurrían en el hecho generador de la contribución especial de los contratos de obra pública, y por ende si se vulneró el principio de legalidad; (iv) si Ecopetrol S.A. es sujeto pasivo de la contribución especial de los contratos de obra pública; y (v) si fueron proferidos conforme al régimen legal aplicable y la doctrina oficial de la entidad, garantizándose los principios de equidad tributaria, igualdad, buena fe, debido proceso y defensa”.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no es sujeto pasivo de la Contribución de Contratos de Obra Pública determinada en los actos que se anulan y, por tanto, no está obligada a pagar suma alguna por tal concepto⁷.

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 tribunal⁸, 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

⁷ Fls. 1566 a 1588 c.3.

⁸ Exp. 2014-00730-00

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 no renovables (hidrocarburos), así como los de comercialización propios del sector minero, 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 actividades complementarias a esa actividad, razón por la cual se enmarcan 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, su ejecución se encuentra relacionada con el objeto

social de Ecopetrol, esto es, la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos.

Concluyó que no se configuró el hecho generador de la contribución por contratos de obra pública y, por ende, ECOPETROL no es sujeto pasivo de la misma.

Por lo tanto, manifestó relevarse de analizar los demás cargos de nulidad. No obstante, inicialmente aludió a la competencia residual de la DIAN (artículo 1º del Decreto 4048 de 2008) para la administración de la contribución de obra pública, a la inexistencia de prueba sobre las fechas de pago de los contratos para determinar si operó la prescripción, a la motivación de los actos 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 y contradicción.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente⁹:

Señaló que las sentencias a las que hizo referencia el *a quo* son de primera instancia y no están ejecutoriadas, razón por la cual,

⁹ Fls. 1598 a 1608 c.3.

no es procedente aplicar la argumentación desarrollada en dichos fallos.

Manifestó que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, el hecho generador del tributo se configura por la celebración o adición de contratos de obra pública.

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, quien en consecuencia tiene la calidad de sujeto pasivo de la contribución.

En cuanto a los demás cargos de la demanda que no fueron objeto de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó que se confirme la sentencia apelada¹⁰.

Reiteró que ECOPETROL S.A. no es sujeto pasivo de la contribución de obra pública, toda vez que no realiza el hecho generador consagrado en el Ley 1106 de 2006 y los contratos que suscribe están clasificados en el grupo de contratos que no dan lugar a la

¹⁰ Fls 1639 a 1643 c.3.

contribución especial por obra pública, porque se enmarcan en los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales previstos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹¹.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada¹².

Señaló que resulta inexplicable que la DIAN exprese en su doctrina que los contratos que suscribía ECOPETROL S.A para la exploración y explotación de los recursos naturales son diferentes a los contratos estipulados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual no generaban el pago de la contribución de obra pública, y luego desconozca tales conceptos (063832 de 2008 y 048027 de 2014).

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 2009.

¹¹ Fls. 1644 a 1652 c.3.

¹² Fls. 1670 a 1672 c.3

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.

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, entre las mismas partes, 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 providencia¹³.

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.

¹³ Reiterada en sentencias del 19 de abril de 2018, Exp. 22939, y del 25 de abril de 2018, Exp. 22240, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

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 siguiente¹⁴:

GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA

(...)

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

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 ponencia¹⁵:

"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

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, 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

¹⁵ [Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara.](#)

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 mismas¹⁶. (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

¹⁶ 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.

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.

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 comercialización¹⁷.

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 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

¹⁷ En este sentido, ver Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 8 de septiembre de 2005, Rad. 1667.

ECOPETROL, 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 contratos cuestionados por la Administración¹⁸, 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.

Tal como lo anotó el juez de primera instancia, en el caso, los contratos celebrados por ECOPETROL S.A. en el año 2009, objeto de los actos demandados, corresponden a obras de construcción, reparación, mantenimiento, instalación y adecuación de pozos, estaciones y subestaciones, áreas operativas y campos petroleros, cuya ejecución se encuentra relacionada con el objeto social de la actora¹⁹.

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 social²⁰, circunstancia que los ubica dentro de los señalados

¹⁸ Fls. 1586 y 1587 c.3.

¹⁹ Cfr. Cuadro incluido en los antecedentes de esta providencia.

²⁰ 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.)

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 obras para el mantenimiento técnico e instalación de tuberías, construcción de líneas, adecuación de instalaciones petroleras, ampliación de estaciones, mantenimiento de vías, adecuaciones eléctricas, obras civiles para construcción de vías y pozos, esto es, no son ajenos a las actividades de exploración, 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 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 pública²¹.

²¹ 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”*.

En consecuencia, teniendo en cuenta que en el caso los contratos suscritos por ECOPETROL 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 confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se condenará en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen²².

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,

²² 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.

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia de 26 de julio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

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

JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ