



Bogotá D.C. 09 de diciembre de 2022

Honorable Magistrada:
Doctora Gloria Isabel Cáceres Martínez
Tribunal Administrativo de Cundinamarca
Sección Cuarta – Subsección A
E.S.D.

Referencia:
Expediente: 25-000-23-37-000-2021-00260-00
Demandante: Oleoducto Central S.A. – Ocesa
C.C./ NIT: 800.251.163-0
Acción: Contenciosa
Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandado: UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian)
Domicilio: Bogotá D.C.
Concepto: Contribución especial por contratos de obra pública del año 2014 contrato n.º 3802030
Asunto: **Contestación reforma de la demanda**
Cuantía: \$407'839.000
Auto admisorio: 23 de noviembre de 2022
Notificación: 24 de noviembre de 2022
Apoderado demandado: María Teresa Forero Velásquez
Domicilio del apoderado: Bogotá D.C.
Temas: Causación contribución especial de obra pública y notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria

María Teresa Forero Velásquez, identificada con cédula de ciudadanía n.º 52'717.262, abogada titulada y portadora de la tarjeta profesional n.º 146.632, expedida por el Consejo Superior de la Judicatura, actuó como apoderada de la **Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** (en adelante, Dian o mi representada). Según el poder conferido por el Director Operativo de Grandes Contribuyentes de la UAE – Dian, respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal prevista para ello en los artículos 173 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), me permito contestar la reforma de la demanda instaurada por la doctora Catalina Hoyos Jiménez en representación de la sociedad Oleoducto Central S.A. – Ocesa.



Las pretensiones y fundamentos adicionados en la reforma de la demanda, así como las pruebas aportadas por la demandante con la misma, deben ser desestimadas por las siguientes razones que se desarrollarán en este escrito:

i. La Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública n.º 312412019000004 del 11 de junio de 2019 fue debidamente notificada en el presente caso por cuanto en observancia de lo previsto en el artículo 565 ET fue enviada por correo certificado a la dirección del RUT de la sociedad contribuyente y ante la devolución del correo se procedió a hacer uso de la notificación subsidiaria por aviso prevista en el artículo 568 ET.

ii. El recurso de reconsideración interpuesto por la aquí demandante el 13 de octubre de 2020 fue extemporáneo por cuanto como el acto de determinación se notificó por aviso el 28 de junio de 2019 el término previsto en el artículo 722 ET para interponer en su contra recurso de reconsideración venció el 28 de agosto de 2019. Por lo anterior los actos mediante los que mi representada inadmitió y confirmo el inadmisorio del recurso se ajustan a derecho.

iii. El contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014 es un contrato de obra pública con lo cual el hecho generador del tributo se configuró por cuanto su objeto es la realización de una obra material sobre inmuebles. No es un contrato de exploración y explotación de hidrocarburos y fue celebrado por Ocesa, entidad de derecho público, independientemente de su régimen contractual, tal como lo ha afirmado el Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación n.º 22473 del 25 de febrero de 2020 y lo ha reiterado la Sección Cuarta del Consejo de Estado en múltiples pronunciamientos.

1. Oportunidad para contestar la reforma de la demanda

De conformidad con lo establecido en el artículo 173 del CPACA de la admisión de la reforma de la demanda se correrá traslado mediante notificación por estado y por la mitad del término inicial¹.

Por su parte, el artículo 172 ibidem señala que de la demanda se correrá traslado a las partes por el término de 30 días contados a partir de la notificación del auto admisorio de la demanda, por lo cual, el término para contestar la reforma de la demanda es de 15 días siguientes a la notificación por estado del auto que admitió la reforma².

¹ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011. (18, enero, 2011). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario oficial. Enero, 2011. No. 47956.

² COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Op. cit.



En este caso, el auto que admitió la reforma de la demanda proferido el 23 de noviembre de 2022 fue notificado mediante estado fijado el 24 de noviembre de 2022, por lo que el término de 15 días para contestar la reforma de la demanda vence el 16 de diciembre del mismo año y por ello, el presente escrito se presenta en oportunidad.

2. De la reforma de la demanda

De conformidad con el numeral 2° del Artículo 173 del CPACA, “la reforma de la demanda podrá referirse a las partes, las pretensiones, los hechos en que se fundamentan, o a las pruebas”³. La claridad de la norma en mención permite concluir que, en la reforma de la demanda, está vedada al demandante la posibilidad de hacer referencia a los fundamentos de derecho de las pretensiones incluyendo las normas violadas con la explicación del concepto de violación. En efecto, ello solo se puede realizar con la demanda inicial de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del Artículo 162 del CPACA.

En virtud de lo anterior, solicito de manera respetuosa al honorable despacho no tener en cuenta los argumentos incluidos en el numeral 2 del texto de la reforma a la demanda por cuanto, justamente, el demandante modificó los fundamentos de derecho de las pretensiones y la explicación del concepto de violación de las normas presuntamente violadas, lo cual, como se indicó con anterioridad, no es posible de realizar tal y como se desprende del numeral 2° del Artículo 173 del CPACA.

No obstante, se precisa que, si el despacho considera procedente el análisis de dichos argumentos, presentamos la contestación de los conceptos de violación del demandante, según lo estipulado en el texto de la reforma de la demanda. De igual manera, teniendo en cuenta que en la defensa planteada en la contestación de la demanda ya se había pronunciado acerca de los conceptos de violación se procedió a reiterar los argumentos de defensa ya escritos en la contestación.

3. Fundamentos de la reforma de la demanda

3.1. Concepto de violación

El demandante pretende que se anulen los actos acusados porque considera que son violatorios de la Constitución y la Ley por las razones que se exponen a continuación:

3.1.1. La Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública n.º 312412019000003 del 11 de abril de 2019 fue indebidamente notificada, razón por la cual Ocesa se notificó por conducta concluyente y en consecuencia el recurso de reconsideración

³ Ibid.



interpuesto contra la mencionada resolución fue oportuno y al haberse inadmitido ilegalmente dicho recurso por extemporáneo, operó el silencio administrativo positivo.

3.1.2. El contrato n.º 3802030 no se encuentra gravado con la contribución de obra pública, bajo el entendido de que tal contrato corresponde a la categoría de contratos vinculados a la explotación y transporte de recursos naturales no renovables y que OCENSA no es agente retenedor de la Contribución, por cuanto no es una entidad de derecho público, al no estar sujeto al régimen de contratación previsto en la Ley 80 de 1993.

4. Fundamentación fáctica y jurídica de la defensa

A continuación, reitero los argumentos de oposición a los cargos formulados por el actor contra los actos demandados expuestos en la contestación de la demanda. Estos argumentos demuestran que los actos administrativos aquí debatidos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente:

4.1. Pronunciamiento sobre los cargos de fondo

4.1.1. Pronunciamiento sobre las pretensiones de la demanda

De manera respetuosa, manifiesto al honorable tribunal que disiento de los argumentos expuestos por el libelista en el escrito de la demanda y de reforma de esta, dado que la Administración Tributaria profirió los actos administrativos acusados ante su despacho en observancia del ordenamiento jurídico aplicable. Mi representada se mantiene en los planteamientos expuestos en los actos demandados en la medida en que gozan de sustento fáctico y jurídico como paso a sustentarlo:

4.1.2. Los problemas jurídicos por resolver

Los problemas jurídicos por resolver en este proceso son:

- (a) ¿Si la administración tributaria cumplió con su deber de notificar en debida forma a OcenSA la Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública n.º 312412019000003 del 11 de abril de 2019?
- (b) ¿Si el recurso de reconsideración fue presentado por fuera del término previsto en el artículo 722 ET?



(c) ¿Si se configura el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública en el contrato n.º 3802030 que celebró Ocesa con la sociedad Unión Temporal GSG Ingeniería de Proyectos el año 2014?

4.1.3. Razones puntuales de la defensa

En virtud de lo anterior, a continuación, presento los argumentos de oposición a los cargos formulados por la demandante contra los actos señalados que demuestran que estos últimos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente.

4.1.3.1 la Dian notificó debidamente la Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública no. 312412019000004 del 11 de junio de 2019 y por tanto Ocesa no se notificó por conducta concluyente el 8 de septiembre de 2020.

Mediante auto de apertura n.º 312412017000073 del 9 de mayo de 2017 la administración tributaria inició investigación a la sociedad Ocesa por el programa “CN Contribución Especial” respecto al contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014 suscrito entre la actora y la Unión Temporal GSG Ingenierías de Proyectos.

Mediante auto de organización n.º 001048 del 28 de marzo de 2019 la administración ordenó trasladar al expediente CN 2014 2017 00073, la información relacionada con el contrato n.º 3802030, suministrada en respuesta a los folios que obran en el expediente CN 20142016 000150 contentivo de las siguientes pruebas:

1. Requerimiento ordinario y anexo de este n.º 312412017000001 del 23 de marzo de 2017.
2. Respuesta al requerimiento ordinario con radicado n.º 00002492 del 17 de abril de 2017.
3. Contrato de obra n.º 3802030 del 31 de julio de 2014.

El mencionado requerimiento ordinario señaló que de acuerdo con la Ley 1738 de 2014 en armonía con el Decreto 3461 de 2007, Ocesa se encontraba en la obligación de retener y pagar el 5% del valor total de los contratos de obra y sus adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la Ley.

Así, el requerimiento ordinario solicitó:



Por lo anterior y de acuerdo con el análisis parcial para el año gravable 2014 y 2015, realizado a la información enviada mediante CD con ocasión a la respuesta al Requerimiento Ordinario No. 312412016000013 del 21 de octubre de 2016, y como complemento del mismo, comedidamente solicitamos allegar fotocopia de cada uno de los contratos suscritos a partir del 1 ° de enero al 31 de diciembre del año 2014 y 1 ° de enero al 31 de diciembre del 2015 relacionados en el listado adjunto (anexo 1), indicando:

- Número del contrato
- Nombre o razón social del contratista
- NIT del contratista
- Fecha de suscripción del contrato
- Adiciones y mayores valores que incrementen el valor inicial
- Acta de liquidación final
- Prueba de pago de la referida contribución, adjuntando la factura correspondiente

Si por alguna razón no se ha realizado el pago sírvase rendir la explicación a la omisión de dicha obligación”.

Valga señalar que en el listado de contratos a que se refería el requerimiento, se encontraba el contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014.

El referido requerimiento ordinario fue notificado a Ocesa, mediante correo enviado a su dirección registrada en el RUT, es decir, la Carrera 11 n.º 84 – 09, piso 10, según consta en la guía n.º 130004373963 del 29 de marzo de 2017.

Es así como Ocesa tuvo conocimiento de la existencia de la actuación que la Dian estaba adelantando con ocasión de la retención y pago de la contribución de obra pública del contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014, al punto que Ocesa en atención al requerimiento de la administración manifestó que no todas las entidades estatales que intervienen en el proceso de contratación de obras se rigen por el derecho público y no son entidades de derecho público independientemente que tengan una participación estatal superior al 50% y que Ocesa se rige por leyes comerciales y especiales y citó el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, agregando que Ocesa no cumple con lo previsto en la norma respecto del hecho generador del tributo pues su labor es el transporte de crudo para lo cual puede suscribir contratos que no implican la realización de una obra pública sobre inmuebles, toda vez que tales contratos se rigen por normas de derecho privado (folio 10 del expediente administrativo).

Así, es claro que Ocesa conocía de la existencia de esta actuación y que la administración tributaria debía pronunciarse sobre la contribución del contrato de obra pública, así como lo había hecho en otras actuaciones adelantadas en su contra por hechos



similares, como el que se debate ante la jurisdicción contencioso-administrativa en el proceso radicado bajo el número 110013337042-2020-00216-00 que se sigue ante el Juzgado 42 Administrativo de Bogotá.

De lo dicho hasta aquí es claro que Ocesa fue notificada del requerimiento ordinario relativo al contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014, tal como lo disponen las normas del ET que establecen las formas y procedimientos de notificación de los actos administrativos proferidos por la administración tributaria y que se aplican de manera preferente por ser disposiciones de carácter especial.

En efecto, el artículo 565 del Estatuto Tributario al referirse a las formas de notificación prevé:

Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos **o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.**

PARÁGRAFO 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT”.⁴

Ahora bien, de esta misma forma establecida en el artículo 565 ibidem, es decir, mediante el envío por correo a la dirección registrada en el RUT por el Contribuyente, se intentó notificar a Ocesa de la Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública del contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014. No obstante, en esta oportunidad tal como consta en la Guía n.º PC009623303CO, del 13 de junio de 2019, la correspondencia fue rehusada, lo cual se ratifica en la constancia de devolución del 25 de junio de 2019.

Es por ello, que la Dian acatando lo previsto en el artículo 568 ibidem, procedió a efectuar la notificación del acto administrativo de determinación de la contribución de obra pública mediante aviso con transcripción de la parte resolutive del acto, en el portal web de la Dian habiéndose surtido así su notificación al contribuyente para impugnar la resolución desde el desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal, según lo establece la misma disposición.

⁴ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Decreto Ley 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. En: Diario Oficial. Marzo, 1989. Nro. 38.756.



A juicio de la actora, la Dian debió realizar varios intentos para la entrega de la resolución, para lo cual hay que señalar, en primer lugar, que la norma no obliga a la administración a realizar más de un envío a la dirección registrada por el contribuyente. Este hecho es ratificado por la sentencia del Consejo de Estado de 19 de marzo 2019, Exp. 22360, MP Milton Chaves García, en la que precisó que el artículo 568 del ET no establece el deber a cargo de la Dian de realizar varios intentos de entrega del acto administrativo objeto de notificación, así:

Esta última norma es clara al disponer que si los actos que se envían por correo para su notificación son devueltos, por cualquier razón distinta a la de dirección errada, es posible proceder a su notificación mediante el aviso de su parte resolutive en la página web de la DIAN. No se establece el deber a cargo de la DIAN de realizar varios intentos de entrega del acto, sino que basta con que se haya intentado entregar copia del acto en la dirección del contribuyente informada en el Registro Único Tributario (RUT), para que quede legalmente habilitada la posibilidad de notificar mediante aviso. En caso de que la dirección no sea la correcta, el acto debe notificarse a la dirección correcta dentro del término legal”.⁵ (Se subraya).

En similar sentido, la misma corporación, en decisión proferida dentro del expediente n.º 22855, con ponencia de la magistrada Stella Jeannette Carvajal señaló:

Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que el contribuyente reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este. Si la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por cualquier razón, distinta de haber sido enviado el acto a dirección errada, el artículo 568 del ET, dispone: «**ARTÍCULO 568. Notificaciones devueltas por el correo.** Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.» (Negrilla fuera de texto). (...) [E]stá probado que la administración intentó notificar la liquidación oficial de revisión por correo enviado a la

⁵ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sección cuarta. Expediente nro. 22360, (19, marzo, 2009). M.P. MILTON CHAVES GARCÍA.



dirección correcta, pese a lo cual, fue devuelto. Por esta razón, quedó habilitada para surtir la notificación de dicho acto en los términos del artículo 568 del ET”.⁶

De lo expuesto es claro que la administración tributaria, a la luz de las normas que rigen el procedimiento de notificación de sus actos que por ser normas de carácter especial deben aplicarse de preferencia, no la obligan a efectuar varios intentos de envío de correspondencia de los actos administrativos que profiere cuando la dirección a la que se remitió el acto es la correcta, como ocurrió en el presente caso y así lo ha ratificado la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Ahora, no es cierto, como lo afirma la actora, que en la Guía de 472 se haya indicado que Ocensa no recibe correspondencia en la Carrera 11 No. 84 - 09 Piso 10. Lo que claramente expresa la Guía es que la correspondencia fue “rehusada” así se lee a folio 50 del expediente administrativo.

Señala igualmente la actora, ligeramente, que 472 no entregó la Resolución en la dirección de notificaciones informada por Ocensa, cuando la Guía claramente señala que la dirección del destinatario es la Carrera 11 No. 84-09 Piso 10.

En un intento más por desvirtuar, contra toda evidencia, la veracidad de la guía señala que el único sello que hay en la guía es el del señor “Edilberto Morales” quien nunca ha trabajado para Ocensa, según certificación del jefe de recursos humanos.

Sobre este punto, nuevamente la actora pretende generar confusión sobre un hecho que es claro según lo expresa la misma guía por cuanto en ella se observa que el sello corresponde al distribuidor de la correspondencia.

Pues bien, de acuerdo con el artículo 244 del Código General del Proceso, los documentos aportados en un proceso se presumen auténticos y no es el simple dicho de la actora con el que se puede desvirtuar la autenticidad de la guía por ella cuestionada.

En efecto, la actora señalo que como aporta otras guías de otros asuntos no relacionados con el que se debate en este proceso, esto es suficiente para acreditar que Ocensa no se rehusó a recibir la Resolución de Determinación como sí ocurrió en el presente caso. Lo anterior es tanto como darle validez al hecho de que, por ejemplo, yo en mi calidad de contribuyente me rehúse a pagar los impuestos de este año y que le exprese a la administración, en mi defensa, que en consideración a que durante los 20 años anteriores sí los pagué, la omisión en el pago del presente año no es cierta o carece de credibilidad.

⁶ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sección cuarta. Expediente nro. 22855, M.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL.



Así las cosas las guías aportadas no son pruebas conducentes, pertinentes y útiles que desvirtúen que, tal como lo advierte la guía, Ocesa rehusó notificarse de la Resolución de Determinación demandada; como tampoco las sentencias citadas por la actora resultan ser aplicables al presente asunto, por cuanto en las mismas los debates se dieron sobre notificaciones erradas o inexistentes, mientras aquí la misma actora ha reconocido que la correspondencia se dirigió a la dirección por ella registrada en el RUT.

En este mismo orden, por supuesto que la Dian tiene prueba creíble y convincente que demuestre que Ocesa efectivamente rehusó el recibo de la Resolución de Determinación, contra toda evidencia, como lo afirmo la demandante. Pues justamente, fue con fundamento en la guía de 472 que la administración procedió a notificar mediante aviso el acto y fue con fundamento en la guía que inadmitió el recurso de reconsideración y confirmó su inadmisión. Luego, para la Administración Tributaria la Guía es prueba veraz del intento por notificar a Ocesa del acto de determinación.

En este proceso quien está cuestionando la veracidad, credibilidad y autenticidad de la guía es la actora, no mi representada, por lo cual correspondía a ella y no a la administración tributaria demostrar su falsedad a la luz de lo dispuesto en el artículo 244 del Código General del Proceso de donde deviene que quien alega la falsedad de un documento, que se presume auténtico, debe alegarlo y por supuesto probarlo.

Y es que la actora, en un intento por invertir la carga de la prueba, frente a su incapacidad por desvirtuar el hecho que demuestra fehacientemente que la administración tributaria actuó en el marco legal propio de las formas y procedimientos de notificación, señala que Ocesa realizó una negación indefinida según la cual no rehusó el envío.

Al respecto valga señalar que la doctrina enseña que las afirmaciones o negaciones indefinidas son aquellas que ni indirecta ni implícitamente conllevan ninguna afirmación o negación opuesta: que no sólo son indeterminables en el tiempo ni en el espacio, sino que en la práctica no son susceptibles de probar por medio alguno.

Así mismo, la jurisprudencia por supuesto, se ha referido a las afirmaciones y negaciones indefinidas y al respecto ha señalado:

“Al respecto, la Corte, refiriéndose al tema de las negaciones, expuso “(...) que éstas se dividen en definidas e indefinidas, siendo las primeras aquellas que tienen por objeto hechos concretos, limitados en tiempo y lugar, que presuponen la existencia de otro hecho de igual naturaleza, el cual resulta afirmado implícita o indirectamente, las segundas, en cambio, no implican, ni indirecta ni implícitamente, la afirmación de hecho concreto y contrario alguno”. Y precisó: “(...) “para las [definidas], el régimen relacionado con el deber de probarlas continúa intacto ‘por Radicación: 5001-31-03-001-2010-00060-01 22 tratarse de una negación



apenas aparente o gramatical'; las [indefinidas], 'son de imposible demostración judicial, desde luego que no implican la aseveración de otro hecho alguno', de suerte que éstas no se pueden demostrar, no porque sean negaciones, sino porque son indefinidas (...)

La imposibilidad de suministrar la prueba debe ser examinada en cada asunto, con un criterio riguroso y práctico, "(...)" teniendo el cuidado de no confundirla con la simple dificultad, por grande que sea (...)"²⁸. De tal manera que, según lo ratificó esta Sala, "(...)" **las negaciones indefinidas están comprendidas entre la clase de hechos imposibles, excluidos del tema de prueba, esto es cuando a pesar de que puedan existir o ser ciertos no es posible acreditarlos (...)**" ⁷(Se resalta)

Así pues, no cualquier negación es indefinida. La negación indefinida supone esencialmente que no conlleva una negación opuesta. En el presente caso, es claro que cuando Ocesa manifiesta que no se rehusó a la notificación, está expresando una idea completamente contraria a lo que señaló la guía de 472 y a lo manifestado y decidido por la administración tributaria.

Ahora la negación indefinida goza de otra característica fundamental y es que la misma sea de imposible demostración por ser indeterminables en el tiempo y en el espacio, por ser, justamente, indefinida.

En el presente asunto, es claro que la negación de Ocesa es perfectamente determinable en el tiempo y en el espacio por cuanto consta en el expediente administrativo conocido por Ocesa, que existe una guía de 472 del 13 de junio de 2019 en la que consta que se dirigió una correspondencia a su dirección registrada y en la que expresamente se señala que Ocesa rehusó recibirla.

Así las cosas, el alcance de la negación de Ocesa, no es indefinida por cuanto conocía la Guía que así lo acreditaba, por lo cual no existe tal imposibilidad de demostrar que lo manifestado en ella no es cierto, bajo la argucia de una negación indefinida para invertir la carga de la prueba, cuando lo cierto es que no logró desvirtuar la veracidad de la guía ni de los hechos que acreditan que el acto administrativo de determinación fue debidamente notificado por la administración tributaria.

En consecuencia, no es suficiente que Ocesa manifieste que no se rehusó a recibir la correspondencia para que sea relevada de la carga demostrativa, por cuanto a sabiendas de que mi representada inadmitió el recurso de reconsideración con fundamento en la guía, que se trata de un hecho positivo y definido, incumbe a Ocesa haber desplegado los medios de prueba a su disposición con el fin de restarle valor.

⁷ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala De Casación Civil. Sentencia (3, julio,2019). Radicación 50001-31-03-001-2010-00060-01. M.P. Luis Armando Tolosa Villabona.



Amén de lo expuesto, es preciso advertir que, quien se rehúsa manifiesta su voluntad clara de no recibir el acto entorpeciendo la diligencia que legalmente debe realizar la administración, esta actitud del sujeto a notificar va en contra del deber constitucional que tienen las personas y el ciudadano de contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, el principio constitucional de la buena fe y da aplicabilidad al principio según el cual, nadie puede alegar en su favor su propia torpeza o culpa.

En este caso, la Administración a través de la empresa de correspondencia actuó con la diligencia del caso intentando entregar el acto administrativo en el lugar reportado por el declarante.

Además, existe constancia emitida por la entidad de correspondencia que fue devuelta por la causal de “rehusado”, lo cual es suficiente para demostrar que la entidad adelantó las gestiones pertinentes para la notificación del acto, la cual finalmente se surtió con el aviso publicado en su página web, como lo ordena el Estatuto Tributario.

Y es que, si Ocesa conocía de la actuación que adelantaba la administración por cuenta de la retención y pago de la contribución de obra pública del contrato celebrado con Unión Temporal GSG Ingeniería de Proyectos, era su mínimo deber de diligencia conocer las normas que rigen la notificación de los actos de la administración y por supuesto estar al tanto de las decisiones que la administración podía tomar respecto de una actuación en curso. Por lo cual independientemente de su desconocimiento, que no es excusa, o de su desacuerdo con la forma de notificación nada justifica que Ocesa alegue una supuesta notificación por conducta concluyente hasta el 8 de septiembre de 2020, fecha en la que recibió el expediente y supuestamente se notificó por conducta concluyente, de tal suerte que conforme lo dispone el artículo 568 del Estatuto Tributario *“La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, **pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación**”*, por lo cual el término para interponer el recurso de reconsideración venció el 28 de agosto de 2019 y Ocesa presentó el recurso de reconsideración hasta el 13 de octubre de 2020, siendo evidente su extemporaneidad, por lo cual la presente demanda es inepta por el indebido agotamiento de los recursos en sede administrativa, como se sustentará más adelante.

Por lo anterior, la administración tributaria inadmitió el recurso de reconsideración presentado por Ocesa con fundamento en los hechos expuestos, que se encuentran plenamente demostrados, y en el marco legal aplicable que legitima su actuación y las decisiones adoptadas en el auto inadmisorio y en el auto que lo confirmó, por lo cual no ha operado silencio administrativo positivo.



En virtud de lo anterior, de manera respetuosa solicito a al honorable tribunal desestimar este cargo de la demanda y de la reforma de esta.

4.1.3.2. Indebido agotamiento de los recursos en la actuación administrativa. No ha operado el silencio administrativo positivo. Inepta demanda.

4.1.3.2.1. Indebido agotamiento de los recursos en sede administrativa por interposición extemporánea del recurso de reconsideración.

La actora no agotó el requisito de procedibilidad establecido en el numeral 2 del artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Tal como se demostró en el numeral anterior, la actora se rehusó a recibir, en su dirección de correspondencia registrada, la Resolución de Determinación de la Contribución de Obra Pública relativa al contrato celebrado con la Unión Temporal GSG Ingeniería de Proyectos, por lo cual la administración notificó el acto mediante aviso publicado en su página web el 28 de junio de 2019, por lo cual el plazo con el que contaba Ocesa para interponer el recurso de reconsideración contra la Resolución vencía el 28 de agosto de 2019.

No obstante, la sociedad interpuso el recurso sólo hasta el 13 de octubre de 2020, por lo cual mi representada lo inadmitió y así lo confirmó.

En este orden, la presentación extemporánea del recurso acarrea el incumplimiento del requisito de procedibilidad para demandar y así lo ha expresado la jurisprudencia:

De conformidad con lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 161 del CPACA, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo unilateral y definitivo de carácter particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

El agotamiento de los recursos de la actuación administrativa se constituye, pues, en un requisito previo para acudir a la administración de justicia en procura de resolver una diferencia con la administración.

De otra parte, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que, contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos, expedidos por la Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración. No obstante, la norma prevé una excepción: en caso de que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no



obstante se practique la liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración.

Acudir ante la administración para que esta revise su actuación antes de que sea llevada a juicio es privilegio que le permite reconsiderar su decisión, modificarla o revocarla, antes de ser llevada ante la jurisdicción, pero también constituye una garantía al derecho de defensa del administrado, pues puede expresar su inconformidad con el acto ante la administración que lo creó”.⁸

Al respecto, la Sala en sentencia del 21 de junio de 2002, dijo:

Destaca la Sala que la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, **implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del CCA para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.** La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”.

Una vez se han decidido los recursos de la actuación administrativa y esta ha sido despachada desfavorablemente para el peticionario, este queda en libertad para acudir ante la jurisdicción a demandar la nulidad del acto, (...). (Se resalta)

Luego, si el recurso fue extemporáneo, la conclusión no puede ser otra que la contribuyente no agotó los recursos en sede administrativa violando el numeral 2 del artículo del artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Y es que el referido numeral es evidente en cuanto a la exigencia de este requisito para acudir a la jurisdicción:

La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos:

⁸ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sección Cuarta. Sentencia (2, julio, 2015). Ref. n.º 52001233300020130013301 (20672). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto.

Si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral”. (Se resalta)

Asimismo, la Corte Constitucional⁹ ha señalado que la interposición de los recursos administrativos obligatorios, como ocurre en el presente caso, es un requisito de procedibilidad para el ejercicio de los medios de control contra los actos administrativos ante los Jueces de la República.

En este sentido es manifiesto que la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración de forma extemporánea, estando obligada a hacerlo oportunamente para cumplir con el medio de impugnación obligatorio establecido en la Ley, a fin de demandar los actos ante la Jurisdicción y tal requisito no fue cumplido.

Y es que de lo que aquí se trata es de un requisito exigido en la Ley que no fue atendido por la contribuyente y que guarda una profunda relación con principios que deben ser atendidos igualmente por los particulares como el de lealtad procesal y el derecho de defensa de la administración razón por la cual solicito a la honorable colegiatura declarar la probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de los recursos en sede administrativa.

4.1.3.2.2. No ha operado el silencio administrativo positivo y en consecuencia no se ha cumplido el requisito de procedibilidad.

La demandante plantea una hipótesis según la cual, Ocesa se notificó por conducta concluyente del acto de determinación de la contribución de obra pública y que su notificación se produjo el 8 de septiembre de 2020 por lo cual la interposición del recurso de reconsideración hasta el 13 de octubre de 2020 es oportuna.

En este orden, la administración contaba con un plazo de un año para pronunciarse y no lo hizo, con lo cual operó el silencio administrativo positivo.

Olvida la apoderada de la actora (i) que la administración sí se pronunció con relación al recurso y (ii) que el plazo para que opere el silencio administrativo positivo es de un año contado a partir de su interposición, según los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, ello por supuesto, bajo el supuesto que el recurso hubiere cumplido todos los requisitos.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-007/17 del 18 de enero de 2017. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



En este escenario, la consecuencia es no hay agotamiento del procedimiento administrativo, por acto expreso. De ahí que, al no cumplirse en el presente escenario hipotético, el requisito de procedibilidad debe declararse por el honorable tribunal, igualmente, probada la excepción por inepta demanda.

4.1.3.3. De la existencia del acto preparatorio.

A juicio de la actora, la Resolución de Determinación se expidió sin un acto preparatorio que permitiera a Ocesa conocer el monto del tributo y los argumentos de hecho y derecho que fundamentan tal determinación y el Requerimiento de Información notificado por la Dian no puede ser tenido por tal.

Lo cierto es que de conformidad con los antecedentes administrativos la administración tributaria emitió Auto de Apertura n.º 312412017000073 del 9 de mayo de 2017, mediante el cual inició investigación al contribuyente dentro del programa “Contribución Especial”, contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014 suscrito entre Ocesa y la Unión Temporal GSG Ingeniería de Proyectos.

El requerimiento ordinario n.º 31241201700001 se emitió como complemento a un requerimiento previo del 21 de octubre de 2016, bajo el n.º 312412016000013, que Ocesa respondió remitiendo información mediante CD. En tal requerimiento la Administración solicitó a Ocesa, además, rendir explicación a la omisión en el pago de la contribución de obra pública, en caso de no haber realizado tal pago, señalando que Ocesa se encontraba en la obligación de retener y pagar la contribución especial del 5% del valor de los contratos de obra celebrados y sus adiciones, conforme a la ley, por lo cual solicitó la información relativa a varios contratos incluyendo el mencionado contrato No. 3802030.

Tal requerimiento debía ser respondido dentro de los quince (15) días calendarios siguientes a su notificación, con la advertencia de que el no suministro de la información solicitada dentro del término señalado o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado daría lugar a la sanción establecida en el artículo 651 del ET, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016.

El requerimiento ordinario n.º 31241201700001 fue notificado por correo a Ocesa mediante guía n.º 1030004373963 el 29 de marzo de 2017 a la Carrera 11 84 - 09 Piso 10 en la ciudad de Bogotá D.C.

En respuesta a tal requerimiento Ocesa manifestó que no todas las entidades estatales que intervienen en el **proceso de contratación de obras** se rigen por el derecho público y no



son entidades de derecho público independientemente que tengan una participación estatal superior al 50%.

Señaló igualmente que Ocesa se rige por leyes comerciales y especiales y cita el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, agregando que Ocesa no cumple con lo previsto en la norma respecto del hecho generador del tributo pues su labor es el transporte de crudo para lo cual puede suscribir contratos que no implican la realización de una obra pública sobre inmuebles, toda vez que tales contratos se rigen por normas de derecho privado.

Es claro, que los antecedentes administrativos dan cuenta del hecho incontrovertible que Ocesa tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, al punto que, en respuesta al requerimiento de la administración tributaria, expuso las razones por las cuales consideraba no ser responsable de la retención de la contribución.

Así, Ocesa omitió el cumplimiento de tal obligación, por lo cual la administración tributaria remitió requerimiento por cada uno de los contratos de obra referidos en él, incluyendo el que se debate en este proceso, informando que respecto de esos contratos había incumplido el deber de retener y consignar la contribución de obra pública.

En efecto, el mencionado requerimiento ordinario señaló que de acuerdo con la Ley 1738 de 2014 en armonía con el Decreto 3461 de 2007, Ocesa se encontraba en la obligación de retener y pagar el 5% del valor total de los contratos de obra y sus adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la Ley.

Así, el requerimiento ordinario solicitó:

Por lo anterior y de acuerdo con el análisis parcial para el año gravable 2014 y 2015, realizado a la información enviada mediante CD con ocasión a la respuesta al Requerimiento Ordinario No. 312412016000013 del 21 de octubre de 2016, y como complemento del mismo, comedidamente solicitamos allegar fotocopia de cada uno de los contratos suscritos a partir del 1° de enero al 31 de diciembre del año 2014 y 1° de enero al 31 de diciembre del 2015 relacionados en el listado adjunto (anexo 1)”

Frente a este acto, tal como se señaló en precedencia Ocesa dio respuesta controvirtiendo la configuración del hecho generador del tributo en los contratos relacionados por la Dian y señalando no ser responsable del mismo.

Posteriormente, la administración tributaria profirió la Resolución de Determinación de la Contribución, contra la cual Ocesa interpuso extemporáneamente el Recurso de Reconsideración.



Así las cosas, es claro que la Dian cumplió con la expedición de un *acto previo* a la determinación del tributo, por cuanto inició el procedimiento tributario con la remisión de un acto en el que le informó a Ocesa que había omitido la obligación tributaria de retener y pagar la contribución de obra pública respecto del contrato n.º 3802030 del 31 de julio de 2014.

Con ese acto, se garantizó el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado, por cuanto el requerimiento le puso en conocimiento los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentaban la actuación administrativa que se seguía en su contra. En efecto, en el referido acto, la Dian le informó a Ocesa que respecto de los contratos de obra pública celebrados en los años 2014 y 2015 se había configurado el hecho generador de la contribución de obra pública, precisando la base y la tarifa aplicable.

Igualmente, se le indicó, que en virtud de la Ley 1738 de 2014, esa entidad era responsable de retener y consignar el pago del tributo. Además, el requerimiento le dio la oportunidad de controvertir la calidad de responsable del tributo y/o los factores de cuantificación del gravamen.

Las anteriores actuaciones de la administración tributaria permitieron que el contribuyente ejerciera su derecho de defensa y contradicción previo a la determinación del tributo, mediante la respuesta que presentó al requerimiento ordinario.

Ahora bien, el Consejo de Estado efectuó un análisis detallado de los requerimientos de información de la administración tributaria para concluir que se trata de un acto preparatorio. Así lo estableció en la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020:

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

Con ese acto, se garantizó el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado, por cuanto el oficio le puso en conocimiento los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan la actuación administrativa que se seguía en su contra. En efecto, en el referido acto, la DIAN le informó a ECOPETROL S.A. que respecto de los contratos de obra pública celebrados en el año 2008 se había configurado el hecho generador de la contribución de obra pública, precisando la base y la tarifa aplicable. Igualmente, se le indicó, que en virtud de la Ley 1106 de 2006, esa entidad era responsable de retener y consignar el pago del tributo. Además, el oficio le dio la oportunidad de controvertir la calidad de responsable del tributo y/o los factores de cuantificación del gravamen.



Las anteriores actuaciones de la DIAN permitieron que el contribuyente ejerciera su derecho de defensa y contradicción previo a la determinación del tributo, mediante la respuesta que presentó a cada oficio que fue remitido respecto de los contratos discutidos, lo que permite evidenciar que no se vulneraron los derechos alegados”.¹⁰

Así, es palmario que en la sentencia de unificación se evidencia con claridad el contenido del acto previo al señalar que la administración tributaria puso en conocimiento del contribuyente los fundamentos fácticos y jurídicos en los que sustentaba su actuación, indicándole los contratos respecto de los cuales se había configurado el hecho generador de la contribución; precisando la base y la tarifa aplicable e informándole que el contribuyente era el responsable de retener y consignar el pago del tributo. Adicionalmente, el requerimiento ordinario le permitió al contribuyente, como en efecto lo hizo, controvertir su condición de responsable del tributo.

En virtud de lo anterior, de manera respetuosa solicito a al honorable tribunal desestimar este cargo de la demanda y de la reforma de esta.

4.1.3.4. La Dian es competente para fiscalizar y liquidar la contribución.

Sobre el particular, es preciso señalar que, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian- sí tiene competencia para administrar la contribución de obra pública de que trata la Ley 1106 de 2006 cuando se trata de contratos suscritos con entidades públicas del orden nacional, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y el Oficio n.º 079017 del 27 de octubre de 2010.

Valga advertir que de conformidad con las sentencias C-083 de 1993, C-427 de 1993, C-930 de 2007 y C-1153 de 200B, la contribución de obra pública tiene la naturaleza de impuesto y por virtud del artículo 3 numeral 1 del Decreto 4048 de 2008, la Dian tiene la administración y control de dicho tributo.

En efecto, el Decreto Legislativo 2009 del 14 de diciembre de 1992 mediante el cual se creó de forma temporal la contribución por suscripción de contratos de obra pública, y del Decreto 1400 del 19 de julio de 1993 en el que se adoptan medidas en relación con la contribución, fueron objeto de control automático por parte de la Corte Constitucional, y las posteriores leyes expedidas por el órgano legislativo, por las cuales se establece de manera permanente la contribución por contratos de obra pública así como sus prórrogas, fueron objeto de análisis por parte de la citada corporación al ser acusadas por violación a los artículos 294, 338, 362 y 363 de la Constitución Política y por vicios de procedimiento.

¹⁰ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia de Unificación (25, feb, 2020). Expediente n. 22473.



De la lectura de las sentencias proferidas se observa que desde su primer pronunciamiento la Corte Constitucional ha considerado la contribución por contrato de obra pública como un impuesto, cuya competencia le corresponde a la Dian, tal como se demuestra a continuación:

(a) Sentencia C-083 del 26 de febrero de 1993, expediente RE-026, Magistrado ponente Dr. FABIO MORON DIAZ, mediante la cual se realiza la revisión constitucional del Decreto Legislativo No. 2009 del 14 de diciembre de 1992 "Por el cual se crea una contribución" En esa oportunidad, la Corporación manifestó:

El cargo relacionado con la inequidad de la Contribución al referirse el decreto sólo a los contratistas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías", tampoco tiene fundamento, en sentir de esta Corporación, porque es facultad de la ley, y, debe hacerlo por disposición superior, la determinación del sujeto pasivo **del impuesto**, y no se quebranta el principio de la igualdad propio de la equidad en los tributos, porque no se establece un trato discriminatorio entre quienes se encuentren en la condición de contratistas de construcción y mantenimiento de vías; luego no se quebranta el principio de equidad señalado en la Carta (art. 363), más aún, razones concretas tuvo el legislador excepcional para escoger el sujeto pasivo del impuesto, (...) (Se resalta).

Y agrega:

Los artículos 2o. y 3o. del Decreto, poca incidencia tienen en el presente juicio de constitucionalidad, por contener reglas de procedimiento en el manejo del recaudo. Y el artículo 3o., manda que las entidades contratantes dentro de los quince (15) primeros días calendario de cada mes, **envíen al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Unidad administrativa de impuestos nacionales-** y a la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial contratante, una relación de los contratos suscritos el mes anterior, su monto, el valor de la contribución, nombre del contratista y el número del recibo de consignación. Las dependencias respectivas contarán con la facultad para la fiscalización, determinación y cobro de las contribuciones". (Se resalta)

(b) Sentencia No. C-427 del 7 de octubre de 1993. Magistrado Ponente Hernando Herrera Vergara. En la cual se revisa de manera oficiosa el Decreto 1400 de julio 19 de 1993 "por el cual se adoptan medidas en relación con la contribución creada por el Decreto 2009 de 1992. Expresa la Corte:

Para la Corte es claro que el Estado en ejercicio de sus competencias constitucionales, puede establecer esa índole de incentivos, en desarrollo de una política económica y fiscal que propenda por optimizar la localización de recursos públicos y por promover el bienestar general y el desarrollo mediante el fomento de la inversión en sectores estratégicos como el de transporte y comunicaciones. Ante una situación de recursos siempre escasos y de necesidades



de inversión en constante crecimiento, el Gobierno debe crear incentivos tributarios para que otras fuentes de capital confluyan a financiar la realización de obras públicas de cierta envergadura; lo contrario, podría obligar a que dichos recursos tuvieran que desplazarse de actividades socialmente más importantes aunque económicamente menos rentables.

El Gobierno, al crear incentivos tributarios que propicien la concurrencia del capital privado a obras públicas de beneficio general, con importantes efectos multiplicadores en el desarrollo nacional -como las que mejoren la infraestructura vial y de transporte- atiende los más altos fines de la Nación (...)

Por otra parte, si bien es clara la prohibición constitucional de que la ley conceda exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (artículo 294 C.P.) comoquiera que sus rentas tributarias son de su exclusiva propiedad y gozan de las mismas garantías que la propiedad y rentas de los particulares (artículo 362 C.P.), ha sido el criterio de esta Corte que los preceptos reguladores de la tributación ordinaria -entre ellos, los mencionados- no son aplicables a la tributación que de manera excepcional imponga el Ejecutivo, en ejercicio de las facultades de conmutación interior, para hacer frente a la perturbación del orden público. (...)

La Ley 1106 de 2006, que proroga la vigencia de las Leyes 418 de 1997, 548 de 1999 y 782 de 2002, y que en su artículo 6º modifica el texto del artículo 37 de la Ley 782, establece una nueva regulación de la contribución por contrato de obra pública, siendo igualmente objeto de control constitucional.

Es así como el ciudadano demandó la Ley por vicios en el procedimiento de su expedición, al considerar que, al establecerse un impuesto, su trámite debía iniciar en la Cámara de Representantes, de conformidad con el inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política.

La Corte Constitucional para decidir la demanda expidió la Sentencia C-930 del 7 de noviembre 2007, Magistrado Ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, en la que, al estudiar el tratamiento legislativo en materia tributaria, expuso:

Esta Corte ha destacado que “el legislador cuenta con diversas posibilidades para expedir normas tributarias”, ya que puede “organizarlas de manera integral y completa en leyes tributarias” o incorporarlas “en leyes que regulen otras materias, en cuanto guarden con ellas un nivel suficiente de conexidad temática, sistemática, teleológica o causal.

La contribución a la que se refiere el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 antes fue tratada por el modificado artículo 37 de la Ley 782 de 2002 y éste precepto, a su vez, modificó el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 al cual se remonta su origen legislativo de la mentada contribución, cuyo carácter tributario ha sido reconocido desde entonces, incluso por esta Corte, pues al examinar un cargo de inconstitucionalidad formulado contra el artículo 120 de la Ley 418 de



1997, entre otras cosas puntualizó, que el legislador había regulado “un tributo” y que esa regulación no era contraria al principio de irretroactividad de las normas tributarias.

La Corte estima que el carácter tributario de la contribución sobre los contratos de obra pública y otras concesiones se mantiene en la actualidad y, sin perjuicio de que más adelante se consignen datos que contribuyan a perfilar su índole, por el momento es suficiente destacar que esa condición tributaria se deriva con facilidad del origen legal de la contribución, de su obligatoriedad y de su finalidad que, tal como se enfatiza en la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consiste en proporcionar presupuestos de orden jurídico y económico para garantizar la preservación del orden público y de la seguridad y convivencia ciudadanas.

Así las cosas, aun cuando el demandado artículo 6° hace referencia a una materia tributaria, la Ley 1106 de 2006, de la cual hace parte, no regula sistemática o integralmente un tema tributario y, por consiguiente, es evidente que la contribución sobre los contratos de obra pública y otras concesiones se encuentra incorporada en una ley que, preferentemente, se ocupa de materias diferentes a asuntos tributarios.

En las condiciones anotadas, la aplicación de los criterios expuestos al examen de constitucionalidad ahora adelantado, permite aseverar que, en principio, la incorporación de la contribución sobre los contratos de obra pública y otras concesiones en el proyecto que posteriormente se convirtió en la Ley 1106 de 2006 obligaba a que la iniciación del trámite legislativo se cumpliera en la Cámara de Representantes, dada la índole tributaria de la referida contribución y pese a que las restantes disposiciones del proyecto de ley no se ocuparan, preferentemente, de asuntos tributarios.

Como quedó anotado, mediante el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 el legislador modificó el artículo 37 de la Ley 782 de 2002 y, por lo tanto, en lugar de efectuar una simple referencia o alusión a la contribución sobre los contratos de obra pública y otras concesiones la reguló de manera a tal punto detallada que el artículo contiene la autorización legal de la exacción y define los elementos del tributo.

Así pues, la lectura del precepto demandado permite establecer que el hecho generador es la celebración o adición de contratos de obra pública, así como el otorgamiento o celebración de concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puestos aéreos, marítimos o fluviales; que el sujeto activo es la Nación, Departamento o Municipio, “según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante”; que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que suscriba contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebre contratos de adición al valor de los existentes; que la base gravable es el valor del respectivo contrato o adición, o “el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión”, que la tarifa es el 5% en el caso de los contratos de obra pública o de las respectivas adiciones y del 2.5 por mil tratándose de las concesiones y que la entidad pública contratante es responsable del recaudo.



El artículo acusado no hace, entonces, una simple mención de la contribución sobre obras públicas y otras concesiones, sino que regula en forma directa los elementos del tributo y se ocupa de algunos otros aspectos, motivo por el cual, es factible concluir que la ley 1106 de 2006, que lo contiene, ha debido iniciar su trámite en la Cámara de Representantes, conforme lo exige el artículo 154 de la Constitución.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, se encuentra la Sentencia C-1153 del 26 de noviembre de 2008, Magistrado Ponente Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA, en la que se resuelve la demanda de inconstitucionalidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por los cargos: “(i) desconocer el principio de legalidad tributaria (C.P. Art. 338) al no definir con precisión el hecho gravado; (ii) violar el derecho a la igualdad (C.P. Art. 13) y el derecho a la libre competencia económica (C.P. Art. 333), y (iii) por desconocer la prohibición constitucional de la confiscación (C.P. Art. 34) y el principio de la progresividad tributaria (C.P. Art. 363)”, la Alta Corporación, manifestó:

No obstante todo lo anterior, es decir, a pesar de que los principios de legalidad y certeza del tributo exigen que la ley, las ordenanzas y los acuerdos fijen directa y claramente los elementos del gravamen, la Corte ha explicado que esta exigencia no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, a las cuales les compete definir con ese carácter tales elementos, sin que sea necesario describir ni particularizar todos los supuestos de hecho que hipotéticamente podrían caer bajo el señalamiento general de las disposiciones. En otras palabras, la Corte ha hecho ver que la certeza del tributo no se opone al carácter general de la norma que lo regula.

“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.” (Subrayado fuera del texto original).

De los anteriores pronunciamientos constitucionales, es evidente el carácter tributario de la contribución por contrato de obra pública, en la modalidad de impuesto como quiera que cumple con las características propias de éste como son: (i) se trata de un tributo que se cobra al contribuyente sin consideración a un beneficio directo recibido del Estado y (ii) se utiliza para satisfacer necesidades públicas de manera indirecta, como sucede con otros impuestos como renta y complementario, impuesto sobre las ventas, etc.



De igual manera lo ha entendido el Consejo de Estado que en la Sentencia del 8 de febrero de 2012, expediente 20344, la Consejera Ponente RUTH STELLA CORREA PALACIO, expresó: *“La Ley 104 de 1993, únicamente varió la forma como se cobraría el impuesto dado que ordenó que fuera deducido del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. A partir de esa época la disposición que consagra el impuesto sigue vigente, por cuanto las leyes 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y actualmente 1421 de 2010, con algunas modificaciones, la han venido prorrogando.”* (Se resalta).

En este sentido cabe destacar que en reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha precisado que en la Constitución Política se emplea el término “tributo” como sinónimo de “impuesto”, tal como se expresa en la Sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993, (MP. Ciro Angarita Barón)

Este artículo, encuentra su fundamento en el principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual no hay gravamen sin representación. Por esta razón y en consonancia con los mandatos del artículo 338 de la Carta, el concepto ‘impuestos’ es utilizado en sentido amplio, vale decir, involucra tasas y contribuciones, pues no tendría sentido alguno que se impidiera el traspaso de la facultad legislativa de imponer impuestos y se dejare abierta una posible delegación con el objeto de crear tasas o contribuciones”.

De todo lo expuesto es viable concluir que dentro de la competencia residual que consagra el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, es perfectamente incluíble el gravamen de que trata el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, teniendo en cuenta que es un impuesto del orden nacional cuya administración y control no está asignado a otra entidad estatal.

En efecto, el numeral 1 del artículo 3° del Decreto 4048 de 2008, dispone:

La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.” (Subrayado fuera de texto).

Si bien, este artículo hace referencia a *“los demás impuesto”*, es necesario en este punto resaltar que no obstante las características particulares que diferencian los impuestos de



las tasas y las contribuciones, no se puede perder de vista que en Colombia, las distintas expresiones se utilizan como sinónimos en muchas oportunidades, tal como lo afirma la Corte Constitucional en la sentencia arriba descrita.

En relación con la competencia de la Dian para la administración de la contribución especial por contratos de obra pública se encuentran varios pronunciamientos de la entidad, entre ellos el Oficio No. 079017 del 27 de octubre de 2010- el cual se encuentra vigente por cuanto no ha sido cuestionada su legalidad- en el que se determinó:

Al estudiar la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas disposiciones, la Honorable Corte Constitucional mediante sentencia CC CS 1153/08, consideró en algunos de sus apartes, que **esta contribución es un impuesto y contiene todos los elementos de legalidad del tributo, precisando además** que " el sujeto activo es la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante"

Ahora bien, la competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, está reglada por el artículo 1º del Decreto 4048 de 2008, el cual establece:

ARTÍCULO 1o. COMPETENCIA. A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones:

La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior;

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará todas las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia".

En consecuencia, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- es competente para administrar la contribución de obra pública de que trata la Ley 1106 de 2006, cuando los contratos los suscriben las entidades públicas del orden nacional.

Ahora bien, en lo relativo al incumplimiento de la obligación de retención o percepción de la contribución de obra pública, por parte del agente retenedor, de manera comedida lo remitimos



al artículo 370 del E.T. que consideramos aplicable en tratándose de la contribución de obra pública que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.¹¹ (Se resalta)

Ahora bien, frente a la facultad para expedir la resolución de determinación acusada, está expresamente prevista en el artículo 691 Estatuto Tributario, según el cual la competencia para proferir los actos administrativos tendientes a determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones radica en cabeza del jefe de la División de Liquidación, por lo cual, en los actos administrativos demandados no se vislumbra la falta de competencia aducida.

Por su parte, la Circular Externa CIR 13-000000007-2013 del 7 de febrero de 2013 del Ministerio del Interior, se refiere específicamente al recaudo de la contribución, mas no a su determinación, de donde se desprende que se encuentra en cabeza de la Dian su administración.

Este aspecto ha sido aceptado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Cundinamarca el cual mediante sentencia No. 041 del 15 de junio de 2017, expediente 25000-23-37-000-2015-00467-00, expresó:

De lo anterior se concluye entonces, que para el caso que ocupa la atención de la sala, por ser la sociedad demandante una entidad pública del orden nacional el ente competente para la fiscalización, determinación y cobro de la contribución corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ello en concordancia con la competencia residual atribuida a esta entidad a través del Decreto 4048 de 2008.

Según lo anterior y en la medida en que los actos demandados se refieren a la cuantificación de la contribución, y no a su recaudo, se tiene que fueron proferidos por la entidad demandada como autoridad legalmente competente para ello, por lo que debe desestimarse el cargo de falta de competencia presentado por la demandante)¹².

Finalmente e preciso advertir que la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado proferida el 25 de febrero de 2020, avaló la posición del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el sentido de despachar desfavorablemente la causal de nulidad por falta de competencia de la Dian toda vez que de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 4048 de 1998, la competencia de la Dian comprende la administración de los impuestos nacionales, entendidos estos en sentido genérico, esto es, como sinónimo de tributos. Por tanto, la entidad tiene a su cargo la administración de todos los tributos nacionales de orden interno que no esté asignada a otra autoridad dentro de los cuales se encuentra la contribución de obra pública.

¹¹ El concepto ha sido reiterado mediante oficios 027109 del 15 de abril de 2011, 089362 del 16 de noviembre de 2011, 080092 del 13 de diciembre de 2013 y 034310 del 09 de junio de 2014.

¹² COLOMBIA. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA. Sección Cuarta. Sentencia 041 (15, jun, 2017). Expediente n.º 25000-23-37-000-2015-00467-00.



En consecuencia, se concluye que los actos administrativos demandados fueron expedidos por la entidad competente y los funcionarios que los suscribieron se encuentran facultados por mandato legal para su expedición, por ende, este cargo también debe ser denegado.

4.1.3.5. La Resolución de Determinación fue expedida oportunamente. La contribución estaba vigente para el año gravable 2014.

Valga señalar que, en la tantas veces referida Sentencia de Unificación, el Consejo de Estado avaló la posición del Tribunal Administrativo de Cundinamarca según la cual:

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

En consecuencia, el cargo debe ser desestimado por cuanto la demandante sostiene que el término de prescripción para la determinación del tributo es de cinco años contados a partir de la suscripción del contrato, lo cual resulta ser abiertamente contrario a lo decidido por el Tribunal y avalado por el Consejo de Estado en su sentencia de unificación.

Ahora señala la apoderada de la actora que la contribución no se encontraba vigente para el año gravable 2014, lo cual es ajeno a la realidad. Veamos:

La contribución de obra pública se estableció inicialmente en el artículo 121 de la Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 y, posteriormente, en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

La contribución fue originalmente consagrada con carácter temporal y ha sido prorrogada sucesivamente por leyes posteriores, siendo la última de tales prórrogas la prevista en la Ley 1430 de 2010, toda vez que como se comentará más adelante, la contribución adquiere carácter permanente a partir de la Ley 1738 de 2014.

Vale anotar que el tributo había estado vigente hasta el 2010, en virtud de lo previsto en la Ley 1106 de 2006 y que en el año 2010 se expidieron don leyes que ampliaron la vigencia de la contribución: (i) la Ley 1421 inicialmente prorrogó la vigencia de la



contribución y la amplió por cuatro (4) años, esto es, hasta 2014; la Ley 1430 determinó que el tributo sólo estaría vigente hasta el año 2013, al ampliarla por tres (3) años.

Teniendo en cuentas que las Leyes 1421 y 1430 de 2010 prorrogaron la contribución especial aplicable a los contratos de obra pública por cuatro (4) y tres (3) años, respectivamente, se presenta una antinomia normativa que la Corte Suprema de Justicia ha definido como la “*manifiesta contradicción, incompatibilidad e incoherencia entre normas jurídicas de igual o diferente categoría*” (Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Referencia 11001-3103-026-2000-04366-01. M.P. William Namén Vargas)

Para resolver el conflicto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en concepto n.º 041622 del 14 de julio de 2014, que derogó otros anteriores, estableció que en este caso es necesario remitirse a las reglas generales sobre validez y aplicación de las leyes, según las cuales, si en los códigos existen disposiciones incompatibles entre sí, la relativa a un asunto especial se prefiere a la que tenga carácter general (num. 1, artículo 5º de la Ley 57 de 1887).

En ese orden la administración enfatiza en que ambas leyes tienen carácter especial y son de orden público; sin embargo, el objetivo de la Ley 1421 fue establecer un marco jurídico integral para proteger y tutelar dicho orden y la convivencia ciudadana, así como dotarlo de un mecanismo de financiación. Además, prorrogó por cuatro (4) años la vigencia de determinados artículos de las leyes 418 de 1997, 782 de 2002 y 1106 de 2006, en la que se encuentra lo relativo a la contribución especial aplicable a los contratos de obra pública.

A su turno, la Ley 1430 modificó el Estatuto Tributario en diversas materias, como el impuesto sobre la renta, la retención en la fuente, el impuesto sobre las ventas, el impuesto al patrimonio y el gravamen a los movimientos financieros e introdujo normas sobre contribuciones especiales e impuestos territoriales, pero sólo en sus artículos 39 y 53 se ocupó de la contribución de contratos de obra pública, prorrogando su vigencia por el término de tres (3) años.

Concluye así la administración, en la doctrina citada, que contrario a las apreciaciones de la actora, no importa cual fue posterior por cuanto en este caso prima que la Ley 1421 reviste mayor especialidad frente a la Ley 1430:

Atendiendo el criterio de especialidad, este Despacho concluye que el artículo 1º de la Ley 1421 de 2010 (promulgada en el Diario Oficial No. 47.930 del 21 de diciembre de 2010) prevalece sobre el artículo 53 de la Ley 1430 de 2010. En consecuencia, la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública consagrada en el artículo 6º de la Ley



1106 de 200, se entiende prorrogada **hasta el 21 de diciembre de 2014**¹³ (Negrilla fuera del texto).

Ahora bien, cabe resaltar que como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 1738 de 2014, específicamente el Parágrafo del artículo 8º, la vigencia de la contribución especial para contratos de obra pública o concesión se extendió de forma permanente.

ARTÍCULO 8o. DE LA VIGENCIA Y DEROGATORIA DE LA LEY. La presente ley tiene una vigencia de cuatro (4) años a partir de la fecha de su promulgación y deroga las demás disposiciones que le sean contrarias y el penúltimo inciso del artículo 6o de la Ley 1106 de 2006.

PARÁGRAFO. No estarán sometidos a la vigencia de la presente ley y tendrán una vigencia de carácter permanente los artículos 5º y 6º de la Ley 1106 de 2006, y los artículos 6o y 7o de la Ley 1421 de 2010”.

Así las cosas, es claro que a la luz de la doctrina oficial de la administración tributaria y, por supuesto, la normativa tributaria vigente no le asiste razón a la actora en la interpretación que expone sobre la pérdida de vigencia de la norma de la contribución y contrario a su planteamiento, la contribución sí se encontraba vigente para la época de los hechos, en consecuencia, se debía aplicar al contrato de obra pública 3802030.

4.1.3.6. La Resolución de Determinación está debidamente motivada

Basta una simple lectura de la Resolución de Determinación (folios 45 a 50 de los antecedentes administrativos) para concluir que, en efecto, se encuentra debidamente motivada. En ella, la administración expuso con suficiencia las razones de hecho y de derecho por las cuales resolvió determinar el valor de la Contribución por Contratos de Obra Pública, en la suma de \$407.839.000, correspondiente al 5% del valor total del Contrato No. 3802030 del 31 de julio de 2014, celebrado entre Ocesa y el Unión Temporal GSG Ingeniería de Proyectos.

Entre otras, el acto administrativo explico:

1. Los fundamentos legales que obligaban a Ocesa a efectuar la retención y el pago de la contribución.
2. El concepto de contrato de obra pública.
3. El concepto de entidad de derecho público.

¹³ DIAN. Concepto No. 041622 del 14 de julio de 2014.



4. El cobro de la contribución.
5. Las sanciones por no realizar la contribución.
6. El sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la tarifa y el agente retenedor.
7. El objeto del contrato de obra pública n.º 3802030 suscrito el 31 de julio de 2014. Siendo ello así, el acto administrativo abundó en análisis y fundamentos para determinar que Ocesa estaba obligada a retener y pagar la contribución de obra pública y lo cierto es que no lo hizo.

En este orden, no es cierto que el acto de determinación carezca de motivación y en consecuencia este cargo, igualmente, debe ser desestimado por el Despacho.

4.1.3.7. La Dian no contradice las decisiones que ha tomado en procesos de Determinación de la Contribución adelantados contra Ocesa.

Lo primero que debe advertirse, es que de una parte, las resoluciones aportadas por la demandante con la demanda se refieren a pronunciamientos sobre construcciones de descargaderos de carotanes en estaciones, obras civiles y mecánicas dentro de los tanques, obras de construcción, montajes pruebas y puestas de operación de facilidades de bombeo y sistemas complementarios; la construcción de obras de estabilización talud oriental Estación la Belleza; la construcción de obras civiles para la adecuación de la estación de rebombeo Paez, para el proyecto P-135.

De otra parte, el objeto del contrato cuya contribución se debate en el proceso a la ejecución de obras de movimiento de tierras, adecuación de áreas y construcción de vías en la Estación Granjita.

En este orden, la ejecución de obras de movimiento de tierras, adecuación de áreas y construcción de vías en la estación Granjita no tienen conexión con la actividad que desarrolla Ocesa, esto es el transporte de petróleo, por lo cual las resoluciones de la Dian, arrimadas al proceso por la demandante se refieren a hechos sustancialmente diferentes a los que se debaten en el presente proceso.

De ahí que tales resoluciones no pueden ser consideradas pertinentes y útiles toda vez que las mismas no guardan relación con los supuestos de hecho que se debaten en la presente actuación.



Sin perjuicio de lo anterior, reitero lo expresado en la SU del 25 de febrero de 2020 según la cual:

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

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

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

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

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

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

Ahora, si lo que pretende la actora es que sea acogido su argumento según el cual las obras relacionadas con movimientos de tierras o construcción de vías constituyen actividades de exploración y explotación o están relacionadas con tales actividades, en este sentido debería entonces concluirse que los contratos donde por ejemplo se construya un edificio donde funcione una nueva sede administrativa de Ocesa son contratos de exploración y explotación de hidrocarburos o que los contratos laborales de los trabajadores de Ocesa al estar relacionados directamente con la actividad que desarrolla esta entidad, igualmente deben ser considerados contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.

Si esta fuera la conclusión lo único cierto entonces sería que Ocesa sólo podría celebrar un tipo de contrato, el de exploración y explotación de hidrocarburos, en virtud de que todos están relacionados con el objeto social que esta desarrolla, situación que se opone a



la realidad material y jurídica así reconocida por la sentencia de unificación conforme a la cual la entidad puede celebrar diferentes tipos de contratos independientemente de la actividad principal que desarrolle.

En este orden, solicito al despacho, desestimar el presente cargo.

4.1.3.8. El contrato 3802030 es un contrato de obra pública gravado con la contribución.

El Consejo de Estado mediante sentencia de unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 estableció:

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

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

Ahora bien, afirma la actora que el contrato 3802030 no es un contrato de obra pública, por cuanto Ocesa no es una entidad de derecho público, toda vez que su régimen contractual no es el de la Ley 80 de 1993.

Dicho esto, me referiré a lo expresado por la sentencia de unificación sobre el contrato de obra pública como hecho generador de la contribución:

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

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

Textualmente dijo la Corte:

«[...] j Los contratos de obra pública a que se alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto



de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos con entidades de derecho público, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal [...]"

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

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

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

La Sentencia de Unificación establece que sin importar el régimen contractual de la entidad pública los factores relevantes para la causación de la contribución son: (i) que una de las partes del contrato sea una entidad pública y (ii) que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Sobre el primer elemento, esto es la naturaleza jurídica de Ocesa es claro que se trata de una sociedad de economía mixta con participación estatal superior al 50%. Al respecto, es preciso mencionar el literal a) del numeral 1º del artículo 2º de la Ley 80 de 1993 conforme al cual son entidades públicas, o como las denomina la Ley entidades estatales:

1o. Se denominan entidades estatales:

a) La Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el distrito capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, **las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%)**, así como las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles”. (Se resalta)

Amén de lo anterior, cabe mencionar que Ocesa y Ecopetrol comparten la misma naturaleza jurídica, esto es son sociedades de economía mixta con participación estatal superior al 50% y que ya la sentencia de Unificación del Consejo de Estado señaló expresamente la calidad de entidad de derecho público de Ecopetrol así:



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

Teniendo en cuenta el segundo de los elementos establecidos en la sentencia de unificación esto es que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 la Ley, es claro que el Contrato n.º **3802030** corresponde a uno de obra.

En efecto, la sentencia de unificación estableció en punto a los contratos de obra pública y los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos:

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

«Artículo 76. De los contratos de exploración y explotación de los recursos naturales. Los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables, así como los concernientes a la comercialización y demás actividades comerciales e industriales propias de las entidades estatales a las que correspondan las competencias para estos asuntos, continuarán rigiéndose por la legislación especial que les sea aplicable.

Las entidades estatales dedicadas a dichas actividades determinarán en sus reglamentos internos el procedimiento de selección de los contratistas, las cláusulas excepcionales que podrán pactarse, las cuantías y los trámites a que deben sujetarse.

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

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

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

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



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

En efecto, de acuerdo con las regulaciones contenidas en el Código de Petróleos, de Minas y en algunas disposiciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se encuentra que el contrato de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables tiene por objeto, fundamentalmente, la asignación de un área, para efectos y como su nombre lo indica determinar aspectos como la existencia, ubicación, reservas, calidad, etc. de los recursos naturales, y el posterior desarrollo, producción y venta de los recursos encontrados.

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

De modo que, se trata de tipologías contractuales distintas y plenamente identificables por sus características propias, que permiten establecer que el contrato referido en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 no es el mismo contrato de obra pública gravado con la contribución y, por esa razón, no se subsume dentro del ámbito del hecho generador dispuesto en la ley.

Algo semejante puede decirse respecto de las actividades que están delimitadas por la producción, venta, etc. de los recursos respectivos.

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

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

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



Finalmente, se pone de presente que a partir del Decreto 1760 de 2003, la competencia que tenía ECOPETROL SA para suscribir los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos fue asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Es decir, que en la actualidad ECOPETROLS.A. ya no suscribe los contratos de explotación y exploración de hidrocarburos.

3. Unificación de jurisprudencia

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

Para ello, fija las siguientes reglas jurisprudenciales:

1. Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.

2. Los contratos de obra pública y los contratos de que trata el artículo 76 de la Ley 80 de 1993 -contratos de exploración y explotación de recursos naturales, y las actividades comerciales e industriales, son dos categorías de contratos diferentes, en tanto tienen características y finalidades propias, que impiden que se trate de un mismo contrato.

3. La contribución no grava los contratos referidos en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, por cuanto no corresponden a los contratos de obra pública que son objeto de gravamen en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006”.

De lo expresado por el Consejo de Estado en la sentencia de unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 se colige:

1. Los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables son contratos diferentes a los contratos de obra pública, plenamente identificables por sus características propias.

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



3. Los contratos de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables no tienen el propósito de realizar actividades materiales para construir, reparar o mejorar ciertos bienes -como los contratos de obra pública-, sino que su finalidad es la de determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales, previa asignación de un área territorial.

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

Así las cosas, al efectuar un análisis de lo expuesto por la sentencia de unificación respecto del caso que nos ocupa se arriba a las siguientes conclusiones:

1. El contrato 3802030 no es un contrato de exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables por cuanto su objeto no es la asignación de un área, para efectos de determinar la existencia, ubicación, reservas, calidad, etc. de los recursos naturales, y el posterior desarrollo, producción y venta de los recursos encontrados. Basta una lectura del contrato para establecer sin duda alguna que su finalidad no es la de determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales, previa asignación de un área territorial

2. El contrato 3802030 es un contrato de obra pública de acuerdo con su objeto contractual y las demás estipulaciones contractuales.

3. Al ser un contrato de obra pública está gravado con la contribución independientemente de que el contrato haya sido celebrado por una entidad pública sujeta a un régimen especial de contratación e independientemente de que el objeto social de Ocesa sea el transporte de hidrocarburos o su actividad esté asociada a la actividad de exploración o explotación de hidrocarburos.

En relación con este último punto, me permito reiterar lo expresado en la SU del 25 de febrero de 2020 según la cual:

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



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

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

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

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

En conclusión, no prospera este cargo de apelación de la parte demandante”. (Se resalta)

A lo anterior se suma que la actividad de transporte de petróleo, a la que se dedica Ocesa, no constituye una actividad complementaria a la actividad de exploración y explotación petrolera como lo pretende hacer ver la demandante. Lo anterior teniendo en consideración que el Anexo 1 del Acuerdo No. 2 del 18 de mayo de 2017 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos señala que constituyen actividad complementaria a la exploración y explotación de Hidrocarburos: *“Las de prestación de servicios técnicos en las áreas de geociencias e ingeniería de petróleos, tales como geología; geofísica; geoquímica; perforación de pozos; producción; ingeniería de yacimientos; administración, operación y mantenimiento de campos, así como la realización de inversiones en estas actividades, todo en el sector de hidrocarburos”*.

En este orden, es preciso traer a colación nuevamente la normativa aplicable para los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos contemplado en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, el cual establece un régimen especial para esta clase de contratos, a efectos de determinar si el contrato a que se refiere el presente proceso, está enmarcado como actividades conexas, relacionadas o complementarias con las actividades de exploración y explotación de recursos no renovables como lo pretende hacer ver la actora.



Se tienen las siguientes normas aplicables:

- **El artículo 6 de la Ley 1106 de 2006**

Artículo 6°. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. Reglamentado por el Decreto Distrital 3461 de 2007. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:

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”

- **El Artículo 32 de la Ley 80 de 1993:**

Artículo 32. De Los Contratos Estatales. Son contratos estatales todos los 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, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación: 1. Contrato de obra. "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”

- **El Artículo 76 de la Ley 80 de 1993:**

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

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

En ningún caso habrá lugar a aprobaciones o revisiones administrativas por parte del Consejo de Ministros, el Consejo de Estado ni de los Tribunales Administrativos.” (Subrayado fuera del texto original)



- **Artículo 1° del Decreto 3164 del 6 de noviembre de 2003:**

Artículo 1°. Para los efectos del artículo 1° del Decreto 284 de 1957, constituyen labores propias y esenciales de la industria del petróleo las siguientes:

1. Los levantamientos geológicos, geofísicos, geodésicos, topográficos, destinados a la exploración y evaluación de yacimientos de hidrocarburos.
2. La operación de perforar pozos de hidrocarburos desde el inicio de la perforación hasta la terminación, completamiento o taponamiento del mismo.
3. La operación y reacondicionamiento de pozos de hidrocarburos.
4. La operación técnica de cerrar y abandonar un pozo que haya servido para la explotación de hidrocarburos, incluyendo los de inyección de fluidos para recuperación secundaria, pozos inyectoros de aguas residuales u otro cualquiera requerido para el manejo y desarrollo del campo.
5. La operación de los sistemas de recolección, separación, tratamiento, almacenamiento y transferencia de hidrocarburos.
6. La operación del sistema de bombeo y tuberías que conducen los hidrocarburos hasta los tanques de almacenamiento, y desde ahí a los puntos de embarque o de refinación.
7. La operación de facilidades de levantamiento artificial y las instalaciones de recuperación secundaria y terciaria de petróleo.
8. La operación de los sistemas de tratamiento térmico, eléctrico y químico que permitan hacer más fácil o económico el bombeo de petróleo.
9. La construcción, control, operación y mantenimiento técnico de los equipos y unidades de procesos propias de la refinación del petróleo.
10. La construcción, operación y mantenimiento técnico de las tuberías, tanques y bombas para transporte de petróleo crudo, productos intermedios y finales de las refinерías.

Parágrafo. Es entendido que las actividades de descontaminación ambiental que tengan que desarrollarse como consecuencia de daños ocasionados por actos dolosos, no son labores propias o esenciales de la industria del petróleo.”

- **El Anexo 1 del Acuerdo No. 2 del 18 de mayo de 2017 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, relativo a los términos, unidades y equivalencias empleados en el Reglamento de Contratación para Exploración y Explotación de Hidrocarburos.**

1. Significado de Términos

Actividades Inherentes o Complementarias a la Exploración y Explotación de Hidrocarburos: Las de prestación de servicios técnicos en las áreas de geociencias e ingeniería de petróleos, tales como geología; geofísica; geoquímica; perforación de Pozos; Producción; ingeniería de Yacimientos; administración, Operación y mantenimiento de Campos, así como la realización de inversiones en estas actividades, todo en el sector de Hidrocarburos.



Actividades Suplementarias: Aquellas adicionales al Programa de Exploración, propuestas por el Evaluador y aprobadas por la ANH durante la ejecución de Contratos de Evaluación Técnica, TEA. Deben ser ejecutadas por cuenta y riesgo de aquel.

Actividades Adicionales de Exploración: Conjunto de actividades y Operaciones de Exploración ofrecidas por los Proponentes, por encima del mínimo exigido por la ANH, que los Contratistas se comprometen a desarrollar por su cuenta y riesgo, junto con las inversiones que demande su cumplida, oportuna y eficiente ejecución”.

Teniendo en cuenta el régimen legal que se relacionó, corresponde definir cuál es la interpretación del artículo 76 de la ley 80 de 1993, para lo cual es preciso traer a colación el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Honorable Consejo de Estado, C.P. ENRIQUE JOSÉ ARBOLEDA PERDOMO, el día 8 de septiembre de 2005, mediante la cual dio respuesta a la consulta con radicado 11001-03-06-000-2005-01667-00(1667) propuesta por el Ministerio de Minas y Energía, donde señaló:

Entonces, en materia de contratos, a ECOPETROL se le aplicaban cuatro grupos de normas, a saber:

1. Por regla general, el derecho privado según los artículos 6° del Decreto 1050 y 31 del decreto 3130, ambos del año 1968.
2. En cuanto ejerciera funciones administrativas, se le aplicaba el derecho público, y en este orden de ideas el decreto ley 222 de 1983.
3. Los contratos de empréstito y de obras públicas de ésta entidad, se regían por el decreto ley 222 de 1983.
4. Los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, calificados como administrativos por el decreto ley 222 de 1983, se regían por las leyes especiales. Sin embargo, el decreto reglamentario 743 de 1975, sometió los contratos de asociación al derecho privado, y remitió al reglamento de la junta directiva de ECOPETROL, la regulación de los procesos de selección de los contratistas, las condiciones y los términos de dichos contratos.

Bajo este recuento, procede la Sala a interpretar la primera oración del artículo 76 de la ley 80 de 1993 en cuanto dice que 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”

En primer lugar se tiene que de los cuatro grupos de reglas aplicables a ECOPETROL en su contratación, sólo las últimas (**literal d**) pueden ser definidas como legislación especial, pues las demás formaban parte de las reglas generales aplicables a las empresas industriales y comerciales del estado y las reglas generales de los contratos de la administración.”
(Subrayado y negrilla fuera del texto original)



Como se observa, es contundente que la excepción del artículo 76 en los que respecta a la aplicación de una legislación especial, es exclusivamente para la celebración de contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y no para otra clase de negocios jurídicos donde se encuentran los contratos de obras públicas, como bien lo señaló la Sentencia de Unificación.

Teniendo en cuenta lo anterior, es claro que el contrato que se debate en el presente proceso NO es un contrato de exploración y explotación de hidrocarburos toda vez que su objeto contractual no se enmarca en ninguna de las actividades que a la luz de la normativa expuesta se consideran actividades propias o esenciales de la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos.

Tampoco el objeto contractual analizado en la presente actuación procesal hace parte de las actividades conexas, complementarias o relacionadas con la actividad de exploración o explotación de hidrocarburos, igualmente, a la luz del marco normativo expuesto.

Por lo anterior, resulta contrario al marco jurídico analizado pretender que el contrato debatido en la presente actuación sea considerado contrato de exploración y explotación de hidrocarburos para justificar la omisión de Ocensa de retener y pagar la contribución de obra pública de tal contrato, esa sí contraría a derecho.

En este orden, solicito al despacho desestimar el presente cargo.

4.1.3.8.1. De la sentencia del 9 de julio de 2021 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Con la demanda y la reforma de esta, la sociedad actora aporta la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida el pasado 9 de julio en la cual señaló que los contratos relacionados con actividades de restauración del medio ambiente, de construcción, reparación y mantenimiento de inmuebles que están involucrados en la industria petrolera y buscan mejorar el bienestar de los empleados y de las fuerzas militares y de policía que prestan seguridad en los campos petroleros son contratos conexas a la actividad de exploración y explotación petrolera.

Al respecto, es importante destacar que, la sentencia que pretende se aplique la demandante, es una sentencia de primera instancia que fue apelada en oportunidad y por ende no constituye precedente al no a ver adquirida firmeza.

Así mismo, es preciso señalar que, el artículo 10 del CPACA consagra: *“Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales,*



legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas”.

En este orden, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado refiriéndose al carácter que tienen las sentencias de unificación para las autoridades administrativas indicó:

Se entiende entonces que el principio de legalidad es mucho más amplio que la simple sujeción a la ley; comprende el sometimiento de las autoridades a la totalidad del ordenamiento jurídico, incluidas no sólo la ley y las disposiciones infra-legales, sino por sobre todo la Constitución misma, con sus reglas, valores, principios y derechos:

“14. Para asumir el primero de los aspectos citados, la Corte partió de la reconceptualización (sic) del principio de legalidad, al cual se encuentra sometido la actuación de los servidores públicos, la cual vincula el concepto “ley” u “orden jurídico” a la jurisprudencia como fuente formal de derecho. Para esa postura, en tanto diversas normas constitucionales obligan a que la actuación de las autoridades administrativas esté sometida al imperio de la ley, ello significa que dichos funcionarios están igualmente vinculados por las reglas de derecho positivo, como por las prescripciones que se originan de la armonización concreta que se obtiene en sede judicial, según se explicó en precedencia”.

De manera que en ese nuevo entendimiento del principio de legalidad, las autoridades administrativas están sujetas también a la interpretación que de las normas aplicables al caso hacen los órganos de cierre de cada jurisdicción, lo cual asegura la validez de sus decisiones y la plena efectividad de los derechos a la igualdad y a la seguridad jurídica:

“5.2.8 En cuanto al margen de libertad interpretativa de las autoridades administrativas, al momento de aplicar una norma a un caso en particular, ha señalado esta Corte que éstas se enfrentan a una gama de posibles interpretaciones, frente a las cuales deben aplicar la interpretación que se ajuste a la Constitución y a la ley, y que tal interpretación autorizada, última y unificada viene dada en materia legal por el máximo tribunal de casación en la jurisdicción ordinaria o Corte Suprema de Justicia, en el derecho administrativo por el Consejo de Estado y en materia constitucional por la Corte Constitucional. De esta manera, una vez establecida la interpretación de la ley y de la Constitución por los máximos Tribunales con competencias constitucionales y legales para ello, el operador administrativo se encuentra en la obligación de seguir y aplicar el precedente judicial, obligación que se torna absolutamente estricta cuando se trata de decisiones de control abstracto de constitucionalidad con efectos erga omnes.

Con base en este entendimiento del principio de legalidad administrativa, la jurisprudencia constitucional ha derivado varias reglas sobre la sujeción de la Administración a la



jurisprudencia de los órganos de cierre. En lo que se refiere a esta consulta, se destacan las siguientes:

(i) Las autoridades administrativas están obligadas a observar las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado en las que se han interpretado las normas aplicables al caso concreto:

La Corte reitera en esta oportunidad que todas las autoridades públicas, de carácter administrativo o judicial, de cualquier orden, nacional, regional o local, se encuentran sometidas a la Constitución y a la ley, y que como parte de esa sujeción, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las Altas Cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional.

(ii) El deber de observar las interpretaciones hechas por la Corte Constitucional y por el Consejo de Estado como órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, forma parte del debido proceso y del principio de legalidad al que se encuentran sujetas las autoridades administrativas; por tanto, su inobservancia afecta directamente la validez de las decisiones administrativas:

5.2.3 La jurisprudencia de esta Corte ha precisado que el respeto del precedente judicial por parte de las autoridades administrativas hace parte del respeto del debido proceso y del principio de legalidad en materia administrativa –art. 29, 121 y 122 Superiores-, en cuanto (i) las autoridades están sometidas al imperio de la Constitución y de la ley, y por tanto se encuentran obligadas a aplicar en todas sus actuaciones y decisiones administrativas la Constitución y la ley; (ii) el contenido y alcance de la Constitución y la ley es fijado por las altas Cortes, cuyas decisiones hacen tránsito a cosa juzgada y tienen fuerza vinculante; (iii) las decisiones de las autoridades administrativas no pueden ser arbitrarias y deben fundamentarse de manera objetiva y razonable; (iv) el desconocimiento del principio de legalidad implica la responsabilidad de los servidores públicos (art. 6 y 90 C.P.-; (v) las actuaciones y decisiones de las autoridades administrativas deben respetar la igualdad de todos ante la ley –art. 13 C.P.

(iii) El deber de motivación adecuada de los actos administrativos (artículos 29 C.P. y 42 CPACA) conlleva para las autoridades administrativas la obligación de considerar expresamente no sólo la normatividad aplicable al caso concreto, sino también la jurisprudencia de los órganos de cierre en que dichas normas se han interpretado:

En punto a este tema, ha resaltado que el debido proceso y el principio de legalidad que debe regir la administración pública, apareja la obligación de las autoridades administrativas de motivar sus propios actos, obligación que incluye el considerar explícita y razonadamente la doctrina judicial que sirve de fundamento para cada actuación y decisión. Lo anterior, en cuanto esto (i) garantiza la certeza por parte de los sujetos, partes y ciudadanos en relación con la ley y la jurisprudencia, (ii) asegura una interpretación y aplicación consistente y uniforme de las mismas, (iii) lo cual a su vez promueve la estabilidad social, la certeza, la seguridad jurídica, y la igualdad, evitando la arbitrariedad por parte de las autoridades administrativas.



(iv) Las autoridades administrativas no pueden invocar el principio de autonomía judicial del artículo 230 de la Constitución Política para defender un facultad de autonomía interpretativa de las normas; por tanto, en su caso, la vinculación a las sentencias de los órganos de cierre de la jurisdicción constitucional y contencioso administrativa es aún más estricta de lo que lo es para los propios jueces:

5.2.5 De otra parte, ha señalado esta Corte que las autoridades administrativas se encuentran siempre obligadas a respetar y aplicar el precedente judicial para los casos análogos o similares, ya que para estas autoridades no es válido el principio de autonomía o independencia, válido para los jueces, quienes pueden eventualmente apartarse del precedente judicial de manera excepcional y justificada. (Negrilla del texto original)

(v) La posibilidad de apartamiento del precedente judicial por las autoridades administrativas solo procede de manera excepcional y exige una carga rigurosa de argumentación que debe ser suficiente y motivada:

5.6.3. El deber legal de extensión jurisprudencial, dispuesto en la norma demandada, no desconoce la preeminencia de la Legislación como fuente de derecho para ejercer su función conforme a la Ley, al punto que la misma se halla en posibilidad de abstenerse de aplicar el precedente contenido en la sentencia de unificación del Consejo de Estado y negarse a la extensión de tal jurisprudencia -conforme a la ley-, apartamiento administrativo que tendrá que ser expreso y razonado.

6.2.4. Específicamente, en relación con las autoridades administrativas, la Corte aludió a la posibilidad del correlativo apartamiento administrativo, como posibilidad válida con que cuenta la administración para discutir los precedentes jurisprudenciales de los órganos judiciales de cierre y, con ello, sustraerse de la fuerza vinculante de los mismos, de manera excepcional y a través de un procedimiento exigente de argumentación.

(vi) En los casos en que aún no exista una interpretación aplicable al asunto o de que existan interpretaciones judiciales disímiles que no han sido unificadas, la Administración está obligada en todo caso a optar de manera motivada por la interpretación que mejor desarrolle los principios y valores constitucionales y la protección de los derechos reconocidos a las personas:

Adicionalmente, la jurisprudencia constitucional ha aclarado que en aquellos asuntos o materias que eventualmente no hayan sido interpretados y definidos previamente por la jurisprudencia, o respecto de los cuales existan criterios jurisprudenciales disímiles, las autoridades administrativas no gozan de un margen de apreciación absoluto, por cuanto se encuentran obligados a interpretar y aplicar las normas al caso en concreto de manera acorde y ajustada a la Constitución y a la ley, y ello de conformidad con los parámetros constitucionales y legales fijados por las altas Cortes, de manera que no desconozcan el sistema axiológico de la Constitución y de la ley y, los parámetros que los máximos tribunales ordinarios,



contenciosos y constitucionales hayan fijado para la interpretación de la Constitución y de la ley, interpretación de la Constitución y de la ley que debe hacerse de manera sistemática.

En síntesis, el margen de interpretación normativa de las autoridades administrativas está delimitado a su vez por la interpretación de los órganos de cierre de las distintas jurisdicciones en relación con la normatividad aplicable al caso concreto, lo cual incide también en la reducción de su discrecionalidad.

Por tanto, como a la Administración no le es aplicable el principio de autonomía judicial (artículo 230 C.P.), según ya se señaló, le resultará aún más exigente la carga de argumentación cuando pretenda apartarse del precedente judicial. En consecuencia, no se trata de una simple regla de opinabilidad administrativa sobre el precedente judicial aplicable y, por tanto, para que la objeción al precedente jurisprudencial resulte válida “deberá demostrarse que esa opción es imperiosa, en tanto concurren razones sustantivas y suficientes para adoptar esta postura, en tanto el arreglo jurisprudencial existente se muestra inaceptable”.

De la exposición realizada por el Consejo de Estado, es claro que una vez se profiere la sentencia de unificación, la jurisprudencia vincula y obliga a las autoridades y es criterio de interpretación de las normas que, en cualquiera de esos eventos, resulten aplicables.

Acceder a la pretensión de la apoderada en el sentido de desconocer la sentencia de unificación, pone a la administración tributaria, sencillamente, en una situación que conlleva el desconocimiento de uno de sus deberes, cual es adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado, con las consecuencias disciplinarias e incluso penales que tal desconocimiento acarrearía. No aplicar la sentencia de unificación acarrearía el desconocimiento de los deberes legales de la administración y de la reiterada y pacífica jurisprudencia administrativa y constitucional en punto al carácter vinculante de tales sentencias.

Ahora bien, en cuanto al carácter vinculante de los precedentes jurisprudenciales respecto de las autoridades judiciales, la Corte Constitucional ha establecido:

8.7. En estos términos, el precedente judicial permite tener un marco de referencia que permita realizar la garantía de igualdad, pues es evidente la complejidad pragmática que significa que los múltiples despachos judiciales que componen la función jurisdiccional en el vasto territorio y en las grandes cantidades de fallos que se producen, hagan efectiva la aplicación igualitaria de la ley desde una perspectiva relacional y que los usuarios de la administración de justicia puedan exigir tal derecho. Sin embargo, esta exigencia resulta posible y verificable a partir de la función que ejercen los órganos de cierre de la misma jurisdicción y de la fuerza vinculante de sus fallos, los cuales, además de administrar justicia en los casos particulares, establecen los criterios de coherencia y uniformidad en la práctica judicial que resultan vinculantes para los demás órganos que resuelvan casos similares.



8.8. Así las cosas, la vinculatoriedad de los funcionarios judiciales al precedente de las altas cortes en cada una de las jurisdicciones significa una garantía del derecho a la igualdad frente a la ley. Es decir, como lo ha indicado este Tribunal, “[r]econocerle fuerza vinculante a la jurisprudencia sentada por la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado [...] redundante en una mayor coherencia del sistema jurídico colombiano, lo cual no se contradice con imperativos de adaptación a los cambios sociales y económicos. De igual manera, la vinculatoriedad del precedente garantiza de mejor manera la vigencia del derecho a la igualdad ante la ley de los ciudadanos, por cuanto casos semejantes son fallados de igual manera. Así mismo, la sumisión de los jueces ordinarios a los precedentes sentados por las Altas Cortes asegura una mayor seguridad jurídica para el tráfico jurídico entre los particulares.

8.9. Por tanto, la obligatoriedad de la jurisprudencia de las altas cortes es una exigencia orientada a que las decisiones judiciales estén guiadas por un parámetro de igualdad, lo que, a su vez, confiere seguridad jurídica a la aplicación del Derecho y permite que los usuarios de la administración de justicia puedan tener confianza legítima sobre las normas que regulan sus relaciones jurídicas. Esto, en modo alguno significa desconocer el principio de independencia judicial consagrado en el artículo 228 Superior, pues los jueces en sus providencias pueden, en ciertos casos, y con la argumentación suficiente, apartarse del precedente fijado por las altas cortes. Esto, como lo ha establecido claramente esta Corporación, siempre y cuando la argumentación disidente del precedente se cumpla con dos requisitos a saber: “i) referirse al precedente anterior y ii) ofrecer un argumento suficiente para el abandono o cambio si en un caso se pretende fallar en un sentido contrario al anterior en situaciones fácticas similares, a fin de conjurar la arbitrariedad y asegurar el respeto al principio de igualdad.

8.10. Lo anterior encuentra sustento constitucional en el artículo 230 Superior, que se refiere al sometimiento de los jueces al imperio de la ley, toda vez que como esta Corte lo ha definido, la jurisprudencia no es un mero criterio auxiliar para los jueces, pues tal sometimiento al imperio de la ley supone observar la jurisprudencia de los órganos de cierre que definen los criterios de interpretación normativa, es decir de la Ley -en sentido amplio-, a cuyo imperio están sometidos los funcionarios judiciales. Y en el mismo sentido, este Tribunal ha establecido en relación con la administración, que su vinculación “se fundamenta en que la sujeción de las autoridades administrativas a la Constitución y a la ley, y en desarrollo de este mandato, el acatamiento del precedente judicial, constituye un presupuesto esencial del Estado Social y Constitucional de Derecho –art.1 CP-; y un desarrollo de los fines esenciales del Estado, tales como garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución –art.2-; de la jerarquía superior de la Constitución –art.4-; del mandato de sujeción consagrado expresamente en los artículos 6º, 121 y 123 CP; del debido proceso y principio de legalidad –art.29 CP; del derecho a la igualdad –art.13 CP-; del postulado de ceñimiento a la buena fe de las autoridades públicas –art.83 CP-; de los principios de la función administrativa –art. 209 CP-; de la fuerza vinculante del precedente



judicial contenida en el artículo 230 superior; así como de la fuerza vinculante del precedente constitucional contenido en el artículo 241 de la Carta Política”.¹⁴

Tal como lo advierte el Juez Constitucional, los jueces están obligados a respetar el precedente jurisprudencial con el propósito de garantizar los principios de igualdad, seguridad jurídica y confianza legítima de los usuarios del sistema de justicia, con fundamento en el artículo 230 de la Constitución Política.

Así mismo, la Corte en virtud del principio de independencia judicial, los jueces pueden apartarse del precedente jurisprudencial siempre que, con la suficiente carga argumentativa, fundamenten tal decisión.

En el caso que nos ocupa, es claro que la Sala del Tribunal con ponencia de la Magistrada Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda se apartó de la sentencia de unificación, expresando los siguientes motivos:

De los objetos contractuales referidos se puede concluir que aun cuando no se trata de contratos que directamente tienen por objeto la búsqueda o producción de hidrocarburos, en todo caso si se contraen a la ejecución de un conjunto de obras relacionadas con actividades de restauración del medio ambiente, de construcción, reparación y mantenimiento de unos inmuebles que están involucrados en la industria petrolera y buscan mejorar el bienestar de los empleados y de las fuerzas de policía y militares que prestan el servicio de seguridad dentro de los campos petrolíferos de ECOPETROL S.A.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que siendo posible establecer un criterio de conexidad entre la obra y la destinación del inmueble sobre el cual recaen los objetos contractuales, es por lo que el tribunal considera que no se configura el hecho generador de la contribución y, en consecuencia, no le correspondía a ECOPETROL S.A. retener al contratista el pago de la contribución de los contratos de obra pública.

Ahora, si bien en los citados contratos se dispuso la realización de obras civiles o la construcción de obras que implican un trabajo material sobre un inmueble, la Sala precisa que las actividades que se desarrollan a partir del objeto contractual no pueden entenderse en estricto sentido como un contrato de obra pública como lo pretende la demandada, sin estudiar la situación particular del presente caso, pues de la lectura de los objetos contractuales se desprende que no hay lugar a duda que la realización de obras civiles o mantenimientos allí señalados está íntimamente relacionada con el objeto social de ECOPETROL S.A., esto es, con las actividades comerciales, industriales concernientes a la explotación, exploración o refinación de los hidrocarburos propias de la sociedad demandante, tales como la realización de obras civiles para la adecuación y desarrollo de la infraestructura inmobiliaria de los campos de exploración y explotación de hidrocarburos, el servicio de mantenimiento de las

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia SU-611/17



instalaciones en las estaciones militares y de policía que presan servicios de seguridad a los campamentos de la sociedad, entre otros propios del sector minero y que se ejecutan en los campos petroleros, razón por la cual los contratos objeto de la determinación del tributo no se encuentran gravados con la contribución de contratos de obra pública. (...)” (Se resalta)

La Sala fundamenta su decisión en el hecho que aun cuando el objeto de los contratos consiste en la ejecución de un conjunto de obras relacionadas con actividades de construcción, reparación y mantenimiento de unos inmuebles tales obras están íntimamente relacionadas con el objeto social de Ecopetrol, por lo cual concluye que los contratos no están gravados con la contribución de obra pública.

Olvida la Sala que la sentencia de unificación se refirió a los contratos relacionados con la actividad de exploración y explotación petrolera estableciendo:

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

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

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

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

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

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

En conclusión, no prospera este cargo de apelación de la parte demandante”. (Se resalta)



Para el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo es claro que el hecho de que las obras se practiquen o se relacionen con bienes utilizados en la industria petrolera o en el bienestar de los empleados, no desconoce su naturaleza de contrato de obra pública, por cuanto no es posible aplicar un criterio de conexidad entre la obra y la destinación del inmueble.

Sin embargo, el Tribunal sí aplicó tal criterio de conexidad sin expresar con la suficiente carga argumentativa las razones por las cuales se apartaba de las consideraciones del Tribunal de cierre en lo contencioso administrativo.

Omite el Tribunal efectuar su análisis de cara al marco normativo aplicable a los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos señalado en párrafos precedentes, en particular el Decreto 3164 de 2003 y el Acuerdo No. 2 del 18 de mayo de 2017 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Tales normas consagran las reglas relativas a las actividades propias de la actividad petrolera y aquellas que se consideran relacionadas con dicha actividad.

Ninguna de las actividades señaladas en las disposiciones especiales considera que la construcción, reparación o mantenimiento de una obra civil para la ampliación de un casino o de una base militar o de policía es considerada ni una actividad esencial de la exploración y explotación de hidrocarburos ni una actividad relacionada a la exploración y explotación de hidrocarburos.

Y es que calificar una actividad como relacionada a la exploración y explotación de petróleos debería cuando menos considerar la comprensión, en primer lugar, de lo que se entiende por actividad de exploración y explotación de petróleos para luego sí concluir cuáles son sus actividades relacionadas.

Sin embargo, el Tribunal no efectúa tal análisis y desconociendo la sentencia de unificación arriba a las conclusiones expuestas, sin mayor carga argumentativa y en manifiesto desconocimiento de los principios de igualdad, seguridad jurídica y confianza legítima.

De ahí que, contrario a lo afirmado por la actora, la lectura que realiza mi representada de la sentencia de unificación del Consejo de Estado es la correcta, toda vez que dicha sentencia es absolutamente clara en determinar la naturaleza del contrato de obra pública en consideración al objeto del contrato y no en consideración al objeto social de la Entidad que lo celebra, como pretende hacerlo ver la demandante.

Expresamente establece la sentencia de unificación:



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

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

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

Es claro que según la sentencia de unificación el análisis que debe efectuarse para determinar si hay lugar al pago de la contribución es al contrato, su objeto, sus cláusulas y no a la actividad principal que desarrolle la entidad pública que lo suscriba, por cuanto independientemente de su objeto social la entidad desarrolla diferentes tipos de contratos.

El razonamiento que pretende la actora se realice en el presente caso, así como el efectuado por el Tribunal, desdibuja los diferentes tipos de contratos que en el ámbito comercial y civil pueden celebrar las personas. Pretender que todos los contratos que celebren las entidades dedicadas a la exploración o explotación de petróleo deben tipificarse como contratos relacionados con tal actividad es desconocer el marco jurídico propio de los contratos al margen del objeto social de los contratantes.

Y es que la actora sin sustento alguno diferente a que su objeto social es el transporte de petróleo ha afirmado que las obras civiles realizadas sobre inmuebles son contratos relacionados con la exploración y explotación de hidrocarburos, por lo cual tales contratos no están gravados con la contribución de obra pública.

En este orden, y siguiendo la línea argumentativa propuesta por la actora, los contratos en virtud de los cuales Ocesa ha comprado o vendido inmuebles son contratos relacionados con la actividad de exploración y explotación de petróleo y no contratos de compraventa; los contratos mediante los cuales vincula a sus trabajadores no son contratos de trabajo sino contratos de exploración y explotación de hidrocarburos; y así podríamos traer a colación un sinnúmero de tipologías contractuales, que según la hipótesis planteada por la actora deberían ser considerados de exploración y explotación de hidrocarburos por el simple hecho de que fueron celebrados por Ocesa, quien se dedica al transporte de petróleo, desnaturalizando la tipología contractual y desconociendo el régimen normativo aplicable a cada tipo de contrato.



Por lo expuesto, el contrato analizado en el presente asunto no es un contrato relacionado con la exploración y explotación de hidrocarburos, es un contrato de obra pública atendiendo su objeto y cláusulas contractuales y en ese orden está gravado con la contribución de obra pública, cuya retención no efectuó Ocesa, a pesar de que estaba obligada a hacerlo.

En virtud de lo anterior, solicito al Despacho desestimar el presente cargo.

4.1.3.9. La Dian aplicó su doctrina.

Sobre el particular es preciso señalar que la Administración Tributaria sí aplicó su doctrina pues, como explicó el Consejo de Estado en la ya citada sentencia SU 22473 del 25 de febrero de 2020, este concepto no expone que todos los contratos de empresas del sector de hidrocarburos estén exceptuados de la contribución.

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

Por tanto, no es que la Autoridad Tributaria solo hubiera tomado en cuenta la naturaleza de entidad de derecho público de Ocesa, sino que también revisó el objeto del contrato, encontrando que no estaba dentro de los supuestos del artículo 76 de la Ley 80.

Se reitera igualmente lo expresado en puntos anteriores en relación con la tipología del contrato celebrado por Ocesa en el presente asunto. Se trata de un contrato de obra pública y no de un contrato relacionado con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.

Por lo expuesto, solicito sean desestimados los argumentos de la actora.

4.1.3.10 La Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 debe aplicarse en el presente caso.

Amén de lo expuesto en precedencia sobre la aplicación de la sentencia de unificación en el presente asunto, es necesario señalar que el argumento de la demandante en punto a la aplicación retroactiva de la sentencia de unificación debe ser desestimado por cuanto en el presente asunto no ha operado la cosa juzgada en la medida en que el presente proceso se encuentra en control de legalidad en la jurisdicción en este proceso que apenas esta en su



etapa inicial, de tal manera que ante la ausencia de la adopción de decisión judicial definitiva en este caso es impreciso el demandante al pretender que se inaplique la sentencia de unificación por haberse configurado la cosa juzgada.

En efecto, la sentencia de unificación advierte que los casos respecto de los cuales ya ha operado la cosa juzgada, en virtud del principio de seguridad jurídica, resultan inmodificables. Ninguna otra salvedad hizo al respecto. De ahí que es admisible colegir que tratándose de aquellos asuntos que están siendo debatidos, o lo estaban al momento de proferir la decisión, en sede administrativa resulte plenamente aplicable el precedente jurisprudencial de unificación, como lo hizo la Administración Tributaria en el presente asunto.

No aplicar la sentencia de unificación acarrearía el desconocimiento de los deberes legales de la Administración y de la reiterada y pacífica jurisprudencia administrativa y constitucional en punto al carácter vinculante de tales sentencias.

En cuanto a los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe que considera vulnerados la actora con ocasión de la decisión adoptada por el Consejo de Estado en la sentencia de unificación valga señalar que tales principios no son absolutos.

En efecto, en el presente caso no existían actos o hechos de la Administración Tributaria concluyentes, inequívocos, verificables y objetivados que permitieran predecir con un alto grado de probabilidad o de certeza que las expectativas creadas por Ocesa en torno a la retención de la contribución de los contratos de obra pública se verían perturbada o frustrada como consecuencia del actuar sorpresivo de la Administración Tributaria.

Por el contrario, la Dian adelantó una actuación administrativa que culminó con la expedición de la resolución de determinación en la cual sustentó las razones por las cuales consideraba que el contrato celebrado era un contrato de obra pública y en consecuencia esa entidad era responsable de la retención y el pago de esta.

En este sentido, es claro que la contribución de los contratos de obra pública ha sido objeto de múltiples decisiones de la administración tributaria, en similar sentido, decisiones que fueron demandadas ante los Jueces de la República quienes en algunos de los casos fallaron a favor de los demandantes, como ocurrió en el caso de Ocesa, sin que ello suponga la consolidación de un derecho a perpetuidad, máxime si la aparente consolidación de ese derecho no deviene de una sentencia de unificación.

La aplicación uniforme de la jurisprudencia no es un obstáculo para replantear un criterio ya adoptado, pero sí comporta el cumplimiento de unas cargas de argumentación



aptas, que justifiquen el cambio de criterio, para implementar la nueva regla de derecho que se imponga respecto de la anterior. Tal es el caso de la sentencia de unificación cuestionada por la demandante, mediante la cual la Sala Plena del Consejo de Estado fundamenta fáctica y jurídicamente los motivos por los cuales considera que ocurre el hecho generador de la contribución del contrato de obra pública independientemente del régimen contractual de la entidad que lo celebre.

Valga señalar en este punto del debate, la siguiente sentencia de unificación de la Corte Constitucional sobre la confianza legítima:

Que el estado dé relativa certeza que crea el respeto de las decisiones judiciales previas "no debe ser sacralizado", porque la realización de la justicia es un valor de naturaleza superior, las normas jurídicas requieren que los jueces adecuen sus decisiones a las situaciones cambiantes, y los errores cometidos siempre demandan ser enmendados. En la sentencia SU-047 de 199, ya citada la Corte expuso que, aunque esencial en el Estado de derecho, el respeto por el precedente se supedita a la realización de la justicia material, que demanda cada caso concreto, a la necesidad de enmendar las equivocaciones del pasado, y al imperativo de adecuar las decisiones al contexto histórico en el que se profieren.

De ese modo no todas las decisiones de los jueces tienen la misma fuerza normativa, y la sujeción de éstos a la doctrina probable no implica que la interpretación de la ley deba permanecer inmutable¹⁵.

Lo anterior significa que, si bien es cierto el principio de confianza legítima estrechamente relacionado con los de seguridad jurídica y buena fe, debe ser respetado, también es cierto que este no constituye una “camisa de fuerza” que impida a los Jueces adecuar o ajustar sus decisiones a fin de que en el ejercicio de interpretación de la Ley se aproxime al noble ideal de justicia. En este sentido el cambio de posición del Consejo de Estado respecto de una decisión que resultaba favorable para Ocesa no puede ni debe constituir un infranqueable obstáculo para que resulte aplicable en este caso la decisión de dicha Corporación plasmada ni más ni menos que en una sentencia de unificación, que constituye fuente de derecho como lo ha reconocido el CPACA y la Corte Constitucional.

Con todo, es claro que la sentencia de unificación fijó el alcance del hecho generador del gravamen de conformidad con las normas vigentes para la época de los hechos. Siendo ello así, es claro que el régimen legal del contrato es el vigente al momento de su suscripción y que este no varió por virtud de la sentencia de la Sala Plena. En este sentido, siendo claro que el marco legal de la contribución estaba vigente para la época en que los mismos se celebraron les resulta plenamente aplicable tal contribución, atendiendo la disposición

¹⁵ Sentencia de Unificación 120/03. Corte Constitucional.



conforme a la cual en todo contrato se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración.

Por lo expuesto solicito denegar la solicitud de la actora.

4.1.3.11. La Contribución se liquidó correctamente.

De las pruebas allegadas por la actora no se encuentra ninguna que sustente su dicho, conforme al cual las actividades identificadas por ella como “Logística para construcción/Facilidades temporales” no constituyen actividades que deban ser gravadas con la contribución de obra pública, salvo su propio dicho.

En este orden, al carecer de sustento probatorio tal afirmación no es dable detraer de la contribución tales actividades.

Por lo anterior, solicito denegar el cargo de la actora.

4.1.4 Oposición a las pruebas solicitadas

En materia procesal, el propósito de las pruebas es demostrar los hechos que dieron origen a la controversia suscitada y que actualmente se ventila ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Por lo tanto, aquellas pruebas solicitadas por los extremos procesales que carezcan de pertinencia, conducencia y necesidad deben ser rechazadas por el operador judicial, con el fin de evitar que se menoscabe el principio de economía y celeridad. Al respecto, la Sección Quinta del Consejo de Estado destacó lo siguiente: “i) la conducencia consiste en que el medio probatorio propuesto sea adecuado para demostrar el hecho; ii) la pertinencia, por su parte, se fundamenta en que el hecho a demostrar tenga relación con los demás hechos que interesan al proceso. Por último, iii) la utilidad radica en que el hecho que se pretende demostrar con la prueba no debe estar ya demostrado con otro medio probatorio”.¹⁶

También, de conformidad con el numeral 10 del Artículo 180 del CPACA, se debe indicar que **solo se decretarán las pruebas solicitadas por las partes siempre y cuando sean necesarias para demostrar los hechos sobre los cuáles existe disconformidad.** Con base en lo anterior, las pruebas solicitadas por el demandante resultan innecesarias, dado que mi representada, en cumplimiento de lo previsto en el parágrafo 1 del Artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, remitió copia autentica del Expediente Administrativo el pasado 03 de mayo de 2022. No se puede perder de vista que la finalidad última que deben tener las pruebas que se

¹⁶ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN QUINTA. Auto 11001-03-28-000-2020-00049-00. (19, octubre, 2020). C.P. Rocío Araújo Oñate



adjuntan en un proceso contencioso es propender por probar los hechos sobre los cuales no hay claridad. Sin embargo, lo cierto es que, en el presente asunto, las pruebas que buscan aclarar la controversia ya reposan en el despacho de esta honorable colegiatura, pues fueron aportadas por la administración en su momento.

4.1.5. Condena en costas

El Artículo 188 del CPACA, relativo a la condena en costas en procesos cuya competencia está en cabeza de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dispone lo siguiente: “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código del Procedimiento Civil”¹⁷ [Énfasis añadido]. A partir de esto, se desprende que en la sentencia se dispondrá de la condena en costas en los términos establecidos en el Código General del Proceso. Sin embargo, las costas no se establecerán en aquellos procesos en los que se ventile un interés público. No obstante, “interés público”, desde un punto de vista etimológico, no se encuentra definido en ninguna norma legal; sin embargo, en el ordenamiento jurídico mucho se ha dicho al respecto. Dentro de las tantas menciones que se han realizado sobre el interés público, existe un común denominador cuando se trata de tributos: comportan un verdadero interés público. Esto es así porque, a través de los tributos, se garantiza la sostenibilidad fiscal y económica del Estado, sirven para el sostenimiento de los agentes del poder público y para redistribuir la riqueza.

La administración de los tributos de orden nacional implica no solo el cobro y el recaudo, si no la fiscalización y liquidación, Al respecto, la Corte Constitucional estableció lo siguiente:

“Así las cosas, por las funciones que el propio legislador le asigna a la DIAN, estas tienen relación "con el ejercicio de las libertades y derechos fundamentales de contenido económico que están consagrados en la Constitución Política", para lo cual se hace indispensable garantizar "la seguridad fiscal del estado colombiano y la protección del orden público económico nacional", conforme al Artículo 4º del Decreto 1071 de 1999, lo que justifica la calificación de "servicio público esencial" que se atribuye por el legislador al que se presta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”¹⁸.

En este sentido, si por el ejercicio de una función pública esencial que tiene como objetivo garantizar la seguridad fiscal del estado se entraba una discusión contencioso administrativa, no se puede negar que lo que se discute es de entero interés público, ya que, en últimas, se está discutiendo un menor o mayor pago de tributos. Estos últimos no entran a

¹⁷ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Op. cit.

¹⁸ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-725. (21, junio, 2000). M.P.: Alfredo Beltrán Sierra



engrosar el presupuesto de la administración de impuestos, sino que se destinan para las necesidades colombianas.

Sobre la base de lo anterior, se puede afirmar que los procesos en los que se discutan tributos tienen un interés público y, por lo tanto, en los términos del Artículo 188 del CPACA, no se puede determinar el pago de costas. En otros términos, el interés público en casos como la fiscalización de los tributos no se predica por el órgano que realiza la fiscalización —en este caso, la Dian—, sino por lo esencial de la función, esto es, garantizar la seguridad fiscal del Estado y la protección del orden público económico nacional a través de dicha fiscalización. Con esto, no se pretende afirmar que a la administración de impuestos nacionales no se le debe condenar en costas bajo un criterio subjetivo, es decir, por el simple hecho de ser un órgano administrativo Estatal, sino bajo un criterio funcional porque la entidad realiza actos que implican un interés público.

Con base en los anteriores argumentos, solicito al honorable tribunal negar la solicitud de condena en costas realizada por la demandante.

5. Petición

A partir de lo expuesto, es claro que los actos demandados fueron proferidos con observancia del ordenamiento jurídico aplicable. Contrario a lo señalado en la demanda y la reforma de esta, no se vulneraron derechos ni preceptos normativos, razones suficientes para declarar su legalidad. Por esto, solicito respetuosamente al honorable tribunal declarar que los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho.

En consecuencia, solicito que se denieguen en su totalidad las súplicas de la demanda y la reforma de esta, una vez sean analizadas las pruebas que obran en el expediente y los argumentos de hecho y de derecho expuestos, que serán ampliados y fundamentados en las siguientes etapas procesales.

6. Solicitud reconocimiento costas procesales a favor de la entidad

Se solicita reconocimiento de costas procesales, toda vez que, en relación con las agencias en derecho, es evidente que, por su naturaleza, estas se causan por comparecer como parte al proceso judicial, lo cual se documenta en las actuaciones que obran en el expediente del proceso. Lo anterior se fundamenta en el Artículo 188 del CPACA y en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP en relación con las erogaciones a título de expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, esta última, como los gastos en que la entidad incurre para ejercer la defensa legal de los intereses dentro del trámite judicial.



7. Pruebas

En cumplimiento de lo previsto en el párrafo 1 del Artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, en la oportunidad legal respectiva, a través de correo electrónico del 03 de mayo de 2022, la Dian remitió copia auténtica del expediente. Este último contiene los antecedentes administrativos de las actuaciones objeto del proceso mencionado en el epígrafe. Por lo tanto, solicito que sean tenidos en cuenta como prueba en el presente proceso.

8. Derecho

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 173 y 175 del CPACA.

9. Documentos anexos

- Poder otorgado con las formalidades de ley, junto con los anexos que demuestran la capacidad para actuar de quien lo otorga y de quien lo recibe
- Resolución n.º 000085 del 27 de agosto de 2021, a través de la cual se designa al doctor Andrés Fernando Pardo Quiroga como director operativo de grandes contribuyentes
- Acta de Posesión n.º 510 del 31 de agosto de 2021, suscrita por el director general, en la cual consta que el doctor Pardo Quiroga se encuentra en la planta de personal de la UAE - Dian como director operativo de grandes contribuyentes
- Resolución 000087 del 31 de agosto de 2021, a través de la cual se designa a la doctora María Teresa Forero Velásquez como funcionaria del despacho de la Subdirección Operativa Jurídica
- Resolución n.º 000091 del 03 de septiembre de 2021, por medio de la cual se adopta el modelo de gestión jurídica para la UAE Dian y se establecen las delegaciones para efectos de la representación en lo judicial y extrajudicial



10. Notificaciones

Mi representada y la suscrita recibiremos las notificaciones personales y/o comunicaciones procesales a que haya lugar en la página web www.dian.gov.co-Portal Web-Servicios a la Ciudadanía-opción de Notificaciones Judiciales, en el correo electrónico notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co y mforerov@dian.gov.co.

Atentamente,

María Teresa Forero Velásquez
C.C. 52.717.262 de Bogotá
T.P. 146.632 del C.S. de la J
Apoderada de la UAE Dian
Celular 322 9 06 99 11