Bogotá D.C.

Honorable Juez
Dra. ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUZGADO 42 ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL DE BOGOTÁ
Sección Cuarta
E. S. D.

EXPEDIENTE:	110013337042-2020-00216-00
DEMANDANTE:	OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA
NIT:	800.251.163-0
ACCIÓN:	Contenciosa
MEDIO DE CONTROL:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
DEMANDADO:	U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
DOMICILIO:	Bogotá D.C.
CONCEPTO:	Contribución de contrato de obra pública
ACTUACIÓN:	Contestación de la demanda
CUANTÍA:	$12.980.000.
NOTIFICACIÓN AUTO ADMISORIO:	4 de diciembre de 2020
ASUNTO:	Retención contribución de contratos de obra pública años gravables 2014 y 2015.

ELIZABETH YALILE LAMK NIETO, identificada con la cédula de ciudadanía No.60.340.521 de Cúcuta, abogada titulada y portadora de la Tarjeta Profesional No.78.804-D1 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando como apoderada de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, de conformidad con el poder conferido, por Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN, respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal previsto para ello en el artículo 247 del C.P.A.C.A, me permito dar contestación y oponerme a las pretensiones de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho instaurada por el **OLEODUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA**, por medio de la cual pretende:

"1. Primera: *Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, que han sido identificados al inicio de la demanda: (i) la Liquidación del Contrato 38019163, (ii) la Liquidación del Contrato 38023734, (iii) la Resolución del Recurso del Contrato 38019165 y (iv) la Resolución del Recurso del Contrato 38023736.*

2. Segunda: *Que, en virtud de la declaratoria de nulidad de los Actos Administrativos anteriormente referenciados, se restablezca en su derecho a Ocensa, determinando que esta Compañía no debía retener la Contribución de Contratos de Obra Pública por los contratos suscritos en los años gravables 2014 y 2015; y, con ello, que la Compañía no está obligada a pagar ninguna suma a la DIAN por concepto de dicha contribución, intereses, sanciones y actualizaciones, ni ningún otro concepto, respecto de los Contratos 3801916 del 22 de abril de 2014 y 3802373 del 22 de septiembre de 2015, suscritos con Rafael Guillermo Núñez Emiliani7 y Construcciones y Alquiler de Equipos la Roca SAS8, respectivamente".*

I. OPORTUNIDAD

De conformidad con lo establecido en los artículos 172 y 199 de la Ley 1437 de 2011, este último modificado por el artículo 612 de la Ley 1564 de 2012, de la demanda se correrá traslado a las partes por el término de 30 días, contados a partir del vencimiento del término común de los 25 días después de surtida la última notificación personal del auto admisorio de la demanda a las partes.

En el presente caso, el auto admisorio de la demanda y la demanda fueron notificados a la demandada conforme con lo establecido en los artículos 197 a 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 612 del Código General del Proceso, mediante correo electrónico el 4 de diciembre de 2020, razón por la cual el presente escrito de contestación se encuentra en el término legal establecido.

II. PRONUNCIAMIENTO SOBRE LOS HECHOS DE LA DEMANDA

A continuación, me pronuncio sobre cada uno de los hechos de la demanda, en el orden en que fueron planteados en tal escrito:

Hecho No. 1.1: No es un hecho. En efecto, se trata de la manifestación hecha por el demandante respecto del objeto social de OCENSA, teniendo en consideración que del certificado de existencia y representación legal de la Compañía, contrario a lo afirmado por el demandante, no se colige la existencia de diez estaciones de bombeo o de un tubo que atraviese las cordilleras colombianas para disponer los crudos a la refinería de Barrancabermeja, entre otras.

Hecho No. 1.2: No es un hecho. En efecto, se trata de la manifestación hecha por el demandante respecto de los "elementos" de la infraestructura de OCENSA, que considera importantes, esenciales o imprescindibles.

Hecho No. 1.3: No es cierto. En primer lugar al examinar la propuesta presentada por el señor Rafael Nuñez Emiliani se observa que su objeto es exclusivamente: "CONSTRUCCIÓN DE PERGOLAS DE ACCESO EN LA PORTERÍA PRINCIPAL DEL TERMINAL COVEÑAS". Tampoco es cierto que la propuesta para la instalación de las pérgolas sea de $30.362.230. Dicho valor corresponde a una propuesta alternativa, según se lee de este documento, para "*tubería de 1 ½ rolado".* Según la propuesta, el valor de la construcción de las pérgolas fue de $31.289.331 más IVA.

En segundo lugar, de conformidad con los antecedentes administrativos, el objeto de la Orden de Servicio 3801916 era: "*EL CONTRATISTA se obliga para con LA COMPAÑÍA a prestar con sus propios medios, personal y equipo, en forma independiente y con plena autonomía técnica, administrativa y financiera, hasta su total terminación,* ***las obras de Construcción de Cubierta de Acceso en la Portería Principal del Terminal Coveñas****",* por un valor de $31.289.331 más IVA. (Negrilla fuera del texto)

De la cláusula tercera de la orden de servicio, referente a los valores unitarios, se lee:

ITEM	ACTIVIDAD	VR UNITARIO	VR TOTAL
1	Fabricación de estructuras	$7.058.470	$7.058.470
2	Adecuación área civil	$3.297.939	$3.297.939
3	Instalación de estructuras y soportes	$5.828.225	$5.828.225
4	Instalación de cubierta en placa de policarbonato	$7.578.678	$7.578.678
5	Construcción de mesa en portería auxiliar	$2.753.072	$2.753.072

Hecho No. 1.4: De conformidad con los antecedentes administrativos, lo cierto es que entre OCENSA y Construcciones y Alquiler de Equipos La Roca SAS se celebró **un contrato de obra,** el 22 de septiembre de 2015**,** identificado con el No. 3802373, por medio del cual el Contratista se obliga a ejecutar las obras de construcción de talleres de mantenimiento y oficinas de la estación Cusiana, por valor de $259.598.258 más IVA.

Hecho No. 2.1: De conformidad con los antecedentes administrativos, lo cierto es que el 9 de mayo de 2017, mediante Auto de Apertura No. 312412017000071, la DIAN ordenó iniciar una investigación a Ocensa dentro del programa contribución especial respecto del Contrato No. 3801916, suscrito con Rafael Núñez Emiliani y no respecto del contrato de obra celebrado con Construcciones y Alquiler de Equipos La Roca SAS.

El auto de apertura mediante el cual se ordena iniciar investigación a OCENSA con ocasión del contrato de obra celebrado con Construcciones y Alquiler de Equipos La Roca SAS, corresponde al Auto de Apertura No. 312412017000079 del 9 de mayo de 2017.

Hecho No. 2.2: Es parcialmente cierto. Lo cierto es que según los antecedentes administrativos, respecto del contrato de obra No. 3802373, fue mediante auto de organización 001717 del 31 de mayo de 2019 que la Administración Tributaria trasladó del expediente CN 2014 2016 000 150, información relacionada con el referido contrato.

Hecho No. 2.3. Es cierto.

Hecho. No. 2.4. Es parcialmente cierto. De conformidad con los antecedentes administrativos el recurso de reconsideración fue presentado por OCENSA el 17 de **mayo** de 2019 y no el 17 de marzo como lo señala el demandante. Tampoco es cierto que el recurso haya sido negado, el recurso fue admitido y resuelto en el sentido de confirmar la Resolución de Determinación No. 312412019000002 del 18 de marzo de 2019.

Hecho No. 2.5. Es cierto.

Hecho No.2.6. Es parcialmente cierto. El recurso de reconsideración presentado por OCENSA contra la Resolución de Determinación de la Contribución por Contratos de Obra Pública No.312412019000011del 19 de noviembre de 2019, correspondiente a la contribución de obra pública del contrato No. 3802373 del 22 de septiembre de 2015 no fue negado. Dicho recurso fue admitido y resuelto mediante la Resolución No. 647-312362020000002 del 27 de julio de 2020.

Hechos No. 3.1., 3.2., 3.3. No son hechos. Son apreciaciones de la actora en los que manifiesta sus motivos de inconformidad con ocasión de la jurisprudencia del Consejo de Estado en punto a la contribución en los contratos de obra pública. Lo único cierto es que mediante Sentencia de Unificación No. 22473 del 25 de febrero de 2020 el Consejo de Estado falló a favor de la Administración Tributaria. Sobre este punto ahondaré en el capítulo V del presente escrito relativo a la Fundamentación Fáctica y Jurídica de la Defensa.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

A. Normas consideradas violadas:

Considera la demandante que con la expedición de los actos administrativos se violaron las siguientes normas: los artículos 29 de la Constitución Política y 42 y 137 del CPACA; los artículos 6 de la Ley 1106 de 2006, 32 y 76 de la Ley 80 de 1993; los artículos 13, 29, 83 de la Constitución y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y de las Sentencias del Consejo de Estado con radicados 76001-23-31-000-2000-02513-01(IJ), 19957, 23018, 24608 y de la Corte Constitucional T-416 de 2016, entre otras; los artículos 25, 99, 110 del Código de Comercio, y Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos); los artículos 264 de la Ley 223, 113 de la Ley 1943 y 131 de la Ley 2010.

B. Concepto de violación:

Del texto de la demanda presentada por OCENSA, se evidencia que, para sustentar la solicitud de nulidad y restablecimiento del derecho, después de enunciar los hechos que considera importantes, la apoderada de la demandante argumenta como causales de anulación de los actos demandados lo siguiente:

1. Los Actos Administrativos deben ser anulados, porque fueron expedidos en abierta violación al debido proceso. La DIAN no expidió un acto preparatorio que le permitiera a la Compañía conocer con exactitud el monto del tributo que iba a liquidar y los fundamentos fácticos y jurídicos de esta decisión.

A juicio de la actora, la Administración Tributaria no expidió un acto preparatorio en el que constara la cuantificación precisa del tributo, la justificación de cada una de las cifras relevantes, y los fundamentos fácticos y jurídicos de la administración y considera que el Requerimiento de Información No. 312412017000001 del 23 de marzo de 2017 no constituye el acto preparatorio.

Menciona la sentencia de unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 y señala que aun cuando en la referida providencia, el Consejo de Estado avaló que un requerimiento de información, como el formulado a OCENSA, es un acto preparatorio, la apoderada considera que dicha sentencia no puede ser aplicada en este caso por cuanto: (i) la sentencia no estaba vigente para la época de los hechos; (ii) en la sentencia no se evidencia con claridad el contenido del acto previo; (iii) la sentencia no unificó jurisprudencia sobre el contenido del acto preparatorio.

2. La DIAN no tiene competencia para fiscalizar y liquidar la Contribución.

La demandante estima que la Ley no ha facultado a la DIAN para administrar la contribución o liquidarla administrativamente y que el Decreto 4048 de 2008 no puede ser fuente de tal atribución por cuanto no hay ley previa que previamente hubiere asignado competencia a la Dian.

Agrega que la administración de este tributo fue asignada al Ministerio del Interior y que si bien el Decreto 4048 le asignó competencia a la DIAN para administrar impuestos que no sean administrados por otras entidades, este asunto versa sobre una contribución especial que es diferente a un impuesto.

3. El Contrato 3801916 no encuadra en la definición de “obra” prevista en el artículo 32 de la Ley 80, porque no implica la realización de un trabajo material sobre un bien inmueble. En esos términos, de ninguna manera está gravado con la contribución, por no encuadrar en su hecho generador.

Manifiesta la actora que el hecho generador de la contribución es la suscripción de contratos de obra pública, en los términos establecidos en el artículo 32 de la Ley 80 y que de conformidad con el artículo 120 de la Ley 418 (modificado por el artículo 6° de la Ley 1106), el hecho generador de la contribución está compuesto por un elemento objetivo o material y uno subjetivo:

a) Objetivo/material: este elemento está asociado a la suscripción de “contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales”.

b) Subjetivo: este elemento se refiere a que los contratos de obra pública deben ser celebrados con entidades de derecho público del orden nacional, departamental o municipal.

A juicio de la actora en el contexto de la contribución, una "obra" debe ser entendida como una modificación o transformación estructural de un inmueble.

Para soportar su dicho menciona que el artículo 32 de la Ley 80 señala que 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." y que en este orden la condición esencial para calificar un contrato como de "obra" es que implique la realización de un "trabajo material" sobre un bien inmueble, con lo cual queda desvirtuado el argumento de la DIAN según el cual toda actividad desarrollada por una entidad estatal debe ser calificada como "obra" para efectos de la contribución.

Agrega que el Contrato 3801916, no es de obra bajo los términos previstos en el artículo 32 de la Ley 80, porque no se realizó un trabajo material sobre un inmueble es decir, no conlleva su transformación ni la modificación de su materia o forma.

Según la apoderada, el contrato se contrae a la entrega de un mobiliario (pérgolas y una mesa) con destino al terminal marítimo de Coveñas y que si bien es cierto que el contrato se refiere a la "construcción", no lo hace en el sentido de que se construyó un bien "inmueble". Por el contrario, esta palabra es usada para expresar que se diseñó y ensambló (construyó) un mobiliario (pérgola, mesa, mantenimiento, adecuación) con destino al terminal de Coveñas.

Concluye que el Contrato 3901916 no está gravado, porque no comporta una obra en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley 80 y que aun en caso de desestimarse este argumento, lo cierto es que este contrato tampoco estaría gravado, porque, al igual que el Contrato 3802373 pertenecen a una categoría contractual especial, ajena a la de los contratos de obra.

4. En este caso, no se puede aplicar retroactivamente la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 respecto de los Contratos 3901916 y 3802373, pues no se encontraba vigente al momento de los hechos. Por el contrario, se debe aplicar la línea jurisprudencial anterior, que resulta favorable para OCENSA, pero, sobre todo, que refleja la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80.

Señala la apoderada de la actora que en los recursos de reconsideración contra las Liquidaciones de los Contratos 3801916 y 3802373, OCENSA argumentó que dichos contratos no podían ser calificados como de obra bajo el artículo 32 de la Ley 80, en la medida en que pertenecen a una categoría especial de contratos, prevista en el artículo 76 de la Ley 80: contratos asociados a la exploración, explotación y transporte de recursos naturales. Esta posición fue aceptada por la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en un caso en el que OCENSA fue parte (Sentencia 23319 del 14 de julio de 2018).

Menciona que a pesar de la contundencia de esta jurisprudencia, la DIAN decidió no aplicarla en este caso y agrega: "*Para el efecto, en la Resolución del Recurso del Contrato 3801916 la DIAN señaló que las actividades previstas en este contrato no estaban asociadas al objeto social de Ocensa (transporte de petróleo), y por ello, no estaban cobijadas por el artículo 76. Por su parte, en la Resolución del Recurso del Contrato 3802373 la DIAN aplicó la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020, en la que el Consejo de Estado modificó la línea jurisprudencial pacífica y reiterada, que avalaba la posición de Ocensa. Y en su lugar, en la Sentencia de Unificación se determinó que los únicos contratos que pueden ser excluidos de la contribución bajo el artículo 76 de la Ley 80 son aquellos que tengan por objeto "determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales", concepto que, en términos prácticos, no incluye los contratos suscritos por Ocensa, y puede derivar en que éstos se encuentren gravados".*

Con base en lo anterior, estima la apoderada de la demandante que ni la DIAN ni el Señor Juez pueden aplicar retroactivamente la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 respecto de los Contratos 3901916 y 3802373 y que, por el contrario, se debe aplicar la línea jurisprudencial anterior, que resulta favorable para OCENSA, porque se encontraba vigente cuando fueron expedidos las Liquidaciones, pero, sobre todo, porque refleja la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80.

Menciona que de acuerdo con la Ley, la jurisprudencia y los tratados internacionales, los cambios en la jurisprudencia no pueden ser aplicados retroactivamente pues ello conllevaría a la violación de las más elementales garantías judiciales tales como: el debido proceso, el acceso a la administración de justicia, la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica, la buena fe y la confianza legítima.

En este orden, considera la actora que al haber sido expedida la sentencia de unificación del Consejo de Estado con posterioridad a la liquidación de los tributos, no puede ser aplicada retroactivamente y que en su lugar debe aplicarse la línea jurisprudencial anterior a dicha sentencia que era la vigente al momento en que fueron expedidas las liquidaciones y que, a su juicio, reflejan la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Cita, específicamente, la Sentencia con radicado No. 23319 del 14 de junio de 2018, en la cual el Consejo de Estado sostuvo que todos los contratos que celebró Ocensa en desarrollo de su objeto social estaban ligados a actividades de explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos), "circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública" y reitera su aplicación porque era la vigente al momento de la expedición de las liquidaciones y porque, a su juicio, constituye la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

5. En el caso concreto, los Contratos 3801916 y 3802373 no están gravados con la Contribución porque (i) están relacionados con la actividad de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos y, por ello, (ii) no pueden ser calificados como de "obra pública", a la luz del numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80.

Respecto del Contrato 3802373, reitera en este punto la apoderada de OCENSA, que está relacionado directamente con el transporte de petróleo; y con ello, a las actividades de exploración, explotación y comercialización de recursos naturales. En consecuencia, el Contrato no está gravado con la contribución.

En cuanto al Contrato 380191, manifiesta la apoderada, que está vinculado a la protección de la infraestructura de transporte de OCENSA, y por ello, está cobijado con el artículo 76 de la Ley 80.

Agrega que OCENSA es una sociedad con una única empresa y objeto (transporte de petróleo crudo por oleoductos). Por lo tanto, todos los actos y contratos que celebre están íntima y directamente relacionados con esta actividad y, por consiguiente, no están gravados con la contribución, en virtud del Artículo 76 de la Ley 80.

6. La DIAN no aplicó su doctrina, a pesar de que estaba obligada a hacerlo.

Estima la apoderada de la actora que de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 (vigente en la época de los hechos), la DIAN no puede objetar la conducta de los contribuyentes cuando ésta se encuentra amparada en doctrina oficial de esta entidad y que en el caso concreto, la DIAN ha aceptado que no se encuentran gravados con la contribución los contratos asociados a las actividades de exploración y explotación de petróleo, lo cual incluye su transporte, específicamente, en el Concepto 48027 de 2014.

7. La DIAN no puede liquidar la contribución por el año gravable 2014, en lo que respecta al Contrato 3801916, ya que para ese año el tributo no se encontraba vigente.

Seña la apoderada de la actora que el 21 de diciembre de 2010, el Congreso de la República expidió la Ley 1421 de 2010. Allí se prorrogaron por 4 años los artículos de las Leyes 418 de 2016 y 1106 de 2006, entre los cuales se encontraban los que regulaban la Contribución, teniendo en cuenta que éstos tenían una vigencia transitoria.

Posteriormente, el 29 de diciembre de 2010, el Congreso de la República expidió la Ley 1430, que incluía una reforma tributaria con modificaciones a diferentes tributos del orden nacional. En concreto, en el artículo 53 se incluyó una disposición especial respecto de la vigencia de la Contribución, lo cual, a su juicio, conllevó a la derogatoria tácita de la vigencia que había establecido la Ley 1421 para la Contribución. Por lo tanto, conforme con el artículo 53 de la Ley 1430, la contribución de obra pública perdió vigencia a partir del 29 de diciembre de 2013 (3 años después de la expedición de esta Ley).

En esa medida, la DIAN no podía aplicar la Contribución respecto del Contrato 3801916, pues este fue suscrito en abril de 2014, y la contribución perdió vigencia a partir del 29 de diciembre de 2013, de acuerdo con la Ley 1430.

8. OCENSA no se rige por la Ley 80 de 1993. Por lo tanto, ninguno de las tipologías contractuales previstas en esa Ley -incluida la de “obra pública- puede servir de base para determinar la naturaleza de los contratos que celebre OCENSA.

La apoderada de la demandante estima que los Contratos suscritos por OCENSA no pueden estar sujetos a la contribución, en la medida en que:

a) De conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 y la Sentencia C-1153 de 2011 de la Corte Constitucional, la contribución grava los contratos de "obra pública" definidos en el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80, suscritos por entidades de derecho público.

b) No obstante, OCENSA no es una entidad de derecho público, en la medida en que no está regida por la Ley 80 – Estatuto General de Contratación.

c) Además, ninguna de las tipologías contractuales definidas en esa Ley -incluida la de "obra pública"- pueden servir de fundamento para determinar la naturaleza de los contratos que celebre OCENSA, en la medida en que esta sociedad no está sujeta a la Ley 80 por ninguno de los contratos que celebre en desarrollo de su objeto social exclusivo de transporte de petróleo.

IV. OPOSICIÓN A LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA

De manera respetuosa me opongo a cada una de las pretensiones de la demanda, teniendo en cuenta que, contrario a lo afirmado por la apoderada de la demandante, mi representada profirió los actos cuestionados ajustando su actuación a las normas sustanciales y procesales vigentes, sin violación de disposición jurídica alguna, tal como lo sustento a continuación.

V. FUNDAMENTACIÓN FÁCTICA Y JURÍDICA DE LA DEFENSA

Disiento de los argumentos de la demanda expuestos, pues contrario a lo señalado por la apoderada de la parte actora, la Administración Tributaria profirió los actos administrativos acusados ante su Despacho, en observancia del ordenamiento jurídico aplicable, por lo cual mi representada se mantiene en los planteamientos expuestos en los actos administrativos demandados, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

Sobre el concepto de violación.

La apoderada de la demandante considera que con los actos administrativos demandados mi representada vulneró las siguientes disposiciones normativas: los artículos 29 de la Constitución Política y 42 y 137 del CPACA; los artículos 6 de la Ley 1106 de 2006, 32 y 76 de la Ley 80 de 1993; los artículos 13, 29, 83 de la Constitución y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y de las Sentencias del Consejo de Estado con radicados 76001-23-31-000-2000-02513-01(IJ), 19957, 23018, 24608 y de la Corte Constitucional T-416 de 2016, entre otras; los artículos 25, 99, 110 del Código de Comercio, y Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos); los artículos 264 de la Ley 223, 113 de la Ley 1943 y 131 de la Ley 2010.

Lo anterior por cuanto afirma que en el presente caso los Contratos Nos. 3801916 y 3802371 no se encuentran gravados con la contribución de obra pública, bajo el entendido de que tales contratos corresponden 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.

Por su parte, mi representada sostiene que en el presente caso los contratos Nos. 3801916 y 380237 son contratos de obra pública teniendo en consideración que el hecho generador del tributo se configura cuando el contrato de obra se celebra con cualquier entidad de derecho público independientemente de su régimen contractual, tal como lo ha afirmado el Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación 22473 y que en este orden tales contratos están sujetos a la contribución por contratos de obra pública.

En ese sentido, la Litis se centra en determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Tributaria determinó y confirmó la contribución de los contratos de obra pública Nos. 3801916 y 380237.

De acuerdo con lo anterior, a continuación, presentó los argumentos de oposición a los cargos formulados por la actora contra los actos demandados, que demuestran que los mismos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente, por lo que solicito sean denegados todos y cada uno de los cargos con base en los siguientes argumentos.

1. Sobre la presunta violación al debido proceso por cuanto la Administración Tributaria no expidió un acto preparatorio que le permitiera a OCENSA conocer con exactitud el monto del tributo que iba a liquidar y los fundamentos fácticos y jurídicos de esta decisión.

A juicio de la actora, la Administración Tributaria no expidió un acto preparatorio en el que constara la cuantificación precisa del tributo, la justificación de cada una de las cifras relevantes, y los fundamentos fácticos y jurídicos de la administración y considera que el Requerimiento de Información No. 312412017000001 del 23 de marzo de 2017 no constituye el acto preparatorio.

Menciona la sentencia de unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 y señala que aun cuando en la referida providencia, el Consejo de Estado avaló que un requerimiento de información, como el formulado a OCENSA, es un acto preparatorio, la apoderada considera que dicha sentencia no puede ser aplicada en este caso por cuanto: (i) la sentencia no estaba vigente para la época de los hechos; (ii) en la sentencia no se evidencia con claridad el contenido del acto previo; (iii) la sentencia no unificó jurisprudencia sobre el contenido del acto preparatorio.

Al respecto resulta pertinente indicar que, tal como se advierte de los actos administrativos demandados referentes al contrato de obra pública No. 3802373 y 3801916, la Administración Tributaria envió requerimiento ordinario a la actora, el 23 de marzo de 2017, el cual fue respondido por el señor Carlos Andrés Teófilo Pineda Estrada, en su calidad de apoderado general de OCENSA, el 17 de abril de 2017.

En su respuesta, el apoderado general de OCENSA manifiesta 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%.

Señala igualmente que OCENSA se rige por leyes comerciales y especiales y cita el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, agregando que OCENSA 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.

A lo anterior se suma que la actora interpuso recurso de reconsideración contra el acto de determinación de la contribución.

Es claro, que los antecedentes administrativos dan cuenta del hecho incontrovertible que OCENSA 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.

Ahora, es preciso recordar que de conformidad con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, OCENSA, en calidad de responsable del tributo, debió remitir a la DIAN copia del recibo de consignación y una relación donde conste el nombre del contratista, el objeto y el valor de los contratos.

No obstante, OCENSA omitió el cumplimiento de tal obligación, por lo cual la Administración Tributaria remitió requerimiento por cada uno de los contratos de obra de que trata el presente asunto, en el que le informó que respecto de esos contratos había incumplido el deber de retener y consignar la contribución de obra pública.

En el acto administrativo se indicó lo siguiente:

«De conformidad con lo señalado en la Ley 1738 del 18 de diciembre de 2014, en la que se prorroga la Ley 1106 de 2006, inciso primero del artículo 6º cuyo texto reza "todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición ... ".

En armonía con el Decreto 3461 de 2007, la sociedad OLEODUCTO CENTRAL S.A. se encontraba en la obligación de retener y pagar la contribución especial del 5% del valor total de los contratos de obra pública y sus respectivas adiciones, celebrados a partir de la vigencia de la ley.

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 1º de enero al 31 de diciembre del año 2014 y 1º de enero al 31 de diciembre de 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 (..)". (Se resalta)

Frente a estos actos, tal como se señaló en precedencia OCENSA 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 las resoluciones de determinación de la contribución, contra las cuales OCENSA interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante las resoluciones que confirmaron la liquidación del tributo.

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 oficio en el que le informó a OCENSA que había omitido la obligación tributaria de retener y pagar la contribución de obra pública respecto de los contratos 3802373 y 3801916.

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 OCENSA 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 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 Administración Tributaria 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.

En cuanto a las apreciaciones de la apoderada en punto a que si bien la sentencia de unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 avaló que un requerimiento de información, como el formulado a OCENSA, es un acto preparatorio, considera que dicha sentencia no puede ser aplicada en este caso por cuanto: (i) la sentencia no estaba vigente para la época de los hechos; (ii) en la sentencia no se evidencia con claridad el contenido del acto previo; (iii) la sentencia no unificó jurisprudencia sobre el contenido del acto preparatorio, resulta procedente señalar en primera instancia que, contrario a lo afirmado por la apoderada de la demandante, 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.

En efecto, la referida sentencia de unificación precisa:

"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 ECOPETROLS.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 ECOPETROLS.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".

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 oficio le permitió al contribuyente, como en efecto lo hizo, controvertir su condición de responsable del tributo.

En lo que atañe a la aplicación de la sentencia, es preciso manifestar que lo cierto es que la sentencia de unificación se encuentra en firme y que tal como se expondrá más adelante la sentencia de unificación del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2020 resulta plenamente aplicable en el presente asunto.

2. La DIAN no tiene competencia para fiscalizar y liquidar la Contribución.

La demandante estima que la Ley no ha facultado a la DIAN para administrar la contribución o liquidarla administrativamente y que el Decreto 4048 de 2008 no puede ser fuente de tal atribución por cuanto no hay ley previa que hubiere asignado competencia a la Dian.

Agrega que la administración de este tributo fue asignada al Ministerio del Interior y que si bien el Decreto 4048 le asignó competencia a la DIAN para administrar impuestos que no sean administrados por otras entidades, este asunto versa sobre una contribución especial que es diferente a un impuesto.

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 No. 079017 del 27 de octubre de 2010.

Valga advertir que de conformidad con las sentencias C-O83 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 la 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.

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:

- 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*)*

- 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 conmoción interior, para hacer frente a la perturbación del orden público. (…)"

La Ley 1106 de 2006, que prorroga 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 6º 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 6º 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: se trata de un tributo que se cobra al contribuyente sin consideración a un beneficio directo recibido del Estado y 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 1º del Decreto 4048 de 2008, es perfectamente incluible el gravamen de que trata el artículo 6º 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 3º 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 impuestos…",* 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[1]- 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...

[1] 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.

(...) 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".* (Se resalta)

Ahora bien, frente a la facultad para expedir las resoluciones de determinación acusadas, está expresamente prevista en el artículo 691 Estatuto Tributario, según el cual la competencia para proferirlos 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. (…)"

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.

3. El Contrato 3801916 no encuadra en la definición de "obra" prevista en el artículo 32 de la Ley 80, porque no implica la realización de un trabajo material sobre un bien inmueble. En esos términos, de ninguna manera está gravado con la contribución, por no encuadrar en su hecho generador.

Manifiesta la actora que el hecho generador de la contribución es la suscripción de contratos de obra pública, en los términos establecidos en el artículo 32 de la Ley 80 y que de conformidad con el artículo 120 de la Ley 418 (modificado por el artículo 6° de la Ley 1106), el hecho generador de la contribución está compuesto por un elemento objetivo o material y uno subjetivo:

a) Objetivo/material: este elemento está asociado a la suscripción de "contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales".

b) Subjetivo: este elemento se refiere a que los contratos de obra pública deben ser celebrados con entidades de derecho público del orden nacional, departamental o municipal.

A juicio de la actora en el contexto de la contribución, una "obra" debe ser entendida como una modificación o transformación estructural de un inmueble.

Para soportar su dicho menciona que el artículo 32 de la Ley 80 señala que 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." y que en este orden la condición esencial para calificar un contrato como de "obra" es que implique la realización de un "trabajo material" sobre un bien inmueble, con lo cual queda desvirtuado el argumento de la DIAN según el cual toda actividad desarrollada por una entidad estatal debe ser calificada como "obra" para efectos de la contribución.

Agrega que el Contrato 3801916, no es de obra bajo los términos previstos en el artículo 32 de la Ley 80, porque no se realizó un trabajo material sobre un inmueble es decir, no conlleva su transformación ni la modificación de su materia o forma.

Según la apoderada, el contrato se contrae a la entrega de un mobiliario (pérgolas y una mesa) con destino al terminal marítimo de Coveñas y que si bien es cierto que el contrato se refiere a la "construcción", no lo hace en el sentido de que se construyó un bien "inmueble". Por el contrario, esta palabra es usada para expresar que se diseñó y ensambló (construyó) un mobiliario (pérgola, mesa, mantenimiento, adecuación) con destino al terminal de Coveñas.

Concluye que el Contrato 3801916 no está gravado, porque no comporta una obra en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley 80 y que aun en caso de desestimarse este argumento, lo cierto es que este contrato tampoco estaría gravado, porque, al igual que el Contrato 3802373 pertenecen a una categoría contractual especial, ajena a la de los contratos de obra.

Señala la actora que de conformidad con el artículo 120 de la Ley 418 (modificado por el artículo 6° de la Ley 1106), el hecho generador de la contribución está compuesto por un elemento objetivo o material y uno subjetivo:

a) Objetivo/material: este elemento está asociado a la suscripción de "contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales".

b) Subjetivo: este elemento se refiere a que los contratos de obra pública deben ser celebrados con entidades de derecho público del orden nacional, departamental o municipal.

Lo expresado por la apoderada de OCENSA es completamente contrario a la realidad de lo expresado por la norma por cuanto en primer lugar esta no menciona o se refiere a un elemento objetivo o material y otro subjetivo. Se trata pues, del dicho de la actora que no obedece a la realidad del texto normativo.

En segundo lugar tampoco es cierto que el texto de la norma circunscriba, el llamado por la actora elemento objetivo o material, a la suscripción de contratos de obra pública y de concesión exclusivamente para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales.

El referido artículo prevé:

"ARTÍCULO 120. *Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006. El nuevo texto es el siguiente: Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.*

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

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

La lectura de esta disposición es clara en cuanto a que el inciso primero establece que los contratos de obra pública o sus adiciones, sin distinción alguna, celebrados con entidades de derecho público, sin distinción alguna, deberán pagar una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del contrato o de su adición.

Ahora, el inciso segundo ya no se refiere a los contratos de obra pública sino a las concesiones[2]. Valga advertir que el contrato de concesión es un contrato diferente del contrato de obra pública, tal como lo establece el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Respecto de este tipo de contrato, dicho inciso consagra que **las concesiones** de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

En este sentido, es evidente que el inciso segundo de la disposición analizada, aborda un contrato diferente al de obra pública, cual es el contrato de concesión respecto del cual establece una tasa diferente a la establecida para la contribución de los contratos de obra pública, por lo cual reitero que es contrario al texto normativo lo afirmado por la demandante en punto a que la norma se refiere exclusivamente a contratos de obra pública para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales.

Ahora sin perjuicio de la distinción que pretende hacer la actora sobre el elemento objetivo y subjetivo de la disposición analizada, es preciso señalar que la SU 22473 del 25 de febrero se refirió a tales elementos así:

"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 3801916 no es un contrato de obra pública.

---

[2] Ley 80 de 1993. Artículo 32 Num. 4o. Contrato de Concesión: "*Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden".*

Lo primero que debe advertirse es que tal argumento se circunscribe a dicho contrato, y no al contrato 3802373 por cuanto es palmario que este contrato es de obra pública según lo denominó la propia sociedad contratista al celebrar el contrato con Construcciones y Alquiler de Equipos la Roca SAS.

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 ibídem, 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 OCENSA 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 OCENSA 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, ECOPETROL S.A."

Teniendo en cuenta el segundo de los elementos establecidos en la sentencia de unificación ahondaremos en las razones por las cuales el Contrato No. 3802373 corresponde a uno de obra.

En primer lugar, de acuerdo a la Sentencia SU 22473 del 25 de febrero de 2020 y la C-1153 de 2008, los contratos de obra a que refiere el elemento objetivo del hecho generador son los descritos en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

"*ARTICULO 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."

De la lectura inicial, se concluye que dentro de esta norma también existen dos elementos, uno objetivo que es la realización material de cualquier trabajo sobre bienes inmuebles, incluida la construcción y el mantenimiento, y uno subjetivo que es la suscripción de un contrato por parte de una entidad estatal para la realización de este trabajo.

Por su parte, la DIAN en Oficio 026618 del 25 de octubre de 2019, conceptuó sobre los contratos de obra manifestando lo siguiente:

"*De esta manera, los contratos de obra pueden comprender "la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago", lo que implica que su objeto debe versar como una unidad que propende por el interés general y dependerá de cada contrato de obra pública la determinación específica de las actividades que lo integran".*

En este mismo sentido ha explicado el Consejo de Estado:

"(…) Así, es pertinente anotar que en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 se definió el contrato de obra como aquel que celebran las entidades estatales (art. 2 ibídem) 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. Sobre este último elemento, interesa destacar que existen diferentes modalidades de pago del valor del contrato de obra: a precio global, a precios unitarios, por administración delegada reembolso de gastos y pago de honorarios y el otorgamiento de concesiones, sistemas de pago que señalaba el artículo 82 del Decreto 222 de 1983.

Si bien estas modalidades no fueron previstas de manera expresa por la Ley 80 de 1993, no es óbice para que continúen constituyendo formas de pago en los contratos celebrados por la administración, en tanto en las condiciones generales de la contratación debe esta precisar las condiciones de costo, las obras o servicios necesarios para la ejecución del objeto del contrato" (Sección Tercera. Sentencia del 31 de agosto de 2011. Consejera Ponente: Ruth Stella Correa Palacio. Radicado: 18080).

Sobre esta norma, este despacho ha explicado en previas oportunidades, específicamente en el oficio No.023510 del 28 de agosto de 2018, lo siguiente: "(…) que las entidades públicas en la celebración de contratos de obra pueden establecer diferentes formas y valores de pago, algunas de la cuales incluyen todas las labores relacionadas con la obra, dentro de la cuales está el suministro de bienes y servicios como en el caso del método de precio global o el de llave en mano. Sin que ello implique que en las demás formas de pago estas actividades no puedan ser parte de las obligaciones del contratista, simplemente que en estos casos desde el inicio el pago se hará por la totalidad de la obra contratada".

En este mismo sentido, explicó el Consejo de Estado en sentencia de la Sección Cuarta, del 22 de febrero de 2018 (Rad. 22536), que:

"*el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública se compone de un elemento material, en tanto requiere la suscripción de un contrato de obra, definido en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, un elemento subjetivo, esto es, que sea celebrado por una entidad de derecho público, a cuyo efecto se indica que el hecho de que la entidad*

pública se encuentre sometida al Estatuto General de Contratación o a un régimen especial, no es un factor determinante para establecer si se genera la contribución especial".

Pues bien, el objeto del Contrato No. 3801916 es:

"*CLAÚSULA PRIMERA: OBJETO.- Por medio del presente contrato, EL CONTRATISTA se obliga para con LA COMPAÑÍA a prestar con sus propios medios, personal y equipo, en forma independiente y con plena autonomía técnica, administrativa y financiera, hasta su total terminación, las obras de construcción de Cubierta de Acceso en la Portería Principal del Terminal de Coveñas*".

La cláusula tercera del contrato, relativa al valor del contrato, al discriminar el precio unitario de las obras, indica cuáles serán las actividades que deberá desarrollar el contratista así:

Ítem 1: Fabricación de estructuras

Ítem 2: Adecuación área civil

Ítem 3: Instalación de estructuras y soportes

Ítem 4: Instalación de cubierta en placa de policarbonato

Ítem 5: Construcción de mesa en portería auxiliar

Señala la apoderada de OCENSA que en el contexto de la contribución, una "obra" debe ser entendida como una modificación o transformación estructural de un inmueble, mencionando que el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 señala que 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.

A juicio de la actora, "*un "trabajo material" sobre un inmueble es aquél que implica una modificación en la forma o apariencia de un inmueble, que queda incorporada en éste. De esta manera, una vez realizado el trabajo, (i) el inmueble queda transformado (adquiere otra forma), y (ii) por lo tanto, para que el inmueble vuelva al estado anterior será necesario causarle un detrimento o afectación física.*

A modo de ejemplo, constituyen trabajos materiales sobre inmuebles: (i) la construcción de un edificio, (ii) la demolición de un muro, o la construcción de uno nuevo, y (iii) los mantenimientos que implican una modificación en la forma y materia de los inmuebles como los cambios de suelos, cambio de puertas, ventanas, etc."

Sobre el particular considero pertinente traer a colación el concepto[3] de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, sobre el alcance de la definición del contrato de obra pública previsto en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993:

"(…) Prestaciones incorporadas en el contrato de obra.

Ahora bien, es importante referirse a las diferentes prestaciones de obra que puedan realizarse sobre un bien inmueble y las formas como están previstas en el Estatuto de Contratación en Colombia y en el derecho comparado.

En términos generales, el contrato de obra tiene como finalidad la ejecución de una obra pública, considerándose dentro del alcance de la misma todo trabajo que tiene por objeto, crear, construir, conservar o modificar bienes inmuebles incorporándose a dicho concepto trabajos como la construcción, instalación, conservación, mantenimiento, reparación y demolición de los bienes inmuebles, así como la construcción, instalación, conservación, mantenimiento, reparación y demolición de aquellos bienes destinados a un servicio público o al uso común.

Para García De Enterría el contrato de obras es la figura contractual más definida en el ámbito administrativo. En cuanto a su objeto y contenido señala: "Es aquel que tiene por objeto la construcción, reforma, reparación, conservación o demolición de un bien inmueble o la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del suelo o del subsuelo por cuenta de la Administración a cambio de un precio. Esta definición fue sustituida (…) por otra más abstracta y mucho menos expresiva que entiende por "obra el resultado de un conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil, destinado a cumplir por sí mismo una función económica o técnica que tenga por objeto un bien inmueble", sustitución que no tiene mayor trascendencia…."14

La amplitud del concepto de prestaciones que resultan involucradas en un contrato de obra que recaen sobre bienes inmuebles es también patente en la legislación colombiana, en forma similar a lo señalado por la doctrina española.

En efecto el artículo 32 del Estatuto, a la par que enuncia una serie de actividades (construcción, mantenimiento e instalación), consagra expresamente que el contrato de obra tendrá como objeto "… la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles", y para no dejar duda de la generalidad del concepto agrega "…cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago".

Sin embargo, de la norma legal colombiana no pueden extraerse en forma específica las diferentes actividades que comprende este contrato. Para precisar el alcance general de las diferentes prestaciones que pueden incorporar un trabajo material sobre bienes inmuebles, resulta ilustrativa la clasificación de las obras de la legislación española. El artículo 232 LCSP, clasifica las obras según su objeto y naturaleza en cuatro grupos: (i) obras de primer establecimiento, reforma, restauración, rehabilitación o gran reparación, (ii)

[3] CONSEJO DE ESTADO SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL Consejero ponente: Édgar González López Bogotá, D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil dieciocho (2018) Radicación interna: 2386 Número Único: 11001-03-06-000-2018-00124-00

obras de reparación simple, (iii) obras de conservación y mantenimiento y (iv) obras de demolición.

Al respecto, la misma norma española define: las de establecimiento, "son las que dan lugar a la creación de un bien inmueble"; las de reforma, que abarcan las obras de "ampliación, mejora, modernización, adaptación, adecuación o refuerzo de un bien inmueble ya existente"; las de reparación, necesarias " para enmendar un menoscabo producido en un bien inmueble por causas fortuitas o accidentales, conceptuándose como gran reparación se afectan fundamentalmente a la estructura resistente y como reparación simple en caso contrario.", y las de demolición, que tienen por objeto "el derribo o la destrucción de un bien inmueble."

La doctrina ha destacado la dificultad conceptual para distinguir los conceptos de reforma y de reparación en la ley española, y como elemento de distinción ha señalado que la reforma parece afectar la totalidad del inmueble y la reparación a parte del mismo.

En este contexto, se destaca que tanto en la legislación colombiana como en la legislación comparada citada, no hay duda que las obras de mantenimiento o de reparación sobre bienes inmuebles como los citados por el Ministerio, aunque no tengan como resultado la construcción o creación de una "obra pública", por ejemplo, un puente una edificación etcétera, propios del concepto de reforma o gran reparación, deben considerarse de todas maneras dentro del concepto del contrato de obra.

Aún más varias de las prestaciones que realiza el Ministerio del Interior en sus contratos comprenden algunas obras de reparación en los términos señalados.

En efecto, el grupo de obras reseñadas como reparación simple, consisten en la sustitución de unos elementos por otros o adecuar tales elementos a la situación actual como las de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambios de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aire acondicionado, pinturas etcétera, las cuales tipifican un contrato de obra.

No hay razón jurídica para que estas clasificaciones o grupos de obras mencionados en doctrina comparada dejen de ser aplicables en nuestro ordenamiento jurídico, teniendo en cuenta la amplitud de la definición del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en la cual deben incorporarse todo "trabajo material sobre bienes inmuebles".

De otra parte, es evidente que estos trabajos sobre bienes inmuebles corresponden a labores de mantenimiento, y en cualquier caso contienen un trabajo material sobre bienes inmuebles, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, por ende, deben catalogarse como contratos de obra".

De lo expuesto hasta este punto es palmario que el sentido que pretende darle la apoderada de OCENSA al concepto "trabajo material" no es concordante con el concepto del Consejo de Estado por cuanto para este el trabajo material no supone una transformación tal sobre el inmueble que suponga su afectación física estructural. Es suficiente con la realización de reparaciones simples, la sustitución de unos elementos por otros o acondicionamiento de tales elementos para que el contrato sea considerado un contrato de obra.

Aun si en gracia de discusión fuere admisible la apreciación de la actora en punto a que las pérgolas y las mesas se pueden desfijar fácilmente lo cierto es que para efectos de su instalación debió realizarse una intervención sobre el inmueble lo cual a la luz de lo expuesto por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado no requiere de tal magnitud o impacto, como el que señala la actora, para ser calificado como un contrato de obra pública.

Finalmente es preciso señalar que de acuerdo con el contrato 3801916 no es cierto que su objeto se haya contraído a la entrega de las pérgolas y la mesa y que lo que se hizo fue la construcción o ensamble de un mobiliario. Tales afirmaciones son contrarias a lo que el mismo contrato prevé por cuanto se reitera que dentro de las actividades que debía realizar el contratista se encontraban la fabricación de estructuras, la adecuación del área civil, la instalación de estructuras, soportes y cubierta y la construcción de una mesa en la portería auxiliar.

En virtud de lo expuesto se evidencia que las obras a ejecutar en el contrato son efectivamente trabajos materiales sobre un inmueble por lo cual el contrato 3801916 es un contrato de obra pública.

4. En este caso, no se puede aplicar retroactivamente la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 respecto de los Contratos 3901916 y 3802373, pues no se encontraba vigente al momento de los hechos. Por el contrario, se debe aplicar la línea jurisprudencial anterior, que resulta favorable para OCENSA, pero, sobre todo, que refleja la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80.

Señala la apoderada de la actora que en los recursos de reconsideración contra las Liquidaciones de los Contratos 3801916 y 3802373, OCENSA argumentó que dichos contratos no podían ser calificados como de obra bajo el artículo 32 de la Ley 80, en la medida en que pertenecen a una categoría especial de contratos, prevista en el artículo 76 de la Ley 80: contratos asociados a la exploración, explotación y transporte de recursos naturales. Esta posición fue aceptada por la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en un caso en el que OCENSA fue parte (Sentencia 23319 del 14 de julio de 2018).

Menciona que a pesar de la contundencia de esta jurisprudencia, la DIAN decidió no aplicarla en este caso y agrega: "*Para el efecto, en la Resolución del Recurso del Contrato 3801916 la DIAN señaló que las actividades previstas en este contrato no estaban asociadas al objeto social de Ocensa (transporte de petróleo), y por ello, no estaban cobijadas por el artículo 76. Por su parte, en la Resolución del Recurso del Contrato 3802373 la DIAN aplicó la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020, en la que el Consejo de Estado modificó la línea jurisprudencial pacífica y reiterada, que avalaba la posición de Ocensa. Y en su lugar, en la Sentencia de Unificación se determinó que los únicos contratos que pueden ser excluidos de la contribución bajo el artículo 76 de la Ley 80 son aquellos que tengan por objeto "determinar la existencia, ubicación, calidad, reservas, extracción, producción, y comercialización de recursos naturales", concepto que, en términos prácticos, no incluye los contratos suscritos por Ocensa, y puede derivar en que éstos se encuentren gravados".*

Con base en lo anterior, estima la apoderada de la demandante que ni la DIAN ni el Señor Juez pueden aplicar retroactivamente la Sentencia de Unificación 22473 del 25 de febrero de 2020 respecto de los Contratos 3901916 y 3802373 y que, por el contrario, se debe aplicar la línea jurisprudencial anterior, que resulta favorable para OCENSA, porque se encontraba vigente cuando fueron expedidos las Liquidaciones, pero, sobre todo, porque refleja la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80.

Menciona que de acuerdo con la Ley, la jurisprudencia y los tratados internacionales, los cambios en la jurisprudencia no pueden ser aplicados retroactivamente pues ello conllevaría a la violación de las más elementales garantías judiciales tales como: el debido proceso, el acceso a la administración de justicia, la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica, la buena fe y la confianza legítima.

En este orden, considera la actora que al haber sido expedida la sentencia de unificación del Consejo de Estado con posterioridad a la liquidación de los tributos, o puede ser aplicada retroactivamente y que en su lugar debe aplicarse la línea jurisprudencial anterior a dicha sentencia que era la vigente al momento en que fueron expedidas las liquidaciones y que, a su juicio, reflejan la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Cita, específicamente, la Sentencia con radicado No. 23319 del 14 de junio de 2018, en la cual el Consejo de Estado sostuvo que todos los contratos que celebró OCENSA en desarrollo de su objeto social estaban ligados a actividades de explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos), "circunstancia que los ubica dentro de los señalados en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, razón por la cual su celebración y suscripción no genera la contribución de obra pública" y reitera su aplicación porque era la vigente al momento de la expedición de las liquidaciones y porque, a su juicio, constituye la correcta interpretación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993.

Al respecto es preciso señalar que desde que 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.

El artículo 10 del CPACA relativo al Deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia, señala: "*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"*** (Negrilla fuera del texto)

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.

Sobre el particular la Corte Constitucional se ha pronunciado así: "*En este contexto, si bien la aplicación de la normatividad por parte de las autoridades administrativas y judiciales está sometida a un proceso interpretativo consustancial a la naturaleza del Derecho mismo, tal ejercicio cobra una trascendencia diferenciada cuando la realizan las altas cortes en relación con su carácter vinculante. Así lo sostuvo esta Corporación en la Sentencia C-634 de 2011:*

> *"Para la Corte, la definición de las reglas de derecho que aplican las autoridades administrativas y judiciales pasa un proceso interpretativo previo, en el que armoniza el mandato legal particular con el plexo de derechos, principios y valores constitucionales relacionados con el caso, junto con los principios rectores que ordenan la materia correspondiente. A su vez, cuando esta labor es adelantada por aquellas máximas instancias de justicia, que tienen la función constitucional de unificar jurisprudencia con carácter de autoridad, las subreglas resultantes son vinculantes, siendo el sustento de esa conclusión la naturaleza imperativa que la Carta confiere a la Constitución y a la ley. En términos simples, el deber de acatar los mandatos superiores y legales incorpora, de suyo, el mandato imperativo de asumir como reglas formales de derecho las decisiones que unifican jurisprudencia y/o hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, en tanto la ratio decidendi de esas sentencias contienen las subreglas que, mediante la armonización concreta de las distintas fuentes de derecho, dirimen los conflictos sometidos al conocimiento de las autoridades judiciales y administrativas. Esta disciplina jurisprudencial, a su vez, garantiza la vigencia de principios nodales para el Estado Constitucional, como la seguridad jurídica y la igualdad de trato ante las autoridades".*

(…) Sin embargo, la obligatoriedad de la autoridad pública es distinta si se trata de autoridades judiciales o administrativas, toda vez que en el primer caso, por ministerio del principio de autonomía judicial consagrado en el artículo 228 Superior, los jueces en sus providencias pueden, en ciertos casos, y con la argumentación suficiente, apartarse del precedente fijado por las altas cortes mientras que en el caso de las autoridades administrativas, su vinculación a la ley y a su interpretación resulta ineludible pues como lo ha indicado esta Corte, "[e]n este caso, habida cuenta que esos funcionarios carecen del grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, el acatamiento del precedente jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo. Ello en el entendido que la definición, con fuerza de autoridad, que hacen las altas cortes del contenido y alcance de los derechos y, en general, de las reglas constitucionales y legales, resulta imperativa para la administración."[4]

Para la Corte Constitucional es claro que mientras los jueces en sus providencias pueden, en ciertos casos, y con la argumentación suficiente, apartarse del precedente fijado por las altas cortes, en el caso de las autoridades administrativas, su vinculación a la ley y a su interpretación resulta ineludible.

En punto a la aplicación retroactiva de la sentencia de unificación es claro que este argumento debe ser desestimado por cuanto en el presente asunto no ha operado la cosa juzgada.

[4] Sentencia SU 611/17. Corte Constitucional.

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 OCENSA en torno a la retención de la contribución de los contratos de obra pública se vería 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 los actos administrativos demandados en los cuales sustentó las razones por las cuales consideraba que los contratos celebrados por OCENSA eran contratos de obra pública y en consecuencia esa entidad era responsable de la retención y el pago de la misma.

Tal posición de la Administración Tributaria ha sido mantenida en otros asuntos en los que se han discutido hechos similares, como la misma apoderada de OCENSA lo ha reconocido en el escrito de demanda, los cuales han sido debatidos tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional.

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 OCENSA, 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 inmutable (…)"[5]

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 OCENSA 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 de los contratos 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 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.

5. En el caso concreto, los Contratos 3801916 y 3802373 no están gravados con la Contribución porque (i) están relacionados con la actividad de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos y, por ello, (ii) no pueden ser calificados como de "obra pública", a la luz del numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80.

Respecto del Contrato 3802373, reitera en este punto la apoderada de OCENSA, que está relacionado directamente con el transporte de petróleo; y con ello, a las actividades de

[5] Sentencia de Unificación 120/03. Corte Constitucional.

exploración, explotación y comercialización de recursos naturales. En consecuencia, el Contrato no está gravado con la contribución.

En cuanto al Contrato 380191, manifiesta la apoderada, que está vinculado a la protección de la infraestructura de transporte de OCENSA, y por ello, está cobijado con el artículo 76 de la Ley 80.

Agrega que OCENSA es una sociedad con una única empresa y objeto (transporte de petróleo crudo por oleoductos). Por lo tanto, todos los actos y contratos que celebre están íntima y directamente relacionados con esta actividad y, por consiguiente, no están gravados con la contribución, en virtud del Artículo 76 de la Ley 80.

Lo primero que debe señalarse es que los contratos 3801916 y 3802373 son contratos de obra pública no sólo por las razones expuestas en el presente documento, especialmente en el numeral 3 del presente capítulo, sino porque además al revisar nuevamente los textos de los contratos se advierte que en el caso de la orden de servicio 3801916 se pactó una póliza de cumplimiento a cargo del contratista que debía amparar los riesgos de **estabilidad de la obra y calidad de los materiales de la obra** y en el caso del contrato 3802373, OCENSA celebró con Construcciones y Alquiler de Equipos La Roca SAS el **CONTRATO DE OBRA 3802373, así denominado,** cuyo objeto es, según la cláusula primera: "*Por medio del presente contrato, EL CONTRATISTA se obliga para con LA COMPAÑÍA a ejecutar las obras de CONSTRUCCIÓN DE TALLERES DE MANTENIMIENTO Y OFICINAS DE LA ESTACIÓN CUSIANA (…)".*

Dicho esto es pertinente citar la sentencia de unificación en punto a los contratos de obra pública y los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos:
"Hecho generador de la contribución sobre los contratos de obra pública respecto de entidades de derecho público con régimen especial de contratación

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.

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 200815, en la que declaró exequible el primer inciso del artículo 6 ibídem, 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-.

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, ECOPETROL S.A.

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 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 jurisprudencia les:

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". (Se resalta)

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

i. 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.

ii. 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.

iii. 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.

iv. 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:

i. Los contratos 3801916 y 3802373 no son contratos 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 de tales contratos 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

ii. Los contratos 3801916 y 3802373 son contratos de obra pública de acuerdo con su objeto contractual y las demás cláusulas de los referidos contratos, tal como se ha sustentado en el presente escrito y en los actos administrativos demandados por OCENSA.

iii. Al ser contratos de obra pública están gravados 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 OCENSA sea el transporte de hidrocarburos o su actividad esté asociada a la actividad de exploración o explotación de hidrocarburos.

6. La DIAN no aplicó su doctrina, a pesar de que estaba obligada a hacerlo.

Estima la apoderada de la actora que de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 (vigente en la época de los hechos), la DIAN no puede objetar la conducta de los contribuyentes cuando ésta se encuentra amparada en doctrina oficial de esta entidad y que en el caso concreto, la DIAN ha aceptado que no se encuentran gravados con la contribución los contratos asociados a las actividades de exploración y explotación de petróleo, lo cual incluye su transporte, específicamente, en el Concepto 48027 de 2014.

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 OCENSA, sino que también revisó el objeto de los contratos, encontrando que no estaban dentro de los supuestos del artículo 76 de la Ley 80.

Se reitera igualmente lo expresado en puntos anteriores en relación con la tipología de los contratos celebrados por OCENSA en el presente asunto. Se trata de contratos de obra pública y NO de contratos relacionados con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos. Pretender que dichos contratos tienen relación con tales actividades por el sólo hecho de que OCENSA desarrolla actividades relacionadas con estas actividades es contrario a lo afirmado por el Consejo de Estado en la sentencia de unificación.

Si lo que pretende la actora es señalar que los trabajos de construcción realizados en la portería del Terminal de Coveñas o la construcción de talleres y oficinas de la Estación de Cusiana constituyen actividades de exploración y explotación o están relacionadas con tales actividades, por esa misma vía podría entonces concluirse que los contratos donde por ejemplo se construya un edificio donde funcione una nueva sede administrativa de OCENSA son contratos de exploración y explotación de hidrocarburos o que los contratos laborales de los trabajadores de OCENSA 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 OCENSA 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.

7. La DIAN no puede liquidar la contribución por el año gravable 2014, en lo que respecta al Contrato 3801916, ya que para ese año el tributo no se encontraba vigente.

Seña la apoderada de la actora que el 21 de diciembre de 2010, el Congreso de la República expidió la Ley 1421 de 2010. Allí se prorrogaron por 4 años los artículos de las Leyes 418 de 2016 y 1106 de 2006, entre los cuales se encontraban los que regulaban la Contribución, teniendo en cuenta que éstos tenían una vigencia transitoria.

Posteriormente, el 29 de diciembre de 2010, el Congreso de la República expidió la Ley 1430, que incluía una reforma tributaria con modificaciones a diferentes tributos del orden nacional. En concreto, en el artículo 53 se incluyó una disposición especial respecto de la

vigencia de la Contribución, lo cual, a su juicio, conllevó a la derogatoria tácita de la vigencia que había establecido la Ley 1421 para la Contribución. Por lo tanto, conforme con el artículo 53 de la Ley 1430, la contribución de obra pública perdió vigencia a partir del 29 de diciembre de 2013 (3 años después de la expedición de esta Ley).

En esa medida, la DIAN no podía aplicar la Contribución respecto del Contrato 3801916, pues este fue suscrito en abril de 2014, y la contribución perdió vigencia a partir del 29 de diciembre de 2013, de acuerdo con la Ley 1430.

En punto a este cargo es menester precisar que 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 No. 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***"[6] (Negrilla fuera del texto.

Ahora bien, cabe resaltar que como consecuencia de la entrada en vigencia 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 y en consecuencia se debía aplicar al contrato de obra pública 3801916.

8. OCENSA no se rige por la Ley 80 de 1993. Por lo tanto, ninguno de las tipologías contractuales previstas en esa Ley -incluida la de "obra pública- puede servir de base para determinar la naturaleza de los contratos que celebre OCENSA.

La apoderada de la demandante estima que los Contratos suscritos por OCENSA no pueden estar sujetos a la contribución, en la medida en que:

a) De conformidad con el artículo 6 de la Ley 1106 y la Sentencia C-1153 de 2011 de la Corte Constitucional, la contribución grava los contratos de "obra pública" definidos en el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80, suscritos por entidades de derecho público.

[6] DIAN. Concepto No. 041622 del 14 de julio de 2014.

b) No obstante, OCENSA no es una entidad de derecho público, en la medida en que no está regida por la Ley 80 – Estatuto General de Contratación.

c) Además, ninguna de las tipologías contractuales definidas en esa Ley -incluida la de "obra pública"- pueden servir de fundamento para determinar la naturaleza de los contratos que celebre OCENSA, en la medida en que esta sociedad no está sujeta a la Ley 80 por ninguno de los contratos que celebre en desarrollo de su objeto social exclusivo de transporte de petróleo.

En punto a este cargo, reitero los argumentos expuestos en el presente escrito, enfatizando, en todo caso, en lo expresado por la sentencia de unificación del Consejo de Estado, tantas veces citada:

"Para unificar la jurisprudencia, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo acoge el siguiente criterio: El hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual.

(…)
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.

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 200815, en la que declaró exequible el primer inciso del artículo 6 ibídem, 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-o

Es contundente la sentencia de unificación en punto a que OCENSA es una entidad de derecho público que con ocasión de la celebración de contratos de obra pública, independientemente del régimen contractual que le aplique, es responsable de la contribución de obra pública por cuanto se configura el hecho generador del tributo.

En este orden, solicito al Despacho desestimar este cargo.

VI. SOLICITUD DE CONDENA EN COSTAS Y RECONOCIMIENTO DE AGENCIAS EN DERECHO A FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN.

De manera respetuosa solicito a este honorable despacho el reconocimiento de costas procesales a favor de mi representada con fundamento en lo previsto en el artículo 188 del CPACA en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP. Sobre las mismas se allegarán las pruebas correspondientes en las etapas pertinentes a fin de acreditar su causación a título de gastos y expensas del proceso.

En torno a las agencias en derecho, estas deberán ser liquidadas conforme las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

VII. PRUEBAS

Solicito al Despacho tener como prueba la copia auténtica de los expedientes CN 2014 2017 000071 y CN 2015 2017 000079, contentivo de los antecedentes administrativos, los cuales fueron remitidos a su Despacho el 12 de marzo de 2021, en cumplimiento a lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 175 de la Ley 1437 de 2011.

VIII. DERECHO

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 172, 175 y 199 de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y lo señalado en el artículo 612 del Código General del Proceso.

IX. PERSONERÍA

De manera atenta solicito al despacho reconocerme personería para actuar en el presente proceso en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

X. DOCUMENTOS ANEXOS

- Poder para actuar otorgado con las formalidades de ley.

- Certificación suscrita por la Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en la que consta que la suscrita se encuentra en la Planta de Personal de la U.A.E. DIAN, como abogada de la División de Gestión Jurídica.

- Resolución No. 009403 de 24 de septiembre de 2018, por la cual se designa a la doctora **CECILIA RICO TORRES,** como Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes(A).

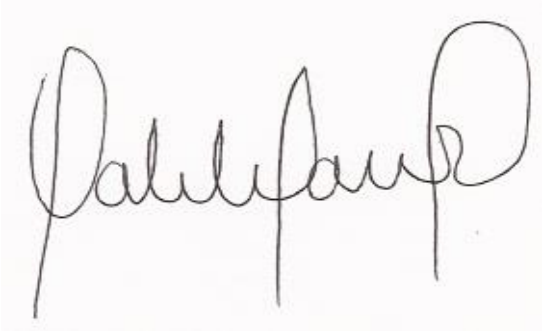
- Resolución No. 000204 de fecha 23 de octubre de 2014, por medio del cual se adopta el Modelo de Gestión Jurídica para la U.A.E. DIAN, en la que se establecen las delegaciones para efectos de la Representación en lo Judicial y Extrajudicial en la U.A.E. DIAN.

X. NOTIFICACIONES

Mi representada y la suscrita, recibiremos las notificaciones personales y comunicaciones procesales a que haya lugar en la Secretaría de su despacho y/o en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, ubicadas en la Av. Carrera 20 No. 83-20 Edificio Neo Point 83 de esta ciudad.

Así mismo, informo que, todas las notificaciones las recibiremos en la página web, Portal Web, Servicios a la Ciudadanía en la opción de Notificaciones Judiciales o en los correos electrónicos notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co y elamkn@dian.gov.co.

De la Honorable juez,



ELIZABETH YALILE LAMK NIETO
C.C. 60.340.521 de Cúcuta.
T.P. No. 78.804-D1 del C. S. de J.