

Bogotá, 15 de septiembre de 2021.

Señores

**CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN TERCERA-SUBSECCIÓN B
BOGOTA D.C.**

Radicado: 2021-05922
Asunto: ACCIÓN DE TUTELA
Actor: ECOPETROL S.A.
Demandado: CONSEJO DE ESTADO – SECCIÓN CUARTA

DIANA ASTRID CHAPARRO MANOSALVA identificada con la cédula de ciudadanía 51.977.057 actuando en calidad de Subdirectora de Representación Externa de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, debidamente designada por el director general de la entidad mediante Resolución No. 000080 del 26 de agosto de 2021 delegada, mediante la Resolución No. 000091 del 03 de septiembre de 2021 del Director General, para ejercer la representación de la entidad en lo judicial, extrajudicial y administrativo, por medio del presente escrito acudo a su despacho para solicitar que el amparo solicitado sea negado por cuanto con el actuar judicial cuestionado no se vulneró derecho fundamental alguno.

PRONUNCIAMIENTO DE LA DIAN.

1. No existe defecto material o sustantivo en el fallo objeto de tutela. De la lectura de la acción de tutela en estudio es evidente que la pretensión del accionante es reabrir la discusión jurídica que fue objeto del proceso ordinario de nulidad y restablecimiento del derecho que fue resuelta de manera desfavorable por parte de la sección cuarta del Consejo de Estado.

Lo anterior en consideración a que basta con una lectura al escrito de tutela para evidenciar que los mismos cuestionamientos y cargos de la demanda presentada en el proceso ordinario se traen como argumentos para fundamentar el alegado defecto sustantivo.

El artículo 6o de la Ley 1106 del 2006 permite identificar los elementos esenciales de la contribución especial, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas originado por la suscripción de los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, sin importar el régimen contractual a la que se encuentre sujeta la entidad pública.

A lo largo del debate judicial que promovió Ecopetrol se adujeron los siguientes cargos de violación:

- A. Nulidad de los actos administrativos por falta de competencia para determinar la contribución de los contratos de obra pública, violando el artículo 29 de la Constitución Política, el numeral 1º. del artículo 730 del estatuto tributario y el Decreto 4048 de 2008.
- B. Prescripción de la acción para proferir el acto de determinación de la contribución de los contratos de obra pública.
- C. La DIAN está determinando un nuevo hecho generador no establecido en la ley. Desconocimiento del artículo 76 de la ley 80 de 1993, en relación con la expresa exclusión de la contribución de obra pública respecto de los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de hidrocarburos suscritos por Ecopetrol. Nulidad de los actos administrativos por violación al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución Política.
- D. El Consejo de Estado ha reconocido que Ecopetrol s.a. no puede celebrar contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la ley 80 de 1993 pues de conformidad con la voluntad manifiesta del legislador a través de la ley 1118 de 2006 y la ley 1150 de 2007, el legislador excluyó a Ecopetrol S.A. de la aplicación de un régimen público de contratación con el fin de permitir el desarrollo del objeto social de dicha sociedad en las mismas condiciones de mercado que realiza los particulares. Nulidad de los actos administrativos demandados por ser contrarios a la ley 1118 de 2006 y a la ley 1150 de 2007.
- E. De conformidad con el artículo 264 de la ley 223 de 1995, los conceptos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales son obligatorios para la administración tributaria y por lo tanto son oponibles ante la Dian por parte de los contribuyentes. Los actos administrativos demandados son contrarios a la doctrina oficial expedida por la misma entidad y constituyen desconocimiento a los principios constitucionales de seguridad jurídica, certeza e igualdad. nulidad de los actos administrativos demandados por falta de aplicación del artículo 264 de la ley 223 de 1995 y por la falta de aplicación de los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.
- F. Nulidad de los actos administrativos demandados por interpretación indebida de la ley 1106 de 2006.
- G. Nulidad por falta de motivación de los actos administrativos en cuanto no establecen si los contratos suscritos por Ecopetrol S.A corresponden o no a un contrato de obra pública sujeto a la contribución. Violación del artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo contencioso administrativo por falta de aplicación.
- H. La Administración de Impuestos está violando el debido proceso y el derecho de defensa de Ecopetrol S.A. contenido en el artículo 29 de la Constitución Política al no otorgarle la oportunidad de controvertir los argumentos y pruebas mediante la notificación previa de un emplazamiento.

- I. Ecopetrol S.A., no es sujeto pasivo de la contribución de obra pública, en consecuencia, no le es dable a la administración tributaria proceder a la liquidación del tributo en contra de Ecopetrol toda vez que de acuerdo con la ley 1106 de 2006 el sujeto pasivo es el contratista y no el contratante. En adición, la norma no establece responsabilidad solidaria en cabeza de la entidad contratante, razón por la cual no le es dable a la DIAN ni la determinación o liquidación de la contribución y mucho menos su cobro en contra de Ecopetrol

Como puede advertirse, la hoy tutelante cuestionó no solo la prescripción para proferir las actuaciones demandadas sino también la interpretación que hizo la administración de los contratos que celebró y que motivaron la causación de la contribución bajo el entendido que por tratarse de contratos de exploración y explotación de hidrocarburos no se encontraban sujetos a la contribución, tesis que rechazó el Consejo de Estado destacando que lo relevante es que se tratara de contratos de obra entendidos como aquellos relacionados con trabajos materiales sobre inmuebles.

El dieciocho (18) de febrero de dos mil veintiuno (2021), dentro del proceso de la referencia Ecopetrol presentó una solicitud de adición de la sentencia con fundamento en que al proferirse esta, se omitió realizar un pronunciamiento sobre la solicitud de nulidad presentada el 19 de febrero de 2021, es decir con anterioridad a la notificación de la sentencia, por la falta de integración del litisconsorcio necesario.

Para Ecopetrol, se configuraba la causal de nulidad prevista en el numeral 8º del artículo 133 del Código General del Proceso, por cuanto no fueron vinculados al proceso los contratistas que celebraron con Ecopetrol los contratos de obra pública, bajo el pretexto de que como sujetos pasivos del tributo deben asumir el pago de la obligación tributaria, que en su sentir sorprende a los particulares que no tuvieron la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y en tal sentido, se verían afectados con la decisión del proceso

Esta solicitud fue despachada negativamente el 17 de junio de 2021 por considerarse extemporánea, toda vez que la sentencia se había proferido el 18 de febrero y la solicitud se hizo el 19 de febrero, y en consecuencia no se incurría en la omisión señalada por el demandante.

Tal fue el objeto de litigio y así entonces la actora pese a garantizarse plenamente el legítimo derecho a la defensa y el debido proceso, pretende reabrir el debate sobre un asunto que ya fue objeto de resolución judicial y que dio aplicación irrestricta de los presupuestos de hecho de la norma para considerar que se causaba la contribución de obra pública en los contratos celebrados, así tuviese como fundamento una sentencia de unificación, de tal suerte que a través de la tutela se intenta una tercera instancia, lo cual la hace improcedente como lo ha sostenido el Consejo de Estado.

En cuanto a:

A. LA SUPUESTA INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY 80 DE 1993 Y DESCONOCIMIENTO DEL PRECEDENTE EN CUANTO A LOS CONTRA TOS RELACIONADOS CON LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN.

Como se observa en esta sentencia se determinó que los contratos objeto de debate eran contratos de obra pública y se les aplicaba el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, lo cual acontece en los contratos que se están analizando en el presente proceso.

De conformidad con la primera regla unificada de decisión judicial fijada por dicha sentencia 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. Lo anterior porque a juicio de la Sala Plena, el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 determinó que el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública se realiza cuando quiera que una entidad estatal celebre negocios que tengan por objeto una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Así, la sentencia de unificación precisó que la formulación jurídica del hecho generador en cuestión prescinde de consideraciones relacionadas con el régimen negocial que vincula a la entidad contratante, por lo que ese dato no es relevante a efectos tributarios.

Ahora bien, la segunda y tercera regla de unificación fijadas en la providencia establecieron que 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 ; y 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.

En conclusión, conforme a la sentencia de unificación para que se realice el hecho generador de la contribución de contratos de obra pública basta con que concurren dos circunstancias: en primer lugar, que el negocio jurídico suscrito tenga por objeto la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles y, en segundo lugar, que la parte contratante sea una entidad de derecho público. De ahí que esta el Consejo de Estado haya concluido 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».

Corresponden a negocios jurídicos suscritos para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, que tenían por objeto la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier otro trabajo material sobre inmuebles que tenían por objeto la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier otro trabajo material sobre inmuebles.

Concluimos que, al concurrir esos dos elementos, y de conformidad con las reglas de

unificación fijadas por la Sala Plena del Consejo de Estado, se observa que los negocios examinados en el presente asunto pertenecen a la categoría jurídica de contratos de obra pública que está gravada con el tributo en cuestión.

Aunado a lo anterior, la sentencia unificación trae la diferenciación entre los contratos propios del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 y los contratos de obra pública, así:

“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.”

Así mismo la sentencia de unificación, se refiere a el análisis de los contratos y establece de manera categórica que si no se está de manera expresa frente a un contrato de exploración y explotación sino frente a contratos con actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles, el hecho de que las obras se practiquen o se relacionen con bienes utilizados en la industria petrolera o en el bienestar de los empleados, no desconoce su naturaleza de contrato de obra pública, es decir, la relación no es un argumento para desconocer la calidad de contrato obra pública, así:

“Por su parte, para ECOPETROL S.A. los contratos corresponden a una serie de actividades que se relacionan y/o son necesarias para la exploración y explotación de recursos naturales en el sector de hidrocarburos, que atienden al desarrollo del objeto social de la entidad. Por tanto, alega que en aplicación del artículo 76 de la Ley 80 de 1993 la suscripción de dichos contratos no genera el tributo

(...)

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

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

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

Conforme a lo expuesto, en estos casos, no hay lugar a aplicar un criterio de conexidad

entre la obra y la destinación del inmueble, porque como se explicó se trata de contratos típicos que tienen objetos totalmente diferentes.

En consecuencia, respecto de los contratos de obra analizados se configura el hecho generador del tributo.”

También se tienen múltiples pronunciamientos del H. Consejo de Estado² donde se da aplicación a la sentencia de unificación, donde se establece que, sino se está frente a un contrato de exploración y explotación, y el contrato tiene en su objeto actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles, estamos frente a un contrato de obra pública el cual está gravado por la contribución especial, y no importa la relación, tal como se puede observar a continuación:

“Conforme con las reglas de unificación establecidas por la Sala Plena de la Corporación, y bajo el supuesto de que los contratos cuestionados no son de exploración y explotación de recursos naturales, resulta irrelevante determinar si el objeto contractual de los mismos se relaciona directamente o no con actividades de exploración, explotación, o con actividades complementarias a aquellas.

En ese sentido, está demostrado que el objeto de los contratos cuestionados se concreta, entre otros, en la realización de obras de mantenimiento y adecuaciones generales en instalaciones y sedes de Ecopetrol, y que ninguno tiene por objeto «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».

Por ello, como los contratos aducidos son de obra pública, pues la actividad contratada corresponde a trabajos materiales sobre bienes inmuebles, en los que la entidad contratante es de derecho público del tipo sociedad de economía mixta, se causa la respectiva contribución.

En consecuencia, el recurso de apelación interpuesto por la DIAN está llamado a prosperar, por lo cual se estudiarán los demás cargos de la demanda que no fueron abordados por el a quo.”

Se observa como el Consejo de Estado considero que resulta irrelevante determinar si el objeto contractual de los contratos se relaciona directamente o no con actividades de exploración, explotación, o con actividades complementarias a aquellas.

En ese sentido, está demostrado que el objeto de los contratos cuestionados se concreta, entre otros, en la realización de obras de mantenimiento y adecuaciones generales en instalaciones y sedes de Ecopetrol, y que ninguno tiene por objeto 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.

Por ello, como los contratos aducidos son de obra pública, pues la actividad contratada corresponde a trabajos materiales sobre bienes inmuebles, en los que la entidad contratante es de derecho público del tipo sociedad de economía mixta, se causa la respectiva contribución.

B. SUPUESTO DESCONOCIMIENTO DE LAS PROPIAS REGLAS ESTABLECIDAS EN LA SENTENCIA DE UNIFICACIÓN RESPECTO DEL ANÁLISIS PROPIO DE CADA CONTRATO

Como ya se probó en el punto anterior, está demostrado que el objeto de los contratos cuestionados se concreta, entre otros, en la realización de obras de mantenimiento y adecuaciones generales en instalaciones y sedes de Ecopetrol, y que ninguno tiene por objeto 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.

C. SUPUESTA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO, A LA IGUALDAD Y LA CONFIANZA LEGITIMA.

Está demostrado que el objeto de los contratos cuestionados se concreta, entre otros, en la realización de obras de mantenimiento y adecuaciones generales en instalaciones y sedes de Ecopetrol, y que ninguno tiene por objeto 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.

También se tienen múltiples pronunciamientos del H. Consejo de Estado³ donde se da aplicación a la sentencia de unificación, donde se establece que, sino se está frente a un contrato de exploración y explotación, y el contrato tiene en su objeto actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre unos bienes inmuebles, estamos frente a un contrato de obra pública el cual está gravado por la contribución especial, y no importa la relación, tal como se explicó en los puntos anteriores.

Ahora bien, el hecho que el H. Consejo de Estado cambiara la línea jurisprudencial sobre los contratos de obra pública no significa que se le haya violado el debido proceso, la igualdad y la confianza jurídica a Ecopetrol, por el contrario, se garantiza la adecuada aplicación de las normas analizadas en la Sentencia de Unificación por el H. Consejo de Estado.

D. SUPUESTA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA PROFERIR EL ACTO DE DETERMINACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA.

Este argumento debió ser alegado en la demanda correspondiente, este no es momento procesal para invocarlo.

E. MODULACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA.

En el presente caso, se observa que fue el mismo ECOPETROL, que utilizó medidas dilatorias al solicitar aclaraciones a la sentencia de unificación, las cuales no fueron tenidas en cuenta por el H. Consejo de Estado, al indicar que no existía aclaración alguna, ni se pronunció sobre la aplicación de modulación alguna.

En cuanto a la fecha de la Sentencia para el caso en concreto, a pesar de que la sentencia fue ejecutoriada hasta el año 2020, también es cierto que no cambió en nada la “Ratio decidendi” tomada en la Sentencia de Unificación y mucho menos las reglas tomadas por el mismo H. Consejo de Estado para decidir en derecho el proceso a favor de la Autoridad

Tributaria.

2. No existe defecto procedimental teniendo en cuenta que contrario a lo señalado por el actor en el fallo objeto de tutela el Consejo de Estado si analizó el objeto de los contratos debatidos para determinar la naturaleza de estos, análisis con fundamento en el cual confirmó que tales contratos eran de obra pública.

En las páginas 7, 8 y 9 de la sentencia objeto de la presente acción la sección cuarta del Consejo de Estado discrimina de manera detallada los contratos que fueron objeto de determinación de la contribución por contrato de obra pública señalado en cada uno de ellos su objeto.

Realizada la anterior discriminación la sala concluyó lo siguiente:

“Del anterior recuento fáctico se colige que los contratos listados, celebrados por la actora en el 2008, corresponden a negocios jurídicos suscritos para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, que tenían por objeto la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier otro trabajo material sobre inmuebles; y, por otra parte, está probado y no se discute que la demandante es una entidad de derecho público del tipo sociedad de economía mixta. (Subraya fuera de texto)

Al concurrir esos dos elementos, y de conformidad con las reglas de unificación fijadas por la Sala Plena del Consejo de Estado, observa la Sala que los negocios examinados pertenecen a la categoría jurídica de contratos de obra pública que está gravada con el tributo en cuestión.

Por los motivos expuestos, la Sala constata que la celebración de las convenciones analizadas conllevó la realización del hecho generador de la contribución de contratos de obra pública, sin que concurra una desgravación que enerve la consecuencia jurídica prevista en el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, precisada por la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, i.e. la obligación de pagar el tributo. (...)”

Nótese que contrario a lo señalado por el accionante la sección cuarta del Consejo de Estado si analizó el objeto de cada uno de los contratos objeto de litigio y con fundamento en dicho análisis determinó que se trataba de contratos de obra pública objeto de la contribución.

3. De los argumentos señalados en la acción de tutela se evidencia que el actor cuestiona las consideraciones señaladas en la sentencia de unificación aplicada, lo cual resulta improcedente si se tiene en cuenta que la presente acción no va dirigida en contra de dicha providencia.
4. La acción de tutela instaurada es improcedente como mecanismo transitorio por cuanto no existe perjuicio irremediable.

Con fundamento en lo anterior solicito al honorable despacho NEGAR EL AMPARO SOLICITADO POR IMPROCEDENTE, por cuanto con el actuar judicial no se vulneró derecho fundamental alguno, vislumbrándose como única pretensión cuestionar y debatir la decisión definitiva adoptada por la sección cuarta del Consejo de Estado con fundamento en un precedente judicial aplicable al caso en concreto con el cual la sala plena del Consejo de Estado rectificó y unificó la jurisprudencia al respecto.

ANEXOS

- Resolución No. 000080 del 26 de agosto de 2021.
- Resolución No. 000091 del 03 de septiembre de 2021.
- Acta de posesión No. 593 del 31 de agosto de 2021

NOTIFICACIONES

Las recibiré en la dirección electrónica: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

Atentamente,

DIANA ASTRID CHAPARRO MANOSALVA
Subdirectora de Gestión de Representación Externa
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales