

Bogotá, 30 de agosto de 2021.

Señores

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

**Radicado: 2021-05479**  
**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 Gestión de Representación Externa de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, debidamente designada por el Director General de la Entidad mediante Resolución 10836 del 09 de diciembre de 2014, por medio del presente escrito y de conformidad con lo señalado en el artículo primero de Decreto 2591 de 1991, concurro a su despacho para solicitar que la acción de tutela de la referencia sea negada por improcedente con fundamento en las siguientes argumentos:

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 va encaminada a reabrir la discusión jurídica que fue resuelta en la sentencia de segunda instancia del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, puesto que se dirige exclusivamente al objeto del proceso que fue resuelto 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 identifica 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 la tutelante 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 1995y 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.

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 si 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 hace improcedente la tutela como lo ha sostenido el Consejo de Estado.

En cuanto a:

**A. LA SUPUESTA INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY 80 DE 1983 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 Estado donde se da aplicación a la sentencia de unificación, donde se establece que, si no 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 DEL PRECEDENTE QUE AMPARA EL ACTUAR DE ECOPETROL.**

Respecto a este punto, y, como se mencionó anteriormente, no existe un desconocimiento del precedente por parte de la accionada, debido que esta fundamentó su decisión con el fallo de unificación del 25 de febrero de 2021. En dicho fallo se establece 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 (...). 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.”*

Por lo cual, en el fallo objeto de tutela se concluyó que los contratos celebrados entre

ECOPETROL y la DIAN, se ajustan a lo establecido en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por lo cual son contratos de obra pública gravados con tributo.

Por estos motivos se indica que no se esta desconociendo ningún precedente puesto que en el caso se concreto que aplica un fallo de unificación que cubre y justifica legalmente la actuación de la demandada.

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

Como se mencionó anteriormente, 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, las cuales son actividades propias de un contrato de obra. Además, al ser la entidad contratante una sociedad de economía mixta de derecho público, se causa la respectiva contribución tal como lo establece el fallo de unificación del 25 de febrero de 2021.

### **D. 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 Estado donde se da aplicación a la sentencia de unificación, donde se establece que, si no 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.

### **E. 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.

### **F. 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 15 y 16 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:

*“Ahora bien, en el presente ninguno de los contratos suscritos por ECOPETROL S.A. tiene por objeto la búsqueda, exploración, explotación o producción de hidrocarburos. Es decir, no corresponden al tipo de contrato establecido en el artículo 76 de la Ley 80 de 1993. Por el contrario, el objeto contractual de cada uno de ellos corresponde a actividades propias de un contrato de obra pública, dado que presentan características típicas de aquella tipología contractual, esto es, actividades de construcción, reparación y mantenimiento sobre bienes inmuebles.*

*Así mismo, es necesario resaltar que en el fallo de unificación de 25 de febrero de 2020 se precisó que no es posible aplicar un criterio de conexidad entre la obra y la destinación del inmueble, pues “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 (...). 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.” En consecuencia, respecto de los contratos analizados se configura el hecho generador de la contribución de obra pública, pues, se reitera, los contratos suscritos por ECOPETROL S.A. en los años 2009 y 2010, corresponden a contratos de obra.”*

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 204 de 2014
- Resolución de nombramiento de la suscrita y acta de posesión.

## NOTIFICACIONES

Las recibiré en la dirección electrónica: [notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co)

Atentamente,

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