



**AGENTE RETENEDOR – Noción / FUNCIONES DEL AGENTE RETENEDOR – Normativa / AGENTE RETENEDOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Normativa / AGENTE RETENEDOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Enunciación / ACTIVIDADES QUE DEBEN EJERCER LAS SOCIEDADES PARA ENTENDERSE COMO PETROLERAS – Enunciación / INTERMEDIARIO O EMPRESA PETROLERA COMO AGENTE RETENEDOR – No configuración en el caso concreto.**

Los agentes retenedores son aquellos que, por expresa disposición, deben efectuar la retención o percepción del respectivo tributo. Las operaciones o actos en los que se deba realizar la retención deben estar expresamente señalados por la ley (arts. 365 y siguientes del ET) o en la norma territorial según sea el caso. El Acuerdo 44 de 2008, vigente para los años gravables que se cuestionan, en su artículo 67 establece los agentes retenedores de ICA. En su numeral 7, norma que fundamenta los actos demandados, se dispone: ARTÍCULO 67.- AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención del impuesto de industria y comercio: (...) 7. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta: EMPRESAS DE TRANSPORTE (...) MANDATARIOS (...) EMPRESAS PETROLERAS Las empresas dedicadas a la búsqueda, exploración o explotación de hidrocarburos deberán retener a los contratistas y subcontratistas, por contratos y subcontratos que celebren con personas naturales y jurídicas o sociedades de hecho por construcción de obras, suministros y por venta de bienes o por servicios prestados. A su vez los contratistas y subcontratistas del régimen común practicarán la retención a sus proveedores por compra de bienes y servicios (...) [S]e debe hacer énfasis en que la citada norma dispone como agentes retenedores a los *intermediarios* o *terceros* en operaciones económicas dentro de la cuales se generaron ingresos provenientes de actividades gravadas, especificando cuáles serían las operaciones económicas: empresas de transporte, mandatarios y empresas *petroleras*. (...) De los mismos actos se desprende que la administración reconoce que la demandante es la contratante de



una construcción, lo que desvirtúa su calidad de tercero o intermediario en la operación económica, toda vez que actúa como parte que contrata directamente. En este caso no se observa que la demandante intervenga en nombre de otra persona jurídica ni natural, por el contrario, se observa que se trata de un contrato para el desarrollo de su actividad comercial principal que consiste en el transporte de oleoducto. Así las cosas, no se establece que la actuación de la demandante tenga como finalidad que dos partes contraigan obligaciones contractuales por su conducto, lo cual sería la finalidad de la intermediación, como se evidencia claramente de las otras actividades enlistadas en la norma, las empresas de transporte y los mandatarios. Adicionalmente, del recurso de apelación se desprende que el municipio le otorga a la demandante la calidad de intermediaria con el único fin de obtener por parte de su contratista SICIM un recaudo anticipado del impuesto de industria y comercio. No obstante, no puede interpretarse la norma municipal como intermediario en el recaudo, esto es entre el sujeto pasivo - contratista - y sujeto activo - municipio -, dado que la disposición consagra expresamente la intermediación entre operaciones económicas y no la intermediación entre obligaciones tributarias. La demandante nunca actuó como intermediaria en la actividad económica que se cuestiona y, por tanto, tampoco puede actuar como “puente” entre el municipio y su contratista, respecto del recaudo del impuesto. Es por lo anterior, que a una sociedad que actúa directamente como contratante no se le puede dar la categoría de intermediaria con el objetivo de que recaude anticipadamente el tributo, cuando aquella obligación tributaria no le corresponde según lo dispuesto por la norma municipal. 5- Respecto a la condición de empresa petrolera, se observa que la norma específicamente señala qué actividades son a las que se deben dedicar las sociedades para entenderse como petroleras. Estas actividades son: búsqueda, exploración y explotación de hidrocarburos. No obstante, la actividad sobre la cual se exigió la retención consiste en la construcción del oleoducto para el *transporte* de hidrocarburos, la cual no se encuentra reseñada en la citada norma. Adicionalmente, no puede perderse de vista que se tratan de actividades autónomas con tratamiento especial, dado que tienen un desarrollo normativo específico en el Código de Petróleos. Los contratos de exploración y explotación se encuentran en el capítulo III, mientras que el transporte



tiene reglas específicas codificadas en el capítulo VIII. Súmese a lo anterior que no se encuentra acreditado en el expediente que durante los periodos gravables cuestionados (2011 y 2012) la demandante realizó actividades diferentes a la contratación de la construcción de su oleoducto y mucho menos que esas actividades estuvieran relacionados con la búsqueda, exploración y explotación de hidrocarburos. 6- De lo anterior se desprende que a la demandante no se le puede dar la categoría de intermediaria ni de empresa petrolera en los términos del artículo 67 numeral 7 del Acuerdo 44 de 2008. Así las cosas, no puede ser catalogada como agente retenedor, dado que sólo la ley puede establecer quien ostenta esta calidad y, en consecuencia, no se le puede sancionar por omitir una obligación que no le corresponde. Por tanto, la Sala confirmará la decisión apelada.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 365 / ACUERDO 44 DE 2008 – ARTÍCULO 67 NUMERAL 7

**CONDENA EN COSTAS – Normativa / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación**

Sobre las costas en segunda instancia, la Sala observa que no se probó su causación, razón por la cual no habrá condena alguna de conformidad con el numeral 8º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA).

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)**

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 85001-23-33-000-2015-00332-01(22958)**

**Actor: OLEODUCTO BICENTENARIO DE COLOMBIA S.A.S**

**Demandado: MUNICIPIO DE PAZ DE ARIPORO**

**FALLO**

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare el 15 de diciembre de 2016 (ff. 488 a 498), que determinó:

1° Declarar la nulidad de los actos acusados (resoluciones sancionatorias 2015-003 y 2015-004 del 3 de febrero de 2015 y Resolución 2015-0014 del 10 de julio de 2015) expedidos por el Municipio de Paz de Ariporo, por los cuales impuso sanción por omisión de presuntos deberes de retención de ICA a la sociedad Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S, por las vigencias fiscales 2011 y 2012 y, en consecuencia, declara que la actora no está obligada a pagar sanción alguna por dicho concepto por no tener la calidad de agente de retención en dichos periodos por las razones indicadas en la motivación.

2° Sin costas en la instancia.

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante emplazamientos Nos. 47 y 48 del 26 de mayo de 2014, la Tesorería Municipal de Paz de Ariporo, le solicitó a la sociedad demandante presentar las declaraciones de retención de ICA para los años gravables 2011 y 2012, respectivamente (ff. 298 a 313).

El 03 de febrero de 2015, la administración municipal profirió las Resoluciones

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia*  
*Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



sanción No. 2015-003 y 2015-004, en las cuales se sancionó a la demandante por no realizar las retenciones a título de ICA (ff. 346 a 385). En estos actos se liquidó la sanción por \$1.119.443.000 y \$7.483.425.000 respectivamente.

Contra estas decisiones se presentó recurso de reconsideración que fue resuelto mediante la Resolución No. 2015-0014 del 10 de julio de 2015, que confirmó las sanciones impuestas (ff.267 a 296).

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones, ante el tribunal de primera instancia (ff. 2 a 3):

#### PRIMERA

Que son nulas las resoluciones sanción números 2015-003 y 2015-004, proferidas por el Municipio de Paz de Ariporo el 03 de febrero de 2015, por medio de las cuales se impuso a Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S sanción por no practicar retención en la fuente a título de industria y comercio por los años 2011 y 2012, en relación con “los pagos o abonos en cuenta a favor de terceros, con los cuales la compañía celebró contratos de obra, consistentes en la construcción del

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia*  
*Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



oleoducto bicentenario, entre los puntos Aranguaney - Banadía”, en esos años.

## SEGUNDA

Que es nula la Resolución No 2015-0014 de 10 de julio de 2015, notificada el 27 de julio siguiente, proferida por el Municipio de Paz de Ariporo en contra de Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S., “por medio de la cual se falla un recurso de reconsideración contra las resoluciones sanción números 2015-003 y 2015-004 de 03 de febrero de 2015 (...)” confirmándolas en su integridad.

## TERCERA

Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, y a título de restablecimiento del derecho, se levante la sanción por no practicar retención en la fuente, a título de industria y comercio, impuesta a la sociedad Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S, correspondiente a los años 2011 y 2012.

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 83, 228 y 363 de la Constitución; 367, 638, 683, 730 y 742 del Estatuto Tributario, 197 de la Ley 1607 de 2012; y 67 y 495 del Acuerdo 44 de 2008.

El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 4 a 13):

La sociedad demandante no es agente retenedor del impuesto de industria y comercio dado que su objeto social no se encuentra dentro de las empresas petroleras señaladas en el numeral 7 del artículo 67 del acuerdo municipal. Esta norma enlista dentro de las empresas petroleras a las dedicadas a la búsqueda, exploración o explotación de hidrocarburos, así como a los contratistas y subcontratistas del régimen común. No obstante, la actora no cuenta con establecimiento en ese municipio y su objeto social principalmente consiste en i) la



explotación comercial de un oleoducto de uso privado y ii) prestación de servicios de transporte de hidrocarburos.

Se tiene entonces que es un agente económico autónomo y por tanto, no ostenta la calidad de intermediario, máxime cuando no se comprobó que el oleoducto haya percibido ingresos por actividades gravadas en esa jurisdicción. A esto se suma el hecho que el transporte de hidrocarburos es una actividad diferente a la exploración y explotación conforme a lo señalado en el Código de Comercio y el Código de Petróleos. Así mismo, el transporte de hidrocarburos no puede estar gravado con ICA por disposición expresa del Código de Petróleos, puesto que está sujeta al impuesto al transporte por oleoductos.

Al no tener la calidad de agente retenedor no estaba obligado a realizar retención alguna y, por tanto, no había lugar a imponer las sanciones.

Para la administración debían efectuarse retenciones a los pagos hechos por la demandante a la empresa SICIM, sociedad a la cual le encargó la construcción del oleoducto y que cumplió con la obligación de presentar sus respectivas declaraciones de ICA. Sin embargo, el municipio en los años anteriores a 2011 y 2012 aceptó el pago del impuesto por parte de SICIM y no exigió anticipo ni retención por parte de la hoy demandante, generando así una confianza legítima de que la obligación material se había satisfecho por parte de SICIM. Tampoco puede desconocerse el principio de extraterritorialidad que obliga a que las retenciones se realicen en Bogotá, lugar de domicilio de la contribuyente.

Así las cosas, para la fecha en que se expidieron los requerimientos ya la sociedad SICIM había hecho el pago del impuesto por los años gravables que se cuestionan



y era imposible alcanzar el objetivo de las retenciones que consiste en el recaudo del impuesto en el momento en que se causa.

Es procedente la nulidad de los actos demandados dado que se encuentran falsamente motivados. La administración sostiene que se trata de un intermediario, calidad que no ostenta la demandante, puesto que es la contratante en la construcción de oleoducto y SICIM es el contratista. Así mismo, en los actos se citan normas diferentes al tema en cuestión.

La administración adelantó una visita a la sociedad SICIM y omitió dar traslado de la orden de visita a la demandante, quien es parte directamente interesada. Esta omisión constituye una violación al derecho al debido proceso por cuanto no se pudo controvertir la inspección y testimonio rendido en esta diligencia.

Otra violación al debido proceso de la demandante consiste en la imposición de la sanción sin la expedición previa del pliego de cargos, tal y como lo establece Estatuto Tributario y las normas territoriales.

### **Contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos (ff. 224 a 232):

La sociedad demandante no desvirtuó su calidad de agente retenedor, toda vez que,

---

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia*  
*Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



en su calidad de contratante, se relacionó con intermediarios o terceros quienes eran sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

La buena fe también se predica de los contribuyentes y por tanto si la actora tenía su domicilio en Bogotá y allí realizó las retenciones, entonces le correspondía solicitar la devolución de las mismas y trasladarlas al Municipio de Paz de Ariporo.

En este caso la determinación de la obligación recae sobre la demandante, razón por la cual no puede excusarse en la presentación de declaraciones de ICA por parte de SICIM, sobre la cual ejerce una posición dominante en razón al contrato celebrado entre ambas.

Cada acto proferido por la Administración fue sometido por la actora a los recursos de ley, no obstante nunca demostró el cumplimiento de su obligación de retener.

A la demandante se le enviaron varios requerimientos de información que no fueron contestados. Así mismo, si consideró que la información obtenida en la visita era contraria a derecho debió alegar tal circunstancia en el momento oportuno.

En este caso no era necesario expedir pliego de cargos por cuanto se está dentro de un procedimiento de aforo, el cual se compone, según las normas del Estatuto Tributario Municipal, por un emplazamiento para declarar, la imposición de la sanción por no declarar y la liquidación de aforo.



## Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 488 a 498).

De conformidad con los principios de determinación y tipicidad sólo los sujetos que expresamente estén designados como agentes retenedores tienen esta calidad. El Acuerdo 44 de 2008 en su artículo 67 define los agentes retenedores. En el numeral 7 hace referencia a las empresas petroleras, pero sólo a aquellas que se dedican a la búsqueda, exploración y explotación de hidrocarburos, actividades que no desarrolló la demandante en los años 2011 y 2012 al tratarse de actividades de transporte de hidrocarburos, actividad independiente de conformidad con el Código de Petróleos y la definición del contrato de transporte, dado que la actividad que generó los pagos sobre los cuales presuntamente debió retener recaen sobre la construcción del oleoducto de la demandante.

Señaló que la discusión no versa sobre la expresión *intermediarios* o *terceros* del artículo 67 ibídem, dado que no se discute la calidad de sujeto pasivo de ICA sino la de sujeto obligado a retener, por lo cual no interesa si la demandante realizó negocios propios o por medio de terceros.

Así las cosas, al no estar obligado a practicar, declarar y consignar retención alguna, no hay lugar a imponer sanción por omitir una obligación que no le corresponde.

Destacó que en el presente caso no se debaten asuntos del proceso de determinación y liquidación del impuesto por parte de SICIM.



## **Recurso de apelación**

El demandado presentó recurso de apelación (ff. 500 a 503) en el que expuso que la sociedad demandante es un intermediario en el recaudo entre el sujeto pasivo del ICA, es decir el que realiza el hecho generador, y el sujeto activo, esto es el municipio, por lo que pasan a un segundo plano las exenciones establecidas en el Código de Petróleos.

En la fijación del litigio se establecieron dos presupuestos i) si la actividad que genera la obligación del pago del ICA sí se efectuó en el período gravable en cuestión y ii) si se da la condición de intermediario del agente retenedor, sin importar las sedes físicas, el domicilio o la territorialidad en el municipio. En el caso concreto, el demandante tiene la calidad de contratante y de su contratista no se discute su calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y además se admiten los pagos realizados al contratista.

Adicionalmente, del objeto social de la demandada se desprende que está habilitada para la prospección, exploración, explotación y procesamiento de hidrocarburos, por tanto es una empresa petrolera en los términos del numeral 7 del artículo 67 del Acuerdo 44 de 2008.

## **Alegatos de Conclusión**

La parte demandante reiteró los argumentos en primera instancia (ff. 516 a 535). Destacó que si bien el oleoducto está habilitado para actividades de exploración y



explotación de hidrocarburos, dichas actividades se desarrollan por su sucursal Oleoducto de los Llanos Orientales, la cual no intervino en la construcción del oleoducto que fue la actividad que generó los pagos en el municipio Paz de Ariporo. La actividad de la demandante se limitó a la construcción del oleoducto y posteriormente el transporte de hidrocarburo y no existe prueba de que funcionó como empresa petrolera en los términos del artículo 67 del Acuerdo 44 de 2008.

La demandada guardó silencio.

### **Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia apelada. De conformidad con el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se encuentran exentas de impuestos departamentales y municipales la industria del petróleo, con énfasis en la exploración, explotación, transporte y construcción de oleoductos.

Es por esto que si una norma de mayor jerarquía a una norma local no permite gravar con ICA la construcción de oleoductos no puede considerarse gravada y mucho menos ser sujetos de la obligación de retener en la fuente.

Así mismo, el municipio no demostró que la actora realizara actividades gravadas en su territorio a pesar de tenerlas registradas en su objeto social.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala procede a juzgar la legalidad de los actos demandados de conformidad con lo expuesto en la sentencia de primera instancia y el recurso de apelación presentado por el municipio de Paz de Ariporo.

En el caso sub examine el apelante sostiene que la demandante debió cumplir con su obligación de retener de conformidad con las disposiciones municipales, dado que tiene la calidad de intermediario al tratarse de una empresa petrolera. Por su parte, la demandante sostiene que no tiene la calidad de agente retenedor, su objeto social es de transporte de petróleos, actividad que no está enlistada en la norma municipal y no tiene la condición de intermediario en la operación económica.

2- Los agentes retenedores son aquellos que, por expresa disposición, deben efectuar la retención o percepción del respectivo tributo. Las operaciones o actos en los que se deba realizar la retención deben estar expresamente señalados por la ley (arts. 365 y siguientes del ET) o en la norma territorial según sea el caso.

El Acuerdo 44 de 2008, vigente para los años gravables que se cuestionan, en su artículo 67 establece los agentes retenedores de ICA. En su numeral 7, norma que fundamenta los actos demandados, se dispone:

ARTÍCULO 67.- AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención del impuesto de industria y comercio:

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



(...)

7. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:

#### EMPRESAS DE TRANSPORTE

(...)

#### MANDATARIOS

(...)

#### EMPRESAS PETROLERAS

Las empresas dedicadas a la búsqueda, exploración o explotación de hidrocarburos deberán retener a los contratistas y subcontratistas, por contratos y subcontratos que celebren con personas naturales y jurídicas o sociedades de hecho por construcción de obras, suministros y por venta de bienes o por servicios prestados. A su vez los contratistas y subcontratistas del régimen común practicarán la retención a sus proveedores por compra de bienes y servicios

3- Para la demandada la obligación de retener se deriva de la condición de intermediaria de la demandante entre el sujeto pasivo del impuesto y el municipio, razón por la cual, debió realizar la retención correspondiente a los pagos hechos a SICIM. Así mismo, de su calidad de empresa petrolera.



Al respecto, se debe hacer énfasis en que la citada norma dispone como agentes retenedores a los *intermediarios o terceros* en operaciones económicas dentro de las cuales se generaron ingresos provenientes de actividades gravadas, especificando cuáles serían las operaciones económicas: empresas de transporte, mandatarios y empresas *petroleras*.

4- La administración sostiene que se omitió efectuar la retención de los pagos realizados por la demandante a la sociedad SICIM por los montos de \$74.834.245.000 y \$ 90.132.321.282 en los años gravables 2011 y 2012. Estos pagos obedecen a la construcción de un oleoducto que atraviesa el municipio demandado. Así se expuso en los actos demandados:

Que el contribuyente OLEODUCTO BICENTENARIO DE COLOMBIA, SAS CON NIT 900.377.365-6, está obligada a retener y presentar la declaración de retención del impuesto de industria y comercio en el municipio de Paz de Ariporo, ya que realiza operaciones en este Municipio, consistente en actuar como contratante en la construcción del oleoducto bicentenario, obra que atraviesa el territorio de este Municipio en 28,5 km, y en tal virtud, los contratistas como subcontratistas se convierten en sujetos pasivos del impuesto y todos sus actores deben cumplir las obligaciones formales y sustanciales con el fisco Municipal.

De los mismos actos se desprende que la administración reconoce que la demandante es la contratante de una construcción, lo que desvirtúa su calidad de tercero o intermediario en la operación económica, toda vez que actúa como parte que contrata directamente. En este caso no se observa que la demandante intervenga en nombre de otra persona jurídica ni natural, por el contrario, se observa que se trata de un contrato para el desarrollo de su actividad comercial principal que consiste en el transporte de oleoducto.



Así las cosas, no se establece que la actuación de la demandante tenga como finalidad que dos partes contraigan obligaciones contractuales por su conducto, lo cual sería la finalidad de la intermediación, como se evidencia claramente de las otras actividades enlistadas en la norma, las empresas de transporte y los mandatarios.

Adicionalmente, del recurso de apelación se desprende que el municipio le otorga a la demandante la calidad de intermediaria con el único fin de obtener por parte de su contratista SICIM un recaudo anticipado del impuesto de industria y comercio.

No obstante, no puede interpretarse la norma municipal como intermediario en el recaudo, esto es entre el sujeto pasivo - contratista - y sujeto activo - municipio -, dado que la disposición consagra expresamente la intermediación entre operaciones económicas y no la intermediación entre obligaciones tributarias.

La demandante nunca actuó como intermediaria en la actividad económica que se cuestiona y, por tanto, tampoco puede actuar como “puente” entre el municipio y su contratista, respecto del recaudo del impuesto.

Es por lo anterior, que a una sociedad que actúa directamente como contratante no se le puede dar la categoría de intermediaria con el objetivo de que recaude anticipadamente el tributo, cuando aquella obligación tributaria no le corresponde según lo dispuesto por la norma municipal.

5- Respecto a la condición de empresa petrolera, se observa que la norma



específicamente señala qué actividades son a las que se deben dedicar las sociedades para entenderse como petroleras. Estas actividades son: búsqueda, exploración y explotación de hidrocarburos. No obstante, la actividad sobre la cual se exigió la retención consiste en la construcción del oleoducto para el *transporte* de hidrocarburos, la cual no se encuentra reseñada en la citada norma.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que se tratan de actividades autónomas con tratamiento especial, dado que tienen un desarrollo normativo específico en el Código de Petróleos. Los contratos de exploración y explotación se encuentran en el capítulo III, mientras que el transporte tiene reglas específicas codificadas en el capítulo VIII.

Súmese a lo anterior que no se encuentra acreditado en el expediente que durante los periodos gravables cuestionados (2011 y 2012) la demandante realizó actividades diferentes a la contratación de la construcción de su oleoducto y mucho menos que esas actividades estuvieran relacionados con la búsqueda, exploración y explotación de hidrocarburos.

6- De lo anterior se desprende que a la demandante no se le puede dar la categoría de intermediaria ni de empresa petrolera en los términos del artículo 67 numeral 7 del Acuerdo 44 de 2008. Así las cosas, no puede ser catalogada como agente retenedor, dado que sólo la ley puede establecer quien ostenta esta calidad y, en consecuencia, no se le puede sancionar por omitir una obligación que no le corresponde. Por tanto, la Sala confirmará la decisión apelada.

7- Sobre las costas en segunda instancia, la Sala observa que no se probó su causación, razón por la cual no habrá condena alguna de conformidad con el



numeral 8º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA).

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

## **FALLA**

1- **Confirmar** la sentencia apelada.

2- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.



**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**