



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., quince (15) de julio de dos mil veintiuno (2021)
Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2017-00570-01 (25466)
Demandante ESP Electrificadora del Huila S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Contribución de obra pública. 2012. Aplicación sentencia de unificación de Sala Plena. Hecho generador. Exclusión del IVA repercutido.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia, del 17 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala quinta de decisión, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 204).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 28 de junio de 2016, la demandada profirió la «Resolución de Determinación Contribución Especial Contrato de Obra Pública» nro. 900.001 (ff. 127 a 146 caa), por medio de la cual liquidó el tributo que le correspondía retener a la demandante respecto de los pagos efectuados por un contrato que celebró en el año 2012. La liquidación fue íntegramente confirmada por la Resolución nro. 900.001, Cód. 647, del 31 de mayo del 2017 (ff. 172 a 177 caa), al decidir el recurso de reconsideración formulado por la actora.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3 y 4):

1. Declárese nula la Resolución de Determinación Contrato de Obra Pública N° 900.001 del 28 de junio de 2016 por medio del cual el Jefe División Gestión Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva resolvió determinar el valor de la contribución por contrato de obra pública en la suma de \$158.060.000 correspondiente al 5% del valor total del contrato N° 170 del 8 de junio de 2012 suscrito entre Electrohuila S.A. ESP y la Sociedad Velpa Soluciones Integrales S.A. –Velpa S.A.-, junto con los intereses moratorios a que haya lugar.
2. Declárese nula la Resolución N° 900.001 Cód. 647 del 31 de mayo de 2017 “Por la cual se decide un recurso de consideración” donde la Jefe del Grupo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de



Impuestos y Aduanas de Neiva, mediante la cual se confirmó el valor de la contribución especial por la suma de \$158.060.000 por el contrato N° 170 del 8 de junio de 2012 suscrito con el contratista Velpa Soluciones Integrales S.A. y a cargo de la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P.

3. Que a título de restablecimiento del derecho se condena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- a devolver a la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P., el valor que esta le haya cancelado por concepto de la contribución especial del 5% de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, junto con los intereses comerciales corrientes a la tasa certificada por la Superintendencia Bancaria liquidados desde que se recaudó el pago hasta cuando se cancele a la Electrificadora del Huila S.A. ESP.

4. Que a título del restablecimiento del derecho se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- a devolver a la Electrificadora del Huila S.A. ESP, el valor por concepto de contribución especial de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 que esta le haya cancelado por concepto de intereses y/o sanciones, desde que se pagó hasta cuando se efectúe el reembolso a la Electrificadora del Huila S.A. ESP.

5. Que se ordene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, que, en caso de haberlo hecho u oficiado, cancelar cualquier registro, anotación o proceso que hubiere adelantado contra la Electrificadora del Huila S.A. ESP, asociados a los actos administrativos cuya nulidad se solicita a través del presente medio de control.

6. Que se condene en costas a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.º, 2.º y 29 de la Constitución; 2.º y 32 de la Ley 80 de 1992; 32 de la Ley 142 de 1994; 8.º y 76 de la Ley 143 de 1994; 85 de la Ley 489 de 1998; 6.º de la Ley 1106 de 2006 y 14 de la Ley 1150 de 2007. El concepto de violación planteado se resume así (ff. 7 a 16):

Sostuvo que la demandada vulneró sus derechos a la defensa y al debido proceso, porque no surtió el procedimiento contemplado en el ET (Estatuto Tributario) para la determinación e imposición de la contribución de obra pública. Con todo, argumentó que no se habría realizado el hecho generador del tributo en el contrato en cuestión, lo cual obedecería a varias razones: en primer lugar, porque se trataría de un contrato de suministro, que no de obra pública; en segundo lugar, porque bajo las Leyes 142 y 143 de 1994 los negocios jurídicos de las empresas de servicios públicos están sujetos a un régimen de contratación de derecho privado, ajeno al establecido en la Ley 80 de 1993; y, en tercer lugar, porque la entidad contratante era una empresa de economía mixta, no una entidad de derecho público. Además, sostuvo no estar obligada al pago del tributo liquidado porque el sujeto pasivo era el contratista; y subsidiariamente solicitó que al cuantificar el tributo no se incluya en la base gravable aquella porción del pago hecho al contratista que corresponde al monto del IVA generado por el servicio adquirido, habida cuenta de que esa suma no remunera la labor realizada por el contratista y su inclusión en la base gravable supondría una violación a la prohibición de doble imposición.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 119 a 133), para lo cual afirmó que el procedimiento de determinación de la contribución de obra pública se fundó en normas de carácter general orientadas a desarrollar la fiscalización y determinación del tributo, por lo que se respetó el derecho de defensa y la garantía de debido proceso de su contraparte. Añadió que la demandante celebró materialmente contratos de obra en los términos consignados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, por lo que incurrió en el hecho imponible de la contribución, sin que el nacimiento de la



obligación tributaria se frustre por el hecho de que se trate de una sociedad de economía mixta, dado que el artículo 6.º de la Ley 1106 del 2006 nada exigió acerca del régimen contractual al que debía estar sujeta la entidad estatal contratante. De otra parte, aseveró que, si bien el sujeto pasivo de la contribución era el contratista, la actora estaba obligada a percibir el tributo y a responder por su pago, toda vez que tenía la condición de agente de retención del impuesto. Por último, defendió la base gravable a partir de la cual se liquidó el gravamen, dado que el artículo 6.º de la Ley 1106 del 2006 dispone que será la cuantía total del contrato gravado.

Sentencia apelada

El tribunal rechazó las suplicas de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 167 a 204), dado que avaló el procedimiento de determinación de la contribución seguido en el caso, porque halló que la liquidación del tributo estuvo precedida de actuaciones que garantizaron el debido proceso y el derecho a la defensa de la actora. De otra parte, estimó que, aunque en los términos del artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, la actora no era contribuyente del tributo, sí respondía por él en la medida en que tenía a su cargo la obligación material de retener el tributo cuando quiera que le efectuara pagos gravados al contratista. Agregó que el negocio jurídico celebrado por la actora no era un contrato de suministro, sino de obra pública, dado que su objeto implicaba la realización de obras físicas sobre bienes que tenían la condición de inmuebles por adhesión. Finalmente, avaló el cálculo de la cuota tributaria que efectuó la demandada, porque el citado artículo 6.º no prevé que deba descontarse el IVA de la base gravable. No condenó en costas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del a quo (ff. 209 a 210), con miras a lo cual insistió en que el procedimiento adelantado para la liquidación de la contribución de obra pública vulneró sus derechos a la defensa y al debido proceso. También adujo que el tribunal pasó por alto que debe excluirse de la base imponible debatida el valor del IVA generado en la operación.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los planteamientos expuestos en las etapas procesales previas (índices 16 y 17)¹. El ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas. Concretamente, corresponde establecer si en el procedimiento de liquidación adelantado se garantizaron el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante; y, si fuera positivo lo anterior, se tendría que determinar si hay lugar a excluir de la base gravable de la contribución de obra pública la porción del valor del contrato gravado que corresponda al IVA repercutido a la entidad contratante.

2- Sostiene la apelante única que la ausencia de un acto que precediera la determinación oficial del tributo controvertido ocasionó que la actuación administrativa estuviera viciada de nulidad, pues tal circunstancia impidió que ejerciera sus derechos de contradicción y defensa. En el otro extremo, la demandada alega que el procedimiento general de determinación tributaria previsto en el ET no es



aplicable a la contribución de obra pública, sin perjuicio de lo cual afirma que en el sub iudice se cumplieron las garantías procesales para la determinación del tributo. Por tanto, corresponde decidir si en el procedimiento adelantado se debía expedir un acto previo al de determinación oficial del tributo y, en caso afirmativo, si se honró esa exigencia.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático Samai. Las demás menciones a «índices» aluden al mismo repositorio.

2.1- Dicha cuestión fue objeto de pronunciamiento de la Sala Plena del Consejo de Estado en la sentencia de unificación 2020-CE-SUJ-SP-001, del 25 de febrero de 2020 (exp. 22473, CP: William Hernández Gómez), en la cual se determinó que las normas que rigen el impuesto denominado «contribución de obra pública» no establecieron que, en el procedimiento de determinación del tributo, fueran aplicables las disposiciones previstas en el ET para el procedimiento de aforo. De ahí que, para juzgar el cargo de violación del debido proceso por ausencia de actos previos, sea necesario verificar si las actuaciones censuradas transgredieron los lineamientos generales establecidos en el CPACA sobre el particular, que no los específicos contemplados en el ET para aforar. Al respecto, los artículos 40 y 42 del CPACA exigen que en las actuaciones administrativas iniciadas de oficio se le permita al administrado aportar medios de prueba y discutir aquellos recabados por la Administración y que la decisión de fondo solo se produzca después de que se le haya dado oportunidad al administrado para manifestar su posición. Lo anterior supone que, antes de que se profiera una decisión administrativa, se hayan puesto en conocimiento del interesado los hechos que suscitaron la actuación oficiosa y los fundamentos de derecho en los que se basarían las decisiones a adoptar, a fin de que pueda controvertir hechos y fundamentos anunciados. De modo que, solo en la medida en que el acto administrativo definitivo sea expedido de manera sorpresiva, sin convocar al administrado para su producción, se entenderá que estaría viciada de nulidad la actuación administrativa, por violación del debido proceso.

2.2- Observa la Sala que en el procedimiento que se juzga la demandada dio a conocer a la actora el inicio de la actuación administrativa por medio del Requerimiento Ordinario nro. 900.001, del 20 de enero de 2016, mediante el cual le solicitó información sobre el pago de la contribución de obra pública durante el año 2012, generada por la suscripción del contrato sobre el cual aquí se debate (ff.100 a 105 caa). De hecho, según se admite en la demanda, el acto administrativo fue contestado por la actora, en el sentido de exponer a la autoridad tributaria los motivos por los cuales consideró que no se realizó el hecho generador del tributo, argumentación que coincide con la planteada en el escrito de demanda. De igual forma, se observa que en sede administrativa la actora presentó las pruebas que sustentaban su oposición a la determinación oficial del tributo adelantada por su contraparte. A tal fin, aportó el texto del contrato respecto del cual la autoridad consideraba que se causaba el tributo y la copia del Auto nro. 684, del 14 de agosto de 2014, por medio del cual la Contraloría General de la República indicó que el artículo 6.º de la Ley 1106 del 2006 no le era aplicable a la actora (ff. 110 a 112 caa).

Además, la apelante única contó en el procedimiento de gestión administrativa tributaria con la oportunidad para recurrir la resolución que estableció el monto de su obligación fiscal por concepto de contribución de obra pública, así como para ejercer sus derechos de defensa y contradicción.

En estas condiciones, juzga la Sala que la demandada cumplió con los requisitos procedimentales que, de manera general, establece el CPACA para el desarrollo de actuaciones administrativas que no están sometidas a un procedimiento especial. Por ende, no prospera el cargo de apelación.



3- Por otra parte, la apelación censura la cuantía establecida por el tributo. Reprocha que no se haya excluido el monto que correspondía al IVA causado por el contrato respecto del cual se liquidó la contribución de obra pública. En oposición, la demandada asegura que tal exclusión no está prevista en el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006 y que, por ello, la base gravable corresponde al valor total del negocio, sin excepción alguna. Debe entonces decidir la Sala si la actuación demandada vulneró las disposiciones sobre la cuantificación de la base gravable del tributo.

3.1- Sobre este debate, observa la Sala que el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006 dispone que estarán gravados con el tributo quienes sean contratistas de obra de las entidades públicas y que la cuota tributaria se determinará sobre «valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición». De acuerdo con esa formulación legal del hecho generador y del sujeto pasivo del impuesto, la figura tributaria en cuestión somete a imposición el ingreso percibido por el contratista de la obra, no el gasto efectuado por la entidad contratante. Ese dato jurídico implica que el tributo no se causa respecto de aquellas cuantías pagadas por la entidad contratante que no remuneran la prestación contratada, sino que obedecen al pago de la repercusión obligatoria de impuestos indirectos por parte del contratista a su contratante. De modo que, como lo alega la apelante única, no se realiza el hecho generador del tributo por aquella parte del pago realizado por la entidad contratante al contratista para soportar la repercusión del IVA causado por los servicios prestados por este, pues no se subsume en el supuesto fáctico prescrito por la ley como determinante del nacimiento de la obligación tributaria denominada «contribución de obra pública». Siendo una circunstancia fáctica relativa a la configuración del hecho generador del tributo, a efectos de no integrar el IVA repercutido en el monto respecto del cual se causa la contribución de obra pública, no se requiere la existencia de una norma de exclusión o de depuración de la base gravable para acompasar la cuantificación del tributo con la realización del hecho generador, al contrario de lo que argumenta la demandada.

3.2- Con relación al ingreso percibido por el sujeto pasivo del tributo, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) Mediante el Contrato de Obra nro. 170/2012, suscrito el 08 de junio de 2012, la actora contrató a la sociedad Velpa Soluciones Integrales S.A. para que ejecutara obras físicas por una cuantía total de \$3.161.201.000, IVA incluido (ff. 5 a 7 caa).

(ii) En ejecución del anterior contrato, los pagos efectuados por la demandada atendieron los cobros hechos por la sociedad contratista mediante las siguientes facturas:

(a) Factura de Venta nro. 1009, del 25 de octubre de 2012, por \$1.708.844.302, de los que \$11.805.485, correspondían al IVA repercutido (f. 65 caa).

(b) Factura de Venta nro. 1041, del 19 de diciembre de 2012, por \$929.782.742, de los que \$6.423.269, correspondían al IVA repercutido (f. 68 caa).

(c) Factura de Venta nro. 1188, del 07 de octubre de 2013, por \$522.572.959, de los que \$2.706.243, correspondían al IVA repercutido (f. 71 caa).

3.3- Según los anteriores medios probatorios, del total del contrato de obra por el cual se causó el tributo debatido (\$3.161.201.000), solo \$3.140.264.906 remuneraron la obra



llevada a cabo por el sujeto pasivo del impuesto, pues la diferencia con lo pagado por la entidad contratante (\$20.935.097) correspondía a la repercusión del IVA causado por los servicios prestados. Por tanto, está demostrado el alegato de la apelante acerca de que los actos acusados liquidaron la contribución de obra pública sobre cuantías no gravadas con el tributo. Procede el cargo de apelación.

4- Atendiendo a los fundamentos jurídicos establecidos en la presente providencia, el tributo causado en el caso que se enjuicia corresponde al 5% del ingreso percibido por el contratista de obra pública en cuantía de \$3.140.264.906, es decir, a \$157.013.245. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia impugnada, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados con miras a fijar la cuantía de la contribución de obra pública de conformidad con las prescripciones legales del hecho generador.

5- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que al efecto realiza el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

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. Revocar la sentencia apelada. En su lugar,

Primero: Declarar la nulidad parcial de la «Resolución de Determinación Contrato de Obra Pública» nro. 900.001, del 28 de junio de 2016, y de la Resolución nro. 900.001, del 31 de mayo de 2017, que confirmó el acto de liquidación, conforme con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, fijar el tributo a cargo de la sociedad demandante por el año 2012 en \$157.013.245

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ