



Problema Jurídico: ¿Procede adelantar el estudio de legalidad de un acto administrativo de carácter general que fue revocado por un acto administrativo posterior?

CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA GENERAL REVOCADA - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA GENERAL REVOCADA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. El estudio de legalidad se contrae a los efectos que eventualmente tuvo la norma mientras estuvo vigente / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Finalidad. Reiteración de jurisprudencia

[S]e pone de presente que, si bien el Concepto Unificado nro. 100202208-0585, del 09 de noviembre de 2020 (que recogió la interpretación examinada) revocó los Oficios demandados, resulta procedente llevar a cabo adelantar el estudio de legalidad que se demanda porque mientras estuvieron vigentes los Oficios acusados pudieron afectar situaciones jurídicas particulares y porque la finalidad de este medio de control es la protección del ordenamiento jurídico *in abstracto*.

Problema Jurídico: ¿El hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia se configura en la suscripción de contratos de concesión que incluyan dentro de sus prestaciones la construcción de una obra?.

CONTRATO DE OBRA PÚBLICA / CONTRATOS CONEXOS AL CONTRATO DE OBRA PÚBLICA / CONTRATO DE CONCESIÓN / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA - Elemento objetivo. Aspecto material. Reiteración de jurisprudencia. Está asociado a la suscripción de contratos de obra / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA - Elemento subjetivo. Reiteración de jurisprudencia. Requiere que los contratos se suscriban por las entidades señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 / CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DEL CONTRATO DE OBRA PÚBLICA - Hecho generador. Reiteración de sentencia de unificación jurisprudencial / CAUSACIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA SOBRE CONTRATOS DE CONCESIÓN - Ilegalidad. Violación de los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014

[L]a Sala observa que en el *sub lite* las partes concuerdan en que el contrato de obra y el de concesión no son asimilables y en que este no corresponde a un contrato conexo de aquel (en los términos dispuestos por la ley al establecer el hecho generador analizado), sino que la litis trabada consiste en determinar si los contratos de concesión están gravados con la estampilla examinada cuando incluyen dentro de sus prestaciones la construcción o realización de obras, como lo sostuvo la demandada en los Oficios enjuiciados. 3- Para lo que interesa al caso, el artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013 establece que la suscripción de todo «*contrato de obra*» con las entidades del orden nacional está gravada con la estampilla en cuestión y la norma fue reglamentada por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014 que precisó que los contratos sujetos al tributo son aquellos que cumplen las siguientes dos condiciones: (i) «*ser de aquellos denominados de obra*», entendiendo por estos los celebrados para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago; y (ii) ser suscritos por las entidades del orden nacional. Así, esta Sala ha reconocido que el



hecho generador de la estampilla se compone de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y de otro subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades señaladas en el artículo 2.º de la Ley 80 de 1993 (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 22069, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). De suerte que, en lo concerniente al aspecto material del elemento objetivo, la Sala resalta que el supuesto fáctico fijado por las disposiciones legales para la causación de la estampilla analizada corresponde a la suscripción de contratos de obra, con lo que se estableció una configuración normativa que limita el tipo contractual bajo el cual se realiza el hecho generador del tributo, sin que aquellas otorguen un margen de interpretación que permita abarcar otras figuras contractuales, aun cuando estas puedan incluir dentro de sus prestaciones la construcción de obras. La propia norma se ocupó de acotar el ámbito de la realidad con relevancia jurídico-tributaria al señalar que la suscripción de los contratos de obra son los que causan el impuesto, cuya tipificación legal, establecida en el ordinal 1.º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se diferencia de la de los contratos de concesión, definidos en el ordinal 4.º del mismo artículo. Bajo esos parámetros legales, la interpretación jurídica enjuiciada, que sostiene que el supuesto de hecho que grava el legislador comprende la suscripción de todos los contratos que incluyan como prestación la construcción o realización de obras con independencia de su tipo contractual, se desvirtúa por el propio texto del artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013, reglamentado por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014, que lo limita al contrato de obra y no a otros como el de concesión a efectos de que se configure el hecho generador de la estampilla analizada. Además, esa doctrina oficial pasa por alto el hecho de que cuando se ha buscado gravar la suscripción de contratos de concesión, la normativa ha incluido de modo específico ese supuesto como uno de aquellos que dan lugar a la causación del tributo, de modo diferenciado o adicional al del contrato de obra. Así lo hizo, por ejemplo, el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, que estableció que el hecho generador del tributo denominado «*contribución de obra pública*» no solo incluía la suscripción de «*contratos de obra pública, con entidades de derecho público*», sino también la de contratos de «*concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales*». En ese sentido, destaca la Sala que cuando el legislador pretende recaer sobre ambos tipos contractuales, los enuncia. Así, también lo reconoció la Sala Plena del Consejo de Estado en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-SP-001, del 25 de febrero de 2020 (exp. 22473, CP: William Hernández Gómez), pues al estudiar la «*contribución de obra pública*» concluyó que los contratos de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, son típicos y tienen particularidades que los distinguen del contrato de obra pública objeto del gravamen, por lo que no se podían subsumir en el hecho generador de este. En definitiva, carece de sustento jurídico el planteamiento de los Oficios demandados, según el cual los contratos de concesión (incluyendo los que se suscriban mediante el esquema de APP), cumplen el presupuesto de hecho para la causación de la estampilla examinada. Por consiguiente, la Sala juzga que los actos acusados son contrarios a las disposiciones legales, concretamente, a los artículos 5.º de la Ley 1697 de 2013 y 6.º del Decreto 1050 de 2014, que regulan el hecho generador de la estampilla. Dado que esa conclusión basta para desvirtuar los argumentos de la demandada, la Sala declarará la nulidad solicitada.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 2 / LEY 1106 DE 2006 - ARTÍCULO 6 / LEY 1697 DE 2013 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 1050 DE 2014 - ARTÍCULO 6

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

[L]a Sala aclara que no se impondrá condena en costas pues el artículo 188 del CPACA



prescribe que es improcedente en los procesos en los que se ventilan asuntos de interés público, como es el caso del medio de control de simple nulidad.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: OFICIO 100208221 DE 2018 (31 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado) / OFICIO 100202208-0567 DE 2020 (21 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado)

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., siete (07) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00016-00 (25500)
Demandante: Agencia Nacional de Infraestructura
Demandado: DIAN

Temas: Estampilla Pro-Universidad Nacional. Hecho generador. Contratos de obra pública. Contratos de concesión.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad de los Oficios DIAN nros. 100208221, del 31 de octubre de 2018, y 100202208-0567, del 21 de octubre de 2020, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN (índice 2)¹.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante solicitó que se declarara la nulidad de los Oficios DIAN nros. 100208221, del 31 de octubre de 2018, y 100202208-0567, del 21 de octubre de 2020.

En lo pertinente, el texto del primer oficio acusado es el siguiente (índice 2):

... la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, fue creada por la Ley 1697 de 2013 y expone como hecho generador, el siguiente:

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático SAMAI.



«Artículo 5°. Hecho generador. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2.º de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

Parágrafo. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación».

De la norma transcrita se deduce mediante el criterio gramatical y sistemático de las normas jurídicas que el tributo recae sobre todos los contratos de obra pública y conexos a la obra, que se celebren con recursos públicos por entidades públicas ...

Ahora bien, respecto de la causación de la contribución parafiscal y en respuesta a sus inquietudes es necesario explicar que el hecho generador de la misma de acuerdo con lo explicado por la jurisprudencia del Consejo de Estado tiene dos componentes, uno subjetivo y otro objetivo.

Al respecto la Sección Cuarta en sentencia del 30 de junio de 2016, dentro del radicado: 11001-03-27-000-2015-00066-00, cuyo consejero ponente fue el Dr. Jorge Octavio Ramírez, expuso:

“... todos los contratos de obra celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 se encuentran gravadas con el tributo. En esas circunstancias, no es relevante si su régimen contractual es el de la Ley 80 de 1993 u otro especial, porque este no es un factor que determine el hecho generador. Dicho elemento de la obligación tributaria, la ley lo define: a) un factor subjetivo: la Nación, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta con capital público mayor al 50%, entre otras, entidades descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993; b) un factor objetivo: que se trate de un contrato de obra o uno conexo. Este último según la tipología señalada en la Ley 80 de 1993. Todo, sin dejar de lado lo descrito en el aparte final del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 respecto de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con capital estatal público igual o inferior al 50%”.

De esta manera el máximo tribunal de lo contencioso administrativo permite diferenciar los dos factores que integran el hecho generador de la contribución y con base en ello se deduce que todo contrato de obra y conexos que celebren las entidades públicas causarán el tributo a cargo del contratista.

En el mismo sentido, los contratos de concesión, como lo expone la peticionaria, abarcan mucho más que la realización de contratos de obra, puesto que en términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993:

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

De este modo, resulta evidente que de la celebración de contratos de concesión puede o no derivarse la construcción de obras públicas, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de una obra pública que, a la luz de la ley, se identificarían como contratos conexos a la obra pública.

En consecuencia, la naturaleza de los contratos de construcción, mantenimiento, instalación y, en general, los celebrados para la realización de cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución, que estén contenidos dentro de la celebración de contratos de concesión no es discutible, puesto que los mismos en esencia son contratos de obra pública, que se adecuan perfectamente a los requerimientos legales de esta figura jurídica, siendo

sobre ellos exigibles las normas aplicables al manejo e inversión de recursos públicos.

Por consiguiente, la contribución parafiscal denominada "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia creada por la Ley 1697 de 2013" es aplicable a todos los contratos de obra pública dentro de los cuales se incluyen los contratos de obra pública contenidos o derivados de la celebración de contratos de concesión que se celebren con entidades públicas.

Es necesario indicar que la contratación de obras públicas, así estas se efectúen con terceros, intermediarios u otra denominación, no implica el incumplimiento de los presupuestos para la generación del gravamen, puesto que se trata de contratos de obra pública que se celebran con recursos públicos por entidades públicas ...

Y el del segundo Oficio demandado es el siguiente (índice 2):

... La solicitud de reconsideración plantea como argumento principal la diferencia entre los contratos de concesión y los de obra pública, luego se refiere al alcance de los contratos conexos y por último a la reserva de ley que ostenta la imposición de tributos ...

Teniendo claro que el hecho generador del tributo pende de la calidad del sujeto y de la ejecución de una obra pública, se precisa que, si bien el contrato de obra pública es diferente al contrato de concesión, este último puede contener contratos de obra, los cuales se derivan de la concesión celebrada.

En este punto, se precisa que la celebración de contrato de obra o conexos, que da lugar a la configuración del hecho generador de la Estampilla objeto de estudio, obedece al factor objetivo. Así, todo contrato de obra y conexos que celebren con las entidades públicas del orden nacional causará el tributo a cargo del contratista.

El artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 expresa claramente como contratos conexos al de obra los de diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

La norma mencionada hace alusión a los contratos de consultoría, los cuales son descritos como los referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como a las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión; los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos.

En consecuencia, todos estos contratos se entenderán conexos al contrato de obra pública, sin que a la configuración del hecho generador le afecte la modalidad de pago o estructura asociativa utilizada para llevar a cabo la obra contratada.

De manera que, tratándose de estructuras asociativas, debe manifestarse que una de ellas son las Asociaciones Público Privadas (APP), las cuales se encuentran en la Ley 1508 de 2012, por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público Privadas, que expresa en el artículo primero:

Artículo 1. Definición. Las Asociaciones Público Privadas son un instrumento de vinculación de capital privado, que se materializan en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado, para la provisión de bienes públicos y de sus servicios relacionados, que involucra la retención y transferencia de riesgos entre las partes y mecanismos de pago, relacionados con la disponibilidad y el nivel de servicio de la infraestructura y/o servicio.

En este mismo sentido, el artículo 3 prevé que, dentro de los esquemas de APP están los contratos en los cuales las entidades estatales encarguen a un inversionista privado el diseño y construcción de una infraestructura y sus servicios asociados, o su construcción, reparación, mejoramiento o equipamiento, actividades todas estas que deberán involucrar la operación y mantenimiento de dicha infraestructura. Añadiendo precitada norma que, podrán versar sobre infraestructura para la prestación de servicios públicos.

De manera que, los contratos de APP, de los cuales se derive la construcción de una obra pública y

contratos conexos al de obra, configurarán el hecho generador de la estampilla y, por ende, están sujetos a su cobro; en este mismo sentido, se tiene que los contratos de concesión, conforme lo expresa el artículo 2 de la Ley 1508 de 2012, están comprendidos dentro de los esquemas de Asociación Público Privadas, razón por la cual quedan inmersos en el análisis realizado para ellas.

No obstante se precisa que, los contratos de concesión, pueden abarcar mucho más que la realización de contratos de obra, puesto que en términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993:

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

De este modo, resulta evidente que de la celebración de contratos de concesión puede o no derivarse la construcción de obras públicas, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de una obra pública que a la luz de la ley se identificarían como contratos conexos a esta.

En consecuencia, la naturaleza de los contratos de construcción, mantenimiento, instalación y, en general, los celebrados para la realización de cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución, que estén contenidos dentro de la celebración de contratos de concesión no es discutible, puesto que los mismos en esencia son contratos de obra pública y por ello generadores de la contribución parafiscal Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia.

Sumado a lo manifestado, se precisa que de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 2 de la Ley 1508 de 2012 -la cual define los esquemas de Asociación Público Privadas- las concesiones de que trata el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se encuentran comprendidas dentro de los esquemas de APP.

En este orden de ideas, aquellas concesiones que tengan dentro de su objeto la celebración de contratos de obra pública y sus conexos, configurarán el hecho generador de la estampilla y, por ende, están sujetos a su cobro ...

Para finalizar se indica que no encuentra este despacho razones que validen la reconsideración del pronunciamiento endilgado en su petición, puesto que dentro del mismo se aplican los criterios de interpretación normativa de manera idónea, siendo este acucioso en determinar que la Estampilla Pro Universidad se causa en los contratos de concesión que tengan por objeto la construcción de una obra, sus conexos y a sus adiciones.

Por consiguiente, se confirma el Oficio nro. 015907 del 18 de junio de 2018 (nro. interno 100208221-001523).

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 150 y 338 constitucionales; y 5.º, 6.º y 8.º de la Ley 1697 de 2013, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que los Oficios acusados exceden el hecho imponible establecido en el artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013 porque plantean que la estampilla en cuestión se causa por la suscripción de contratos de concesión con entidades públicas, siendo que la ley circunscribe el aspecto material del tributo a la celebración de un tipo negocial específico, el de los contratos de obra pública. Censuró que se estime que el contrato de concesión pueda asimilarse o contener contratos de obra, porque los elementos naturales del primero (de los que mencionó: la asunción del riesgo por parte del concesionario, la obligación de reversión a la finalización del contrato y la retribución de todos los valores necesarios para la ejecución del proyecto) llevan a diferenciar ambos

tipos contractuales; y citó apartes de las sentencias de la Corte Constitucional C-250 de 1996 y C-300 de 2012 en los que se reconocieron los mencionados elementos del contrato de concesión. Precisó que cuando el contrato de concesión se celebra bajo el esquema de asociaciones público–privadas (APP) tampoco se causa el tributo, aunque en la ejecución se realicen obras. Manifestó que tampoco puede entenderse que el contrato de concesión sea un negocio conexo al de obra, pues, conforme con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia² y de esta corporación³, solo ostentan aquella naturaleza los negocios jurídicos que al concurrir con otros tienen como finalidad la realización de una operación unitaria y compleja, como ocurre con el de diseño, que puede ser previo al de obra, o el de interventoría, que es concomitante con aquel.

Agregó que los Oficios demandados son pasibles de control judicial en la medida en que contienen manifestaciones de la Administración que producen efectos jurídicos sobre los administrados; y que la decisión de la Sala de Consulta y Servicio Civil citada en los Oficios no es vinculante ni puede desconocer lo dispuesto en la norma con rango de ley que consagra el hecho generador del tributo. Afirmó por ende que vulneraron las normas en las que debían fundarse, quebrantaron el principio de reserva de ley, estuvieron falsamente motivados y fueron expedidos sin competencia.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 18). Como cuestión previa adujo que los Oficios demandados fueron revocados por el Concepto General Unificado nro.100202208-0585, del 09 de noviembre de 2020, que compiló las interpretaciones jurídicas que incorporan los Oficios en cuestión. Expuso que estos se fundaron en los artículos 5.º de la Ley 1697 de 2013, 32.1 de la Ley 80 de 1993 y 6.º del Decreto 1050 de 2014, que dispusieron que el tributo se causa por la suscripción de contratos que tengan por objeto la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier labor material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea su denominación, modalidad de ejecución o pago. Sostuvo que, como con fundamento en el artículo 32.4 de la Ley 80 de 1993 los contratos de concesión pueden tener por objeto la realización de alguna de las mencionadas obras, llevan inmersos contratos de obra pública; de modo que su contratación por parte de una entidad del orden nacional conlleva la causación de la estampilla analizada. Negó que en los Oficios demandados se asimilara el contrato de concesión al de obra o que el primero se considerara como un contrato conexo, en los términos de la ley que fija el hecho generador, porque la interpretación oficial reconoció que son dos figuras típicas diferentes que causan la estampilla únicamente en el supuesto que implique la realización de una obra. Finalmente, recalcó que expidió los actos en ejercicio de las facultades que le confirió el Decreto 4048 de 2008.

Solicitud de medida cautelar

Por Auto del 14 de mayo de 2021 (índice 20), el despacho sustanciador negó la suspensión provisional del concepto enjuiciado, tras considerar que la confrontación inicial del acápite demandado con las normas invocadas por la actora no revelaba una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico.

² Sentencias del 25 de septiembre de 2007 (exp. 11001-31-03-027-2000-00528-01, MP: Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo), del 01 de junio de 2009 (exp. 05001-3103-009-2002-00099-01, MP: William Namén Vargas) y del 15 de noviembre de 2017 (exp. 68001-31-03-001-1998-00181-02, MP: Álvaro Fernando García Restrepo).

³ Sentencia de la Sección Tercera del 01 de octubre de 2014 (exp. 28233, CP: Hernán Andrade Rincón).



Audiencia inicial

Por Auto del 02 de julio de 2021 (índice 35), el ponente prescindió de la audiencia inicial prevista en el artículo 180 del CPACA, por tratarse de un litigio sobre un asunto de puro derecho, cuya solución no requiere la práctica de pruebas (artículo 182A *ibidem*).

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos de la demanda y su contestación (índices 44 y 49). El ministerio público, por su parte, solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda (índice 48), para lo cual planteó que el hecho generador de la estampilla analizada se configura con la celebración de todos los contratos de obra y/o conexos, cualquiera sea su régimen contractual, lo cual incluiría el negocio jurídico de concesión por medio del cual el Estado entrega un área para la realización de obras.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad contra los Oficios nros. 100208221, del 31 de octubre de 2018, y 100202208-0567, del 21 de octubre de 2020, en los que la demandada interpretó que la «*Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia*» creada por la Ley 1697 de 2013 es aplicable a todos los contratos de obra pública dentro de los cuales se incluyen los contratos de obra pública contenidos y derivados de la celebración de contratos de concesión que se celebren con entidades públicas» y que «los contratos de APP, de los cuales se derive la construcción de una obra pública y contratos conexos al de obra, configuran el hecho generador de la estampilla», por lo que «los contratos de concesión al estar comprendidos dentro de los esquemas de Asociación Público Privadas» se encuentran gravados con el tributo. En esas condiciones, corresponde determinar si el hecho generador de la estampilla examinada se configura en la suscripción de contratos de concesión que incluyan dentro de sus prestaciones la construcción de una obra.

Con todo, se pone de presente que, si bien el Concepto Unificado nro. 100202208-0585, del 09 de noviembre de 2020 (que recogió la interpretación examinada) revocó los Oficios demandados, resulta procedente llevar a cabo adelantar el estudio de legalidad que se demanda porque mientras estuvieron vigentes los Oficios acusados pudieron afectar situaciones jurídicas particulares y porque la finalidad de este medio de control es la protección del ordenamiento jurídico *in abstracto*⁴.

2- La demandante aduce que la doctrina oficial acusada contraría el hecho generador de la estampilla en cuestión, que está falsamente motivada, que quebranta el principio de reserva de ley y que se expidió sin competencia. Lo anterior porque, mientras el artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013 limitó la causación del tributo a la suscripción de un específico tipo contractual, señaladamente el contrato de obra y sus conexos, ocurre que los Oficios enjuiciados lo extienden a los contratos de concesión (incluidos aquellos que se celebran mediante el esquema de APP). Sostiene que los contratos de obra y de concesión son excluyentes porque tienen elementos propios que los diferencian y

⁴ Sentencias del 20 de febrero de 2017 (exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas) y del 17 de septiembre de 2020 (exp. 23936, CP: Julio Roberto Piza).

rechaza que los segundos se puedan considerar conexos a los primeros porque no tienen como finalidad una operación unitaria y compleja. En contraste, la demandada niega que en los Oficios demandados se hayan asimilado dichos tipos contractuales o que se tratara al contrato de concesión como conexo, sino que, dado que aquel puede implicar la realización de obras, adujo que lleva inmersos contratos de obra pública y la causación de la estampilla debatida.

Al tenor de esas alegaciones, la Sala observa que en el *sub lite* las partes concuerdan en que el contrato de obra y el de concesión no son asimilables y en que este no corresponde a un contrato conexo de aquel (en los términos dispuestos por la ley al establecer el hecho generador analizado), sino que la litis trabada consiste en determinar si los contratos de concesión están gravados con la estampilla examinada cuando incluyen dentro de sus prestaciones la construcción o realización de obras, como lo sostuvo la demandada en los Oficios enjuiciados.

3- Para lo que interesa al caso, el artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013 establece que la suscripción de todo «*contrato de obra*» con las entidades del orden nacional está gravada con la estampilla en cuestión y la norma fue reglamentada por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014 que precisó que los contratos sujetos al tributo son aquellos que cumplen las siguientes dos condiciones: (i) «*ser de aquellos denominados de obra*», entendiendo por estos los celebrados para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago; y (ii) ser suscritos por las entidades del orden nacional. Así, esta Sala ha reconocido que el hecho generador de la estampilla se compone de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y de otro subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades señaladas en el artículo 2.º de la Ley 80 de 1993 (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 22069, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De suerte que, en lo concerniente al aspecto material del elemento objetivo, la Sala resalta que el supuesto fáctico fijado por las disposiciones legales para la causación de la estampilla analizada corresponde a la suscripción de contratos de obra, con lo que se estableció una configuración normativa que limita el tipo contractual bajo el cual se realiza el hecho generador del tributo, sin que aquellas otorguen un margen de interpretación que permita abarcar otras figuras contractuales, aun cuando estas puedan incluir dentro de sus prestaciones la construcción de obras. La propia norma se ocupó de acotar el ámbito de la realidad con relevancia jurídico-tributaria al señalar que la suscripción de los contratos de obra son los que causan el impuesto, cuya tipificación legal, establecida en el ordinal 1.º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se diferencia de la de los contratos de concesión, definidos en el ordinal 4.º del mismo artículo.

Bajo esos parámetros legales, la interpretación jurídica enjuiciada, que sostiene que el supuesto de hecho que grava el legislador comprende la suscripción de todos los contratos que incluyan como prestación la construcción o realización de obras con independencia de su tipo contractual, se desvirtúa por el propio texto del artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013, reglamentado por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014, que lo limita al contrato de obra y no a otros como el de concesión a efectos de que se configure el hecho generador de la estampilla analizada. Además, esa doctrina oficial pasa por alto el hecho de que cuando se ha buscado gravar la suscripción de contratos de concesión, la normativa ha incluido de modo específico ese supuesto como uno de aquellos que dan lugar a la causación del tributo, de modo diferenciado o adicional al del contrato de obra. Así lo hizo, por ejemplo, el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, que estableció que el hecho generador del tributo denominado «*contribución de obra*



pública» no solo incluía la suscripción de «*contratos de obra pública, con entidades de derecho público*», sino también la de contratos de «*concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales*». En ese sentido, destaca la Sala que cuando el legislador pretende recaer sobre ambos tipos contractuales, los enuncia. Así, también lo reconoció la Sala Plena del Consejo de Estado en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-SP-001, del 25 de febrero de 2020 (exp. 22473, CP: William Hernández Gómez), pues al estudiar la «*contribución de obra pública*» concluyó que los contratos de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, son típicos y tienen particularidades que los distinguen del contrato de obra pública objeto del gravamen, por lo que no se podían subsumir en el hecho generador de este.

En definitiva, carece de sustento jurídico el planteamiento de los Oficios demandados, según el cual los contratos de concesión (incluyendo los que se suscriban mediante el esquema de APP), cumplen el presupuesto de hecho para la causación de la estampilla examinada. Por consiguiente, la Sala juzga que los actos acusados son contrarios a las disposiciones legales, concretamente, a los artículos 5.º de la Ley 1697 de 2013 y 6.º del Decreto 1050 de 2014, que regulan el hecho generador de la estampilla. Dado que esa conclusión basta para desvirtuar los argumentos de la demandada, la Sala declarará la nulidad solicitada.

4- Finalmente, la Sala aclara que no se impondrá condena en costas pues el artículo 188 del CPACA prescribe que es improcedente en los procesos en los que se ventilan asuntos de interés público, como es el caso del medio de control de simple nulidad.

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. **Declarar** la nulidad de los Oficios nros. 100208221, del 31 de octubre de 2018, y 100202208-0567, del 21 de octubre de 2020, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

(Firmado electrónicamente)



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00016-00 (25500)
Demandante: Agencia Nacional de Infraestructura

MILTON CHAVES GARCÍA

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO