



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., cinco (05) de octubre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación** 41001-23-33-000-2017-00055-01 (27328)  
**Demandante** ELECTRIFICADORA DEL HUILA S.A. E.S.P.  
**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  
**Tema** Contribución por obra pública. Procedimiento de determinación de la contribución de obra pública. Hecho gravable.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que resolvió<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de las Resoluciones No. 132412015000001 del 1º de octubre (sic) de 2015 y 007935 del 18 de octubre de 2016, expedidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, en cuanto determinaron la cuantía de la contribución especial por el contrato de obra pública No. 144 de 2010, suscrito entre la empresa demandante y la compañía Proing S.A.

**SEGUNDO: ORDENAR** a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN que dentro del mes siguiente a la ejecutoria de la presente decisión, profiera resolución que modifique los actos administrativos mencionados en el resolutivo anterior, en cuanto a la determinación del valor de la contribución especial por el contrato de obra pública No. 144 de 2010, suscrito entre la empresa demandante y la compañía Proing S.A., en donde deberá descontar del precio total del contrato, el IVA generado y pagado en razón del mismo.

**TERCERO: NEGAR** las restantes pretensiones de la demanda.

**CUARTO: NO CONDENAR** en costas.

**QUINTO: ORDENAR** que en firme la presente decisión, se archive el expediente una vez efectuadas las anotaciones de rigor”.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 11 de noviembre de 2010, la sociedad Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. suscribió el contrato de obra Nro. 144 con la compañía Proyectos de Ingeniería S.A. – Pronig S.A., cuyo objeto era la “construcción, instalación, pruebas y puesta en servicio de la línea 34.5 Kv y la Subestación Río Negro, redes eléctricas de media y baja tensión con suministro de materiales”.

El 30 de septiembre de 2015, la DIAN profirió la Resolución de Determinación de Contrato de Obra Pública Nro. 132412015000001, por medio de la cual se estipuló un tributo correspondiente al 5% del valor total del contrato celebrado con Pronig S.A.

<sup>1</sup> Samai del Tribunal, índice 52



El 30 de noviembre de 2015, la actora presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución Nro. 007935 del 18 de octubre de 2016, confirmando el acto liquidatorio.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### 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 (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

#### “VI.– PRETENSIONES Y DECLARACIONES

1. Declárese **NULA** la **Resolución de Determinación Contrato de Obra Pública N° 132412015000001 del 1 de octubre** (sic) **de 2015** 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 \$414.154.000 correspondiente al 5% del valor total del contrato N° 144 del 11 de noviembre de 2010 suscrito entre Electrohuila S.A. E.S.P. y la Sociedad PROYECTOS INGENIERIA S.A. – PROING S.A., junto con los intereses moratorios a que haya lugar.
2. Declárese **NULA** la **Resolución No 007935 del 18 de octubre de 2016 “POR LA CUAL SE DECIDE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN”** donde la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica confirma la Resolución de Determinación Contrato de Obra Pública No 132412015000001 del 1 de octubre (sic) de 2015 expedida por la División Gestión Liquidación 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 \$414.154.000 por el contrato de obra N° 0144 del 11 de noviembre de 2010 suscrito con el contratista PROYECTO INGENIERÍA S.A. y a cargo de la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P.
3. Que a título de restablecimiento del derecho se condene 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 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. E.S.P.**
4. Que a título de restablecimiento del derecho se condene a la **Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** – a devolver a la **ELECTRIFICADORA DEL HUILA S.A. E.S.P.**, el valor por concepto de contribución especial de que trata el artículo 6 de la ley (sic) 1106 de 2006 que esta le haya cancelado por concepto de intereses y/o sanciones, desde que se pagó hasta cuando se efectuó el reembolso a la **ELECTRIFICADORA DEL HUILA S.A. E.S.P.**
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. E.S.P.**, asociados a los actos administrativos cuya nulidad se solicita a través del presente medio de control.
6. Que se condene en costa (sic) a la parte demandada”.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 1, 2 y 29 de la Constitución Política; 2 y 32 (numeral 1) de la Ley 80 de 1993; 32 de la Ley 142 de 1994; 8 (parágrafo) y 76 de la Ley 143 de 1994; 85 de la ley 489 de 1998; 6 de la Ley 1106 de 2006 y; 14 de la Ley 1150 de 2007.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

<sup>2</sup> Samai, índice 3, ED\_DEMANDAY\_2DEMANDAYANEXOSP(.pdf)



Explicó que la contribución especial por obra pública del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 aplica únicamente a los contratos de obra pública señalados en la Ley 80 de 1993, artículo 32, numeral 1 y precisó que la actora era una empresa que se regía por el derecho privado, por disposición expresa de las Leyes 142 y 143 de 1994, de manera que los contratos que suscribía no eran estatales y, en consecuencia, no era sujeto pasivo de la contribución.

Aclaró que los contratos celebrados por las empresas de servicios públicos domiciliarios de naturaleza mixta no tienen la categoría de contratos estatales, porque no llevan implícitas las cláusulas exorbitantes de la Ley 80 de 1993.

Comentó que los actos demandados se referían a normas no aplicables a la actora, para justificar que los contratos eran de obra pública y equiparando a la demandante con sociedades de economía mixta, aun cuando se trataba de una empresa de servicios domiciliarios mixta dedicada a la distribución y comercialización de energía eléctrica, de ahí que se tratara de formas societarias diferentes.

Manifestó que la definición de la entidad estatal del artículo 2 de la Ley 80 de 1993 fue establecida únicamente para efectos de dicha regulación y no para efectos tributarios relacionados con la contribución discutida.

Expuso que los contratos celebrados por la actora no eran de obra pública, ya que se trataba de actividades de expansión del sistema de distribución de energía eléctrica con destinatario específico, porque el beneficio no era para la comunidad en general sino para quien, con ocasión a un contrato de servicios públicos domiciliarios, pagará el servicio.

Argumentó que no era sujeto pasivo del tributo, en la medida en que la obligación recaía en el contratista y no en la entidad contratante. Además, no existe norma alguna que disponga su responsabilidad solidaria en caso de que no practique la retención.

Precisó que se desconoció el principio de legítima confianza, comoquiera que la Contraloría General de la República archivó las diligencias internas por presunto detrimento patrimonial, por lo que la demandante tenía el convencimiento de que su actuar era correcto, de ahí que continuara sin exigir el pago de la contribución.

Manifestó que no existía un marco normativo "*claramente definido*" para adelantar los procesos de determinación y cobro de la contribución, por lo tanto, los actos eran nulos.

Finalmente señaló se desconoció el principio de prohibición de la doble tributación, porque en el eventual caso de que estuviera obligada al pago de la contribución debía excluirse IVA del contrato para el cálculo del tributo.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la actora, con base en los siguientes argumentos<sup>3</sup>:

Explicó que la contribución de obra pública del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 aplicaba a todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de

<sup>3</sup> Samai, índice 3, PDF ED\_CONTESTACI\_7CONTESTACIONDEL(.pdf)



obra pública con entidades de derecho público o celebraran contratos de adición al valor de los existentes.

Aclaró que la demandante era una empresa de servicios públicos domiciliarios mixta, constituida por acciones, de tipo anónima, sometida al régimen especial de los servicios públicos domiciliarios, cuya actividad económica era la comercialización, distribución y generación de energía eléctrica.

Adicionalmente, comentó que era una entidad descentralizada perteneciente al orden nacional que integra la rama ejecutiva<sup>4</sup> que desarrollaba actividades enmarcadas en la prestación de servicios públicos, por tanto, era una entidad de derecho público. Así, la demandante cumplía con el hecho generador de la contribución, al suscribir contratos de obra pública.

Precisó que aun cuando la actora no se regía por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, sino que debía aplicar el derecho privado, esto no cambiaba la naturaleza jurídica de la entidad de derecho público. Además, argumentó que aun cuando las empresas de servicios públicos domiciliarios contaban con una regulación específica (Ley 142 de 1994), no les quitaba la condición de entidades de derecho público<sup>5</sup>.

Se refirió al contrato Nro. 144 del 11 de noviembre de 2010 y señaló que se trataba de actividades sobre bienes inmuebles, por lo que se trataba de un contrato de obra en los términos del numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, por ende, era evidente que estaba sujeto a la contribución del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Manifestó que el Banco de la República ostentaba una naturaleza única y especial consagrada en la Constitución, razón por la cual no está sujeta a la contribución por obra pública, la cual no era asimilable a la actora, a quien se le debía aplicar la tarifa del 5% de valor total del contrato, sin que deba excluirse el IVA, como lo señalaba la demandante.

Finalmente, solicitó no condenar en costas a la entidad.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Huila, declaró la nulidad parcial de los actos con base en lo siguiente<sup>6</sup>:

Se refirió al marco normativo de la contribución especial y concluyó que se configuraba por la suscripción de un contrato de obra con entidades de derecho público, dentro de las cuales se encuentran las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles.

De manera que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 no restringió la configuración del hecho generador del tributo al régimen legal que rigiera las entidades de servicios públicos, ni descartó que tales empresas se sometieran a las normas

<sup>4</sup> Citó la Sentencia C-739 de 2007.

<sup>5</sup> Al respecto, referenció la sentencia C-1153 de 2008 de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, Sección Cuarta, los fallos del 07 de abril de 2000, exp 9875, C.P. Delio Gómez Leyva y del 01 de marzo de 2012, exp. 17907, C.P. William Giraldo Giraldo, entre otros, en los que se estudió la legalidad de conceptos proferidos por la DIAN sobre la contribución.

<sup>6</sup> Samai del Tribunal, índice 52



privadas. Así mismo, destacó que ninguna de las reglas especiales establecidas en el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 eximió a dichas entidades de la contribución.

Comentó que la falta de un procedimiento especial para la determinación y cobro de la contribución especial no implicaba la inexistencia de la carga tributaria para el sujeto pasivo ni eximía a la actora de la obligación de retención del tributo, aclarando que se utilizaba, por vía residual, el procedimiento administrativo establecido en la primera parte del CPACA.

Argumentó que a la actora se le notificó de la actuación de la Administración y la interesada pudo aportar pruebas e interponer el respectivo recurso, el cual le fue resuelto de manera adversa y notificado en debida forma. De manera que se evidenciaba que a la demandante se le pusieron en conocimiento los hechos y fundamentos jurídicos que dieron origen a los actos demandados.

En relación con el término de prescripción de la actuación oficial en la determinación y cobro de la contribución especial, explicó que no aplicaba el artículo 817 del Estatuto Tributario (norma que regula el cobro de obligaciones originadas en declaraciones tributarias o actos administrativos), porque en este caso se discutía la omisión de la actora en descontar al contratista la contribución.

Señaló que el derecho de la DIAN para recaudar el tributo se hizo exigible desde el momento en que se efectuó el pago al contratista (desde el 25 de marzo de 2011 y el 16 de octubre de 2013), así en la medida en que el requerimiento se produjo el 15 de julio de 2015 y fue notificado al día siguiente y, la Resolución que determinó el tributo se profirió el 1 de octubre de 2015, notificada también el siguiente día, la actuación fue llevada a cabo en oportunidad porque se encuentra dentro del término previsto en el artículo 2536 del Código Civil (5 años).

Precisó que la entidad tenía el deber de retener el valor que corresponda por el tributo y consignarlo a la entidad tributaria, por lo que no se trataba de una responsabilidad solidaria en cabeza de la actora, porque esta no es el sujeto pasivo del tributo.

Señaló que la ley limitó el contrato de obra a un trabajo material sobre bienes inmuebles y la jurisprudencia ha establecido que el objeto de un contrato estatal de obra involucra una serie de prestaciones según la demanda del servicio. Conforme a esto, el contrato No. 144 de 2010 sí tenía como objeto una actividad que implicaba la construcción de un bien destinado a la transmisión de un servicio público (subestación), ubicado según disposición del plan de ordenamiento territorial respectivo. Concluyó que las subestaciones eléctricas se reputan inmuebles por destinación, lo que conjunto con las actividades necesarias para su montaje, constituye un contrato de obra pública.

Adujo que no se desconoció el principio de confianza legítima, porque el auto de archivo de la investigación fiscal que adelantaba la Contraloría General de la República fue proferido el 14 de agosto de 2014 esto es, después de la sentencia del Consejo de Estado del 14 de agosto de 2013<sup>7</sup>, por tanto, ya existía un pronunciamiento del máximo órgano de esta jurisdicción, en el que se determinó la procedencia de la aplicación de la contribución especial a los contratos de obra celebrados por las empresas de servicios públicos, por ser una entidad pública.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de agosto de 2013 exp. 18975, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



Respecto al descuento del IVA de la base del tributo, indicó que la DIAN erró en la determinación del tributo porque del valor del contrato no descontó el IVA generado en razón del mismo, por lo que se desconoció el principio de prohibición de doble tributación.

No accedió a las demás pretensiones dada la omisión probatoria del pago de la contribución y del proceso de cobro.

Así las cosas, declaró la nulidad parcial de los actos y ordenó a la demandada determinar nuevamente el tributo descontando el IVA generado y pagado, comoquiera que en el expediente no reposaban las pruebas que permitieran determinar el valor pagado por este impuesto<sup>8</sup>.

Se abstuvo de condenar en costas al no apreciar carencia de fundamentos legales en la demanda ni en la oposición y que las partes ejercieron sus derechos bajo una interpretación normativa razonable y supuestos fácticos ciertos (artículo 47 Ley 2080 de 2021).

### Recurso de apelación

La parte **demandante**<sup>9</sup> señaló que el procedimiento aplicado por la DIAN no fue el establecido en la Ley 1437 de 2011, como lo expuso la sentencia de primera instancia. Dijo que era una obligación de la Administración informar a la actora el procedimiento que iba a seguir con el fin de garantizar el derecho de defensa y debido proceso, máxime cuando ninguno de los actos administrativos hace mención de los artículos 40 y 42 *ibidem*.

Precisó que se siguieron los lineamientos del Estatuto Tributario al expedirse un requerimiento especial y concederse recurso de reconsideración y no los del CPACA, motivo por el cual no eran de recibo las consideraciones del Tribunal, en el entendido que no se vulneró el debido proceso.

Manifestó que, si hubiera aplicado la Ley 1437 de 2011, era una obligación legal de la DIAN comunicar la actuación del requerimiento a las personas naturales o jurídicas que pueden ser afectados con la decisión, como lo era la sociedad Proyectos de Ingeniería S.A. por ser el obligado de pagar la contribución especial, para lo cual insistió en que la electrificadora no era el sujeto pasivo y que no hay norma que disponga una responsabilidad solidaria en caso de no practicar la retención. Así mismo en el proceso no se evidenciaba providencia y/o acto que decretara las pruebas, ni la notificación del mismo al contratista.

Por otro lado, señaló que no está definido el procedimiento de determinación, cobro ni mucho menos el término de prescripción de la actuación oficial.

Hizo referencia al objeto de contrato y a las actividades desarrolladas para manifestar que no puede ser objeto de contribución especial, porque no se trataba de una obra que reportara un beneficio para la comunidad en general al no estar a

<sup>8</sup> Sobre el particular expuso que, si bien habían dos cuentas de cobro y 10 facturas, la información de los documentos no daba certeza de los montos que en cada pago correspondían al IVA porque *“en los mismos se indican dos ítems o cuentas que presentan valores distintos en su sumatoria”* y no está comprobado el pago hecho a la DIAN por este concepto. Además no puede perderse de vista que el contrato *“fue adicionado en \$492.475.734, de los cuales no se conoce a cuánto asciende la utilidad en la adición ni el IVA a la misma, como tampoco si por la adición se hizo el pago del IVA a la DIAN”*.

<sup>9</sup> Samai del Tribunal, índice 57



disposición del interés general o que su uso sea generalizado, sino que estaba destinado únicamente para los usuarios de la compañía.

Señaló que del anexo 1 se desprendía que solo \$1.291.727.691 correspondía a la construcción de la subestación, valor por el cual debía recaudarse el tributo.

### **Oposición al recurso de apelación**

La **demandada** señaló<sup>10</sup> que los actos de determinación de la contribución especial se ajustaron a la normatividad vigente y aplicable y se adelantó el procedimiento respetando las oportunidades y derechos procesales pertinentes.

Reiteró que la actora es una entidad de derecho público, de manera tal que se cumple con el presupuesto constitutivo del hecho generador de la contribución desde el factor subjetivo, esto es, la suscripción de contratos de obra pública con una entidad de derecho público. Además, conforme al numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, los contratos de obra son los que se suscriban 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.

Explicó que no se profirió requerimiento especial como acto previo a la determinación de la contribución, por cuanto no era procedente jurídicamente y que en la Resolución No.132412015000001 del 30 de septiembre de 2015 se determinó la contribución de obra pública conforme a la Ley 1106 de 2006. Preciso que la Administración debió acudir a las disposiciones generales del artículo 691 del Estatuto Tributario y se garantizaron los derechos de defensa y contradicción de la demandante.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no presentó escrito.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, la Sala juzgará la legalidad de los actos administrativos que determinaron la contribución por obra pública. Concretamente, corresponde establecer si *i)* se aplicó el procedimiento correcto para la determinación del tributo y, en caso de ser procedente *ii)* si el contrato objeto de discusión estaba sujeto a la contribución por obra pública.

Se pone de presente que como ninguna de las partes controvertió la orden dada con relación a la cuantificación del IVA, la Sala no puede pronunciarse al respecto.

### **1. Procedimiento aplicable a la determinación de la contribución de obra pública**

Sostiene la apelante única que se aplicó el procedimiento general de determinación tributaria previsto en el Estatuto Tributario cuando este no es aplicable a la contribución de obra pública. Por su parte, la demandada sostuvo que no se profirió requerimiento especial, empero, se garantizaron los derechos de la parte actora.

<sup>10</sup> Samai, índice 14



La Sala advierte que los aspectos bajo análisis ya fueron objeto de pronunciamiento de la Sección<sup>11</sup>, frente a similares fundamentos fácticos y jurídicos, de modo que, en lo pertinente, se reiterará el criterio allí expuesto.

En la providencia mencionada se indicó que la Sala Plena del Consejo de Estado en la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020<sup>12</sup> determinó que las normas que rigen la «contribución de obra pública» no establecieron que, en el procedimiento de determinación del tributo, fueran aplicables las disposiciones previstas en el Estatuto Tributario para el procedimiento de aforo.

Así, la Sala manifestó que “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”, por lo tanto, es necesario que antes de que se profiera una decisión, la Administración haya puesto en conocimiento del interesado los hechos que originaron la actuación oficiosa y los fundamentos de derecho que fundamentan la decisión, para que estos puedan ser controvertidos .

Por lo anterior, solo en la medida en que el acto administrativo definitivo sea expedido “de manera sorpresiva” sin poner en conocimiento de la actora, se entenderá que estaría viciada de nulidad la actuación por violación del debido proceso.

Ahora bien, observa la Sala que, en el presente caso, la demandada dio a conocer a la actora el inicio de la actuación administrativa por medio del Requerimiento Ordinario Nro. 132412015000002 del 15 de julio de 2015, mediante el cual le solicitó información sobre el pago de la contribución de obra pública con ocasión del contrato 144 de 2010<sup>13</sup>.

Además, el acto administrativo fue contestado por la actora<sup>14</sup>, explicando a la demandada las razones por las cuales no efectuó el recaudo y que consisten en que no suscribe contratos de obra pública (argumento expuesto también en la demanda) y allegó las pruebas con las que pretendía respaldar su postura, tales como la copia del Auto Nro. 684 del 14 de agosto de 2014, por medio del cual la Contraloría General de la República archivó la acción fiscal iniciada a la actora indicando que el artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 no le era aplicable a la actora y conceptos de la DIAN y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

A esto se suma que la actora pudo presentar recurso contra el acto de determinación, evidenciado que pudo ejercer los derechos de defensa y contradicción.

En estas condiciones, como en la sentencia reiterada, considera 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

<sup>11</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de julio de 2021, exp. 25466, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez En esta providencia se decidió sobre la procedencia de la contribución por obra pública del contrato celebrado entre la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. y la Sociedad Velpa Soluciones Integrales S.A.

<sup>12</sup> Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Unificación 2020-CE-SUJ-SP-001 del 25 de febrero de 2020, exp. 22473 C.P. William Hernández Gómez.

<sup>13</sup> Fl. 68 caa

<sup>14</sup> Fls. 74 y siguientes caa



sometidas a un procedimiento especial.

En relación con el cargo relacionado a la notificación de los actos a la sociedad Proyectos de Ingeniería S.A. como sujeto pasivo de la contribución, advierte la Sala que la discusión gira en torno a la legalidad de los actos de determinación oficial de las obligaciones a cargo de la actora, por su supuesta condición de agente de retención, de ahí que no fuera necesaria la vinculación del contratista.

Adicionalmente, el artículo 370 del Estatuto Tributario impediría la conformación del litisconsorcio necesario aducido como causal de nulidad, porque, según ese mandato, la responsabilidad tributaria con el fisco por la práctica de la retención (asunto objeto de la discusión) que recae únicamente sobre el agente retenedor, sin perjuicio del derecho de reembolso que este tiene frente al contribuyente.

Finalmente, en relación el término de prescripción, la Sala resalta que el a quo señaló en el fallo de primera instancia que

*“(...) al no existir norma específica respecto al término que tiene la autoridad tributaria para determinar la contribución de los contratos de obra pública y, entendiéndose que conforme al artículo 121 de la Ley 418 de 1997 la obligación de pago de la contribución es exigible al momento de cada pago efectuado al contratista, para el Tribunal resulta aplicable el término de prescripción extintiva previsto en los artículos 2535 y 2536 del Código Civil (...)*

*De esta manera, como el requerimiento especial se produjo el 15 de julio de 2015 y fue notificado al día siguiente (f. 74 y 75, C. antec.) y, la Resolución que determinó el tributo se profirió el 1º de octubre de 2015, siendo notificada el siguiente día (f. 103, C. antec.), se aprecia que la actuación de la entidad demandada fue llevada a cabo en oportunidad porque se encuentra dentro del término previsto en el artículo 2536 del Código Civil, de ahí que tampoco por este aspecto se afectó el debido proceso”.*

Para resolver, la Sala observa que, si bien la actora solicita la nulidad de los actos demandados, el recurso de apelación carece de argumentos para desvirtuar la premisa a partir de la cual el tribunal desarrolló su análisis, toda vez que el apelante no precisa cuáles fueron los yerros respecto a este punto, sino que se limita a señalar que la norma especial no consagra un término para ello, aspecto reconocido en la sentencia de primera instancia, pero nada alega sobre la remisión al Código Civil.

Sobre el objeto del recurso de apelación, el artículo 320 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, expresa:

*“ARTÍCULO 320. FINES DE LA APELACIÓN. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión. (...)” (resaltos de la Sala).*

De conformidad con lo anterior, se insiste en que lo señalado por la apelante no tiene la entidad suficiente para analizar la sentencia y revocar lo dispuesto en primera instancia sobre este punto.

En efecto, de conformidad con el artículo 328<sup>15</sup> del Código General del Proceso, la competencia del juez de segunda instancia se limita al examen de los argumentos

<sup>15</sup> Artículo 328. Competencia del juez superior. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley (...)



expuestos en la apelación, por lo cual la incongruencia de los motivos de inconformidad expresados en el recurso de apelación con la decisión del tribunal, conllevan a que la sentencia recurrida sea confirmada<sup>16</sup>.

Por ende, no prosperan los cargos de apelación con relación a los aspectos procedimentales.

## 2. Sujeción de la contribución por obra pública en virtud de la celebración del contrato entre la actora y la sociedad Proyectos de Ingeniería S.A.

Señala la actora, que el contrato celebrado con la sociedad Proyectos de Ingeniería S.A., no tiene la naturaleza de obra pública, por cuanto la construcción no es para uso general de los habitantes. Aclaró que solamente \$1.291.727.691 correspondía a la construcción de la subestación Rio Negro y sobre dicho valor se debía cobrar el tributo.

Sobre el particular se ha señalado<sup>17</sup> que esta Corporación precisó que la contribución de los contratos de obra pública<sup>18</sup> se encuentra dispuesta en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006<sup>19</sup>, como un tributo de carácter nacional<sup>20</sup> destinado a la seguridad pública, cuyo hecho generador “se realiza sobre los contratos de obra que se celebren con entidades de derecho público, independientemente de su régimen contractual”, y «dependiendo del carácter de la entidad de derecho público contratante, esto es, si es nacional, departamental o municipal, la contribución se pagará a la Nación, al Departamento, o al Municipio, que son los sujetos activos del tributo»<sup>21</sup>.

Ahora bien, la norma *ibidem* señala lo siguiente:

*“Artículo 6. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:*

*Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición”.*

Así mismos, sobre la definición de contrato de obra pública, la Sala señaló lo siguiente<sup>22</sup>:

*“A esos efectos, en lo que interesa a este asunto, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo realizó una delimitación conceptual del contrato de obra pública y con base en*

<sup>16</sup> Sobre el particular se pueden consultar las sentencias del 7 de mayo de 2020, exp.21732, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y exp.22498 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiteradas en 9 de septiembre de 2021, exp. 25008, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de marzo de 2021, exp. 23290, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada el 3 de junio del mismo año, exp. 24303, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

<sup>18</sup> Este tributo tiene antecedentes normativos en el Decreto Legislativo 2009 de 1992, la Ley 104 de 1993, 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999 y 782 de 2002, disposiciones que establecían el gravamen sobre todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público. Hecho generador que fue ampliado en la Ley 1106 de 2006 sobre todos los contratos de obra pública.

<sup>19</sup> Fue prorrogada por 4 años, por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010. Posteriormente, mediante el artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, el legislador le dio al tributo una vigencia permanente.

<sup>20</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de junio de 2021, exp. 24611, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>21</sup> Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Unificación 2020-CE-SUJ-SP-001 del 25 de febrero de 2020, exp. 22473 C.P. William Hernández Gómez

<sup>22</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de agosto de 2023, exp. 26922. C.P. Milton Chaves García



el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, lo definió, en términos generales, como el celebrado con entidades de derecho público para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles.

Además, en la providencia de unificación se indicó el criterio general que debe aplicarse para determinar si un contrato está o no gravado con el tributo, y que consiste en examinar que el objeto del contrato encuadre dentro de la definición del contrato de obra. Y se dijo que, para ello, en cada caso el juez debe analizar los contratos sobre los que recae el tributo y aspectos como el objeto, las cláusulas contractuales, al igual que las reglas de interpretación de los contratos.

Las anteriores consideraciones, llevaron a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo a fijar, entre otras, la siguiente regla de unificación:

“1. 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.”

Por lo anterior, para establecer si en un caso concreto se realizó o no el hecho generador de la contribución del contrato de obra pública, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo precisó que es necesario determinar si el contrato se celebró **con entidades de derecho público para realizar actividades materiales que recaigan sobre bienes inmuebles**”.  
(resaltos del texto)

Por otra parte, el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 prevé que el contratista es el contribuyente del tributo, es decir, la persona que realiza el hecho gravado y está obligado al pago de la contribución; y la entidad de derecho público contratante es la responsable del tributo<sup>23</sup>, por lo tanto, es la encargada de retener y consignar la contribución en la cuenta especial señalada para ello.

En el presente asunto, se observa que el 11 de noviembre de 2010, la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. y la sociedad Proyectos de Ingeniería S.A – Proing S.A. suscribieron el Contrato 144, cuyo objeto comprendía la “construcción, instalación, pruebas y puesta en servicio de la línea a 34.5 Kv y Subestación Río Negro, redes eléctricas de media y baja tensión con suministro de materiales<sup>24</sup>”, de lo cual se desprende que el contrato celebrado corresponde a uno de obra pública, que tiene por objeto la realización de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, como quiera que involucran bienes inmuebles.

Nótese que el contrato no corresponde únicamente a la subestación, sino también a la construcción, instalación y puesta en servicio de una línea, así como redes eléctricas con suministro de materiales, como se evidencia en el resumen general de la oferta<sup>25</sup>:

ANEXO 1	
---------	--

<sup>23</sup> Ley 418 de 1997. Artículo 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente. Copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente, las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.

Esta norma fue prorrogada en el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006, 1 de la Ley 1421 de 2010, 1 de la Ley 1738 de 2014, y 1 de la Ley 1941 de 2018.

<sup>24</sup> Folio 9 del caa

<sup>25</sup> Folios 62 y siguientes cuaderno principal



VEREDAS: EL ENCANTO, CIPRES, DALIAS, MASAMORRAS Y ALTO CIPRES MPIO DE BELACAZAR	2.237.695.663
<b>ANEXO 2</b>	
CONSTRUCCION LINEA DOBLE CIRCUITO 34.5/13.8 KV PACARNI – RIO NEGRO MPIO IQUIRA	1.333.253.214
<b>ANEXO 3</b>	
CONSTRUCCIÓN SUBESTACIÓN RIO NEGRO A 34.5/13.8 KV	1.291.727.681
<b>ANEXO 4</b>	
VEREDAS: DELICIAS, EL BALO, EL ENCANTO, LAS AGUILAS, MONTAÑON, PALOMAS, PALOMAS ALTO, PALOMAS, ALTAS, POBLADO, RIO CHIQUITO, SAN	2.927.929.640

Dentro de los anexos, no solo el de la construcción de la subestación, se describen las actividades de mano de obra tales como la apertura de excavaciones para postes de concreto y viguetas de concreto, instalación línea a tierra intermedia, lo que prueba que se ven involucrados bienes inmuebles, aspecto que no fue desvirtuado por la demandante, comoquiera que en la apelación se limitó a señalar que no reporta un interés general, cuando este no es un indicativo o una condición del hecho generador.

Así las cosas, la contribución cobija todo el contrato y no solo las obras relacionadas con la Subestación Río Negro, como lo pretende la apelante.

De conformidad con lo anterior, la Sala concluye que el contrato celebrado entre la actora y Proing S.A. se encuentra sujeto a la contribución especial de obra pública prevista en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, ya que concurren los elementos requeridos por la ley, esto es, que la parte contratante sea una entidad pública y que el convenio celebrado corresponde a la categoría jurídica de contrato de obra pública. Por lo tanto, le correspondía a la entidad pública recaudar el citado tributo al cumplirse los presupuestos previstos por la ley que configuran su causación.

Al no prosperar el recurso de apelación le correspondería a la Sala confirmar la sentencia apelada, no obstante, se observa que hay un error en la parte resolutive en cuanto a la fecha de la resolución de determinación, de ahí que deba modificarse el ordinal primero<sup>26</sup>.

### 3. **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia no habrá lugar a condena en costas, porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, el 16 de agosto de 2022, el cual quedará así:

<sup>26</sup> Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 23 de marzo de 2023, exp. 26610 C.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Radicado: 41001-23-33-000-2017-00055-01 (27328)

Demandante: Electrificadora del Huila S.A. E.S.P.

**“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 132412015000001 del 30 de septiembre de 2015 y 007935 del 18 de octubre de 2016, expedidas por la Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en cuanto determinaron la cuantía de la contribución especial por el contrato de obra pública No. 144 de 2010, suscrito entre la empresa demandante y la compañía Proing S.A.”**

2. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**