



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C. diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número:	11001-03-27-000-2011-00024-00
No. Interno:	(18974)
Demandante:	AGUAS DE BARRANCABERMEJA
S.A.	E.S.P.
Demandado:	MINISTERIO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA

FALLO

La Sala decide, en única instancia, la demanda interpuesta por el apoderado judicial de la sociedad Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P., para que se declare la nulidad del Oficio OFI11-5642-GAA-0422 del 15 de febrero de 2011, suscrito por el Director Jurídico del Ministerio del Interior.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

La demandante formuló las siguientes pretensiones:



“Solicito que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en el Oficio OFI11-5642-GAA-0422 del 15 de febrero de 2011, suscrito por el Director Jurídico del Ministerio del Interior”.

Para mejor comprensión de la decisión que adoptará la Sala, el oficio se reproduce en la parte considerativa de la sentencia.

1.1.1. Normas violadas

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 333 de la Constitución Política.
- Artículo 6º de la Ley 106 de 2006
- Artículo 10 y 31 de la Ley 142 de 1994
- Artículo 32 de la Ley 80 de 1993

1.1.2. Concepto de la violación

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

Se vulneró el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 porque fueron incluidos hechos generadores no previstos por el legislador, al considerar que la suscripción de otros contratos, distintos de los de obra pública definidos en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.



Señaló que el hecho generador de la contribución de obra pública, señalado en el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 es la suscripción o adición de contratos de obra pública, a los que se refiere el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en los que el contratante es una entidad de derecho público.

Que aquellas entidades públicas a las que no se les aplica el Estatuto General de Contratación no suscriben contratos de obra pública de los definidos en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, sino otro tipo de contratos que no están sujetos a la contribución especial.

Precisó que a pesar de lo anterior, el Director Jurídico del Ministerio del Interior y de la Justicia, respondió a la consulta realizada que la contribución no distingue si el proceso contractual se rige por el derecho privado o por el Estatuto General de Contratación Pública.

Que contrario a lo que se indica en dicha comunicación, el hecho generador previsto en el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, conforme al alcance dado por la Corte Constitucional, sí distinguió los contratos sujetos al gravamen según el régimen contractual aplicable.

Señaló que según la anterior norma, *“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”.

Que la Corte Constitucional mediante sentencia C-1153 del 26 de noviembre de 2008 resolvió una demanda de inexecutableidad contra el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, en la que se alegaba la vulneración del principio de legalidad y certeza del tributo porque, en opinión del demandante, no se definió el concepto de “obra pública”.

La Corte precisó que no se realiza el hecho generador de la contribución de obra pública en los contratos que, por expresa disposición legal o constitucional, se rigen por normas diferentes de la Ley 80 de 1993, pues independientemente de su objeto o su denominación, estaremos frente a un contrato distinto del definido en el numeral 1 del artículo 32 del Estatuto de Contratación.

Afirmó que de acuerdo con el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 3 de la Ley 689 de 2001, *“los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta ley no estarán sujetos a las disposiciones del estatuto general de contratación de la administración pública, salvo en lo que la presente ley disponga otra cosa”.*

Que, toda vez que las empresas de servicios públicos domiciliarios no suscriben, como contratantes, contratos de obra pública de los definidos por el numeral 1º del artículo 31 de la Ley 80 de 1993, no realizan el hecho



generador de la contribución especial de que trata el artículo 6º de las Ley 1106 de 2006 y, por lo mismo, no surge para ellas la obligación tributaria de retener el gravamen.

Por otra parte afirmó que las entidades descritas en el artículo 14 de la Ley 1150 de 2007 están sujetas a los principios de la función administrativa y de la gestión fiscal e incluso están sometidas al régimen de inhabilidades e incompatibilidades previsto legalmente para la contratación estatal. Lo que pretende el legislador, sin desmedro de estos principios es facilitar la labor contractual de tal manera que no se convierta en un obstáculo frente a sus competidores.

Que iría en contravía de esta premisa, plantear, como lo hace el oficio demandado, que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios con participación estatal mayor al 50%, deban asumir una carga tributaria, a la que sus competidores privados no están obligados.

Afirmó que en concordancia con el criterio de la Corte Constitucional, en el sentido que la contribución de obra pública se causa por la suscripción de contratos definidos por el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, el Presidente de la República reglamentó la Ley 1106 de 2006 y precisó que esta se causa únicamente en los casos en que los contratos se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos, los cuales son propios del Estatuto General de Contratación Pública.



Que en consecuencia, aquellos procesos contractuales en los que las normas permiten a las entidades estatales contratar sin licitación o en procesos de selección cerrados, como ocurre en todos los casos que no se rigen por la Ley 80 de 1993, no se causa la contribución especial de obra pública.

1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio del Interior se opuso a las pretensiones de la demanda.

Manifestó que los conceptos que emiten las entidades públicas tienen como función la expresión de una explicación, o una orientación sobre un tema que no resulta claro para los administrados, por lo que doctrinariamente se dividen de la siguiente forma:

- Los conceptos obligatorios y circulares: Son aquellos que desarrollan una reglamentación, tienen un control jurídico por cuanto pueden producir efectos sobre los administrados.
- Los conceptos de carácter particular y no obligatorios, no susceptibles de control jurídico.

Según lo expuesto, se debe considerar que los conceptos que expide la Administración no tienen fuerza vinculante, pero cuando se trata de circulares o conceptos que reglamentan un determinado asunto por su materia y generalidad, son de cumplimiento obligatorio.



Por lo tanto, cualquier decisión que tome una Entidad Pública, en virtud de un acto administrativo, no puede motivarse únicamente en el seguimiento de un concepto, debido a que su carácter no es vinculante, por lo tanto no es obligatorio, sino que queda a juicio de la dependencia correspondiente su acatamiento o desconocimiento.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes no presentaron alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** conceptuó y solicitó negar las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que la acción de simple nulidad es procedente contra todos los actos administrativos, cuando infrinjan normas en que debieran fundarse, sin que exista ninguna clase de limitación en cuanto al ejercicio de la acción frente a actos de contenido particular, por cuanto su principal finalidad es la de salvaguardar el orden jurídico.

En consecuencia, el acto proferido por la Dirección Jurídica del Ministerio del Interior es demandable ante la jurisdicción contencioso administrativa, dado que es un acto administrativo que, a pesar de sus particularidades, sigue siendo sujeto a control de legalidad.



Estimó que los contratos de obra pública que celebre AGUAS DE BARRANCABERMEJA, se encuentran sometidos a la contribución de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, como quiera que el legislador no distinguió el régimen contractual aplicable y tampoco exceptuó del pago del tributo a quienes contraten con este tipo de empresas.

Señaló que no se afecta la libre competencia, pues la contribución recae por igual a todos los contratistas, sin interesar su naturaleza mixta o de empresa industrial y comercial, o si al contratar debe regirse por normas del derecho privado, puesto que encajan dentro de todas las personas naturales o jurídicas que suscriban tales contratos con entidades de derecho público.

Por otra parte, como el acto acusado consideró la naturaleza de las empresas mixtas como sujetos pasivos en los términos expuestos, no se vulnera el Decreto 3461 de 2007 sobre la contribución, por cuanto tal normativa se refiere a la causación de la contribución desde el punto de vista de la licitación o proceso de selección abiertos como medios de participación en la contratación estatal, sin que el mencionado carácter mixto hubiera sido tenido en cuenta en la misma, razón por la que dicha interpretación se ajusta a derecho.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la demanda, le correspondería a la Sala decidir si es nulo el oficio OF111-5642-GAA-0422 del 15 de febrero de 2011, suscrito por el Director Jurídico del Ministerio del Interior.



No obstante, la Sala se inhibirá se emitir un pronunciamiento de fondo por cuanto considera que el oficio demandado no es pasible de control judicial.

Para sustentar la decisión, la Sala hará una precisión sobre los actos que son pasibles de control ante esta jurisdicción, para luego, sí analizar el caso concreto, a partir del análisis del contenido del oficio demandado.

2.1. De la naturaleza de los actos administrativos

El acto administrativo es la manifestación de la voluntad de la autoridad en ejercicio de función administrativa, encaminada a producir efectos jurídicos. La naturaleza general o particular y concreta de los actos administrativos depende de su contenido y de los efectos que producen.

Así, un acto administrativo es de carácter general cuando crea situaciones jurídicas respecto de cosas u objetos, sin consideración a los sujetos. Estos actos son leyes en sentido material, en cuanto mandan, prohíben, permiten o castigan. Surten efectos a partir de su publicación y su aplicación no se agota, hasta que se derogue o se declare inválido.

En cambio, un acto administrativo es de carácter particular y concreto cuando crea, modifica o extingue situaciones jurídicas individuales y concretas, en consideración a los sujetos o en consideración a los bienes sobre los que ejercen derechos o derivan obligaciones tales sujetos. Estos actos pueden tener efectos *ex nunc* o *ex tunc*. Tienen efectos *ex nunc* cuando



crean una situación jurídica y tienen efectos *ex tunc* cuando modifican o revocan una situación jurídica. Su aplicación se agota cuando se ejecuta el acto, en el sentido de ejercer el derecho o cumplir la obligación.

La naturaleza del acto administrativo es lo que define el tipo de acción que debe ejercerse. Por ejemplo, si se trata de un acto administrativo de contenido particular y concreto, la acción apropiada sería la de nulidad y restablecimiento del derecho. A contrario sensu, si el acto es de carácter general, la acción de nulidad simple sería adecuada para cuestionar la legalidad del acto administrativo, sin perjuicio de la aplicación de la teoría denominada de los móviles y finalidades.

Ahora bien, existen otro tipo de manifestaciones por parte de las autoridades públicas que no tienen la entidad de configurar actos administrativos, como ocurre, por ejemplo, con los conceptos emitidos por autoridades en desarrollo de peticiones de consulta ejercidas por los asociados.

El derecho de petición de consulta, regulado por el artículo 25 C.C.A.¹, permite solicitar a una autoridad pública que brinde un concepto sobre las materias que están a su cargo. El concepto dado por la autoridad en respuesta a una consulta, generalmente, no constituye un acto administrativo, por cuanto se trata simplemente de consejos, orientaciones u opiniones que brinda la autoridad pública a los asociados, pero que, de ninguna manera, producen efectos particulares ni generales, pues no crean derechos ni

¹ Artículo 14 del C.P.A.C.A.



deberes ni imponen obligaciones. Los interesados, en ese caso, tienen la opción de acogerlos o no.

Desde luego que en ocasiones lo que a primera vista es un concepto puede convertirse en un verdadero acto administrativo. Como ocurre, por ejemplo, con los conceptos dictados en ejercicio de una actividad autorreguladora por parte de la autoridad pública. Tal es el caso de la Dirección de Gestión Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que interpreta normas tributarias o aduaneras o de comercio exterior, etc., que pueden ser obligatorias o vinculantes para decisiones posteriores que sobre la misma materia deban proferir las autoridades públicas. Se trata, entonces, de conceptos que tienen un contenido general y que producen efectos. Por ende, son objeto de control jurisdiccional.

Sin embargo, no todo concepto de la administración puede denominarse acto normativo. Puede ocurrir que la consulta aluda a alguna cuestión tributaria que corresponda a la administración, esto es, relacionada con el ámbito de sus competencias, pero que no tenga un efecto general, impersonal y abstracto, al punto que no pueda asimilarse a un auténtico acto normativo o reglamento, con el carácter obligatorio y el efecto vinculante que los caracteriza.

Sobre el particular la Sala señaló lo siguiente²:

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Auto del diecinueve (19) de Mayo de dos mil dieciséis (2016). Ref.: Expediente N°: 25000233700020120032001. Número interno: 20392. Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Demandante: Corporación Autónoma

“...el artículo 25³ del Decreto 01 de 1984 (hoy regulado en términos similares por el artículo 28⁴ de la Ley 1437 de 2011) prevé la consulta como una forma de ejercer el derecho de petición. La respuesta que da la administración se llama concepto y, en general, nace de la obligación de atender solicitudes de información sobre las materias que tiene a cargo. Los conceptos sirven para orientar a los asociados sobre alguna cuestión que puede afectarlos. Pero eso no indica que siempre se trate de una manifestación unilateral de voluntad y, por ende, capaz de producir algún efecto jurídico general y abstracto. De hecho, los conceptos que emite la administración en relación con las materias que tienen a cargo no comprometen su responsabilidad “ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”.

En materia tributaria, especial mención merecen los conceptos que expide la administración cuando absuelve las consultas sobre la interpretación general de normas tributarias. Esos conceptos, de manera excepcional, han sido considerados actos administrativos, asimilables a una especie de reglamento, que son susceptibles de cuestionarse ante esta jurisdicción, pues nacen de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias.

En efecto, el ejercicio de esa competencia hace que tales conceptos sean asimilados a una suerte de acto normativo o reglamento, en cuanto adquieren fuerza normativa y son aplicados por la propia administración y sirven para amparar la actuación de

Regional de Cundinamarca Demandado: Distrito Capital - Secretaría de Hacienda. Acción: Nulidad y restablecimiento del derecho. Régimen: Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

³ **Artículo 25.** El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales. Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

⁴ **Artículo 28. Alcance de los conceptos.** Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.



los propios contribuyentes⁵. Por ejemplo, tanto la DIAN ⁶ como la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá (a través de la Subdirección Jurídico Tributaria)⁷ absuelven consultas sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias nacionales y distritales, respectivamente.

Los conceptos que expiden las autoridades tributarias habilitadas delimitan el alcance e interpretación general de las normas de ese tipo y en cuanto tienen un claro componente normativo (que naturalmente les otorga el carácter vinculante y obligatorio) orientan la actuación no solo de los contribuyentes, sino de la propia administración, que, desde luego, está en la obligación de respetar las actuaciones de los particulares amparadas en tales conceptos.

Empero, no todo concepto de la administración tributaria puede denominarse acto normativo. Puede ocurrir que la consulta aluda a alguna cuestión tributaria que corresponda a la administración, esto es, relacionada con el ámbito de sus competencias, pero que no tenga un carácter general, impersonal y abstracto, al punto que no pueda asimilarse a un auténtico acto normativo o reglamento, con los efectos de ser obligatorio y vinculante.

Además, la Sala precisa que el concepto normativo no se relaciona ni define situaciones particulares y concretas, sino generales, impersonales y abstractas.

⁵ Para el caso de los impuestos nacionales, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece que “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos”.

Y frente a los impuestos territoriales, en especial, los del distrito Capital, que han servido de ejemplo recurrente, el literal m) del artículo 31 del Decreto 545 de 2006 dice que son obligatorios los conceptos de la Subdirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda.

⁶ Por ejemplo, el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 decía que a la Oficina Jurídica de la DIAN le correspondía ejercer, entre otras, la función de absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias nacionales. Las mismas funciones fueron encargadas, en su momento, a la Dirección de Gestión Jurídica, conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, norma que fue modificada por el artículo 38 del Decreto 1321 de 2009.

⁷ Pueden consultarse los decretos distritales 545 de 2006 y 601 de 2014, que confían a la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá la función de absolver las consultas que formulen tanto los funcionarios como los particulares sobre la interpretación y aplicación general de las normas tributarias distritales.



Los actos administrativos particulares, se insiste, nacen de la actuación administrativa que se inicia de oficio, por el cumplimiento de una obligación o deber legal, o a petición de parte, esto es, por el ejercicio del derecho de petición en interés particular.

Fíjese, por ejemplo, que la DIAN en los conceptos normativos interpreta la norma tributaria, sin que le interese la situación particular de algún contribuyente así se hayan originado en alguna consulta específica que alguno de ellos haya formulado. Es un tipo de interpretación jurídica, normativa, por ende, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma general de entender y aplicar una norma tributaria, aduanera, de comercio exterior o cambiaria. En el acto de contenido particular, en cambio, la administración aplica la norma tributaria y el concepto oficial que la propia DIAN tiene de esa norma a la situación de cada contribuyente.

La Corte Constitucional también ha aceptado que algunos conceptos (que surgen del ejercicio del derecho de petición en la modalidad de consulta) son auténticas manifestaciones de voluntad administrativa, en tanto se ocupan de interpretar la norma y definir cuestiones generales y abstractas. Por ejemplo, la sentencia C-542 de 2005 trajo a colación la jurisprudencia de ese tribunal relacionada con la naturaleza de los actos que se emiten para absolver el derecho de petición en la modalidad de consulta. Esa sentencia recordó que excepcionalmente las respuestas a las consultas pueden generar actos susceptibles de control judicial, como en el caso de los actos que expide la DIAN para definir la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, sin que interese si se expiden por solicitud del contribuyente o para satisfacer los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. La sentencia C-542 mencionó:

(...) 2.2.8.- De acuerdo con lo anterior, la Corte llega a la conclusión que los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, "constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las



normas jurídicas tributarias en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido pronunciados a instancia de los administrados o en ejercicio del derecho de petición (artículo 25 del Código Contencioso Administrativo) o para satisfacer las necesidades o los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes."

En este orden de cosas, la Corte Constitucional realiza una distinción y sienta algunas pautas. Confirma, de acuerdo con la interpretación que de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 25 del Código Contenciosos Administrativo ofrece también el Consejo de Estado, el carácter no obligatorio de las peticiones de consulta. Los conceptos no contienen, en principio, decisiones de la administración y no pueden considerarse, por consiguiente, actos administrativos. La Corte acepta la posibilidad de que en ciertos casos excepcionales los conceptos emitidos hacia el interior de la administración puedan ser vinculantes.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008⁸, es función de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad.

Dicha facultad de interpretación fue ejercida por la DIAN mediante el Concepto 20031 del 9 de marzo de 2009 expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica en el que se concluyó que: *"...las empresas de servicios públicos de carácter mixto, ya sea que estén constituidas como sociedades por acciones y en consecuencia tengan la calidad de otras entidades del orden nacional a que se refiere la H. Corte Constitucional o se constituyan como empresas industriales y comerciales del Estado, se encuentran sometidas a la contribución de los contratos de obra pública o de concesión de obra pública a que se refiere el*

⁸ Artículo modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011.



*artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, toda vez que hacen parte de las entidades del Estado a que hace referencia el artículo 2 de la Ley 80 de 1993”.*⁹

2.2. Del caso concreto

Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S. P. demandó el oficio “OF/11-5642-GAA-0422, del 15 de febrero de 2011” emitido por el Director Jurídico del Ministerio del Interior y de Justicia en respuesta a una consulta formulada por el Director de Control de Gestión de la empresa demandante.

El texto del oficio es el siguiente:

“OF/11-5642- GAA-0422

Bogotá D.C., martes, 15 de febrero de 2011

Doctor

Luis Arturo Cabrera Ospino

Director Control de Gestión

AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P.

Correo electrónico arturocabrera0830@hotmail.com

Barrancabermeja - Santander

Asunto: Empresa Prestadora de Servicios Públicos Domiciliarios.

AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P./Contribución del 5% en los Contratos de Obra Pública.

Respetado señor Director:

De manera atenta doy respuesta a su escrito enviado vía correo electrónico el 26 de enero de 2011, a la dependencia de Atención

⁹ Mediante sentencia del 14 de agosto de 2013, exp. 18975 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez el Consejo de Estado negó la nulidad del citado concepto.



*y Orientación Ciudadana del Ministerio de Defensa Nacional, el cual fue direccionado a esta cartera ministerial mediante oficio OFI11-7504-MDSGAOC-22 de fecha 2 de febrero de 2011, radicado interno EXT11 – 9361 de 4 de febrero de la misma anualidad, en los siguientes términos:
Consulta.*

En su comunicación solicita conceptuar "...si los contratos de obra pública que celebra AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P., en desarrollo de su objeto social, se encuentran sujetos a la contribución especial de los contratos de obra pública"

Así mismo pregunta, "...si se realiza convenio interadministrativo de obra pública como lo son la construcción de alcantarillados sanitarios y pluviales como también de redes de acueducto con el municipio quien (sic) debería descontar el impuesto de fonsecom (sic) el municipio o la empresa AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P."

Señala en el escrito, que: "... AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P. es una prestadora de servicio (sic) públicos domiciliarios normatizada en los procesos contractuales a la luz de la ley 142 de 1994"

Agrega en otro de sus apartes, que: "...según ha considerado esa entidad los contratos de obra que celebra AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P. en desarrollo de su objetivo social y con ocasión del manual de contratación, no se encuentran sujetos a contribución especial de los contratos de obra pública, por no realizarse el hecho generador de ese tributo, esto es, la suscripción de contratos de obra pública sometidos al Estatuto General de Contratación de la Administración pública"

Marco Jurídico.

Fundamentos constitucionales.

El artículo 22 de la Constitución Política, establece que la paz es un derecho y un deber de obligatorio cumplimiento.

El artículo 338 ibídem, señala que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos



distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

El artículo 95 superior establece como deberes de la persona y del ciudadano, los de "3. Respetar y apoyar a las autoridades democráticas legítimamente constituidas para mantener la independencia y la integridad nacionales; 6. Propender al logro y mantenimiento de la paz y 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

2.2 Fundamentos legales.

Dentro del marco de las normas superiores antes citadas, la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010, en los artículos 119, inciso primero del artículo 120 y 122, y el Decreto Reglamentario 3461 del 11 de septiembre de 2007 en su artículo primero, estipulan en su orden:

ARTÍCULO 119. <Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 1421 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> En virtud de la presente ley, en todos los departamentos y municipios del país deberán funcionar los Fondos de Seguridad y Convivencia Ciudadana con carácter de "fondo cuenta". Los recursos de los mismos, se distribuirán según las necesidades regionales de seguridad y convivencia, de conformidad con los planes integrales de seguridad, en materia de dotación, pie de fuerza, actividades de prevención, protección y todas aquellas que faciliten la gobernabilidad local. Estas actividades serán administradas por el gobernador o por el alcalde, según el caso, o por el Secretario del Despacho en quien se delegue esta responsabilidad, de conformidad con las decisiones que para ello adopte el comité de orden público local. Las actividades de seguridad y orden público que se financien con estos Fondos serán cumplidas exclusivamente por la Fuerza Pública y los organismos de seguridad del Estado; las que correspondan a necesidades de convivencia ciudadana y orden público serán cumplidas por los gobernadores o alcaldes. (Negrillas fuera de texto)

ARTÍCULO 120. < Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 y prorrogado por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010 y el artículo 53 de la Ley 1430 de 2010.> 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.

"...

PARÁGRAFO 1o. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.

"...

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 39 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> El recaudo por concepto de la contribución especial que se proroga mediante la presente ley en contratos que se ejecuten a través de convenios entre entidades del orden nacional y/o territorial deberá ser consignado inmediatamente en forma proporcional a la participación en el convenio de la respectiva entidad.

Art.121: Artículo prorrogado por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010 y el artículo 53 de la Ley 1430 de 2010 "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". (Negrillas fuera de texto)

El inciso final del artículo 122. <Artículo modificado por el artículo 7 de la Ley 1421 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> "Los recursos que recauden las entidades territoriales por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo-Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, compra de terrenos, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas; servicios personales, dotación y raciones, nuevos agentes y soldados, mientras se inicia la siguiente vigencia o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público.

Decreto reglamentario 3461 del 11 de septiembre de 2007

"ARTICULO 1°. La contribución a que se refiere el artículo 6° de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006, en los eventos en que implica un nuevo hecho gravado, se causará sólo en aquellos casos en que los contratos con entidades públicas o con organismos multilaterales se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas con posterioridad al 22 de diciembre de 2006.

Las adiciones en valor a todos los contratos a que se refiere el artículo 6° de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006 están gravadas con la contribución prevista en dicha norma". (Subrayado fuera de texto)

La Ley 80 de 1993, en el artículo 2° define lo que se entiende por entidades, servidores y servicios públicos para los solos efectos de la citada Ley, disponiendo en su numeral 1° lo siguiente:

"...



1o. Se denominan entidades estatales:

"a) La Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el Distrito Capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como 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". (subrayado fuera de texto).

Con referencia a los contratos que pueden celebrar las entidades estatales, el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, modificada por la Ley 1150 de 2008, prevé:

"Artículo 32. De los Contratos Estatales. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación.

1o. Contrato de Obra

Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales 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".

De otra parte, el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, consagró a las empresas industriales y comerciales del Estado como entidad descentralizada integrante de la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional; naturaleza que también se predica de las empresas del orden municipal, en virtud de lo establecido en el parágrafo del artículo 2° de la misma Ley 489 de 1998.

El artículo 2° numeral 2° literal g) de la Ley 1150 de 2008 (sic), consagra las causales de selección abreviada, dentro de las



cuales se mencionan "Los actos y contratos que tengan por objeto directo las actividades comerciales e industriales propias de las Empresas Industriales y Comerciales Estatales y de las Sociedades de Economía Mixta, con excepción de los contratos que a título enunciativo identifica el artículo 32 de la Ley 80 de 1993" (Subrayado fuera de texto).

Dentro de este mismo contexto, el artículo 14 de la Ley 1150 de 2007, preceptúa:

"Del Régimen Contractual de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta, sus filiales y empresas con participación mayoritaria del Estado. Las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), sus filiales y las Sociedades entre Entidades Públicas con participación mayoritaria del Estado superior al cincuenta por ciento (50%), estarán sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, con excepción de aquellas que se encuentren en competencia con el sector privado nacional o internacional o desarrollen su actividad en mercados monopolísticos o mercados regulados, caso en el cual se regirán por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a sus actividades económicas y comerciales, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 13 de la presente ley. Se exceptúan los contratos de ciencia y tecnología, que se regirán por la Ley 29 de 1990 y las disposiciones normativas existentes.

El régimen contractual de las empresas que no se encuentren exceptuadas en los términos señalados en el inciso anterior, será el previsto en el literal g) del numeral 2° de la presente ley". (Subrayado fuera de texto original).

La creación, naturaleza jurídica y régimen jurídico aplicable a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, está previsto en la Constitución Política y especialmente en el artículo 85 de la Ley 489 de 1998, que consagra:

ARTICULO 85. EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEL ESTADO: *"Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y*

de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características (...)"

A su vez, el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 3º de la Ley 689 de 2001, establece en su inciso primero:

"Artículo 31. Régimen de la contratación. Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta ley no estarán sujetos a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo en lo que la presente ley disponga otra cosa".

2.3 Fundamentos jurisprudenciales.

El inciso primero del artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 782 de 2002 y 1106 de 2006 fue declarado EXEQUIBLE, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C- 1153 de 2008, Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. En uno de los acápites del citado fallo se dijo:

'Así las cosas, a juicio de la Sala no se presenta una falta de claridad y certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir "contratos de obra pública" con "entidades de derecho público" o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que indica que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante. Por lo anterior, la Corte estima que la descripción del hecho gravado sí es suficientemente precisa para satisfacer las exigencias del principio de legalidad tributaria'.

Respecto a la naturaleza jurídica de la contribución del 5%, no existe duda que es una contribución especial conforme lo ha manifestado el Consejo de Estado en Sentencia 14577 del 29 de mayo de 2003, "en la teoría de la hacienda pública, el término

contribución puede ser interpretado con enfoques distintos, lo cual no pocas veces ha generado dudas al respecto. Uno de ellos "responde a la idea de contraprestación o pago como consecuencia de una inversión que beneficia a un grupo específico de personas. Cuando el vocablo se utiliza en este sentido lo usual es hacer referencia a una "contribución especial" (Corte Constitucional. Sentencia C-155 de 2003).

2.4 Fundamentos doctrinarios.

2.4.1 En punto de la exoneración de impuestos, La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en el concepto radicado bajo el número 101019 del 10 de octubre de 2008, concluyó:

"Los fundamentos anteriores, permiten concluir que no es procedente la exoneración del impuesto de timbre para la Red de Universidades Alma Mater, si se tienen en consideración los señalamientos que reiteradamente ha expuesto la doctrina y la jurisprudencia, tanto de la honorable Corte Constitucional, como del honorable Consejo de Estado, en el sentido de que las excepciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y, por tanto, únicamente abarca los supuestos, personas, bienes y servicios expresamente beneficiados por la ley que las establece, siempre y cuando, se dé cumplimiento a los requisitos para su procedencia, sin que sea viable una aplicación analógica".

Así, la ley 489 en su artículo 85 establece, por vía de la remisión, la aplicación a las empresas industriales y comerciales del Estado las sociedades de economía mixta –y también a las sociedades de economía mixta - de algunas normas de la ley 142 de 1993 (sic) sobre servicios públicos domiciliarios, en particular los artículos 19, numerales 2º, 4º, 5º, 6º, 12, 13, 17, 27 numerales 2º, 3º, 4º, 5º y 7º, y 183 en materia de duración indefinida de la entidad, aumentos de capital, acuerdo de libre de la parte de capital autorizado (...)"
(Subrayado fuera de texto)

En un caso similar al que se estudia, la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, anotó en algunos de sus acápite:



"Conforme a las disposiciones citadas, resulta procedente señalar lo siguiente:

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 (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

Las empresas industriales y comerciales del Estado son entidades estatales dedicadas, entre otros, a la prestación de servicios públicos domiciliarios, evento en el cual se les aplican las reglas particulares de la Ley 142 de 1994 a que hace referencia explícita el artículo 85 de la Ley 489 de 1998.

Dentro de las reglas especiales de operación se remite al artículo 85 de la Ley 489 de 1998, respecto de empresas industriales y comerciales que prestan servicios públicos domiciliarios, no se halla una referencia a la exclusión del pago de tributos o gravámenes fiscales cuando éstas celebran los contratos necesarios para el desarrollo de su objeto social, dentro de los cuales pueden encontrarse, de manera eventual, contratos de obra pública o adición a los mismos.

En este orden, se concluye que por su carácter de estatal, las empresas industriales y comerciales se encuentran incorporadas dentro del ámbito de aplicación dispuesto por la ley 1106 de 2007. En consecuencia, los contratos de obra pública que con ellas suscriban todas las personas naturales o jurídicas, o los contratos de adición a los existentes que celebren, deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la empresa industrial y comercial contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición, en los términos señalados en el artículo 6º de la Ley 1106 de 2007"1

2.4.2. El artículo 120 de la ley 418 de 1997, con sus prórrogas y modificaciones, así como su decreto reglamentario 2170 de 2004, modificado por el Decreto 399 de 2011, son disposiciones vigentes y por ende de obligatorio acogimiento por AGUAS DE



BARRANCABERMEJA S.A. ESP. Vale precisar igualmente que una cosa es la causación, otra el recaudo, otra aprobación del gasto y otra la administración.

En Pronunciamiento del Consejo de Estado -Sala de Consulta y Servicio Civil, radicado 1258, de fecha 9 de marzo de 2000, ha dispuesto frente a este tipo de contribución especial:

"...Establecida la finalidad perseguida por el legislador con la expedición del precepto, así como su vigencia y conformidad con la Carta Política, deben analizarse sus elementos, vale decir, la estructura interna de la obligación tributaria sustancial, representados por los sujetos (activo y pasivo), la causa (realización del hecho objetivo previsto en la ley) y el objeto (obligación de pagar una suma de dinero), los que conforman la contribución originada en el poder de imposición fiscal del Estado, a saber:

Sujeto Activo o entidad pública a favor de la cual se establece la exacción fiscal: La Nación, los departamentos o los municipios, dependiendo del nivel administrativo al que pertenezca la entidad pública contratante;

Sujeto Pasivo a cargo de quien se causa el hecho generador de la obligación tributaria: toda persona natural o jurídica que suscriba un contrato de obra pública, o de adición al valor del ya existente;

Hecho generador - acto o evento considerado por el legislador causante de la obligación: la celebración de un contrato de obra pública con entidades de derecho público..., o la celebración de contratos de adición al valor de los existentes;

Objeto de la Obligación Tributaria Sustancial o prestación de una suma de dinero a título de contribución: equivalente al 5% del valor de todo pago que se haga al contratista, incluido el anticipo, si lo hubiere, pagos que se perfeccionan a través del mecanismo del descuento y retención de tal suma."2

Análisis.



Si bien, las Leyes 80 de 1993 y 489 de 1998, en concordancia con la jurisprudencia y la doctrina de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, establecen que cuando el capital público de una sociedad de economía mixta es superior al 50%, el régimen de contratación es el previsto en el Estatuto General de la Contratación Pública, ello se debe entender referido a este tipo de empresas en general, sin embargo, cuando las mismas son prestadoras de servicios públicos domiciliarios, el régimen aplicable es el del derecho privado o el que corresponda a la respectiva actividad económica y comercial, tal como lo establece el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 3º de la Ley 689 de 2001, en concordancia con la excepción consagrada en el artículo 14 de la Ley 1150 de 2007.

No obstante lo anterior, para efectos de la contribución especial del 5% de que trata la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010, la misma contiene como presupuestos los siguientes:

Que se trate de contratos de obra celebrados por personas naturales o jurídicas con entidades de derecho público o que suscriban contratos de adición al valor de los existentes.

Los contratistas 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.

La norma que impone la contribución no distingue si el proceso contractual se rige por el derecho privado o por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública o por el régimen particular de la actividad económica y comercial de la respectiva empresa, simplemente hace alusión a la celebración del contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público.

Ahora bien, con respecto al alcance de la expresión "...en los eventos en que implica un nuevo hecho gravado..." contenida en el artículo 1º del Decreto 3461 del 11 de septiembre de 2007 que reglamenta el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, la Oficina de Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas



Nacionales, DIAN, en su concepto 107189 del 31 de diciembre de 2007, señaló:

"Ciertamente, mientras bajo la vigencia del artículo 37 de la Ley 782 de 2002 solo se gravaban con la contribución los contratos de obra pública que tuvieran por objeto la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales y sus adiciones, a partir de la vigencia de la Ley 1106 de 2006, se extendió dicho tributo a los contratos de obra pública de toda clase, a las concesiones de obra pública y a otras concesiones, así como a sus respectivas prórrogas..." (Negrillas fuera de texto)

En este sentido, hasta el 21 de diciembre de 2006, se cobraba el 5% sobre el valor de los contratos de obra pública que tuvieran por objeto la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales y sus adiciones; a partir de la vigencia de la Ley 1106 de 2006, se extendió dicho tributo a los contratos de obra pública de toda clase, a las concesiones de obra pública y a otras concesiones, así como a sus respectivas prórrogas.

De tal manera que cuando se trate de pagar la contribución del 5% sobre todo contrato de obra pública y la adición a los mismos, debe tenerse en cuenta que la misma se causa es a partir del 22 de diciembre de 2006, respecto de aquellos contratos celebrados con entidades públicas que sean resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas con posterioridad al 22 de diciembre de 2006; sin distinguir si se trata de ofertas públicas o privadas.

Ahora bien, para efectos de la respuesta a las preguntas formuladas, acorde al pronunciamiento del Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil, radicado 1258, de fecha 9 de marzo de 2000, frente a la situación de AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. ESP, los elementos del gravamen dispuestos frente a este tipo de contribución especial serían:

Sujeto Activo o entidad pública - a favor de la cual se establece la exacción fiscal: La Nación, los departamentos o los municipios, dependiendo del nivel administrativo al que pertenezca la entidad pública contratante; bien directamente, bien que se ejecuten a



través de convenios entre entidades del orden nacional y/o territorial, que para el caso es el Municipio.

Sujeto Pasivo - a cargo de quien se causa el hecho generador de la obligación tributaria: Toda persona natural o jurídica que suscriba un contrato de obra pública, o de adición al valor del ya existente con una entidad pública. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución; así mismo, en el asunto planteado en la consulta, serán los contratistas de la empresa o los subcontratistas del municipio, con quien eventualmente la empresa haya celebrado algún convenio de cooperación.

Hecho generador - acto o evento considerado por el legislador causante de la obligación: La celebración de un contrato de obra pública con AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P. que tenga por objeto la construcción de una obra pública o la celebración de contratos de adición al valor de los existentes, indistintamente del régimen de contratación al que está sometida dicha entidad.

Objeto de la Obligación Tributaria Sustancial o prestación de una suma de dinero a título de contribución: Equivalente al 5% del valor de todo pago que se haga al contratista, incluido el anticipo, si lo hubiere, pagos que se perfeccionan a través del mecanismo del descuento y retención de tal suma y que deberán consignarse al fondo cuenta del respectivo municipio.

Conclusión.

Acorde a lo expuesto en los anteriores acápite, se resalta que en materia de la contribución del 5% sobre los contratos de obra pública con entidades de derecho público, que se celebren o adicionen a los existentes, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1106 de 2006 - el 22 de diciembre de la misma anualidad, el hecho generador se amplió a todos los contratos de obra pública.

Consecuentemente a lo señalado, a juicio de esta Dirección Jurídica, los contratos de obra pública que celebre AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P., en desarrollo de su objeto



social, se encuentran sometidos a la contribución especial de los contratos de obra pública y están sujetos al pago de la contribución del 5% de que trata la Ley 1106 de 2007, prorrogada por las leyes 1421 y 1430 de 2010, como quiera que el legislador no distinguió el régimen contractual aplicable y tampoco ha exceptuado el pago de ese tributo a quienes contraten con este tipo de empresas, porque de otra parte, como queda visto, la jurisprudencia y la doctrina han señalado que las exenciones deben estar expresamente consagradas.

Respecto a la pregunta de que, si se realiza convenio interadministrativo de obra pública (como lo son la construcción de alcantarillados sanitarios y pluviales como también de redes de acueducto) con el municipio, quién debe descontar el impuesto de FONSECON, la respuesta es que el descuento debe hacerlo la entidad que paga al contratista o ejecutor, bien sea el municipio o la empresa AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P.

Naturaleza del Concepto.

El presente concepto se emite en los términos del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, y por lo tanto, no compromete la responsabilidad del Ministerio del Interior y de Justicia, ni es de obligatorio cumplimiento o ejecución, es sólo un criterio orientador”.

Del contenido del oficio demandado se puede concluir que tanto la empresa que formula la consulta como la autoridad que la resuelve parten de la base que se trata de un concepto solicitado y resuelto con fundamento en el artículo 25 C.C.A. Ese solo hecho ya demuestra que se trata de un simple concepto orientador sobre la contribución especial de obra pública que recaería sobre los contratos de obra que suscriba o adicione cualquier entidad del Estado, entre estas, Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. Esa opinión no produce ningún efecto particular ni general. No crea derechos ni deberes ni imponen obligaciones para la empresa actora ni para la sociedad



en general. En este caso, la empresa consultante tiene la opción de acogerse al concepto o no.

El oficio demandado, entonces, no es un acto administrativo y menos de carácter general que sea susceptible de la acción de simple nulidad, como lo sugiere la empresa actora, pues no establece ninguna regla que produzca efectos jurídicos y que vincule a los asociados. Tampoco es un acto administrativo de carácter particular y concreto que pueda demandarse mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por cuanto no crea, modifica ni extingue situaciones jurídicas individuales y concretas respecto de ningún sujeto, ni en particular respecto de Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. Sólo brinda una opinión sobre la contribución especial de obra pública que cobijaría a los contratos de obra y adiciones que celebre cualquier entidad del Estado, entre otras, la empresa demandante.

Por otra parte, la Dirección Jurídica del Ministerio del Interior y de Justicia no tiene la facultad de interpretar normas tributarias con carácter vinculante. Ninguna norma faculta al Director Jurídico de ese Ministerio para que haga ese tipo de interpretaciones. En tal caso, la entidad que puede interpretar normas tributarias es la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interpretación que tendría otra naturaleza que el concepto aquí demandado.

Se insiste: el oficio OFI11-5642-GAA-0422 del 15 de febrero de 2011 simplemente expresó una opinión sobre la contribución especial de los contratos, pero no a manera de concepto jurídico con efecto vinculante y



carácter obligatorio, sino como criterio orientador, para señalar que los contratos de obra pública que celebre cualquier entidad del Estado se encuentran sujetos a la contribución especial de los contratos de obra pública. Esa opinión no puede considerarse como un acto administrativo normativo o reglamento, pues no genera un efecto general y abstracto, oponible a la propia administración y a los contribuyentes.

La empresa actora dio por sentado que la demanda la interpuso contra un acto administrativo, pero no ofreció ningún argumento puntual y específico que respalde esa apreciación. Sólo explicó el concepto de la violación de cada una de las normas que citó como violadas, que, en concreto, se fundamenta en que el Ministerio del Interior y de Justicia “excedió sus competencias y contrarió sustancialmente la Ley que pretendió interpretar por incluir hechos no previstos por el legislador, como generadores de la contribución especial de obra pública.”

Así las cosas, la Sala se inhibirá para hacer un pronunciamiento de fondo por inepta demanda, no sin antes reiterar que sobre este tema, la Sala ya fijó su posición en la sentencia del 14 de agosto de 2013, [Exp. 18975].

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

F A L L A



DECLÁRASE INHIBIDA la Sala para hacer un pronunciamiento de fondo.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ