

EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS DE CARACTER MIXTO - Contratos de obra pública. Están gravados con la contribución especial de que trata la Ley 1106 del 2006 (artículo 6), en cuanto dichas empresas hacen parte de las entidades estatales a que alude el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, independientemente del régimen jurídico que las rija / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Naturaleza jurídica. Son entidades públicas del nivel descentralizado por servicios de la Rama Ejecutiva, calidad que no pierden por estar sometidas a un régimen especial de derecho privado / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Régimen tributario. Están sujetas al ordenamiento fiscal nacional del que hace parte la contribución especial de obra pública, además de que la Ley 142 de 1994 no las eximió de ese tributo

Desde el punto de vista de la estructura del Estado, las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, ya sean constituidas como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado, son “*entidades públicas*” pertenecientes al nivel descentralizado por servicios de la rama ejecutiva. El hecho de que tales entidades se encuentren sometidas a un régimen especial de derecho privado no les hace perder esa calidad. Las leyes especiales que regulan su actividad tampoco las abstraen de los deberes u obligaciones tributarias que el legislador ha impuesto al conjunto de entidades estatales. La contribución especial de obra pública se genera por la simple suscripción de un contrato de la misma naturaleza y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con cualquier entidad de derecho público, categoría en la que, se repite, se encuentran incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta de que trata el artículo 38 de la Ley 489 de 1998. El artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 no restringió la configuración del hecho generador del tributo al régimen legal que rigiera las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios ni, menos aún, descartó que dichas empresas se sometieran a las normas privadas. El régimen tributario especial que prevé la ley de servicios públicos para las empresas que los prestan, las sujetó al ordenamiento fiscal nacional, del que hace parte la contribución especial de obra pública que aquí se examina, y ninguna de las reglas especiales establecidas en el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 eximió a dichas prestadoras del referido tributo. Bastan las anteriores razones para desestimar el cargo de nulidad in examine, pues la interpretación del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 valida el criterio plasmado en el concepto demandado, en cuanto sugiere que las empresas de servicios públicos mixtas se encuentran sometidas a la contribución especial del 5%, sobre el valor total de los contratos de obra pública que suscriban o de su respectiva adición.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 24 / LEY 489 DE 1998 - ARTICULO 38 / LEY 1106 DE 2006 - ARTICULO 6

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

NOTA DE RELATORÍA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad del Concepto 20031 del 9 de marzo de 2009, de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que señala que las empresas de servicios públicos de carácter mixto están sometidas a la contribución especial prevista en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por hacer parte de las entidades estatales que menciona el artículo 2 de la Ley 80 de 1993. La Sala negó la nulidad de dicho concepto, toda vez que concluyó que tales empresas, como entidades públicas del nivel descentralizado por servicios de la Rama Ejecutiva, están sujetas a la referida

contribución, dado que la obligación de pagarla se genera para todas las entidades públicas que suscriban contratos de obra pública de cualquier naturaleza, sea cual sea su régimen jurídico. Lo anterior, en razón de que la Ley 1106 de 2006 no restringió el hecho generador del tributo al régimen legal aplicable a tales empresas ni la Ley 142 de 1994 (art. 24) las eximió del gravamen, a la par que el régimen tributario especial que prevé la ley de servicios públicos para las empresas que los prestan las sujetó al ordenamiento fiscal nacional, del que forma parte la contribución en mención.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos domiciliarios y su sujeción a la contribución especial de obra pública del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 17 de marzo del 2012, Exp. 17907, M.P. William Giraldo Giraldo.

CONTRIBUCION DE LOS CONTRATOS DE OBRA PUBLICA O CONCESION DE OBRA PUBLICA Y OTRAS CONCESIONES - Creación y antecedentes legales / LEY 1106 DE 2006 - Artículo 6. Los antecedentes legislativos revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión del tributo

La contribución especial de obra pública fue creada por el Decreto Legislativo N° 2009 de 1992, con el objeto de dotar a las fuerzas armadas de fuentes de financiación para afrontar de manera exitosa “la ofensiva subversiva y terrorista”, y a cargo de todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública, para construir y mantener vías, con entidades de derecho público, o celebraran contratos de adición al valor de los existentes. Los recaudos de la contribución se destinaban a las fuerzas militares y de policía para generar ambientes que propiciaran la seguridad ciudadana, el bienestar social y la convivencia pacífica y para solventar todos los gastos que permitieran hacer presencia real del Estado. Las entidades públicas contratistas eran las llamadas a retener su valor y enviarlo al Ministerio de Hacienda o a la Secretaría de Hacienda de la entidad territorial que correspondiera. Con una vigencia de dos años, dicha contribución fue incluida en los artículos 123 a 125 de la Ley 104 de 1993, como un tributo a cargo de todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran “contratos de obra pública” para la construcción y mantenimiento de vías, con entidades de derecho público, o que celebraran contratos de adición al valor de los existentes, para lo cual, tales entidades debían retener el 5% del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que pagara el contratista, y consignarlo en la entidad financiera que señalara el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente. Acorde con esa regulación, la celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causaba la contribución. A su turno, la Ley 241 de 1995 (arts. 61 y 62) adicionó y prorrogó la vigencia de la Ley 104 por dos años más, retomando la contribución referida en los términos en que fue dispuesta y previó que equivalía al cinco por ciento del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición, con excepción de los contratos de construcción de vías terciarias y los de adición a estos. Lo propio hizo el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, al suprimir la excepción dispuesta por la Ley 241, para, en su lugar, prever que la contribución afectaba a todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías, con entidades de derecho público o que celebraran contratos de adición al valor de los existentes. La Ley 548 de 1999 (art. 1º) prorrogó por tres años esa norma. Por su parte, el artículo 37 de la Ley 782 de

2002, que modificó el referido artículo 120, además de disponer una prórroga de cuatro años (art. 46), amplió el objeto de los contratos de obra pública, suscritos con entidades de derecho público, a la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales; y vedó la causación de la contribución respecto de la celebración o adición de contratos de concesión de obra pública. El artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 dispuso otra prórroga de cuatro años y modificó la previsión legal anterior, fundamentalmente para levantar la restricción de causación referida [...] El artículo 1º de la Ley 1421 de 2010 prorrogó la vigencia de la disposición anterior. Los antecedentes legislativos del artículo transcrito revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

CONTRIBUCION DE LOS CONTRATOS DE OBRA PUBLICA O CONCESION DE OBRA PUBLICA Y OTRAS CONCESIONES - Elementos / CONTRIBUCION DE LOS CONTRATOS DE OBRA PUBLICA - Hecho generador. Es la suscripción, con entidades de derecho público, de contratos de obra pública independientemente del régimen jurídico que las rija / CONTRATO DE OBRA PUBLICA - Definición / ENTIDADES ESTATALES - Son las señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 / CONTRIBUCION DE LOS CONTRATOS DE OBRA PUBLICA - Hecho generador. Elemento subjetivo. La sujeción de la entidad contratante al Estatuto de Contratación Pública no es determinante del nacimiento de la obligación fiscal, pues la ley no lo previó así

El texto del artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 permite identificar claramente los elementos esenciales de la contribución especial, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado tanto por la suscripción de los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, con entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, como por la adición del valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Municipio según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor del respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones. Tratándose del hecho generador de la contribución, es claro que se compone de un elemento material, asociado, se repite, a la suscripción de todos los contratos de obra pública y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y a la adición del valor de los contratos existentes; y de un elemento subjetivo, en cuanto no vale cualquier tipo de suscripción o celebración, sino que se requiere que ella se haga sobre contratos celebrados con "entidades de derecho público". La determinación del hecho generador se sirve, sin duda alguna, del claro entendimiento de los elementos mencionados. Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como "*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*" (arts. 1 y 32). En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto se refirió a los contratos

de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos: **“Art. 32. 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. En los contratos de obra que hayan sido celebrados como resultado de un proceso de licitación o concurso públicos, la interventoría deberá ser contratada con una persona independiente de la entidad contratante y del contratista, quien responderá por los hechos y omisiones que le fueren imputables en los términos previstos en el artículo 53 del presente estatuto”**. Las entidades estatales a las que alude la norma, se encuentran señaladas en el artículo 2º del mismo estatuto, en el que se lee: *“Para los solos efectos de esta ley: 1. 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.* Los contratos de obra pública, se perfeccionan al momento de acordarse su objeto y contraprestación y deben elevarse por escrito (Ley 80 de 1993, arts. 39 y 41). Desde esa vista legal que es la que corresponde tener en cuenta por su especialidad, la expresión contratos de obra pública no ofrece ningún reparo para aplicar la contribución. En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 6º de la Ley 1106, del que se predicó desconocimiento del principio de legalidad tributaria por no definir con precisión el hecho gravado, en cuanto el concepto de “contrato de obra pública” no estaba claramente delimitado, independientemente de la definición de “contrato de obra” que establece el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 [...] En cuanto atañe al elemento subjetivo del hecho generador, es claro que la sujeción de la entidad contratante al Estatuto de Contratación Pública no es factor determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la ley no previó la contribución especial bajo algún tipo de condicionamiento en ese sentido, ni la restringió para las entidades públicas que perteneciendo al Estado pudieran estar sujetas a regímenes especiales. Por el contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyente de todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico de las mismas.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTICULO 1 / LEY 80 DE 1993 - ARTICULO 2 / LEY 80 DE 1993 - ARTICULO 32 / LEY 1106 DE 2006 - ARTICULO 6

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 se cita la sentencia C-1153 de 2008 de la Corte Constitucional

EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Régimen jurídico. Objeto / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Categorías. Empresa de servicios públicos oficial. Empresa de servicios públicos mixta. Empresa de servicios públicos privada

La existencia de las empresas de servicios públicos tiene su génesis en la Ley 142 de 1994, que las incluyó entre las personas facultadas para prestar servicios públicos (art. 16). La ley 142 (Arts. 14.5 a 14.7) establece las siguientes categorías de “empresas de servicios públicos”: Empresa de servicios públicos oficial: aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o estas tienen el 100% de los aportes. Empresa de servicios públicos mixta: aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o estas tienen aportes iguales o superiores al 50%. Empresa de servicios públicos privada: aquella cuyo capital pertenece mayoritariamente a particulares, o a entidades surgidas de convenios internacionales que deseen someterse íntegramente para estos efectos a las reglas a las que se someten los particulares” [...] El artículo 17 de la misma ley atribuyó a dichas empresas la naturaleza jurídica de “sociedades por acciones”, creadas con el objeto de prestar los servicios públicos de que trata dicha ley, es decir, los de tipo domiciliario que la sentencia C-066 de 1997 distingue como aquellos que pretenden satisfacer las necesidades más básicas del ser humano, y que, al tenor del artículo 1º ibídem, corresponden a acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y telefonía local móvil en el sector rural. Al tiempo, la ley previó que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no desearan que su capital estuviera representado en acciones, debían adoptar la forma de empresa industrial y comercial del Estado. El régimen jurídico de las empresas de servicios públicos fue detallado en el artículo 19 ejusdem, bajo los siguientes parámetros: - Su nombre debe estar seguido de las palabras "empresa de servicios públicos" o de las letras "E.S.P."; - Su duración puede ser indefinida; - Los aportes de capital pueden pertenecer a inversionistas nacionales o extranjeros; - Los aumentos del capital autorizado pueden disponerse por decisión de la Junta Directiva, cuando se trate de hacer nuevas inversiones en la infraestructura de los servicios públicos de su objeto, y hasta por el valor que aquellas tengan; - De constituirse nuevas empresas, los socios pueden acordar libremente la parte del capital autorizado que se suscribe, y de la misma forma pueden prever la parte del valor de las acciones que debe pagarse en el momento de la suscripción, y la del plazo para el pago de la parte que salga a deberse. Los estados financieros de la empresa deben señalar la parte de capital pagado; - El avalúo de los aportes en especie que reciben no requiere aprobación de autoridad administrativa alguna y, en todo caso, están sujetos a control posterior de la autoridad competente; - Las empresas pueden funcionar aunque no se hayan registrado de acuerdo con el artículo 756 del Código Civil; - En las asambleas, los socios pueden emitir los votos que correspondan a sus acciones, y todas las decisiones requieren el voto favorable de un número plural de los mismos; - La emisión y colocación de acciones no requiere autorización previa de ninguna autoridad pero su oferta pública a personas distintas de los usuarios, beneficiarios de las inversiones en infraestructura, requiere inscripción en el Registro Nacional de Valores; - Las actas de las asambleas deben conservarse y enviarse copia de las mismas y de los balances y estados de pérdidas y ganancias a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que en relación con ellos tiene las facultades de que trata el **artículo 448** del Código de Comercio; - Las causales de disolución son las previstas en los numerales 1 y 2 **del artículo 457** del Código de Comercio, así como el evento de que todas las acciones suscritas lleguen a pertenecer a un accionista. La disolución no interrumpe la prestación de los servicios a cargo de la empresa; - En lo demás, las empresas de servicios públicos se rigen por las reglas del Código de Comercio sobre sociedades anónimas; - La composición de las juntas directivas de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios se rige por la ley y sus estatutos, en los que se establece que en ellas existe representación directamente proporcional a la

propiedad accionaria; - La suscripción, avalúo y pago del aporte estatal consistente en el usufructo de los bienes vinculados a la prestación del servicio público en empresas mixtas, se rige por el derecho privado

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Régimen jurídico en materia de contratación. Por disposición de la Ley 142 de 1994 no están sometidas al Estatuto General de Contratación Pública, sino que se rigen por el derecho privado, salvo disposición expresa de la Constitución o de la ley / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Régimen fiscal. La Ley 142 de 1994 las sujetó al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, con beneficios especiales y tratamientos preferenciales

En materia de contratación de las entidades estatales que prestan los servicios públicos de que trata la Ley 142, el legislador vedó su sujeción al Estatuto General de la Contratación Pública y, salvo disposición contraria de la Constitución Política o de dicha ley, previó que la constitución y todos los actos de las empresas de servicios públicos, incluyendo los requeridos para su administración y el ejercicio de los derechos de quienes sean sus socios, se rigen exclusivamente por las reglas del derecho privado (arts. 31 y 32 ibídem). Esa regla se aplica, inclusive, a las sociedades en las que las entidades públicas son parte, independientemente del porcentaje que representen sus aportes dentro del capital social, y de la naturaleza del acto o del derecho que se ejerce. Para la gestión de los servicios públicos, la ley autorizó la celebración de contratos especiales, como los de concesión para el uso de recursos naturales o del medio ambiente, entre ellos el de aguas, en orden a facilitar su explotación o disfrute o para acceder al espectro electromagnético que requiere el servicio público de telecomunicaciones. Tales contratos, enunciados en el artículo 39.1 de la Ley 142, fueron expresamente excluidos del régimen del derecho privado. En materia fiscal, el legislador tampoco guardó silencio. En efecto, el artículo 24 ejusdem sujetó a todas las entidades prestadoras de servicios públicos al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, matizado con reglas especiales de beneficios y tratamientos preferenciales, que disponen: *"24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales. 24.2. Por un período de siete años exímase a las empresas de servicios públicos domiciliarios del orden municipal, sean ellas de naturaleza privada, oficial o mixta, del pago del impuesto de renta y complementarios sobre las utilidades que se capitalicen o que se constituyan en reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. 24.3. Las empresas de servicios públicos domiciliarios no estarán sometidas a la renta presuntiva establecida en el Estatuto Tributario vigente. 24.4. Por un término de diez años a partir de la vigencia de esta Ley, las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas y, en general, todas las empresas asociativas de naturaleza cooperativa podrán deducir de la renta bruta las inversiones que realicen en empresas de servicios públicos. 24.5. La exención del impuesto de timbre que contiene el Estatuto Tributario en el artículo 530, numeral 17, para los acuerdos celebrados entre acreedores y deudores de un establecimiento, con intervención de la superintendencia bancaria, cuando ésta se halle en posesión de dicho establecimiento, se aplicará a los*

acuerdos que se celebren con ocasión de la liquidez o insolvencia de una empresa de servicios públicos, que haya dado lugar a la toma de posesión o a la orden de liquidación de la empresa.”

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEL ESTADO Y SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA - Régimen legal. Hacen parte del sector descentralizado por servicios de la Rama Ejecutiva

Es claro que las empresas de servicios públicos operan como empresas oficiales, mixtas y privadas y que se crearon como sociedades por acciones. Ahora bien, bajo la necesidad de especializar y tecnificar el cumplimiento de ciertas funciones, llamadas a ser ejercidas dentro de un régimen de concurrencia con los particulares, el artículo 38 de la Ley 489 de 1998 incluyó a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta dentro de las entidades del sector descentralizado por servicios que, junto con las entidades del sector central, integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional. Igualmente, previó la sujeción de las sociedades en las que el Estado poseyera el 90% o más del capital social, al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales [...] Y es que el artículo 150, numeral 7) de la C.P. autorizó al legislador para crear o autorizar la creación de entidades del orden nacional, generalidad que, en sí misma, proscribió las clasificaciones cerradas y acepta las de otras formas de organismo público o mixto, permitiendo inferir la creación de entidades distintas de las clásicamente reconocidas y así lo entendió el literal g) de la norma pretranscrita. Ahora bien, el carácter de entidades descentralizadas, de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, fue ratificado por el artículo 68 de la Ley 489 de 1998, previendo su control político y la continua dirección del órgano de la administración al cual están adscritas. Dichas entidades se crean por ley o con autorización de la misma, tratándose de las empresas industriales y comerciales del Estado, o con mera autorización legal, tratándose de las sociedades de economía mixta (art. 49 en concordancia con el 69 ejusdem). El artículo 85 de la misma Ley 489 definió las empresas industriales y comerciales del Estado, como *“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 se caracterizan por tener personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y capital independiente. Dicho capital se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y las contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución. Ese capital puede estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal. En cuanto al régimen de actos y contratos de las empresas industriales y comerciales del Estado, el artículo 93 dispuso: *“Los actos que expidan las empresas industriales y comerciales del Estado para el desarrollo de su actividad propia, industrial o comercial o de gestión económica se sujetarán a las disposiciones del Derecho Privado. Los contratos que celebren para el cumplimiento de su objeto se sujetarán a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de las entidades estatales.”* A su turno, el artículo 97 se ocupó de definir las sociedades de economía mixta como *“organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que*

desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley”, sin que las inversiones temporales de carácter financiero afecten su naturaleza jurídica y/o su régimen que, en el caso de aquellas en las que el aporte de la Nación, de las entidades territoriales y de las entidades descentralizadas, fuere igual o superior al noventa (90%) del capital social, es el de las empresas industriales y comerciales del Estado. Así pues, las sociedades de economía mixta se distinguen por la participación económica del Estado y de los particulares, en la conformación del capital de la sociedad. En sentencia C-736 de 2007, la Corte Constitucional precisó que la interpretación armónica del literal d) del artículo 38 de la Ley 489 de 1998 y del literal g) de la misma norma, mostraba que la voluntad legislativa no fue excluir a las empresas de servicios públicos mixtas o privadas de la pertenencia a la rama ejecutiva del poder público. En efecto, dijo la sentencia que el literal d) el artículo 38 incluyó entre las entidades descentralizadas por servicios, a las “demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público”, y que dentro de esa categoría debían entenderse incluidas las empresas de servicios públicos, mixtas o privadas. Así, las empresas de servicios públicos mixtas y privadas, en las cuales haya cualquier porcentaje de participación pública, son entidades descentralizadas y constitucionalmente conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público. Por lo demás, la ley previó que las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios y las entidades públicas que tuvieran por objeto la prestación de los mismos, se sujetaban a la Ley 142 de 1994, a lo previsto en la ley 489 de 1998 en los aspectos que aquella no regulara, y a las normas que las complementaran, sustituyeran o adicionaran (art. 84).

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 150 NUMERAL 7 / LEY 142 DE 1994 / LEY 489 DE 1998

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

ALEGATOS DE CONCLUSION - En ellos no cabe exponer razones adicionales de ilegalidad a las expuestas en la demanda / ALEGATOS DE CONCLUSION - Etapa procesal establecida para reforzar o contradecir los argumentos de la demanda o de la contestación a la misma, no para exponer cargos adicionales de ilegalidad

Al alegar de conclusión, la demandante cuestionó la falta de competencia de la Subdirección de Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, para actuar como autoridad tributaria nacional respecto de la contribución referida y para conceptuar sobre la misma. Dicho planteamiento es, a todas luces, ajeno al estudio de fondo de este proveído, por evidente inoportunidad en su formulación, comoquiera que debió exponerse en la demanda y no en los alegatos de conclusión (*art. 212, inc. 5º*). Es así, porque los alegatos corresponden a una etapa procesal unívoca y exclusivamente establecida para reforzar o contradecir los argumentos del libelo demandatorio o de su contestación, según sea el caso, y en la que no cabe exponer razones adicionales de ilegalidad, en todo inesperadas para el demandado, pues este, al no conocerlas desde el principio del proceso, tampoco tendría oportunidad de oponerse a las mismas.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 20031 DE 2009 (9 de marzo) DIAN - (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., catorce (14) de agosto del dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00025-00(18975)

Actor: AGUAS DE BARRANCABERMEJA S. A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

De acuerdo con la competencia otorgada por el artículo 128 del Código Contencioso Administrativo, numeral 1, provee la Sala sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 20031 del 9 de marzo de 2009, expedido por la Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que transcribe:

"En relación con la contribución a que hace referencia el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, la doctrina oficial ha precisado mediante Concepto 063832 del 4 de Julio de 2008:

"Por mandato del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, ... 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.

Es así como inicialmente mediante la Ley 104 de 1993 se creó una contribución especial a favor de la Nación, los Departamentos o los Municipios, según el orden a que perteneciera la entidad pública contratante, sobre todas las personas, naturales y jurídicas, que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías o celebraran contratos de adición al valor de los existentes.

Tuvo inicialmente vigencia por dos años; fue prorrogada, modificada y adicionada en virtud de la Ley 241 de 1995; prorrogada nuevamente por la Ley 418 de 1997 y posteriormente por las leyes 548 de 1.999 y 788 de 2002; en virtud de la Ley 1106 de 2006 se amplió el hecho generador para incluir todos los contratos de obra o concesión de obra pública y otras concesiones; es así como el artículo 6 de la mencionada ley dispuso:

Artículo 6º. - 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.

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con

destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución solo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.

(...)

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 2o. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos, a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.

Acorde con lo anterior, el hecho generador de la contribución de obra pública vigente en la actualidad, lo constituye la "suscripción de contratos de obra o concesión de obra pública con entidades de derecho público y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley y adición al valor de los existentes".

Según lo ha considerado la doctrina vigente de la entidad: " el hecho generador de la contribución especial por contratos de obra pública es la suscripción de contratos de obra pública con entidades de derecho público. Es necesario entonces acudir al estatuto de contratación administrativa con el fin de delimitar el hecho generador contenido en la norma fiscal.

De acuerdo con el artículo 1 del Estatuto de Contratación Administrativa, este tiene por objeto disponer las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales referidas en el artículo 2 *ibídem*.

Dicho estatuto de contratación, al desarrollar las reglas y principios a los cuales deben someterse las entidades, da la definición de contratos estatales en su artículo 32:

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 (...).

Debe destacarse que la definición anterior no está supeditada a la normatividad que, de acuerdo con el mismo estatuto de contratación, debe aplicarse a estos contratos. Así basta que el contrato haya sido celebrado por las entidades señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, que corresponda a un acto jurídico generador de obligaciones previsto en el derecho privado o en disposiciones especiales, para el caso, contratos de obra.

Como quiera que el hecho generador de la contribución especial materia de estudio, conforme con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, consiste en la suscripción de contratos de obra pública sin atender a la normatividad que a éstos se aplique conforme lo determine el propio estatuto de contratación de la administración pública, se concluye que la suscripción de los contratos definidos en el inciso primero, numeral

lo del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, celebrados por las entidades a que se refiere el artículo 2 ibídem, están sujetos a la contribución especial por contratos de obra pública. (Concepto No. 054009 del 16 de julio, de 2007)".

Por su parte, la H Corte Constitucional en sentencia C 1153 de 2008, señaló:

"... Así pues, el Estatuto de Contratación dice que "son contratos de obra los que celebren las entidades estatales" y la norma acusada afirma que " todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público", deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de la Contratación Administrativa, toda vez que por el solo hecho de ser suscritos " con entidades de derecho público" caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal".

En consideración con la doctrina y la jurisprudencia expuesta, según la cual el hecho generador de la contribución especial por contratos de obra pública es la suscripción de contratos de obra pública con entidades de derecho público a que se refiere el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, resulta pertinente evaluar si las empresas de servicios públicos mixtas se encuentran dentro de las señaladas en la norma que se cita.

En efecto el literal a) del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, señala:

"ARTICULO 2o. DE LA DEFINICIÓN DE ENTIDADES, SERVIDORES Y SERVICIOS PÚBLICOS. Para los solos efectos de esta ley:

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." Negrilla fuera de texto.

Ahora bien, frente a la naturaleza de las empresas de servicios públicos de carácter mixto es de señalar que el numeral 14.6 del artículo 14 de La ley 142 de 1994 señala que son empresas de servicios públicos mixtas, aquellas en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o éstas tengan aportes iguales o superiores al 50%.

Por su parte, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 señaló que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero que en este tratamiento se debían observar las reglas especiales señaladas dentro del mismo artículo, dentro del cual no se observa previsión alguna que haya exonerado las empresas de servicios públicos de carácter mixto de la contribución a que hace referencia la Ley 1106 de 2006.

A su vez, el artículo 17 de la Ley 142 de 1994 al definir la naturaleza de las empresas de servicios públicos estableció:

"Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

"Parágrafo 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado..."

En relación con la naturaleza de éstas, la H Corte Constitucional mediante sentencia C-736 del 19 de septiembre de 2007 en la cual se solicitó la declaratoria de inexecutable del artículo 1° (parcial) del Decreto Ley 128 de 1976, los artículos 38 numeral 2° literal d), 68 (parcial) y 102 (parcial) de la Ley 489 de 1998, y el artículo 14 numerales 6 y 7 de la Ley 142 de 1994, señaló:

Que el numeral 7° del artículo 150 de la Carta, autoriza al legislador para crear o autorizar la creación de entidades descentralizadas del orden nacional, categoría dentro de la cual no sólo incluyó a los clásicos establecimientos públicos, las empresas comerciales e industriales de Estado y las sociedades de economía mixta, sino también a "otras entidades del orden nacional", aclarando así que no existe una clasificación cerrada de entidades del orden nacional, sino que bien puede el legislador idear otras formas de organismo público o mixto.

Indica la Corte que al hacer una interpretación armónica del literal d) del artículo 38 de la Ley 489 de 1998, junto con el literal g) de la misma norma, permite entender que la voluntad legislativa no fue excluir a las empresas de servicios públicos, dentro de las cuales se encuentran las mixtas, de la pertenencia a la Rama Ejecutiva del poder público: "Nótese cómo en el literal d) el legislador incluye a las "demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público", categoría dentro de la cual deben entenderse incluidas las empresas de servicios públicos mixtas o privadas, que de esta manera, se entienden como parte de la Rama Ejecutiva en su sector descentralizado nacional."

Señala la Corporación frente al análisis del artículo 68 (sic) de la Ley 489 de 1998, que si bien el legislador sólo considera explícitamente como entidades descentralizadas a las empresas oficiales de servicios públicos, es decir a aquellas con un capital cien por ciento (100%) estatal, lo cual haría pensar que las empresas de servicios públicos, dentro de las que se encuentran las mixtas no ostentarían esta naturaleza jurídica, a continuación indica que también son entidades descentralizadas "las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio." Por lo cual, concluye que de manera implícita la norma aludida incluye a las empresas de servicios públicos, dentro de las que se encuentran las mixtas como entidades descentralizadas.

Atendiendo las anteriores consideraciones concluye que las empresas de servicios públicos, dentro de las que se encuentran las mixtas, son entidades descentralizadas y constitucionalmente conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público.

Esta interpretación ha sido reiterada por el Concepto 1921 del 23 de Septiembre de 2008 en el cual la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, señala que tales empresas hacen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público, en la medida que encajan dentro de la norma general del literal g) del artículo 38-2 de la Ley 489 de 1998.

De las anteriores consideraciones podemos válidamente inferir 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 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.

De otra parte y para los fines que estime pertinentes le anexo copia del Concepto No. 083969 de 2008"

ANTECEDENTES

El artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 atribuyó a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina Tributaria la calidad de autoridad doctrinaria nacional en materia tributaria, entre otras, y le asignó la función de determinar y mantener la

unidad doctrinal en las consultas escritas respecto de la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales en lo de competencia de la DIAN.

El ciudadano Oscar Serna Estrada consultó si los contratos de obra pública celebrados por las empresas de servicios públicos de carácter mixto se encontraban sometidos a la contribución especial del 5%, sobre el valor total de los mismos o de la respectiva adición de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Mediante Concepto 20031 del 9 de marzo de 2009 la dependencia mencionada atendió la consulta precedente, señalando que dichas empresas se encuentran sometidas a la contribución por hacer parte de las entidades estatales que menciona el artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

NORMAS VIOLADAS

La demandante estima que el concepto referido viola los artículos 333 de la Constitución Política; 6 de la Ley 1106 de 2006; 32 de la Ley 80 de 1993; 10 y 31 de la Ley 142 de 1994, así como el Decreto Reglamentario 3461 de 2009. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

Los conceptos de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, que plasman el ejercicio de su facultad interpretativa, deben adecuarse a la norma que interpretan sin limitarla o excederla con, por ejemplo, la inclusión de hechos generadores de tributos no previstos en ella.

El concepto acusado modificó el hecho legalmente establecido como generador de la contribución especial de obra pública.

Las entidades a las que no se les aplica el Estatuto General de Contratación Pública no suscriben contratos de obra pública, de los definidos en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, sino otros no sujetos a la contribución especial mencionada.

No puede decirse que todos los contratos suscritos por las entidades de derecho público a las que no se les aplica el Estatuto General de Contratación, se sujetan a esa contribución especial y que, bajo tal criterio, las empresas de servicios

públicos de carácter mixto, constituidas como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado, están sometidas a la contribución.

La contribución especial de obra pública se genera por la suscripción de contratos de la misma naturaleza con entidades estatales, o por la suscripción de contratos de adición al valor de los referidos contratos de obra existentes. Ese hecho generador no se configura respecto de contratos que, por expresa disposición legal o constitucional, se regulan por normas diferentes de la Ley 80 de 1993, como las de derecho privado o de cualquier otro régimen especial.

El contrato de obra pública, en términos de la Corte Constitucional, es el definido en el Estatuto de Contratación, de modo que los contratos que hacen nacer la contribución especial son los mismos que define el numeral 1° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, es decir, los celebrados para construir, mantener, instalar y, en general, para realizar cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles.

Como en materia impositiva no puede aplicarse la analogía, porque la ley establece directamente los elementos de la obligación tributaria, el tributo en comento no se causa respecto de contratos regulados por disposiciones distintas del artículo citado, aunque tengan similitudes.

Dado que los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley, y que pueden prestarlos tanto el Estado como los particulares, el legislador estableció un régimen especial contractual propio para las empresas prestadoras, más exigente que el Estatuto Contractual, que somete sus actos y contratos a las normas de derecho privado.

Entonces, como las empresas de servicios públicos no suscriben contratos de obra pública y, por tanto, no realizan el hecho generador de la contribución especial de que trata el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, no están obligadas a retener el gravamen.

La sujeción de las entidades estatales que prestan servicios públicos domiciliarios, a la contribución de obra pública, afecta su derecho a la libre competencia.

Cuando hay lugar a tal gravamen, los contratistas incluyen el 5% del valor total del contrato en el rubro de administración, imprevistos y utilidades de los presupuestos de obra, trasladando así el pago del tributo a la entidad estatal.

Las empresas prestadoras estatales se encuentran en desventaja frente a los competidores privados que, por no ser entidades estatales, no están sujetos a ese rubro ni lo reflejan en las tarifas de los servicios que prestan.

Acorde con la Ley 1150 de 2007, las empresas industriales y comerciales del Estado no se someten al Estatuto General de Contratación Pública cuando desarrollan actividades comerciales en competencia con el sector privado y/o público, nacional o internacional o en mercados regulados.

En esos casos, dichas empresas se rigen por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las actividades comerciales, sin perjuicio de que deban atender los principios de la función administrativa y de la gestión fiscal, así como al régimen de inhabilidades e incompatibilidades de la contratación estatal.

Por último, la contribución de obra pública sólo se causa cuando los contratos se suscriben como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos, propios del Estatuto General de Contratación Pública. En consecuencia, cuando la contratación no se somete a esos procesos, no causa la contribución especial.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a la pretensión de nulidad, con fundamento en lo siguiente:

Toda persona que suscriba contratos de obra pública con entidades de derecho público, o contratos de adición al valor de los existentes, debe pagar la contribución del artículo 6° de la Ley 1106 del 2006 a la Nación, los departamentos o los municipios, según el nivel al que pertenezca la entidad pública contratante. Ese elemento subjetivo (la calidad pública de la entidad contratante) determina el pago del tributo.

Al estudiar la exequibilidad de la norma anterior, la Corte Constitucional desestimó la violación de los derechos a la igualdad y a la libre competencia de las personas que suscriben contratos de obra pública con entidades del Estado.

La Superintendencia de Servicios Públicos en Concepto Unificado SSPD-OJU-2010-20 señaló que las empresas de servicios públicos se encontraban sometidas a la contribución de los contratos de obra pública o de concesión de obra pública, porque hacen parte de las entidades del Estado a que se refiere el artículo 2° de la Ley 80 de 1993.

La interpretación armónica de la Ley 489 de 1998 indica que las empresas de servicios públicos mixtas son entidades descentralizadas que conforman la rama ejecutiva del poder público y, a la luz de la Ley de Servicios Públicos Domiciliarios, la constitución de las empresas que prestan dichos servicios y sus actos se rigen por las reglas de derecho privado.

Por lo demás, las empresas referidas son parte de las entidades descentralizadas que conforman la rama ejecutiva del poder público y, como tales, tienen la naturaleza pública que determina la sujeción a la contribución especial de los contratos de obra pública.

Las reglas especiales que previó el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 para la tributación de las empresas prestadoras de servicios públicos no contemplan ninguna exclusión o exoneración para pagar la contribución especial que se comenta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Al alegar de conclusión, **la demandante** reiteró los argumentos de la demanda y añadió:

Conforme con el artículo 1° del Decreto 4048 del 2008, la DIAN administra los impuestos de renta y ganancias ocasionales, timbre nacional, ventas derechos de aduanas y demás tributos nacionales cuya competencia no esté asignada a otras entidades estatales, como ocurre con la contribución de obra pública cuya administración compete a los entes territoriales y, a nivel nacional, y al Ministerio

del Interior en su calidad de entidad administradora del Fondo de Seguridad y Conveniencia Ciudadana – FONSECON.

Por lo anterior, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN no podía actuar como autoridad tributaria nacional respecto de la contribución referida, ni conceptuar sobre la misma.

A su turno, **la demandada** precisó que las empresas de servicios públicos domiciliarios, incluyendo las de la naturaleza mixta, son entidades descentralizadas de la rama ejecutiva y no excluidas de la contribución especial de obras públicas.

El régimen jurídico aplicable a tales empresas incluye normas de derecho privado, sin que ello transforme su naturaleza en la de una entidad privada o de un particular, porque la noción de naturaleza jurídica difiere de la de régimen jurídico. El derecho privado, entonces, no es el único parámetro constitucional y legal aplicable a las empresas públicas domiciliarias y de composición de capital mixto.

El nacimiento de la obligación tributaria por concepto de contribución especial sobre contratos de obra pública depende tanto de la suscripción de los mismos, como de la calidad de la entidad contratante.

Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales y en ese tratamiento se deben observar las reglas especiales que señala el artículo 24 de la Ley 142 de 1994, ninguna de las cuales exonera a las empresas mixtas de servicios públicos de la contribución de la Ley 1106 del 2006.

En consecuencia, esas empresas se sujetan a la referida contribución, independientemente de que se constituyan como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado, toda vez que hacen parte de las entidades estatales de que trata el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a la pretensión de nulidad, por las siguientes razones:

La argumentación de la demanda en relación con la no suscripción de contratos de obra pública por parte de las entidades a las que no se les aplica el Estatuto de Contratación, no pertenece al acto demandado, sino a aquel que lo fundamentó, es decir, al Concepto 063832 de 2008, sin que sea procedente ningún pronunciamiento sobre los contratos referidos en dicho concepto.

El concepto acusado en esta causa sólo se refirió a la sujeción, a la contribución especial de obra pública, de las empresas mixtas de servicios públicos, por acciones, con carácter nacional o constituidas como empresas industriales y comerciales del Estado. No respondió nada en relación con el tema de los contratos, en sí mismos considerados, ni reiteró la interpretación del mencionado Concepto 063832.

Independientemente de que las empresas mixtas hagan parte del Estado por la prestación de servicios públicos, su sujeción a la contribución la determina el hecho de obrar como contratistas, pues el artículo 6° de la Ley 1106 del 2006 sólo puso de presente que la contribución se causaba siempre que se tratara de un contrato de obra pública, cuyo contratante fuera una entidad de la misma naturaleza.

Así, la aplicación del Estatuto de Contratación, al contratista, no incide en la generación de la contribución porque este siempre será sujeto pasivo de la misma y, en esas condiciones, no puede afectarse el derecho a la libre competencia, dado que todas las personas contratistas son sujetos pasivos del tributo, sea una empresa mixta o industrial y comercial o se rija por las normas del derecho privado.

El concepto demandado tampoco vulnera el Decreto 3461 del 2007 porque este se refiere a la causación desde el punto de vista de la licitación o el proceso de selección abierto, como medio de participación en la contratación estatal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto N° 20031 del 9 de marzo del 2009, de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto concluyó que las empresas de servicios públicos de carácter mixto, constituidas como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado se encuentran sometidas a la contribución especial de obra pública prevista en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, por hacer parte de las entidades estatales a las que refiere el artículo 2° de la Ley 80 de 1993.

Conforme con los cargos de nulidad, son dos los problemas jurídicos a examinar: i) si la interpretación anteriormente referida amplió el hecho generador de la contribución especial por afectar la suscripción de otros contratos distintos a los de obra pública definidos en el artículo 32 de la mencionada Ley 80 de 1993 y ii) si la sujeción a dicho tributo por parte de las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios afecta su derecho a la libre competencia.

Entra, pues, la Sala a examinar las glosas enunciadas, como sigue:

GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA

Antecedentes Legales

La contribución especial de obra pública fue creada por el Decreto Legislativo N° 2009 de 1992, con el objeto de dotar a las fuerzas armadas de fuentes de financiación para afrontar de manera exitosa "la ofensiva subversiva y terrorista", y a cargo de todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública, para construir y mantener vías, con entidades de derecho público, o celebraran contratos de adición al valor de los existentes.

Los recaudos de la contribución se destinaban a las fuerzas militares y de policía para generar ambientes que propiciaran la seguridad ciudadana, el bienestar social y la convivencia pacífica y para solventar todos los gastos que permitieran hacer presencia real del Estado. Las entidades públicas contratistas eran las llamadas a retener su valor y enviarlo al Ministerio de Hacienda o a la Secretaría de Hacienda de la entidad territorial que correspondiera.

Con una vigencia de dos años, dicha contribución fue incluida en los artículos 123 a 125 de la Ley 104 de 1993, como un tributo a cargo de todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran “contratos de obra pública” para la construcción y mantenimiento de vías, con entidades de derecho público, o que celebraran contratos de adición al valor de los existentes, para lo cual, tales entidades debían retener el 5% del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que pagara el contratista, y consignarlo en la entidad financiera que señalara el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente.

Acorde con esa regulación, la celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causaba la contribución.

A su turno, la Ley 241 de 1995 (arts. 61 y 62) adicionó y prorrogó la vigencia de la Ley 104 por dos años más, retomando la contribución referida en los términos en que fue dispuesta y previó que equivalía al cinco por ciento del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición, con excepción de los contratos de construcción de vías terciarias y los de adición a estos.

Lo propio hizo el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, al suprimir la excepción dispuesta por la Ley 241, para, en su lugar, prever que la contribución afectaba a todas las personas naturales o jurídicas que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías, con entidades de derecho público o que celebraran contratos de adición al valor de los existentes. La Ley 548 de 1999 (art. 1º) prorrogó por tres años esa norma.

Por su parte, el artículo 37 de la Ley 782 de 2002, que modificó el referido artículo 120, además de disponer una prórroga de cuatro años (art. 46), amplió el objeto de los contratos de obra pública, suscritos con entidades de derecho público, a la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales; y vedó la causación de la contribución respecto de la celebración o adición de contratos de concesión de obra pública.

El artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 dispuso otra prórroga de cuatro años y modificó la previsión legal anterior, fundamentalmente para levantar la restricción de causación referida, en los siguientes términos:

“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.

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.

Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.

Parágrafo 1°. 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 2°. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.

Parágrafo 3°. Adicionado por el art. 39, Ley 1430 de 2010

El artículo 1° de la Ley 1421 de 2010 prorrogó la vigencia de la disposición anterior.

Los antecedentes legislativos del artículo transcrito revelan que su objetivo primordial fue incluir dentro del hecho gravado de la contribución a los contratos de obra pública y a los de concesión de dichas obras, con el fin de percibir mayores recursos para la seguridad pública y evitar la elusión de dicho tributo. Dice el respectivo informe de ponencia¹:

“El artículo 6° pretendía ampliar la contribución del 5% a todos los contratos de obra pública, así como la eliminación de la excepción de aplicación del tributo a la celebración, adición de contratos de concesión de obra pública a que se refiere el

¹ Informe de Ponencia para Segundo Debate al Proyecto de Ley 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara.

parágrafo 3° del artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002.

Dicha modificación encuentra asidero en que los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría no reciben recursos de seguridad por este concepto, toda vez que no ejecutan contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, a que se refiere el artículo 120 de la Ley objeto de prórroga.

“La evasión de la contribución del 5%, por la celebración de contratos de concesión, es una práctica reiterativa en el panorama nacional durante los últimos años, que vulnera el derecho colectivo a la seguridad ciudadana consagrado en la Constitución.”²(Negrillas y subrayas fuera del original)”

Del hecho generador de la contribución especial

El texto del artículo 6° de la Ley 1106 del 2006 permite identificar claramente los elementos esenciales de la contribución especial, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado **tanto** por la suscripción de los contratos de obra pública **y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales**, con entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, **como** por la adición del valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Municipio según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor del respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones.

Tratándose del hecho generador de la contribución, es claro que se compone de un elemento material, asociado, se repite, a la suscripción de todos los contratos de obra pública **y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales**, y a **la adición del valor de los contratos existentes**; y de un elemento subjetivo, en cuanto no vale cualquier tipo de suscripción o celebración, sino que se requiere que ella se haga sobre contratos celebrados con “entidades de derecho público”.

La determinación del hecho generador se sirve, sin duda alguna, del claro entendimiento de los elementos mencionados.

² Gaceta del Congreso 456 del 13 de octubre de 2006.

Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como “*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*” (arts. 1 y 32).

En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto se refirió a los contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos:

“Art. 32. 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.

En los contratos de obra que hayan sido celebrados como resultado de un proceso de licitación o concurso³ públicos, la interventoría deberá ser contratada con una persona independiente de la entidad contratante y del contratista, quien responderá por los hechos y omisiones que le fueren imputables en los términos previstos en el artículo 53 del presente estatuto”.

Las entidades estatales a las que alude la norma, se encuentran señaladas en el artículo 2º del mismo estatuto, en el que se lee:

“Para los solos efectos de esta ley:

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.*

Los contratos de obra pública, se perfeccionan al momento de acordarse su objeto y contraprestación y de elevarse pro escrito (Ley 80 de 1993, arts. 39 y 41).

³ Expresión derogada por el artículo 32 de la Ley 1150 de 2007, 'por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos'

Desde esa vista legal que es la que corresponde tener en cuenta por su especialidad, la expresión contratos de obra pública no ofrece ningún reparo para aplicar la contribución.

En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 6º de la Ley 1106, del que se predicó desconocimiento del principio de legalidad tributaria por no definir con precisión el hecho gravado, en cuanto el concepto de “contrato de obra pública” no estaba claramente delimitado, independientemente de la definición de “contrato de obra” que establece el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

La sentencia C-1153 de 2008 analizó ese tópico, como sigue:

“...el hecho gravado ha sido objeto de progresivas ampliaciones, la primera de ellas adoptada mediante la Ley 782 de 2002 y la última mediante la norma aquí acusada. Inicialmente la obligación tributaria sólo se causaba por suscribir contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías, pero **hoy en día el deber de pagar la contribución se origina por suscribir contratos de obra pública de cualquier naturaleza.**

(...)

la norma acusada señala expresamente que el hecho gravado con la contribución conocida como impuesto de guerra consiste en suscribir contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebrar contratos de adición al valor de los ya existentes. Ahora bien, ciertamente la disposición no precisa en su mismo texto qué cosa es una obra pública, de donde la demanda echa mano para afirmar que el legislador desconoció los principios de legalidad y certeza del tributo. La Corte admite que existe cierto grado de imprecisión en la definición del hecho gravado, pero estima que esta circunstancia no llega a configurar un vicio de inconstitucionalidad, pues esta imprecisión no deriva en una falta de claridad y certeza insuperable. Lo anterior, puesto que a pesar de que uno de los elementos del hecho gravado -la noción de obra pública- no aparece definido o determinado expresamente en la norma, es determinable a partir de ella, según pasa a verse:

(...)

...el estatuto de contratación administrativa define el contrato de obra a partir de elementos subjetivos, es decir de criterios que atienden a la calidad de los sujetos contratantes y no al objeto del contrato, pues claramente indica que “(s)on contratos de obra los que celebren las entidades estatales...”. Es decir, el elemento esencial que define la presencia de un contrato de esta naturaleza es que sea celebrado por una entidad estatal.

De otro lado, la norma ahora acusada impone un gravamen tributario a las personas que suscriban contratos de obra pública con “**entidades de derecho público**”, o celebren adiciones a los mismos.

(...)

Así pues, el Estatuto de contratación dice que “**son contratos de obra los que celebren las entidades estatales**”; y la norma acusada afirma que “(t)odas las

*personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público*** deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos “con entidades de derecho público”, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.

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.”

En cuanto atañe al elemento subjetivo del hecho generador, es claro que la sujeción de la entidad contratante al Estatuto de Contratación Pública no es factor determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la ley no previó la contribución especial bajo algún tipo de condicionamiento en ese sentido, ni la restringió para las entidades públicas que perteneciendo al Estado pudieran estar sujetas a regímenes especiales.

Por el contrario, el referido elemento se estableció con carácter generalísimo y, por lo mismo, incluyente de todas las entidades de derecho público que celebran contratos de obra, sea cual fuere el régimen jurídico de las mismas⁴.

De las empresas de Servicios Públicos, su régimen legal y tributario

La existencia de las empresas de servicios públicos tiene su génesis en la Ley 142 de 1994, que las incluyó entre las personas facultadas para prestar servicios públicos (art. 16⁵).

⁴ En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2062 del 21 de septiembre del 2011, C. P. Dr. William Zambrano Cetina.

⁵ Además de tales empresas, la norma faculta a las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas, o como consecuencia o complemento de su actividad principal, los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos (art. 125 de la Ley 1450 de 2011), a los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en la Ley 142; a las organizaciones autorizadas conforme a la misma ley para prestar servicios públicos en municipios menores en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas (Decreto Nacional 421 de 2000); a las entidades autorizadas para prestar servicios públicos durante los períodos de transición previstos en la Ley 142; a las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional que al momento de expedirse la ley de servicios públicos estuvieran prestando cualquiera de ellos y se ajusten a lo establecido en el parágrafo del Artículo 17 de la misma.

La ley 142 (Arts. 14.5 a 14.7) establece las siguientes categorías de “empresas de servicios públicos”:

Empresa de servicios públicos oficial: aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o estas tienen el 100% de los aportes.

Empresa de servicios públicos mixta: aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o estas tienen aportes iguales o superiores al 50%.

Empresa de servicios públicos privada: aquella cuyo capital pertenece mayoritariamente a particulares, o a entidades surgidas de convenios internacionales que deseen someterse íntegramente para estos efectos a las reglas a las que se someten los particulares”. (Subrayado ajeno al texto)

El artículo 17 de la misma ley atribuyó a dichas empresas la naturaleza jurídica de “sociedades por acciones”, creadas con el objeto de prestar los servicios públicos de que trata dicha ley, es decir, los de tipo domiciliario que la sentencia C-066 de 1997 distingue como aquellos que pretenden satisfacer las necesidades más básicas del ser humano, y que, al tenor del artículo 1º ibídem, corresponden a acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y telefonía local móvil en el sector rural.

Al tiempo, la ley previó que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no desearan que su capital estuviera representado en acciones, debían adoptar la forma de empresa industrial y comercial del Estado.

El régimen jurídico de las empresas de servicios públicos fue detallado en el artículo 19 ejusdem⁶, bajo los siguientes parámetros:

⁶ El artículo 20 de la Ley 142 de 1994 permitió que las empresas de servicios públicos que operaran exclusivamente en uno de los municipios clasificados como menores según la ley, y de acuerdo a reglamentación previa de la comisión reguladora pertinente, apartarse de lo previsto en el artículo 19, en los aspectos que menciona los numerales 20.1 y 20.2

- Su nombre debe estar seguido de las palabras "empresa de servicios públicos" o de las letras "E.S.P."
- Su duración puede ser indefinida.
- Los aportes de capital pueden pertenecer a inversionistas nacionales o extranjeros.
- Los aumentos del capital autorizado pueden disponerse por decisión de la Junta Directiva, cuando se trate de hacer nuevas inversiones en la infraestructura de los servicios públicos de su objeto, y hasta por el valor que aquellas tengan.
- De constituirse nuevas empresas, los socios pueden acordar libremente la parte del capital autorizado que se suscribe, y de la misma forma pueden prever la parte del valor de las acciones que debe pagarse en el momento de la suscripción, y la del plazo para el pago de la parte que salga a deberse. Los estados financieros de la empresa deben señalar la parte de capital pagado.
- El avalúo de los aportes en especie que reciben no requiere aprobación de autoridad administrativa alguna y, en todo caso, están sujetos a control posterior de la autoridad competente.
- Las empresas pueden funcionar aunque no se hayan registrado de acuerdo con el artículo 756 del Código Civil.
- En las asambleas, los socios pueden emitir los votos que correspondan a sus acciones, y todas las decisiones requieren el voto favorable de un número plural de los mismos.
- La emisión y colocación de acciones no requiere autorización previa de ninguna autoridad pero su oferta pública a personas distintas de los usuarios, beneficiarios de las inversiones en infraestructura, requiere inscripción en el Registro Nacional de Valores.

- Las actas de las asambleas deben conservarse y enviarse copia de las mismas y de los balances y estados de pérdidas y ganancias a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que en relación con ellos tiene las facultades de que trata el **artículo 448** del Código de Comercio.
- Las causales de disolución son las previstas en los numerales 1 y 2 del **artículo 457** del Código de Comercio, así como el evento de que todas las acciones suscritas lleguen a pertenecer a un accionista. La disolución no interrumpe la prestación de los servicios a cargo de la empresa.
- En lo demás, las empresas de servicios públicos se rigen por las reglas del Código de Comercio sobre sociedades anónimas.
- La composición de las juntas directivas de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios se rige por la ley y sus estatutos, en los que se establece que en ellas existe representación directamente proporcional a la propiedad accionaria.
- La suscripción, avalúo y pago del aporte estatal consistente en el usufructo de los bienes vinculados a la prestación del servicio público en empresas mixtas, se rige por el derecho privado

En materia de contratación de las entidades estatales que prestan los servicios públicos de que trata la Ley 142, el legislador vedó su sujeción al Estatuto General de la Contratación Pública y, salvo disposición contraria de la Constitución Política o de dicha ley, previó que la constitución y todos los actos de las empresas de servicios públicos, incluyendo los requeridos para su administración y el ejercicio de los derechos de quienes sean sus socios, se rigen exclusivamente por las reglas del derecho privado (arts. 31 y 32 *ibídem*).

Esa regla se aplica, inclusive, a las sociedades en las que las entidades públicas son parte, independientemente del porcentaje que representen sus aportes dentro del capital social, y de la naturaleza del acto o del derecho que se ejerce.

Para la gestión de los servicios públicos, la ley autorizó la celebración de contratos especiales, como los de concesión para el uso de recursos naturales o del medio

ambiente, entre ellos el de aguas, en orden a facilitar su explotación o disfrute o para acceder al espectro electromagnético que requiere el servicio público de telecomunicaciones. Tales contratos, enunciados en el artículo 39.1 de la Ley 142, fueron expresamente excluidos del régimen del derecho privado⁷.

En materia fiscal, el legislador tampoco guardó silencio. En efecto, el artículo 24 ejusdem sujetó a todas las entidades prestadoras de servicios públicos al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, matizado con reglas especiales de beneficios y tratamientos preferenciales, que disponen:

“24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

24.2. Por un período de siete años exímase a las empresas de servicios públicos domiciliarios del orden municipal, sean ellas de naturaleza privada, oficial o mixta, del pago del impuesto de renta y complementarios sobre las utilidades que se capitalicen o que se constituyan en reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

24.3. Las empresas de servicios públicos domiciliarios no estarán sometidas a la renta presuntiva establecida en el Estatuto Tributario vigente.

24.4. Por un término de diez años a partir de la vigencia de esta Ley, las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas y, en general, todas las empresas asociativas de naturaleza cooperativa podrán deducir de la renta bruta las inversiones que realicen en empresas de servicios públicos.

24.5. La exención del impuesto de timbre que contiene el Estatuto Tributario en el artículo 530, numeral 17, para los acuerdos celebrados entre acreedores y deudores de un establecimiento, con intervención de la superintendencia bancaria, cuando ésta se halle en posesión de dicho establecimiento, se aplicará a los acuerdos que se celebren con ocasión de la liquidez o insolvencia de una empresa de servicios públicos, que haya dado lugar a la toma de posesión o a la orden de liquidación de la empresa.”

De las empresas de servicios públicos en el contexto de la organización y funcionamiento de la Administración Pública

Es claro que las empresas de servicios públicos operan como empresas oficiales, mixtas y privadas y que se crearon como sociedades por acciones.

⁷ Ley 142 de 1994, art. 39. (...)

Parágrafo. Salvo los contratos de que trata el numeral 39.1., todos aquellos a los que se refiere este artículo se regirán por el derecho privado. Los que contemplan los numerales 39.1., 39.2. y 39.3., no podrán ser cedidos a ningún título, ni podrán darse como garantía, ni ser objeto de ningún otro contrato, sin previa y expresa aprobación de la otra parte.

Ahora bien, bajo la necesidad de especializar y tecnificar el cumplimiento de ciertas funciones, llamadas a ser ejercidas dentro de un régimen de concurrencia con los particulares, el artículo 38 de la Ley 489 de 1998 incluyó a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta dentro de las entidades del sector descentralizado por servicios que, junto con las entidades del sector central, integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional. Igualmente, previó la sujeción de las sociedades en las que el Estado poseyera el 90% o más del capital social, al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales, según se lee a continuación:

“La Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, está integrada por los siguientes organismos y entidades:

1. Del Sector Central:

(...)

2. Del Sector descentralizado por servicios:

a. Los establecimientos públicos;

b. Las empresas industriales y comerciales del Estado;

c. Las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica;

d. Las empresas sociales del Estado y las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios;

e. Los institutos científicos y tecnológicos;

*f. Las sociedades públicas y **las sociedades de economía mixta;***

g. Las demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público.

Parágrafo 1º. *Las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital social, se someten al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado.*

(...)”

Y es que el artículo 150, numeral 7) de la C.P. autorizó al legislador para crear o autorizar la creación de entidades del orden nacional, generalidad que, en sí misma, proscribía las clasificaciones cerradas y acepta las de otras formas de organismo público o mixto, permitiendo inferir la creación de entidades distintas de

las clásicamente reconocidas y así lo entendió el literal g) de la norma pretranscrita.

Ahora bien, el carácter de entidades descentralizadas, de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, fue ratificado por el artículo 68 de la Ley 489 de 1998, previendo su control político y la continua dirección del órgano de la administración al cual están adscritas.

Dichas entidades se crean por ley o con autorización de la misma, tratándose de las empresas industriales y comerciales del Estado, o con mera autorización legal, tratándose de las sociedades de economía mixta (art. 49 en concordancia con el 69 ejusdem).

El artículo 85 de la misma Ley 489 definió las empresas industriales y comerciales del Estado, como *“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 se caracterizan por tener personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y capital independiente.

Dicho capital se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y las contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución. Ese capital puede estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal.

En cuanto al régimen de actos y contratos de las empresas industriales y comerciales del Estado, el artículo 93 dispuso:

*“Los actos que expidan las empresas industriales y comerciales del Estado para el desarrollo de su actividad propia, industrial o comercial o de gestión económica se sujetarán a las disposiciones del Derecho Privado. **Los contratos que celebren para el cumplimiento de su objeto se sujetarán a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de las entidades estatales.**”*

A su turno, el artículo 97 se ocupó de definir las sociedades de economía mixta como *“organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades*

de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley”, sin que las inversiones temporales de carácter financiero afecten su naturaleza jurídica y/o su régimen que, en el caso de aquellas en las que el aporte⁸ de la Nación, de las entidades territoriales y de las entidades descentralizadas, fuere igual o superior al noventa (90%) del capital social, es el de las empresas industriales y comerciales del Estado.

Así pues, las sociedades de economía mixta se distinguen por la participación económica del Estado y de los particulares, en la conformación del capital de la sociedad.

En sentencia C-736 de 2007, la Corte Constitucional precisó que la interpretación armónica del literal d) del artículo 38 de la Ley 489 de 1998 y del literal g) de la misma norma, mostraba que la voluntad legislativa no fue excluir a las empresas de servicios públicos mixtas o privadas de la pertenencia a la rama ejecutiva del poder público.

En efecto, dijo la sentencia que el literal d) el artículo 38 incluyó entre las entidades descentralizadas por servicios, a las “demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público”, y que dentro de esa categoría debían entenderse incluidas las empresas de servicios públicos, mixtas o privadas.

Así, las empresas de servicios públicos mixtas y privadas, en las cuales haya cualquier porcentaje de participación pública, son entidades descentralizadas y constitucionalmente conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público⁹.

Por lo demás, la ley previó que las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios y las entidades públicas que tuvieran por objeto la prestación de los mismos, se sujetaban a la Ley 142 de 1994, a lo previsto en la ley 489 de 1998 en

⁸ En las sociedades de economía mixta los aportes estatales podrán consistir, entre otros, en ventajas financieras o fiscales, garantía de las obligaciones de la sociedad o suscripción de los bonos que la misma emita. El Estado también podrá aportar títulos mineros y aportes para la explotación de recursos naturales de propiedad del Estado.

El aporte correspondiente se computará a partir del momento en que se realicen de manera efectiva o se contabilicen en los respectivos balances los ingresos representativos (Ley 489 de 1998, art. 100)

⁹ En el mismo sentido se pronunció la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto 1921 del 23 de septiembre de 2008.

los aspectos que aquélla no regulara, y a las normas que las complementaran, sustituyeran o adicionaran (art. 84).

Conclusiones para el caso concreto

Desde el punto de vista de la estructura del Estado, las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, ya sean constituidas como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado, son "*entidades públicas*" pertenecientes al nivel descentralizado por servicios de la rama ejecutiva.

El hecho de que tales entidades se encuentren sometidas a un régimen especial de derecho privado no les hace perder esa calidad. Las leyes especiales que regulan su actividad tampoco las abstraen de los deberes u obligaciones tributarias que el legislador ha impuesto al conjunto de entidades estatales.

La contribución especial de obra pública se genera por la simple suscripción de un contrato de la misma naturaleza y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con cualquier entidad de derecho público, categoría en la que, se repite, se encuentran incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta de que trata el artículo 38 de la Ley 489 de 1998.

El artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 no restringió la configuración del hecho generador del tributo al régimen legal que rigiera las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios ni, menos aún, descartó que dichas empresas se sometieran a las normas privadas.

El régimen tributario especial que prevé la ley de servicios públicos para las empresas que los prestan, las sujetó al ordenamiento fiscal nacional, del que hace parte la contribución especial de obra pública que aquí se examina, y ninguna de las reglas especiales establecidas en el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 eximió a dichas prestadoras del referido tributo.

Bastan las anteriores razones para desestimar el cargo de nulidad in examine, pues la interpretación del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 valida el criterio plasmado en el concepto demandado, en cuanto sugiere que las empresas de

servicios públicos mixtas se encuentran sometidas a la contribución especial del 5%, sobre el valor total de los contratos de obra pública que suscriban o de su respectiva adición.

Las reflexiones que motivan esta conclusión coinciden con las que orientaron la sentencia del 17 de marzo del 2012, exp. 17907¹⁰.

Dicha providencia examinó la legalidad del Concepto 087708 del 26 de octubre de 2007, relacionado con la aplicación de la contribución especial sobre los contratos de obra, construcción y otras actividades, suscritos por una firma contratista y una empresa de acueducto y alcantarillado – ESP contratante, cuya nulidad se demandó aduciéndose que dicha empresa era una empresa industrial y comercial del Estado que no se regía por la Ley 80 de 1993, sino por la Ley 142 de 1994 y que, por tanto, no se trataba de una entidad de derecho público.

En esa oportunidad la Sala anotó:

“... las nociones de naturaleza jurídica y régimen jurídico son diferentes, afirmación que se colige del tenor del artículo 50 de la Ley 489 de 1998¹¹, y que si bien son conceptos que pueden estar relacionados, no por ello se deben confundir o tomar por iguales.¹²

(...)

La Sala precisa que el acto acusado resolvió la consulta referida a una empresa de servicios públicos domiciliarios de naturaleza pública, toda vez que como se puso de presente se constituyó como empresa Industrial y Comercial del Estado¹³,

¹⁰ C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

¹¹ ARTÍCULO 50. CONTENIDO DE LOS ACTOS DE CREACIÓN. La ley que disponga la creación de un organismo o entidad administrativa deberá determinar sus objetivos y estructura orgánica, así mismo determinará el soporte presupuestal de conformidad con los lineamientos fiscales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La estructura orgánica de un organismo o entidad administrativa comprende la determinación de los siguientes aspectos:

1. La denominación.
2. La naturaleza jurídica y el consiguiente régimen jurídico.

(...)

¹² Sentencia del 9 de febrero de 2012, exp. 17735, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹³ Ley 489 de 1998, artículo 85º.- *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. Personería jurídica;
- b. Autonomía administrativa y financiera;
- c. Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución.

organismo que al tenor del artículo 38 de la Ley 489 de 1998, hace parte del sector descentralizado por servicios de la rama ejecutiva¹⁴ del poder público.

Ahora, el artículo 19 *ibídem* enuncia como régimen jurídico de las empresas en mención, las reglas, entre otras, sobre la denominación, duración, aportes, mecanismos de constitución, registro, emisión, colocación de acciones, causales de disolución.

En cuanto al régimen de contratación, el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, con la modificación introducida por el artículo 3º de la Ley 689 de 2001, dispuso:

"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.

Las Comisiones de Regulación podrán hacer obligatoria la inclusión, en ciertos tipos de contratos de cualquier empresa de servicios públicos, de cláusulas exorbitantes y podrán facultar, previa consulta expresa por parte de las empresas de servicios públicos domiciliarios, que se incluyan en los demás. Cuando la inclusión sea forzosa, todo lo relativo a tales cláusulas se regirá, en cuanto sea pertinente, por lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, y los actos y contratos en los que se utilicen esas cláusulas y/o se ejerciten esas facultades estarán sujetos al control de la jurisdicción contencioso administrativa. Las Comisiones de Regulación contarán con quince (15) días para responder las solicitudes elevadas por las empresas de servicios públicos domiciliarios sobre la inclusión de las cláusulas excepcionales en los respectivos contratos, transcurrido este término operará el silencio administrativo positivo.

Parágrafo. Los contratos que celebren los entes territoriales con las empresas de servicios públicos con el objeto de que estas últimas asuman la prestación de uno o de varios servicios públicos domiciliarios, o para que sustituyan en la prestación a otra que entre en causal de disolución o liquidación, se regirán para todos sus efectos por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, en todo caso la selección siempre deberá realizarse previa licitación pública, de conformidad con la Ley 80 de 1993".

En este orden de ideas cabe anotar que el régimen aplicable a los contratos celebrados por los prestadores de servicios públicos domiciliarios es, por regla general, el establecido en la normatividad privada, pero, así mismo, es necesario concluir, que de conformidad con las excepciones dispuestas por la misma ley, dicho régimen debe catalogarse como "mixto", pues está integrado tanto por normas propias del derecho privado como del derecho público. Por lo tanto, sólo en los casos en que la Ley 142 de 1994 de manera expresa lo disponga, el régimen de contratación será el del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (Ley 80 de 1993).

Ahora, la Corte Constitucional en la sentencia C-1153/08 estableció que una interpretación plausible es aquella que indica que el contrato al que se refiere el

El capital de las empresas industriales y comerciales del Estado podrá estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta, se les aplicará en lo pertinente los artículos 19, numerales 2, 4, 5, 6, 12, 13, 17, 27, numerales 2, 3, 4, 5, y 7, y 183 de la Ley 142 de 1994.

¹⁴ En cuanto a la "Rama Ejecutiva", no existe una norma clara en la Constitución que explique la diferencia entre este concepto y el de Administración Pública Central. Sin embargo, la jurisprudencia de esta Corporación en varias oportunidades ha analizado las posibles diferenciaciones, llegando a concluir que la expresión Administración Pública Central abarca todos los organismos de la Rama Ejecutiva Nacional, pero no comprende las demás ramas ni los órganos autónomos que fueron consagrados en la Constitución. En tal virtud, podría afirmarse que hay una identidad entre las nociones de Administración Pública Central y Rama Ejecutiva. (sentencia C-736 de 2007)

artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, es el definido en el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa. Sobre el particular dijo:

(...)

*... el Estatuto de contratación dice que **“son contratos de obra los que celebren las entidades estatales”**; y la norma acusada afirma que “(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público**” deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra **pública** a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos “con entidades de derecho público”, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.*

(...)

Para el caso que nos ocupa, el hecho de que las empresas de servicios públicos domiciliarios constituidas bajo la forma de empresa industrial y comercial del Estado, solo por vía de excepción estén reguladas por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, no significa que no les sea aplicable el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, por las siguientes razones:

La norma que impone la contribución simplemente hace alusión a la celebración del contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público, sin distinguir si se deriva de un régimen de derecho privado o si debe ceñirse al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.

El sólo hecho de que una entidad estatal se cree, o se constituya, o se rija por el derecho privado no hace que su naturaleza jurídica necesariamente sea de derecho privado, pues este criterio desconocería que el legislador, en muchos campos -pero no en forma absoluta- tiene la potestad de escoger el régimen jurídico de las entidades que crea o autoriza crear, sin que eso desdibuje su naturaleza de entidad pública.

El legislador no distinguió el régimen contractual aplicable y tampoco ha exceptuado del pago de ese tributo a quienes contraten con este tipo de empresas.

La Corte Constitucional en la sentencia C-318 de 1998 aludió al elemento subjetivo para determinar el contrato de obra pública a que se refiere la contribución en cuestión. Así pues, adquiere relevancia en este punto la naturaleza de cada entidad, por lo cual si se considera que determinado ente es estatal (empresa industrial y comercial del Estado), y celebra un contrato de obra está en el supuesto de la descripción del hecho gravado que contempla el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006.

(...)

De todo lo anterior, se concluye, que el Concepto discutido no infringió las normas superiores aducidas por el accionante.”

Los argumentos anteriores ponen de presente el criterio de la Sala sobre el cuestionamiento sustancial que predica el cargo de nulidad que aquí se analiza, y respaldan las consideraciones expuestas para despacharlo en sentido desfavorable.

DE LA VIOLACIÓN DEL DERECHO A LA LIBRE COMPETENCIA

Este aspecto fue analizado por la Corte Constitucional en la misma sentencia C-1153 de 2008, frente al supuesto de que las entidades de derecho público, y específicamente las dedicadas a la prestación de servicios públicos domiciliarios, compiten en el mercado con entidades particulares en la contratación de obras destinadas al logro de finalidades públicas, y tienen que incluir un costo adicional del cual están exentas las empresas privadas que desarrollan el mismo objeto y compiten en el mismo mercado.

Dijo la Corte:

“5.3. A juicio de la Corte, el anterior cargo carece de fundamento. En efecto, justamente la reforma legal introducida por la norma ahora acusada consiste en extender el hecho gravado, de manera que en lo sucesivo cobija a todos los contratistas de obra pública. Desde este punto de vista, no introduce distinciones entre ninguno de ellos, como sí lo hacían las leyes anteriores que gravaban solamente a quienes celebraban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de de vías, excluyendo del gravamen a todos los demás. Siendo entonces que todos los contratistas de obra pública, como únicos sujetos pasivos de la obligación tributaria, están llamados a contribuir con el impuesto de guerra, no hay razón jurídica para considerar que la ley confiere un trato discriminatorio a ninguno de ellos.

Ahora bien, la norma tampoco introduce una discriminación inconstitucional entre contratistas que hayan celebrado contratos de obra pública con entidades públicas que presten servicios públicos, de un lado, y contratistas privados que celebren contratos de obra con entidades privadas dedicadas a la misma actividad, de otro. Lo anterior, por cuanto los contratistas privados no están en la misma situación jurídica que los contratistas públicos, en cuanto no celebran contratos para la construcción de “obras públicas”. Además, tampoco están en la misma situación fáctica, puesto que la posibilidad que tienen los particulares de contratar con entidades públicas configura un verdadero privilegio económico para dichos contratistas, que no resulta equiparable con la contratación común entre particulares regida por el derecho privado. Este beneficio económico derivado de la contratación pública permite presumir una capacidad contributiva que no necesariamente puede deducirse en cabeza de los particulares por el sólo hecho de la contratación privada.

5.4. Ahora bien, la demanda postula que la norma demandada resulta ser discriminatoria frente a las entidades de derecho público que compiten en el mercado con entidades particulares, pues cuando emprenden obras destinadas a cumplir con su objeto social, tienen que incluir un costo adicional correspondiente al gravamen previsto en la norma acusada, costo del cual están exentas las empresas privadas que desarrollan el mismo objeto y compiten en el mismo mercado. Agregan que la norma sería igualmente discriminatoria frente a los usuarios de dichas empresas, quienes también tendrían que pagar un mayor valor por los servicios que contratan, frente a aquel que pagarían los usuarios de empresas privadas.

No obstante, la Corte estima que el cargo anterior se formula a partir de un alcance regulatorio que la norma acusada no tiene. En efecto, el tenor

literal del inciso 1° del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, ahora bajo examen, es suficientemente claro al indicar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contratista, o sea la persona natural o jurídica que celebra el contrato de obra, por lo cual no es cierto que la disposición demandada obligue a las entidades de derecho público a cubrir el valor del impuesto, o a incluirlo como un costo a su cargo de la obra que contratan. Por tal razón, el presente cargo de inconstitucionalidad carece de un fundamento jurídico cierto, porque el legislador no ha dado un trato distinto a las empresas públicas frente a las privadas, obligando sólo a las primeras al pago de un tributo. En realidad, ninguna de las dos está obligada al pago del impuesto, porque es el contratista de obra pública y no la empresa pública contratante, el sujeto activo de la obligación tributaria.

De igual manera tampoco es cierto que los usuarios de las empresas públicas contratantes sean objeto de un trato desigual dispensado por la norma acusada, por cuanto esta disposición no indica en modo alguno que ellos sean los responsables de la obligación tributaria, la cual claramente se radica en cabeza de los contratistas. Así que por este aspecto tampoco cabe alegar que se da un trato desigual a usuarios de entidades públicas frente a usuarios de entidades privadas.

En definitiva, este segundo cargo de inconstitucionalidad se edifica sobre una posible realidad económica, cual es la del traslado del impuesto a un sujeto económico diferente del sujeto pasivo de la obligación tributaria; sin embargo, en cuanto este traslado en modo alguno es ordenado por el legislador, el cargo no se construye sobre el propio alcance regulador de la disposición acusada, por lo cual carece de un sustento jurídico cierto. Adicionalmente, al estudiar los antecedentes legislativos de la norma acusada, tampoco se evidencia que la intención del legislador haya sido la de gravar con el impuesto de guerra a las empresas contratantes o a sus usuarios, sino más bien la de extender a todos los contratistas de obra pública la obligación de contribuir con el llamado impuesto de guerra...”

Sin duda alguna, el análisis del máximo tribunal constitucional traza el derrotero jurídico para desestimar la glosa de nulidad de la que se ocupa este aparte, en cuanto examina una objeción idéntica a la que esgrime el accionante de la presente causa, descartando la violación de la libertad de competencia porque, ciertamente, en los términos del artículo 6° de la Ley 1106 del 2006, la contribución fue dispuesta a cargo de los contratistas de obra pública y no de las entidades que los contratan, de manera que estas no tendrían que asumir el pago del tributo, ni trasladarlo a sus usuarios.

DE LA FALTA DE COMPETENCIA QUE PLANTEA EL ALEGATO DE CONCLUSIÓN DE LA DEMANDANTE

Al alegar de conclusión, la demandante cuestionó la falta de competencia de la Subdirección de Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la

DIAN, para actuar como autoridad tributaria nacional respecto de la contribución referida y para conceptuar sobre la misma.

Dicho planteamiento es, a todas luces, ajeno al estudio de fondo de este proveído, por evidente inoportunidad en su formulación, comoquiera que debió exponerse en la demanda y no en los alegatos de conclusión (*art. 212, inc. 5°*).

Es así, porque los alegatos corresponden a una etapa procesal unívoca y exclusivamente establecida para reforzar o contradecir los argumentos del libelo demandatorio o de su contestación, según sea el caso, y en la que no cabe exponer razones adicionales de ilegalidad, en todo inesperadas para el demandado, pues este, al no conocerlas desde el principio del proceso, tampoco tendría oportunidad de oponerse a las mismas.

Bastan las anteriores reflexiones para negar la pretensión de nulidad del sub lite, comoquiera que los cargos de la demanda no desvirtúan la presunción de legalidad del concepto acusado.

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

1. NEGAR la nulidad del Concepto 20031 del 9 de marzo de 2009, expedido por la Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN

2. Reconócese personería al abogado Enrique Guerrero Ramírez, para actuar como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que reposa en el folio 80 del expediente.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA