



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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2023-00044-01 (30028)
Demandante: UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A.
Demandada: DISTRITO DE CIENCIA, TECNOLOGIA E INNOVACION DE MEDELLIN

Temas: Contribución especial sobre contratos de obra pública. Hecho generador respecto de entidades con régimen especial de contratación. Aplicación temporal de la sentencia de unificación. Independencia entre la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. Conceptos no vinculantes.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide recurso de apelación¹ interpuesto por la sociedad demandante UNE EPM TELECOMUNICACIONES S. A., en contra de la sentencia del 28 de febrero de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión Oral, a través de la cual se determinó²:

"PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas de primera instancia a la parte demandante.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia ARCHIVAR el expediente."

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A. (en adelante, UNE) es una sociedad de economía mixta con participación pública mayoritaria que presta servicios de telecomunicaciones, tecnologías de la información y las comunicaciones. En

¹ Samai Tribunal, índice 25. Ingresó al despacho el pasado 25 de mayo de 2025.

² Samai Tribunal, índice 23.





desarrollo de su objeto social, durante los periodos de septiembre, octubre y diciembre de 2018 suscribió y pagó contratos para el mantenimiento, la construcción y la adecuación de infraestructura y redes.

Previo emplazamiento para declarar del 14 de mayo de 2020, el Distrito de Medellín profirió las liquidaciones oficiales de aforo No. 2021102021791 del 28 de diciembre de 2021, correspondiente a diciembre de 2018, y No. 2021101521562 y 2021102021787, ambas del 29 de marzo de 2022, correspondientes a septiembre y octubre de 2018, mediante las cuales determinó la obligación de declarar y pagar la retención en la fuente de la contribución especial sobre contratos de obra pública.

Contra dichos actos, UNE interpuso recursos de reconsideración, resueltos mediante las Resoluciones No. 202250081055 del 30 de agosto de 2022 y No. 202250090168 y 202250086994 del 8 de septiembre de 2022, que los confirmaron en su totalidad.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el **demandante** presentó las siguientes pretensiones:

A. A TÍTULO DE NULIDAD.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirvan declarar la Nulidad Absoluta de:

- a. La **Liquidación Oficial de Aforo No. 2021101521562 del 29 de marzo de 2022**, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Medellín, determinó la obligación de declarar y pagar la retención en la fuente de la Contribución Especial sobre Contratos de Obra Pública por el período de septiembre de 2018 (**Anexo 3**).
- b. La **Liquidación Oficial de Aforo No. 2021102021787 del 29 de marzo de 2022**, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Medellín, determinó la obligación de declarar y pagar la retención en la fuente de la Contribución Especial sobre Contratos de Obra Pública por el período de octubre de 2018 (**Anexo 4**).
- c. La **Liquidación Oficial de Aforo No. 2021102021791 del 28 de diciembre de 2021**, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Medellín, determinó la obligación de declarar y pagar la retención en la fuente de la Contribución Especial sobre Contratos de Obra Pública por el período de diciembre de 2018 (**Anexo 5**).



- d. La **Resolución No. 202250090168 del 08 de septiembre de 2022**, por medio de la [sic] Secretaría de Hacienda de Medellín resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por UNE TELCO en contra de la Liquidación Oficial de Aforo No. 2021101521562 del 29 de marzo de 2022 (**Anexo 6**), correspondiente al período de septiembre de 2018.
- e. La **Resolución No. 202250086994 del 08 de septiembre de 2022**, por medio de la [sic] Secretaría de Hacienda de Medellín resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por UNE TELCO en contra de la Liquidación Oficial de Aforo No. 2021102021787 del 29 de marzo de 2022 (**Anexo 7**), correspondiente al período de octubre de 2018.
- f. La **Resolución No. 202250081055 del 30 de agosto de 2022**, por medio de la [sic] Secretaría de Hacienda de Medellín resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por UNE TELCO en contra de la Liquidación Oficial de Aforo No. 2021102021791 del 28 de diciembre de 2021 (**Anexo 8**), correspondiente al período de diciembre de 2018.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos desarrollados, expuestos y debidamente acreditados en el presente Medio de Control de Nulidad y establecimiento del Derecho, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados, se decrete como Restablecimiento del Derecho la ausencia de obligación de UNE TELCO de declarar y pagar la retención en la fuente de la Contribución Especial sobre Contratos de Obra Pública, por los períodos de septiembre, octubre y diciembre del año 2018. Así mismo, ruego se declare expresamente que la Compañía no adeuda suma alguna por dichos conceptos.

En caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados solicito, subsidiariamente, se sirva determinar el monto de la retención en la fuente de la Contribución Especial sobre Contratos de Obra Pública por los períodos de septiembre, octubre y diciembre del año 2018 que le corresponde a mi poderdante.”.

Indicó como normas vulneradas los artículos 29, 33, 83, 243, 333 y 363 de la Constitución Política; los artículos 112, 114, 118 y 142 del Decreto 350 de 2018; los artículos 28, 40, 42 y 80 del CPACA; los artículos 2 y 55 de la Ley 1341 de 2009; los artículos 13 y 14 de la Ley 1150 de 2007; el artículo 5° de la Ley 57 de 1887; los artículos 7, 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; el artículo 4 de la Ley 169 de 1896; los artículos 743 y 744 del Estatuto Tributario; el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006; el artículo 158 del Acuerdo 066 de 2017, y el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Asimismo, invocó la sentencia C-1153 de 2008 de la Corte Constitucional.



Sobre el concepto de violación formulado en la demanda y la oposición presentada en la contestación de la demanda

La **demandante** sustentó sus pretensiones en los conceptos de violación que se exponen a continuación. A su turno, la **demandada** ejerció el derecho de contradicción en los términos siguientes:

Sobre la nulidad por ausencia de resolución sanción previa, prescripción de la facultad sancionadora y falta de competencia temporal del funcionario (cargo A).

1. La **demandante** sostuvo que las liquidaciones de aforo están viciadas de nulidad absoluta porque no obraron resoluciones sanción como actos previos, lo que se configuró por la prescripción de la facultad sancionadora y la falta de competencia temporal del funcionario que las profirió, con violación por falta de aplicación del artículo 118 del Decreto 350 de 2018.

2. La **demandada** replicó, primero, que el cargo parte de un supuesto fáctico falso, porque a cada liquidación de aforo sí le antecedió su respectiva resolución sanción (radicados 2020122163181, 2020122163182 y 2020122163184, todas del 22 de febrero de 2021). Y, en todo caso, sostuvo que la sanción por no declarar y la liquidación de aforo son actuaciones independientes que, una vez surtido el emplazamiento, siguen su curso de manera separada, simultánea o acumulada, sin que la sanción sea etapa previa e ineludible del aforo, de modo que la nulidad de una no apareja la de la otra. Sobre la prescripción, precisó que la facultad para imponer la sanción por no declarar prescribe en 5 años (artículo 638 del Estatuto Tributario Nacional), y no en el término que alega el actor.

Sobre la falta de motivación de los actos demandados e indebida valoración probatoria (cargos B e I).

1. La **demandante** argumentó que los actos están viciados de nulidad por falta de motivación y por indebida valoración probatoria. Sostuvo que el Distrito de Medellín afirmó que era responsable de la retención sin sustentar fáctica, jurídica y probatoriamente los elementos de la obligación, impidiendo el derecho de defensa (artículos 112, 114 y 142.3 del Decreto 350 de 2018; 3, 42 y 80 del CPACA, y 29 de la Constitución Política). Además, sostuvo que no valoró las pruebas que acreditaban que sus contratos no eran de obra pública (artículos 743 y 744 del Estatuto Tributario Nacional, y 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso).

2. La **demandada** sostuvo que los actos se ajustan a las normas que regulan el tributo y respetan el principio de publicidad y el debido proceso (artículo 29



Constitución Política). Afirmó que las resoluciones de aforo, conforme a los artículos 113 y 119 del Decreto 350 de 2018 y 42 del CPACA, contienen las razones de hecho y de derecho, identifican al sujeto pasivo, las normas, los contratos, la base gravable, la tarifa del 5% y el valor, lo que basta para una motivación al menos sumaria. Invocó jurisprudencia del Consejo de Estado según la cual los actos que liquidan tributos están suficientemente motivados cuando permiten al destinatario conocer las razones de la determinación oficial.

Sobre la prueba, sostuvo que la propia información aportada por UNE evidenció que suscribió contratos de obra y no practicó la retención del 5%, y que en materia tributaria opera la carga dinámica de la prueba, correspondiendo al contribuyente - que está en posición privilegiada- soportar los hechos que invoca. En consecuencia, no se configuró ningún vicio de motivación ni de valoración probatoria que desvirtúe la legalidad de los actos demandados.

Sobre la configuración del hecho generador, el régimen de contratación especial para proveedores de redes y servicios de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – TIC e interpretación normativa (cargos C, D, E, F y K).

1. La demandante adujo, a través de seis cargos, que no se configuró el hecho generador de la contribución porque no suscribió contratos de obra pública. Sostuvo que, al ser proveedor de TIC, sus actos y contratos se rigen por el derecho privado (artículo 55 de la Ley 1341 de 2009) y que el Distrito de Medellín no aplicó la excepción al Estatuto General de Contratación prevista en los artículos 13 y 14 de la Ley 1150 de 2007, al asumir indebidamente que se rige por dicho estatuto.

Adujo que se prefirió una norma general sobre la especial, con inaplicación del artículo 5° de la Ley 57 de 1887 al darle prevalencia al Estatuto General de Contratación sobre el artículo 55 de la Ley 1341 de 2009, y que pretermittieron los requisitos fijados por la Corte Constitucional en la sentencia C-1153 de 2008 para la configuración del contrato de obra pública, con violación del artículo 243 de la Constitución Política.

Sostuvo también la interpretación errada de los artículos 6° de la Ley 1106 de 2006, 158 del Acuerdo 066 de 2017 y 32 de la Ley 80 de 1993, pues sin contrato de obra pública no se causa el tributo. Además, alegó la falsa motivación de los actos por haberse fundado en una premisa contraria a la realidad -que sí suscribió contratos de obra pública-. Por tanto, la obligación de retener y declarar la contribución de obra pública nunca surgió y, en consecuencia, los actos demandados deben ser declarados nulos.



2. La **demandada** respondió que el régimen contractual de UNE es jurídicamente irrelevante para la causación del tributo. Con apoyo en la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, sostuvo que el hecho generador se define en función del contrato celebrado y no de la actividad ni del régimen jurídico de la entidad. Adicionalmente, señaló que la Ley 1341 no fijó un régimen tributario especial para estas sociedades, por lo que es legal aplicar el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Explicó que el hecho generador se compone de un elemento material -la suscripción de un contrato de obra del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, trabajos materiales sobre bienes inmuebles- y uno subjetivo -que sea celebrado con una entidad de derecho público-, y que, según la sentencia C-1153 de 2008, el contrato de obra pública se define por la calidad pública del contratante, de modo que, por el solo hecho de suscribirse con entidades de derecho público, los contratos se enmarcan en la categoría gravada. Reiteró que UNE es una entidad estatal -de conformidad con el artículo 2° de la Ley 80 de 1993- cuya naturaleza pública no muta por aplicársele reglas de derecho privado y que, en materia tributaria, las exenciones son taxativas y no admiten interpretación extensiva. En consecuencia, la demandada concluyó que sí se configuró el hecho generador del tributo, los actos están correctamente fundados y no incurrir en falsa motivación.

Respecto de la aplicación retroactiva de la sentencia de unificación 22473 de 2020 y desconocimiento del precedente vigente (cargos G y H).

1. La **demandante** invocó la aplicación retroactiva de la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020 a hechos de 2018 y el desconocimiento del precedente jurisprudencial vigente para esos períodos. Fundamentó la aplicación retroactiva en que la sentencia de unificación constituye "*ley en sentido material*" -por ser de obligatoria aplicación (artículo 10 del CPACA)- y en que, conforme a los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, la ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente, ni los cambios de precedente pueden afectar situaciones consolidadas, debiendo operar de forma prospectiva sobre hechos posteriores a la notificación de la sentencia, en garantía de la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica (artículos 29 y 83 de Constitución Política).

Fundamentó el desconocimiento del precedente en que, para 2018, regían siete sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (exp. 22536, 22939, 22940, 23378, 23362, 22388 y 23319) que negaban la causación del tributo ante regímenes exceptuados del Estatuto General de Contratación, precedente que la autoridad debía respetar (artículos 7° del Código General del Proceso y 4° de la Ley 169 de 1896). En consecuencia, para la demandante, debía aplicarse el precedente anterior y no la sentencia de unificación, todo lo cual vicia de nulidad los actos demandados.



2. La **demandada** señaló que el precedente invocado por UNE no es aplicable, porque corresponde a controversias de Ecopetrol, sobre contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, regidos por el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, cuyo objeto es diametralmente distinto al de una empresa de telecomunicaciones, como lo es la demandante. El Distrito de Medellín precisó que dicho artículo no establece que una exención tributaria sino un régimen contractual especial sobre un tipo de contrato que no fue gravado, de modo que extender sus conclusiones al caso de UNE solo busca inducir en error al fallador. Insistió en la aplicación al caso concreto de la sentencia de unificación y sus reiteraciones, de acuerdo con las cuales no es determinante el régimen contractual de la entidad para efectos de la aplicación del tributo. La demandada no formuló una réplica específica sobre la retroactividad, sino que invocó la sentencia de unificación como criterio aplicable y sostuvo que sus reglas resuelven la sujeción de UNE al tributo. En consecuencia, concluyó que la regla aplicable es la de la sentencia de unificación y que no desconoció ningún precedente vinculante.

Respecto de la nulidad derivada de la fundamentación de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración en un concepto no vinculante y consiguiente inaplicación del artículo 28 del CPACA (cargo L).

1. La **demandante** argumentó que se inaplicó el artículo 28 del CPACA, porque las resoluciones que resolvieron los recursos se sustentaron en el Concepto 037007 del 5 de octubre de 2016 de la Dirección General de Apoyo Fiscal, el cual no es vinculante. Fundamentó el cargo en que los jueces y autoridades solo están sometidos al imperio de la ley (artículo 230 de la Constitución Política).

2. La **demandada** no se pronunció de manera autónoma sobre este cargo. Su defensa global se sostuvo en la ley (artículo 6 de la Ley 1106 de 2006), el Estatuto Tributario municipal, la sentencia C-1153 de 2008 de la Corte Constitucional y la sentencia de unificación, sin reivindicar el concepto como fundamento de la decisión.

Sobre la restricción a la libertad de empresa, en violación de los artículos 333 de la Constitución Política y 2° de la Ley 1341 de 2009 (cargo M).

1. La **demandante** invocó la vulneración de los artículos 333 de la Constitución Política y 2° de la Ley 1341 de 2009, al considerar que la obligación de retener, declarar y pagar la contribución de obra pública restringe la libertad de empresa desde una perspectiva técnico-económica. Fundamentó el cargo en que, al competir UNE con entidades privadas que prestan los mismos servicios sin estar obligadas a practicar la retención, debería incrementar el valor de sus contratos en el 5% para que el ingreso neto del proveedor fuera equivalente, lo que genera un efecto distorsivo de la competencia y deja a la demandante en una posición de desventaja.



En consecuencia, es más provechoso operar en el sector de telecomunicaciones siendo una entidad privada que una pública, todo lo cual es violatorio del derecho a la libertad de empresa y la eficiencia tributaria (artículos 333 y 363 de la Constitución Política).

2. La **demandada** no controvertió este cargo de forma autónoma en la contestación. Su posición se limitó a la defensa de la legalidad y obligatoriedad del tributo y a la inexistencia de exenciones, sin abordar específicamente el argumento de libre competencia.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

En sentencia de primera instancia, el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión Oral, negó las pretensiones de la demanda presentada por UNE. No se condenó en costas.

La sentencia apelada:

En sede de primera instancia, el **Tribunal** negó las pretensiones de la demanda³. Concluyó que no es imperioso que, antes de la liquidación de aforo, se profiera la resolución sanción por no declarar, pues se trata de actuaciones independientes. Respecto del fondo, con fundamento en la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, determinó que el hecho generador de la contribución se configura por la celebración de contratos de obra con entidades de derecho público, con independencia de su régimen contractual, por lo que UNE era responsable de la retención. Igualmente, sostuvo que la sentencia de unificación resultaba aplicable a los periodos mensuales de 2018, que los actos no limitaban el derecho a la libertad de empresa y que la cita de un concepto de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no vinculante, para estructurar la decisión plasmada en los actos demandados no acarrearía su nulidad. No condenó en costas.

El recurso de apelación:

La parte **demandante** apeló y solicitó revocar íntegramente la sentencia. Como reproche preliminar, alegó que el Tribunal omitió pronunciarse sobre la totalidad de los fundamentos jurídicos de la demanda, con vulneración de la tutela judicial efectiva. En cuanto al fondo, sostuvo que: (i) la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020 constituye ley en sentido material y, por ende, fue aplicada retroactivamente a hechos de 2018, en contravía de los artículos 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política; (ii) se desconoció el precedente jurisprudencial vigente

³ Samai Tribunal, índice 23.



para 2018, integrado por siete sentencias de esta Sección⁴, que negaba la causación del tributo ante regímenes exceptuados; (iii) las liquidaciones de aforo están viciadas de nulidad por no existir resolución sanción previa proferida por funcionario con competencia temporal, dentro del término de 6 meses siguientes al vencimiento del término de respuesta del emplazamiento para declarar; (iv) la determinación del tributo restringió la libertad de empresa; y (v) las resoluciones que resolvieron los recursos se fundamentaron en el Concepto 037007 de la Dirección General de Apoyo Fiscal, que no es vinculante.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

La demandada no hizo uso de esta etapa procesal. El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

- (i) ¿La ausencia de una resolución sanción previa, proferida por funcionario con competencia temporal, vicia de nulidad las liquidaciones de aforo?
- (ii) ¿Se configura el hecho generador de la contribución especial sobre contratos de obra pública respecto de los contratos celebrados por UNE, pese a su régimen especial de contratación?
- (iii) ¿La aplicación de la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020 a hechos de 2018 desconoce los principios de irretroactividad, buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, así como el precedente jurisprudencial anterior?
- (iv) ¿La determinación del tributo restringe la libertad de empresa?
- (v) ¿Las liquidaciones de aforo y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se encuentran debidamente motivadas y fundadas en una adecuada valoración probatoria, en cuanto sustentaron la calidad de agente retenedor de UNE y la configuración del hecho generador de la contribución especial sobre contratos de obra pública?
- (vi) ¿La cita de un concepto no vinculante de la Dirección General de Apoyo Fiscal en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración acarrea su nulidad?

⁴ Hizo referencia a las sentencias del Consejo de Estado, proferidas dentro de los expedientes nros. 22536, 22939, 22940, 23378, 23362, 22388 y 23319, en las que se consideró que la celebración y ejecución de contratos que tengan por objeto la exploración, explotación y comercialización de recursos naturales no renovables (hidrocarburos), no genera la contribución de obra pública.



2. Ausencia de resolución sanción previa y competencia temporal del funcionario

La parte demandante afirma que las liquidaciones de aforo están viciadas de nulidad porque no estuvieron precedidas de una resolución sanción por no declarar proferida por funcionario con competencia temporal, dentro del término perentorio de 6 meses siguientes al vencimiento del plazo para responder el emplazamiento, conforme a los artículos 116, 117 y 118 del Decreto 350 de 2018.

El procedimiento de aforo, regulado en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario Nacional —cuyas reglas adoptó el Municipio de Medellín en los artículos 116 a 119 del Decreto 350 de 2018—, comprende tres actuaciones: el emplazamiento para declarar, la sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo. El procedimiento inicia con el emplazamiento, acto mediante el cual la Administración invita al obligado a cumplir el deber de declarar dentro del término de un mes y le advierte que, de persistir en la omisión, procede la imposición de la sanción por no declarar. Asimismo, la Administración puede determinar la obligación mediante liquidación de aforo dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Esta Sección ha precisado que los actos de determinación —la liquidación de aforo— y de sanción —la resolución sanción— son independientes, en tanto entre ellos existe una relación de contingencia y no de necesidad, *«pues se tratan de actos diferentes, respecto de los cuales pueden exponerse cargos distintos, por lo tanto, su juicio es independiente, y los efectos de la decisión que se adopte frente a uno, no afectan necesariamente el análisis de legalidad que corresponda hacer de cara al otro»*⁵.

De ello se sigue que la no imposición de la sanción por no declarar no vicia el procedimiento de aforo, siempre que se haya expedido el emplazamiento para declarar, pues a partir de este, cada actuación puede adelantarse de manera independiente, simultánea o acumulada, sin que la actuación sancionatoria constituya una etapa previa e ineludible para la expedición de la liquidación de aforo. Igualmente, la eventual nulidad de la resolución sanción no conlleva la nulidad de la liquidación de aforo, dado que se trata de actuaciones con finalidades distintas, encaminadas a imponer cargas independientes al contribuyente (la sanción y el tributo). Dicho criterio resulta plenamente aplicable al caso sub examine.

Conforme a lo anterior, la firmeza de la resolución sanción por no declarar no constituye un presupuesto de validez de la liquidación oficial de aforo, ni la eventual nulidad de aquella tiene la entidad de afectar, por sí misma, la legalidad de esta, dado que se trata de actos administrativos distintos, con finalidades y efectos jurídicos independientes. El único presupuesto común a ambas actuaciones es el emplazamiento previo para declarar, garantía mínima del derecho de defensa que

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2026 (exp. 30511). C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña, que reitera la sentencia del 24 de octubre de 2024 (exp. 28858). C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



en el caso se cumplió, según se verifica con el Emplazamiento para Declarar No. 202030139310 del 14 de mayo de 2020, que fue objeto de respuesta por la demandante⁶.

Por lo demás, el reproche relativo a la competencia temporal del funcionario y al término de 6 meses se refiere a la legalidad de las resoluciones sanción, actos que no son objeto del presente proceso, en el que se demandaron las liquidaciones de aforo y las resoluciones que resolvieron sus recursos de reconsideración. Tal argumento, por consiguiente, no afecta la legalidad de los actos efectivamente demandados.

Por tanto, el cargo no prospera.

3. Hecho generador de la contribución sobre contratos de obra pública respecto de entidades con régimen especial de contratación. Reiteración de jurisprudencia

La parte demandante sostiene que los contratos que celebra se rigen por el derecho privado, en virtud del artículo 55 de la Ley 1341 de 2009 y de los artículos 13 y 14 de la Ley 1150 de 2007, por lo que no suscribe contratos de obra pública ni se configura el hecho generador del tributo. El demandado replica que la naturaleza pública de la entidad no se altera por el régimen privado de sus contratos, de modo que sí puede celebrar contratos de obra gravados con la contribución.

El artículo 6. ° de la Ley 1106 de 2006 dispone que *«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»*.

Esta Corporación, mediante sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020, fijó como primera regla de unificación que *«Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público»*⁷. Igualmente, precisó que, en términos generales, el contrato de obra pública es el celebrado con entidades de derecho público para la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles.

Dicho criterio fue reiterado por esta Sección, en asuntos entre las mismas partes y por el mismo tributo, en las sentencias del 24 de agosto de 2023, del 7 de marzo de

⁶ Samái Tribunal, índice 5.

⁷ Radicado 25000-23-37-000-2014-00721-01 (22473) (IJ), C.P William Hernández Gómez.



2024 y del 31 de julio de 2025⁸. En todas ellas, la Sala concluyó que UNE, por ser una sociedad de economía mixta con participación estatal mayoritaria, es una entidad de derecho público que puede celebrar contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, sin que su sometimiento al régimen privado de contratación enerve la causación del tributo. Dicho criterio resulta plenamente aplicable al caso sub examine.

En el caso concreto, de las resoluciones por medio las cuales el Distrito de Medellín practicó liquidaciones de aforo y de los contratos que obran en el plenario, se desprende que los negocios jurídicos celebrados por UNE tuvieron por objeto el mantenimiento preventivo y correctivo, la adecuación y reforma de infraestructura eléctrica, civil y de aire acondicionado, y la construcción y mantenimiento de redes e instalaciones. Tales prestaciones comportan trabajos materiales sobre bienes inmuebles, propios del contrato de obra pública, lo cual no fue desvirtuado por la actora.

La pretensión de asimilar la situación de UNE a la decidida en las sentencias de esta Sección sobre contratos de exploración y explotación de hidrocarburos no es de recibo, pues aquellos contratos, regulados por el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, constituyen una tipología contractual distinta, con objeto y finalidad propios, ajena a la noción de obra pública. En consecuencia, los argumentos relativos a la inaplicación de los artículos 55 de la Ley 1341 de 2009, 13 y 14 de la Ley 1150 de 2007 y 5° de la Ley 57 de 1887, así como la alegada pretermisión de la sentencia C-1153 de 2008 —que, por el contrario, sirve de fundamento a la regla de unificación⁹—, carecen de vocación de prosperidad. En consecuencia, este cargo no está llamado a prosperar.

4. Aplicación temporal de la sentencia de unificación y precedente jurisprudencial

La parte demandante afirma que la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020 constituye ley en sentido material y, por tanto, fue aplicada retroactivamente a hechos de 2018, con violación de los artículos 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política. Agrega que se desconoció el precedente vigente para 2018, integrado por siete sentencias de esta Sección que negaban la causación del tributo ante regímenes exceptuados, lo que vulneró la confianza legítima.

La Sala ha sido enfática al señalar, en las providencias antes citadas entre las mismas partes, que *«las providencias judiciales no constituyen ley en sentido material (artículo*

⁸ Exp. 26922, C.P. Milton Chaves García; exp. 27171, C.P. Milton Chaves García; exp. 29773, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁹ Señaló la sentencia que “[L]os contratos de obra pública a que se 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 [...]”.



230 de la Constitución Política) [...], aspecto sustancialmente distinto a los efectos en el tiempo de las providencias judiciales»¹⁰. En esa medida, el principio de irretroactividad de la ley tributaria, previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, recae sobre la ley y no sobre la interpretación judicial que de ella realiza el órgano de cierre.

De este modo, la Sala ha reconocido que las reglas fijadas en la sentencia de unificación se aplican de forma retrospectiva a los casos pendientes de decisión, tanto en sede administrativa como judicial, y solo resultan inmodificables aquellos asuntos respecto de los cuales ya operó la cosa juzgada. Comoquiera que el presente asunto no se hallaba consolidado ni en firme al momento de la actuación administrativa ni de esta decisión, su resolución conforme a la regla de unificación no vulnera los principios de buena fe, confianza legítima ni seguridad jurídica.

Bajo cualquiera de los dos modelos teóricos posibles, la conclusión es idéntica: las sentencias de unificación se aplican de forma retrospectiva a situaciones no consolidadas. Desde la tesis declarativa, el órgano de cierre no crea derecho nuevo sino que revela el sentido que la norma siempre tuvo, por lo que su interpretación se proyecta sobre todos los casos pendientes. Desde la tesis constitutiva, la jurisprudencia sí tiene dimensión normativa propia y puede alterar el derecho aplicable, lo que habilita la modulación de efectos o reglas de transición para proteger expectativas legítimas; pero siempre con efectos inmediatos sobre asuntos no consolidados. En consonancia con ello, el Consejo de Estado ha precisado que las sentencias de unificación: (i) no operan retroactivamente; (ii) solo tienen efectos exclusivamente prospectivos cuando el propio fallo lo declara de manera expresa; y (iii) la regla general es su aplicación inmediata sobre situaciones jurídicas no consolidadas con efectos retrospectivos (sentencias T-044 de 2022, T-210 de 2022 y SU-167 de 2023). Por tanto, bajo ninguna de las tesis admitidas es procedente resolver el presente asunto al margen de la sentencia de unificación.

De otro lado, tampoco se desconoció un precedente vinculante anterior. Las siete sentencias invocadas por la apelante versan sobre contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, regidos por el artículo 76 de la Ley 80 de 1993, supuesto fáctico ajeno al de una empresa prestadora de servicios de telecomunicaciones. Adicionalmente, la sentencia de unificación tiene fuerza vinculante preferente y debe acatarse respecto de pronunciamientos anteriores que no ostentan esa condición, siendo el precedente aplicable el vigente al momento de proferir la decisión.

Por tanto, los cargos de aplicación retroactiva de la sentencia de unificación y de desconocimiento del precedente no prosperan.

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de agosto de 2023, Exp. 26922, M.P. Milton Chaves García.



5. Restricción a la libertad de empresa

Sostiene la apelante que la determinación del tributo restringe la libertad de empresa, pues le impondría incrementar el valor de sus contratos en el porcentaje de la contribución para competir con entidades privadas no obligadas a la retención.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-1153 de 2008, precisó que el sujeto pasivo de la obligación es el contratista y no la entidad pública contratante, de manera que *«[n]o 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 pública(sic) 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 [sic] de la obligación tributaria»*. Por consiguiente, la obligación de retener no comporta, por sí sola, un trato discriminatorio frente a los particulares ni un desequilibrio económico, máxime cuando la demandante se limitó a afirmar la afectación sin acreditar una desventaja competitiva concreta. La garantía de la libre competencia no impide a las autoridades ejercer sus competencias de determinación de la obligación tributaria en pro del interés general.

Por tanto, el cargo no prospera.

6. Motivación de los actos demandados y valoración del material probatorio

Corresponde a la Sala establecer si las liquidaciones de aforo y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se encuentran debidamente motivadas y fundadas en una adecuada valoración probatoria. La demandante sostiene que la autoridad se limitó a afirmar su calidad de agente retenedor sin sustentar fáctica, jurídica y probatoriamente los elementos de la obligación, y que omitió valorar el material probatorio con el que se acreditaba que sus contratos no constituían contratos de obra pública.

El artículo 42 del CPACA exige que los actos administrativos que ponen fin a una actuación expongan, al menos de manera sumaria, los fundamentos de hecho y de derecho de la decisión. Los artículos 113 y 119 del Decreto 350 de 2018 precisan el contenido de la liquidación de aforo, que debe identificar el período gravable, el sujeto pasivo, las bases de cuantificación del tributo, el monto a cargo y una explicación sumaria de sus fundamentos. Esta Sección¹¹ ha precisado que los actos que liquidan tributos están suficientemente motivados cuando expresan los datos exigidos por la ley, de manera tal que su destinatario y quien ejerce el control de

¹¹ Sentencia del 27 de noviembre de 2025, exp. 29221, CP Claudia Rodríguez Velasquez; 2 de octubre 2025, exp. 28462, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 28 de agosto de 2025, exp. 29335, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaña; del 1 de junio de 2023, exp. 25858, CP. Wilson Ramos Girón; 19 de agosto de 2021, exp. 24713, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 21 de agosto de 2021, exp. 24503, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



legalidad puedan inferir, a partir de la lectura de la decisión, las razones precisas que condujeron a la determinación oficial. Dicho criterio resulta plenamente aplicable al caso sub examine.

Verificados los actos demandados, la Sala encuentra que, contrario a lo afirmado por la demandante, exponen el marco normativo a partir del cual se concluyó que UNE, en su condición de entidad de derecho público, tenía la calidad de responsable de la retención de la contribución sobre contratos de obra pública.

Asimismo, individualizaron los contratos gravados con indicación del contratista, el número y objeto de cada acuerdo, las facturas y los documentos de pago, la base gravable, la tarifa del cinco por ciento (5%) y el valor de la contribución a cargo. Con ello quedaron consignados los fundamentos de hecho y de derecho y las pruebas que sustentan la determinación, de manera que los actos satisfacen la exigencia de motivación del artículo 42 del CPACA, sin que el desacuerdo de la sociedad con la calificación de los contratos se confunda con la ausencia o insuficiencia de motivación.

Tampoco prospera el reproche de indebida valoración probatoria. Según se expuso al analizar el hecho generador, para verificar su configuración basta con constatar que el negocio jurídico tenga por objeto la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles y que la parte contratante sea una entidad de derecho público. El objeto de los contratos suscritos por la demandante permite determinar las prestaciones pactadas y, con ello, verificar el cumplimiento de ese elemento material, sin que las demás pruebas allegadas desvirtúen tal conclusión.

Por tanto, los cargos de falta de motivación e indebida valoración probatoria no prosperan.

7. Fundamentación en un concepto no vinculante

Por último, la apelante aduce que las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se cimentaron en el Concepto 037007 de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual no es vinculante.

La Sala advierte que el concepto invocado no constituye el fundamento determinante de la decisión del Distrito de Medellín. Las liquidaciones de aforo y las resoluciones que las confirmaron se sustentaron en el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en la sentencia C-1153 de 2008 y en la normativa tributaria municipal que adoptó la contribución y radicó la responsabilidad de su recaudo en cabeza de las entidades de derecho público contratantes. El concepto de la Dirección General de Apoyo Fiscal operó, a lo sumo, como apoyo argumentativo accesorio, no como fundamento de la determinación.



En esa medida, el hecho de que la administración hubiera citado un concepto carente de fuerza vinculante para reforzar su decisión no genera, por sí mismo, la nulidad de los actos demandados, en tanto la decisión se sostiene autónomamente en las disposiciones legales y en la regla de unificación aplicables. No es dable derivar la invalidez de un acto administrativo de la mera referencia a una doctrina no obligatoria cuando su parte resolutive encuentra soporte suficiente en el ordenamiento jurídico.

Por tanto, el cargo no prospera.

8. Conclusión

Esta Sala de decisión ratifica que las sentencias de unificación del Consejo de Estado no constituyen ley en sentido material y, por ende, el principio de retroactividad en materia tributaria previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política no les es aplicable. Conforme al criterio consolidado de la Corte Constitucional –sentencias T-210 de 2022, SU-167 de 2023 y T-024 de 2024-, la regla general es la aplicación inmediata de las sentencias de unificación con efectos retrospectivos sobre situaciones no consolidadas, siendo la prospectividad una excepción que exige modulación expresa en el propio fallo, circunstancia que no ocurre en el presente asunto.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia que negó las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo señalado en la parte resolutive.

Costas

La Sala condenará en agencias en derecho en esta instancia a la parte **demandante**, con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, según lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura¹², y en atención a lo establecido por el artículo 365.3 del Código General del Proceso, en cuanto el recurso de apelación a la parte demandante le fue desfavorable.

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,

¹² "Por el cual se adiciona el artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derecho".



FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia de primera instancia del 28 de febrero de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión Oral.

2. CONDENAR en costas en segunda instancia a la parte **demandante**, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>