



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., ocho (8) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00195-01 (27262)
Demandante: CONCESIÓN VIAL DE LOS ANDES SAS - COVIANDES
Demandado: MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
Temas: Contribución parafiscal para la promoción del turismo.
Competencia. Base gravable

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 4 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

CONCESIÓN VIAL DE LOS ANDES SAS - COVIANDES¹ y el INVIAS, celebraron el contrato de concesión 444 de 1994 para «los estudios, diseños definitivos, las obras de rehabilitación de construcción, la operación y el mantenimiento del sector Santafé de Bogotá – Cáqueza - K55 + 000 y el mantenimiento y operación del sector KM 55+000 - Villavicencio²».

COVIANDES liquidó y pagó la contribución parafiscal con destino al turismo de los trimestres 1 a 4 del año 2015, así:

AÑO	TRIMESTRE	BASE GRAVABLE - APORTANTE	LIQUIDACIÓN PRIVADA	FECHA PRESENTACIÓN	Fl. c.a.
2015	1	0	\$1.000	04-05-2015	126
2015	2	0	\$1.000	27-07-2015	127
2015	3	0	\$1.000	22-10-2015	128
2015	4	0	\$1.000	27-01-2016	129

El 28 de abril de 2017, la Dirección de Contribución Parafiscal de Fontur profirió el oficio DCP-1950-17, notificado el 2 de mayo de 2017, en el propuso a la contribuyente modificar las referidas liquidaciones privadas³. La sociedad dio respuesta a este acto⁴.

El 13 de abril de 2018, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, expidió la Resolución 0720, «Por la cual se profiere una Liquidación de Revisión», en la que determinó y liquidó la contribución parafiscal para la promoción del turismo del trimestre 1 a 4 del año 2015, en la suma de \$230.445.132⁵.

¹ Tiene por objeto principal «la participación en licitaciones de diferente índole, para el desarrollo de proyectos de infraestructura por el sistema de concesión y la ejecución de aquellos que le sean adjudicados». Fl. 54 vto. c.a.

² Fls. 10 a 19 ca.

³ Fls. 49 a 52 vto. ca.

⁴ Fls. 60 a 76 ca.

⁵ Fls. 130 a 136 ca.





Contra el anterior acto se interpuso recurso de reposición⁶, decidido por la Resolución 2160 del 29 de octubre de 2018, proferida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en el sentido de confirmar.

DEMANDA

CONCESIÓN VIAL DE LOS ANDES - COVIANDES, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas superiores a las que hubieren tenido que sujetarse:

1. Resolución Número 0720 del 13 de abril de 2018 “por la cual se profiere una Liquidación de Revisión” mediante la que se determinó y liquidó el valor de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo a cargo de COVIANDES por los trimestres 1º, 2º, 3º y 4º del año 2015.
2. Resolución No. 2160 del 29 de octubre de 2018 “Por la cual se resuelve un recurso de reposición interpuesto contra la Resolución N° 0720 de 13 de abril de 2018” proferidas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que confirma en todas sus partes la LOR 720 de 2018.

SEGUNDA

Que, como consecuencia de lo anterior, se declaren en firme las declaraciones privadas presentadas por CONCESIÓN VIAL DE LOS ANDES SAS por los mismos trimestres 1º, 2º, 3º y 4º del año 2015.

TERCERA

Que se condene en costas por los gastos del proceso y agencias en derecho incurridas por mi poderdante a la parte demandada, atendiendo las normas procesales limitaciones establecidas en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (C.P.A.C.A.) que remite al Código General del Proceso, artículos 363, 365 y 366».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 702, 703, 704, 705, 710, 711 y 730 del Estatuto Tributario;
- Artículos 4, 42 y 137 del CPACA;
- Artículo 30 del Código Civil;
- Artículos 981 y 1000 del Código de Comercio;
- Artículos 10 y 11 de la Ley 336 de 1990;
- Artículos 40 y 41 de la Ley 1450 de 2011;
- Artículo 1 de la Ley 769 de 2002 y,
- Artículo 3 [parágrafo 4] de la Ley 1101 de 2006

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos acusados son nulos, porque se fundamentaron en un acto administrativo proferido por una entidad sin competencia como Fontur -patrimonio autónomo administrado por Fiducoldex en virtud del contrato de fiducia mercantil 137 de 2013, que administra los recursos

⁶ Fls. 140 a 150 ca.

⁷ Fls. 1-2 cp.



provenientes de la contribución según los artículos 40 y 41 de la Ley 1450 de 2011-, quien carece de facultades legales para modificar las liquidaciones privadas, porque conforme al artículo 2 del Decreto 1036 de 2007 y a la jurisprudencia del Consejo de Estado, el titular del gravamen con facultades de fiscalización y determinación, es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo,⁸. Si bien la norma reglamentaria habilita a este último para delegar la función de recaudo, ello no implica que pueda hacer lo mismo con la facultad fiscalizadora, lo cual trasgrede el procedimiento tributario.

La Ley 1101 de 2006, dispuso que la base gravable de la contribución a cargo de concesionarios de carreteras y aeropuertos está vinculada al transporte público de pasajeros, sin contemplar la expresión «*peajes por vehículos privados y públicos*», pues los mismos no se recaudan por pasajeros transportados sino por vehículo y categoría; la actuación acusada se basa en la totalidad de ingresos recaudados por el pago de peajes de vehículos de las categorías I y II -*salvo la categoría especial*-, desbordando lo dispuesto por la ley, que no prevé como hecho generador el pago de peajes.

Los ingresos operacionales a que aluden los actos acusados no corresponden a los originados en el transporte de pasajeros, ya que los que potencialmente se pueden gravar son los obtenidos por el pago de los peajes de la categoría II, buses y busetas, pertenecientes a empresas de transporte autorizadas para prestar el servicio público de transporte de pasajeros, teniendo en cuenta que en la categoría I, automóviles, camperos y camionetas, no se discrimina cuáles están habilitados para prestar dicho servicio y, por lo general, no llevan más ocupantes que el mismo conductor.

La actuación acusada es nula en cuanto no explicó las modificaciones hechas a las declaraciones privadas. La motivación realizada por Fontur y por el Ministerio es indebida, porque no se detalló el origen de los peajes y se asumió que todos los ingresos relacionados con las categorías I y II eran base gravable de la contribución, al dar por cierto que todos los vehículos transportaban pasajeros; no se sustentó la cifra que se tomó como base gravable, ni cómo se llegó al monto por concepto de transporte de pasajeros, lo cual vulneró la normativa invocada.

OPOSICIÓN

El **Ministerio de Comercio, Industria y Turismo** se opuso a las pretensiones de la demanda y propuso las excepciones de «*presunción de legalidad de los actos administrativos demandados*» y «*falta de causa para impetrar la acción*».

Las resoluciones demandadas gozan de presunción de legalidad y se ajustan a derecho, sin que se configuren las causales de nulidad invocadas; además están debidamente motivadas, en tanto la demandante conoció los fundamentos de la modificación a las liquidaciones privadas.

Sobre la falta de competencia de Fontur «*se reitera lo manifestado en los actos administrativos demandados*».

La base gravable del tributo está debidamente cuantificada, y durante las visitas de verificación realizadas se constató que COVIANDES toma las categorías 1 y 2 como transporte de pasajeros y las demás como transporte de carga, sin precisar si dichas

⁸ En aclaración de voto del Consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas dentro del exp. 21717.



categorías dependían del número de pasajeros transportados. Además, cuando se habla de transporte de pasajeros no se alude a la cantidad de personas, como elemento identificador de categorías, frente a la del transporte de carga.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 10 de mayo de 2022, el *a quo* ordenó dictar sentencia anticipada, se incorporaron las pruebas allegadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo siguiente⁹:

El artículo 8 del Decreto 1036 de 2007, compilado en el Decreto 1074 de 2015, facultó a Fontur para ejercer las acciones de recaudo del tributo discutido, lo cual incluye solicitar información y requerir a los sujetos pasivos. Así, podía expedir requerimiento especial para proponer la corrección y/o modificación de las liquidaciones cuestionadas.

Según la normativa y la jurisprudencia del Consejo de Estado, los concesionarios de carreteras son sujetos pasivos de la contribución al turismo y la base gravable está integrada por los ingresos operacionales por transporte de pasajeros, obtenidos a través de las distintas modalidades de peajes *-información suministrada por la Agencia Nacional de Infraestructura ANI-*, con exclusión de los peajes por transporte de carga.

La contribución se liquidó con base en la documentación aportada por la concesión y con el reporte de la ANI *-no controvertido-*, sin que se probara que en los ingresos operacionales se incluyeran peajes por transporte de carga. Al no desvirtuarse la presunción de legalidad de los actos acusados, se niegan las pretensiones de la demanda.

No se condena en costas por no haberse probado.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con fundamento en lo siguiente¹⁰:

Proceden los cargos de *i)* falta de competencia de Fontur al expedir el requerimiento especial; *ii)* incorrecta determinación de la base gravable e, *iii)* indebida motivación de los actos.

La competencia para expedir el requerimiento especial es del Ministerio de Comercio, por ser sujeto activo del tributo puesto que, la labor de Fontur es de recaudador, sin

⁹ Índice 2 Samai.

¹⁰ Índice 2 Samai.



que tenga facultades para fiscalizar o discutir liquidaciones privadas. Así, el acto expedido por Fontur no tiene la connotación de requerimiento especial y, por tanto, no se podía proferir liquidación oficial. El Tribunal erró al aceptar que el acto de Fontur es un requerimiento especial, comoquiera que, conforme a la jurisprudencia, la facultad de fiscalización no puede delegarse en particulares por ser una función administrativa y la labor del agente recaudador no puede confundirse con la sujeción activa del tributo.

La base gravable se determinó de forma indebida, al no establecerse cómo se conformó y al incluir el total de los ingresos operacionales de las diferentes categorías de peaje recibido, sin realizar depuración o discriminación alguna, lo que vicia de falta de motivación los actos acusados. Además, el *a quo* invirtió la carga probatoria al exigirle a la demandante que discriminara los ingresos declarados, lo que correspondía al Ministerio. La Administración suplantó al legislador al establecer como hecho generador la percepción de cualquier ingreso con base en la información de los peajes de categorías I y II, sin tener en cuenta que solo se pueden incluir ingresos del transporte turístico de pasajeros.

La sentencia apelada se apartó de precedentes sobre casos «*idénticos*»¹¹, en los que se anularon los actos administrativos, y la jurisprudencia citada en el fallo cuestionado no es aplicable al caso concreto por tratarse de circunstancias fácticas diferentes.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹², la **entidad demandada** guardó silencio y el **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se resuelve el recurso de apelación interpuesto por la demandante, apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si Fontur tenía competencia para expedir el requerimiento especial. En caso afirmativo debe precisarse si se determinó correctamente la base gravable de la contribución, y si los actos están debidamente motivados.

El fallador de primera instancia negó las pretensiones de la demanda, al considerar que Fontur era competente para expedir el requerimiento especial, que la base gravable se determinó correctamente y que los actos se motivaron debidamente, con lo cual no se vulneró el debido proceso de la actora.

Para la recurrente, la competencia para expedir el acto previo es del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con lo cual la expedición del requerimiento especial por parte de Fontur transgrede el procedimiento tributario.

Debido proceso - competencia

¹¹ Exps. 21718 del 9 de marzo de 2017, 21285 del 8 de junio de 2017, 21303 del 29 de junio de 2017, 21599 del 30 de agosto de 2017, 21719 del 6 de septiembre de 2017, 21753 del 9 de marzo de 2017 y, 21601 del 6 de julio de 2016.

¹² Índice 19 Samal.



Para decidir, se reiterará, en lo pertinente, la posición de la Sala frente a la contribución parafiscal para la promoción al turismo a cargo de los concesionarios de carreteras¹³.

La «contribución parafiscal para la promoción del turismo» fue establecida por el artículo 40 de la Ley 300 de 1996 (*Ley General del Turismo*), modificada por la Ley 1101 de 2006, que en el artículo 3 incluyó dentro del listado de sujetos pasivos del gravamen a los «concesionarios de aeropuertos y carreteras», para quienes «la liquidación de la contribución se hará con base en el transporte de pasajeros», en el equivalente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales percibidos por la actividad sometida a gravamen (*artículo 41 Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 2 de la Ley 1101 de 2006*)¹⁴.

El artículo 2.º del Decreto 1036 de 2007¹⁵, reglamentó la contribución, al señalar como sujeto activo «[...] al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o a la entidad que dicho Ministerio delegue la función de recaudo». Al efecto, el artículo 13 de la Ley 1101 de 2006, dispuso que la entidad administradora del Fondo de Promoción Turística¹⁶ -hoy Fontur- continuará **recaudando** la contribución hasta cuando el Ministerio de Comercio expida la reglamentación correspondiente.

En sentencia C-959 de 2007, la Corte Constitucional precisó, conforme a lo dispuesto en la Ley 1101 de 2006, que los elementos esenciales de la contribución, en lo que respecta a los concesionarios de aeropuertos y carreteras, son:

«6.4. (...) a- El sujeto activo es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o la entidad a la que dicho Ministerio delegue la función de recaudo;

b- El sujeto pasivo son los concesionarios de aeropuertos y carreteras;

c- El hecho generador de la contribución es la contratación mediante concesión de aeropuertos o carreteras;

d- La base gravable son los ingresos operacionales derivados del transporte de pasajeros¹⁷;

La tarifa es 2.5 por mil de los ingresos operacionales liquidados trimestralmente vinculados a la actividad que se grava¹⁸ [...]». Se resalta.

En ese contexto, el sujeto activo de la contribución parafiscal para la promoción del turismo es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, o la entidad a la que dicho Ministerio delegue la función de recaudo que, para la época de la ocurrencia de los hechos, era el Fondo Nacional del Turismo - Fontur.

¹³ Sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 9 de marzo de 2017, Exp. 21753, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 30 de agosto de 2017, Exp. 21599, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 6 de septiembre de 2019, Exp. 21719, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 19 de noviembre de 2020, Exp. 22307, CP. Milton Chaves García, entre otras.

¹⁴ Sentencia del 19 de febrero de 2020, Exp. 22320, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Compilado en el Decreto Único Reglamentario 1074 de 2015.

¹⁶ Creado por el artículo 42 de la Ley 300 de 1996, como un instrumento para el manejo de los recursos provenientes de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo.

¹⁷ Decreto 1036 de 2007, art. 4º. inciso segundo. «Se entiende por ingresos operacionales, los valores recibidos por concepto del desarrollo de la actividad económica, los cuales corresponderán a los periodos indicados en el artículo 5 del presente Decreto». La Ley 1101 de 2006, artículo 2º, Parágrafo 2º, dispone: Tratándose del transporte aéreo regular de pasajeros, como un régimen de excepción, la liquidación de la contribución de que trata este artículo se hará con base en los pasajeros transportados en vuelos internacionales cuyo origen o destino final sea Colombia. Para tal efecto, el aporte por pasajero será la suma de US\$ 1 Dólar de los Estados Unidos o su equivalente en pesos colombianos que no hará parte de la tarifa autorizada.

La Aeronáutica Civil presentará la relación de los pasajeros transportados en vuelos internacionales por cada aerolínea y reglamentará este cobro.

¹⁸ Ley 1101 de 2006, art. 2º, que modificó el artículo 41 de la Ley 300 de 1996

14. Los concesionarios de aeropuertos y carreteras: 2.5 por mil de los ingresos operacionales que perciban por concepto de transporte de pasajeros»



Conforme a los artículos 2.º de la Ley 1101 de 2006 y 5.º del Decreto 1036 de 2007, la contribución se debe liquidar y pagar trimestralmente. Así mismo, el artículo 6.º del citado decreto establece que la liquidación privada de la contribución se debe presentar en los formatos que para tal fin disponga el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y en su parágrafo señaló que «*La entidad recaudadora podrá efectuar verificaciones sobre estos registros [contables] y sobre cada establecimiento o sucursal indistintamente [...]».*

El artículo 7.º del Decreto 1036 de 2007 dispone que **la liquidación privada** de cada período trimestral debe presentarse y pagarse a más tardar en los primeros 20 días del mes siguiente al del período objeto de la declaración.

Por su parte, el artículo 9.º *lb.*, establece que, vencido el término para liquidar y pagar la contribución, **la entidad recaudadora¹⁹ debe requerir a aquellos que no la hayan liquidado y pagado.** Y el artículo 8.º dispone que la entidad recaudadora debe llevar una relación de **los sujetos pasivos que presenten y paguen su liquidación privada en cada período**, así como de quienes incumplan esta obligación, de forma que pueda realizar el efectivo recaudo de la contribución y **ejercer el control necesario para obtener el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones a cargo de los aportantes.**

El artículo 8.º del Decreto 1036 de 2007 también dispone que la entidad recaudadora puede solicitar información y **requerir a los sujetos pasivos para que corrijan las liquidaciones privadas con omisiones o errores en los montos determinados²⁰.**

Así pues, la modificación de las declaraciones privadas de la contribución parafiscal para la promoción del turismo demanda que, antes de expedir el acto que las modifica, la Administración requiera al sujeto pasivo para que las corrija, mediante la expedición de un acto previo donde indique las razones por las que debe corregir²¹.

En suma, conforme a la normativa y la jurisprudencia aplicable²², para determinar oficialmente la contribución se requiere la expedición de un acto previo por parte del agente recaudador, debidamente motivado, que permita al contribuyente el ejercicio del derecho de defensa y que garantice el debido proceso.

Precisado lo anterior, del análisis sistemático de las normas *-Ley 1101 de 2006 y Decreto 1036 de 2007²³-* y lo decidido por la Corte Constitucional en la sentencia C-959 de 2007, para el caso de la contribución al turismo, el agente recaudador -Fontur-, está facultado para «**requerir**», «**verificar**» y «**ejercer control para obtener el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones a cargo de los aportantes**».

En ese contexto, el reglamento dotó al recaudador de facultades relacionadas con la fiscalización sobre las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de la contribución, lo cual descarta lo aducido por la demandante, en cuanto a que Fontur no era competente para expedir el requerimiento especial y proponer la modificación de las declaraciones privadas de los trimestres cuestionados. Así las cosas, FONTUR, en

¹⁹ Que para la época de los hechos era el Fondo Nacional del Turismo - FONTUR.

²⁰ **Decreto 1036 de 2007, Artículo 8.** [...] La entidad recaudadora, podrá solicitar información y requerir a los sujetos pasivos con el objeto de que se corrijan las liquidaciones privadas que se encuentren con omisiones o errores en su monto.

²¹ Ver entre otras, sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 27718, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E).

²² Ver entre otras, sentencias del 16 de junio y del 8 de septiembre de 2022, exps. 25693 y 26051, respectivamente, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ Compilado en el Decreto 1074 de 2015.



calidad de recaudador, era competente para expedir el requerimiento especial cuestionado. No se violó el debido proceso.

Base gravable de la contribución - motivación de los actos demandados

Sobre la determinación de la base gravable de la contribución, la Sala se pronunció en sentencia del 8 de septiembre de 2022²⁴, que en lo pertinente se reiterará.

El artículo 4 del Decreto 1036 de 2007, reglamentario de la contribución en estudio, dispuso, en relación con la *base gravable* y la *tarifa*, lo siguiente:

«Artículo 4. Base gravable y tarifa. La **base gravable** para liquidar la Contribución es el monto de los **ingresos operacionales obtenidos por los aportantes**.

Se entiende por ingresos operacionales, los valores recibidos por concepto del desarrollo de la actividad económica, los cuales corresponderán a los períodos indicados en el artículo 5 del presente Decreto. [...]

La tarifa correspondiente a cada uno de los aportantes será la siguiente: [...]

14. Los concesionarios de aeropuertos y carreteras: 2.5 por mil de los ingresos operacionales que perciban por concepto de transporte de pasajeros». Se resalta.

En la citada sentencia C-959 de 2007, la Corte Constitucional declaró exequibles el numeral 14 y el párrafo 4 del artículo 3 la Ley 1101 de 2006 que, en su orden, prevén que los concesionarios de aeropuertos y carreteras son aportantes de la contribución y que para ellos **el tributo se liquida con base en el transporte de pasajeros**. Dicha providencia, al analizar el artículo 3 [párrafo 4] de la ley 1101 de 2006, precisó:

«Para la Sala, este párrafo se limita a precisar que al momento de liquidar el monto de la contribución se deberá tener en cuenta el transporte de pasajeros, excluyendo el transporte de carga, por cuanto se trata de una medida destinada a la promoción y desarrollo del turismo, lo cual resulta comprensible teniendo en cuenta que los viajes de recreación vinculan necesariamente a las personas, siendo la carga un elemento secundario en relación con los fines perseguidos con la medida tributaria que se examina.

Liquidación de la contribución según el “transporte de pasajeros”, que permitirá liquidar la contribución de acuerdo a como corresponda según el sistema de medición del transporte de cada una de las modalidades determinadas de conformidad con el uso respectivo, bien aéreo o terrestre, y que en cada caso será distinto. [...] tratándose del transporte por carreteras, se hará teniendo en cuenta la modalidad de peaje de conformidad con las disposiciones correspondientes, y perfectamente diferenciable del transporte de carga». Se resalta

En ese orden de ideas, se reitera que los concesionarios de carreteras -como lo es la demandante-, son sujetos pasivos de la contribución parafiscal, cuya **base gravable** está integrada por los **ingresos operacionales por el transporte de pasajeros**, que corresponden a los obtenidos a través de las distintas **modalidades de peaje con exclusión** de los peajes por **transporte de carga**.

La recurrente estima que no es procedente la determinación de la base gravable conforme a los ingresos percibidos de las categorías I y II de los peajes, y que el *a quo* invirtió la carga de la prueba al pretender que la discriminación de los ingresos obtenidos debía realizarla la contribuyente, al tiempo que afirmó que el Ministerio no

²⁴ Exp. 26051, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



estableció que la contribución se calculó sobre el transporte turístico de pasajeros que es el hecho generador de la contribución.

Para determinar la contribución, el Ministerio, en virtud del artículo 2 [inc. 3] del CPACA, siguió el procedimiento previsto en los artículos 702 a 719 del ET. Así, previo requerimiento, profirió la liquidación de revisión contenida en la Resolución 0720 del 13 de abril de 2018, en la que determinó y liquidó la contribución para la promoción del turismo a cargo de la actora por la suma de \$230.445.132.

En cuanto a la base gravable, partió del estudio de constitucionalidad del artículo 3 [parágrafo 4] de la Ley 1101 de 2006, hecho en la sentencia C-959 de 2007, para considerar que:

«La Corte Constitucional establece que la forma como los concesionarios de Carreteras deben liquidar la contribución parafiscal (...) no contraviene los postulados constitucionales y que la misma es clara, toda vez que lo que se pretende es diferenciar los ingresos que perciban dichos concesionarios por el transporte de carga, para lo cual se debe tener en cuenta la modalidad de peaje de conformidad con las disposiciones correspondientes.

Que de conformidad con la cláusula cuarta del Contrato de Concesión No. 444 de 1994, la categoría I de peajes se encuentra conformada por Automóviles, Camperos y Camionetas, y la II por Buses (Folios 10 al 19 del expediente), y por su parte la Resolución 0006137 del 19 de diciembre de 2013, expedida por el Ministerio de Transporte consagra que en las estaciones de peaje de Puente Quetame, Boquerón I y Boquerón II hacen parte de las categorías de peaje IE los vehículos particulares y IIE los vehículos particulares o públicos, y la Resolución No. 00001695 del 4 de junio de 2015 expedida por el Ministerio de Transporte establece que para la estación de peaje Pipiral la categoría IE se conforma por vehículos particulares (Folios 26 al 36 del expediente.) Igualmente la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI, mediante oficio 2015-604-012523-1 del 11 de junio de 2015 (folios 2 y 3 del expediente), se pronunció frente a la categoría de peajes, informando que hacen parte de las categorías I y II los automóviles, camperos, camionetas y buses [...]. Se resalta.

Que en consecuencia resulta claro que la liquidación de la Contribución (...) de los concesionarios de carreteras, se debe hacer teniendo en cuenta el recaudo de peajes por transporte de pasajeros de las categorías I y II». Se resalta.

Se advierte que la fijación de la base gravable es acorde a la normativa y la jurisprudencia aplicable, pues se acudió a las modalidades de peajes previstas en las Resoluciones 0006137 del 19 de diciembre de 2013²⁵ y 00001695 del 4 de junio de 2015²⁶ del Ministerio de Transporte, y en oficio 2015-604-012523-1 del 11 de junio de 2015 de la ANI²⁷, en el que la ANI informó a Fontur que «[...] las siguientes son las categorías que se manejan a nivel nacional en todas las estaciones de peaje a cargo de las diferentes vías concesionadas que se encuentran bajo la supervisión de la Agencia Nacional de Infraestructura ANI:

CATEGORIA	DESCRIPCIÓN
I	Automóviles, camperos y camionetas
II	Buses
III	Camiones pequeños de 2 ejes
IV	Camiones grandes de 2 ejes
V	Camiones de 3 y 4 ejes
VI	Camiones de 5 ejes
VII	Camiones de 6 ejes o más»

²⁵ «Por la cual se establece una tarifa especial diferencial para las estaciones de Peaje Boquerón I – Boquerón II y Puente Quetame.» Fls. 32 a 36 vto. ca.

²⁶ «Por la cual se fija una tarifa especial diferencial para la estación de Peaje Pipiral [...]». Fls. 26 a 31 ca.

²⁷ Por el cual se informaron «(...) las categorías que se manejan a nivel nacional en todas las estaciones de peaje a cargo de las diferentes vías concesionadas que se encuentran bajo la supervisión de la Agencia Nacional de Infraestructura ANI (...)». Fls. 2-3 ca.





Por lo anterior, se descarta la indebida determinación de la base gravable pues, conforme a lo indicado por la ANI, en las categorías I y II se encuentran automóviles, camperos, camionetas y buses, lo cual permite diferenciarlas del transporte de carga, circunstancia que se acompasa con los precedentes de esta Sección²⁸ y de la Corte Constitucional.

Una vez establecido que la liquidación de la contribución se hará con base en el transporte de pasajeros, y que según la jurisprudencia *«para diferenciarlo del transporte de carga se debe acudir a la modalidad de los peajes fijados en la respectiva vía concesionada»*, se tiene que el medio idóneo para probar el monto de la obligación era la información suministrada por la sociedad y por la ANI, que dio cuenta de los ingresos percibidos por el recaudo de las categorías I y II de los peajes Puente Quetame, Boquerón I, Boquerón II y Pipiral, en cada uno de los trimestres objeto de determinación, lo indica que la determinación de la base gravable se ajustó a la normativa aplicable, en cuanto incluyó ingresos por transporte de pasajeros. Esto, sumado al hecho que la demandante no probó que los ingresos operacionales que sirvieron para determinar el tributo incluyeran peajes por transporte de carga.

Sobre la falta de motivación alegada, se advierte que según los artículos 712 y 719 del ET, la liquidación de revisión debe contener una explicación sumaria de los fundamentos que dieron lugar a su expedición.

Frente a este requisito, la Sección precisó²⁹ que *«La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos. [...] Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos»*.

Asimismo, que³⁰ *«exige una ilustración de las circunstancias fácticas y jurídicas que soportan la decisión administrativa, de forma tal que la ilustración fáctica resulte suficiente, apta e idónea para explicar la jurídica, en aras de garantizar el ejercicio del derecho de contradicción y defensa, previsto en el artículo 29 de la CP»*.

En el presente caso, la Resolución 0720 del 13 de abril de 2018, previo análisis de los fundamentos jurídicos y jurisprudenciales que dieron lugar a su expedición precisó:

«CONSIDERANDO
[...]

Que la entidad recaudadora el 24 de marzo de 2017 visitó las oficinas de la CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. -COVIANDES, con el fin de verificar la información de las planillas de recaudo mensual, los formatos de control de vehículos de recaudo diario de los peajes Pipiral, Puente Quetame, Boquerón I y Boquerón II administrados por la Concesionaria, actas de aforo que se remiten mensualmente a la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI, y las resoluciones expedidas por el Ministerio de Transportes mediante las cuales se han fijado las categorías y tarifas de los mencionados peajes (Folios y al 9 del expediente).

Que con el fin de establecer si la CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. - COVIANDES, liquidó y pagó en debida forma la Contribución Parafiscal para la Promoción

²⁸ Sentencia del 8 de septiembre de 2022, exp. 26051, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁹ Sentencia del 13 de junio de 2013, Exp. 17495, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁰ Sentencia del 4 de junio de 2020, Exp. 24031, CP Julio Roberto Piza Rodríguez [E].



del Turismo correspondiente al 1, 2, 3 y 4 trimestre de 2015, la entidad recaudadora revisó la documentación suministrada por la Concesionaria en la vista realizada el 24 de marzo de 2017 y la cruzó con la información proporcionada por la Agencia Nacional de Infraestructura – NI, evidenciándose que la Concesionaria al liquidar la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo de los trimestres mencionados, no tomó el total de los ingresos percibidos por el recaudo de las categorías I y II de los peajes Pipiral, Puente Quetame, Boquerón I y Boquerón II administrados por dicha Concesionaria (Folio 38 del expediente).

Que en relación con los valores liquidados y pagados por la CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. -COVIANDES la entidad recaudadora concluyó lo siguiente:

1. Trimestre 1º año gravable 2015.

La CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. -COVIANDES, liquidó la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo tomando una base gravable de \$0, y pagó un valor de \$1.000, sin embargo **de acuerdo a la información suministrada por la misma concesionaria por la Agencia Nacional de Infraestructura-ANI, los ingresos percibidos por concepto de recaudo de las categorías I, IE, II y IIE de los peajes Pipiral, Puente Quetame, Boquerón I y Boquerón II [...] ascendieron a la suma de (\$22.373.369.400,00) valor que al aplicarle la tarifa del 2.5 x mil contemplada en el artículo 2.2.4.2.1.4 del Decreto 1074 de 2015 – Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo-, arroja como liquidación la suma de [...] (\$55.933.424,00) [...]**» Se resalta.

La misma explicación se dio frente a cada uno de los trimestres liquidados, diferenciando el monto de los ingresos percibidos, los cuales fueron la base para fijar la contribución. De igual forma, en el acto de determinación el demandado se pronunció expresamente sobre los argumentos expuestos por COVIANDES en la respuesta al Oficio DCP-1950-17 del 28 de abril de 2017.

Así mismo, en los artículos primero y segundo de la parte resolutive, se relacionó:

«**RESUELVE:**

PRIMERO.- Determinar y liquidar el valor de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo del 1, 2, 3 y 4 trimestre del año 2015, de la CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. -COVIANDES [...] correspondiente a los peajes Pipiral, Puente Quetame, Boquerón I y Boquerón II de la siguiente manera, conforme a lo dispuesto en la parte motiva del presente acto administrativo:

AÑO	TRIMESTRE	BASE GRAVABLE	LIQUIDACIÓN
2015	1	\$22.373.161.700	\$55.932.904
2015	2	\$22.411.497.600	\$56.028.744
2015	3	\$21.398.968.700	\$53.497.422
2015	4	\$25.996.024.900	\$64.990.062

SEGUNDO.- La CONCESIONARIA VIAL DE LOS ANDES S.A.S. -COVIANDES, [...] deberá pagar por concepto de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo correspondiente al 1, 2, 3 y 4 trimestre del año 2015, los valores que se relacionan a continuación más los intereses moratorios que se causen hasta la fecha en que se produzca el pago:



AÑO	TRIMESTRE	VALOR A PAGAR
2015	1	\$55.931.904
2015	2	\$56.027.744
2015	3	\$53.496.422
2015	4	\$64.989.062
VALOR TOTAL A PAGAR		\$230.445.132

Así pues, no le asiste razón a la actora al invocar la indebida motivación pues, como lo puso de presente el *a quo*, la decisión cuestionada está sustentada fáctica y jurídicamente, y soportada en la información recaudada por el Ministerio, proveniente del concesionario y la ANI, de la cual se excluyó de la base imponible el transporte de carga, sin que resulte obligatorio discriminar los vehículos que transporten únicamente al conductor, pues, como se dijo, «para diferenciarlo del transporte de carga **se debe acudir a la modalidad de los peajes** fijados en la respectiva vía concesionada». Se resalta. No prospera la apelación.

Por último, los precedentes mencionados por la actora en la apelación no se ocuparon de asuntos «*idénticos*» a los aquí debatidos, comoquiera que en dichos casos los actos de determinación se anularon *i)* por ausencia de acto previo y; *ii)* por falta de motivación del mismo, aspectos diferentes al caso bajo examen.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

- 1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.
- 3.- Reconocer personería a la abogada Fanny Aydee Moreno Amórtegui, como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 16 de Samai.

Notifíquese. Comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.





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

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidenta

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA **WILSON RAMOS GIRÓN**