

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., seis (6) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000233700020130094801 (21601)

Actor: CONCESIÓN AUTOPISTA BOGOTÁ GIRARDOT S.A. NIT 830143442-7

Demandado: MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO

Contribución para la promoción del turismo trimestres 1 a 4 de 2007 a 2010

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 23 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERA: Se declara la nulidad de los siguientes actos administrativos, proferidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a cargo de CONCESIÓN SABANA DE OCCIDENTE NIT 800.235.280-7:

- Resolución No. 5083 de 19 de diciembre de 2011, que liquidó el valor de una contribución parafiscal por los periodos comprendidos entre el primer trimestre de 2007 y el cuarto trimestre de 2010.
- Resolución No. 6080 de 20 de diciembre de 2012 que resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución No. 5083 de 19 de diciembre de 2011.

SEGUNDA: Como consecuencia de la anterior declaración, se declaran en firme las declaraciones privadas presentadas por la CONCESIÓN AUTOPISTA BOGOTÁ – GIRARDOT S.A. NIT 830143442-7 por los citados periodos.

TERCERA: No hay condena en costas”.

ANTECEDENTES

El 18 de marzo de 2011, el Fondo de Promoción Turística Colombia² requirió a la Concesión Autopista Bogotá Girardot S.A para que pagara \$770.328.864 más los intereses de mora por

¹ Folios 152 a 161

² El Fondo de Promoción Turística es un patrimonio autónomo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, creado para el manejo de los recursos provenientes de la contribución parafiscal para la promoción del turismo (<http://fontur.com.co/corporativo/naturaleza-juridica/9>)

concepto de la contribución para la promoción del turismo³, correspondiente a los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010⁴.

El 11 de abril de 2011, el Fondo de Promoción dio alcance al requerimiento de pago de 18 de marzo de 2011 e indicó que no obstante la competencia que tenía para recaudar la contribución, daría traslado al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para que diera inicio al cobro administrativo, pues no se había dado respuesta al requerimiento⁵.

Como consecuencia del requerimiento de 18 de marzo de 2011 y del oficio que le dio alcance, el 27 de abril de 2011 la actora presentó las declaraciones de la contribución por los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010. En cada declaración determinó un total a pagar de \$1.000⁶.

Por Resolución 5083 de 19 de diciembre de 2011, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo modificó las declaraciones por los periodos en discusión y determinó en \$847.695.369 la contribución más los intereses de mora⁷.

El 26 de enero de 2012, la demandante interpuso recurso de reposición contra la Resolución 5083 de 19 de diciembre de 2011⁸, que fue resuelto por Resolución 6080 de 20 de diciembre de 2012 en el sentido de reconocer la firmeza de las declaraciones presentadas por los trimestres 1 a 4 de 2007 y 1 del año 2008. En consecuencia, por los periodos 2 a 4 del año 2008 y 1 a 4 de los años 2009 y 2010, reliquidó la contribución en \$482.396.439, que incluye los intereses de mora⁹.

DEMANDA

La CONCESIÓN AUTOPISTA BOGOTÁ GIRARDOT S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

“[...]”

1. Declarar la nulidad de la Resolución No. 5083 del 19 de diciembre de 2011, expedida por el Viceministro de Desarrollo Empresarial encargado de las funciones del despacho del Ministro de Comercio, Industria y Turismo, mediante el cual se liquidó y determinó como valor de la obligación a cargo de la CONCESIÓN AUTOPISTA BOGOTÁ GIRARDOT S.A., la suma de OCHOCIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y NUEVE PESOS (\$ 847.695.369.00), con destino al Fondo de Promoción Turística, por los periodos comprendidos entre el primer trimestre del año 2007 y el cuarto trimestre del año 2010, por ser un acto administrativo nulo que atenta contra el debido proceso, el derecho de defensa y el principio de legalidad de las contribuciones.

2. Declarar la nulidad de la Resolución No. 6080 del 20 de diciembre de 2012, mediante el cual el Viceministro de Desarrollo Empresarial encargado de las funciones del despacho del Ministro de Comercio, Industria y Turismo, modificó la Resolución No. 5083 del 19 de diciembre de 2011, en cuanto se liquidó como valor de la contribución parafiscal a cargo de la CONCESIÓN AUTOPISTA BOGOTÁ GIRARDOT S.A., la suma de CUATROCIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$482.396.439.00), con destino al Fondo de Promoción Turística, por los periodos comprendidos entre el segundo trimestre del año 2008 y el cuarto trimestre del año 2010, por ser un acto administrativo nulo que atenta contra el debido proceso, el derecho de defensa y el principio de legalidad de las contribuciones.

³ Creada por el artículo 40 de la Ley 300 de 1996, modificada por el artículo 2 de la Ley 1101 de 2006.

⁴ Folios 1 a 6 c.a.

⁵ Folio 4 c.a.

⁶ Folios 50 a 66 c.a.

⁷ Folios 8 a 11 c.a.

⁸ Folios 21 a 45 c.a.

⁹ Folios 15 a 20 c.a.

3. Que como consecuencia de lo anterior, se revoque la Resolución N°5083 del 19 de diciembre de 2011, por medio del cual el Viceministro de Desarrollo Empresarial encargado de las funciones del despacho del Ministro de Comercio, Industria y Turismo, liquidó a cargo de la CONCESION AUTOPISTA BOGOTA GIRARDOT S.A la Contribución Parafiscal de Turismo respecto de los periodos comprendidos entre el primer trimestre del año 2007, hasta el cuarto trimestre del año 2010.
4. Igualmente se revoque la Resolución No. 6080 del 20 de diciembre de 2012, por medio de la cual el Viceministro de Desarrollo Empresarial encargado de las funciones del despacho del Ministro de Comercio, Industria y Turismo, modificó la Resolución No. 5083 del 19 de diciembre de 2011, y liquidó a cargo de la CONCESION AUTOPISTA BOGOTA GIRARDOT S.A, la Contribución Parafiscal de Turismo respecto de los periodos comprendidos entre el segundo trimestre del año 2008 y el cuarto trimestre del año 2010.
5. Que se ordene al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo representado legalmente por el Ministro de Comercio, Industria y Turismo, revisar la Contribución Parafiscal de Turismo respecto de los periodos comprendidos entre el segundo trimestre del año 2008 y el cuarto trimestre del año 2010.
6. Se reconozca personería jurídica para actuar, de conformidad con el poder debidamente conferido.
7. Se ordene a la Entidad demandada al cumplimiento de la sentencia.
8. Se condene en costas y gastos del proceso al demandado”.

La actora citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4, 6, 29 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 41 de Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 2 de la Ley 1101 de 2006.
- Artículos 3, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 59 y concordantes del C.C.A
- Artículos 138, 164 literal 2 numeral d) de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 714 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2 del Decreto Reglamentario 2010 de 2003.
- Artículo 4, 6 y 7 del Decreto 1036 de 2007 y 2517 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La actora no percibe ingresos por transporte de pasajeros

El artículo 41 de Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 2 de la Ley 1101 de 2006, estableció que la contribución parafiscal para la promoción del turismo se liquidará trimestralmente por un valor correspondiente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales de los aportantes señalados en el artículo 3 de esa misma ley, entre ellos, los concesionarios de carreteras y aeropuertos, en cuyo caso la liquidación de la contribución se hará con base en el transporte de pasajeros.

La actora no tiene por objeto social el transporte de pasajeros y, por lo mismo, no obtiene ingresos por ese concepto. Por tanto, con el objeto de cumplir la obligación formal, por los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010 presentó en cero las declaraciones de la contribución parafiscal para la promoción del turismo, pues los ingresos operacionales que percibe corresponden a la concesión de la carretera.

La determinación de la contribución se hizo con base en la liquidación de 18 de marzo de 2011, del Instituto Nacional de Concesiones INCO, hoy Agencia Nacional de Infraestructura, que la actora desconoce. Además, el INCO no tiene competencia legal para determinar la base gravable ni liquidar la contribución y los cuadros elaborados por dicha entidad no permiten establecer cómo se determinó

la base gravable de la contribución, ni si se excluyeron los ingresos por transporte de carga. Tampoco permiten distinguir los pasajeros que viajaban por cuestiones turísticas de aquellos que viajaban por otros motivos, como trabajo o estudio.

La ausencia de explicación de las cifras que tuvo en cuenta el Ministerio para liquidar la contribución constituye no solo falsa motivación del acto sino violación del debido proceso pues impidió que la actora ejerciera el derecho de defensa.

Violación del debido proceso ante la existencia de las declaraciones privadas

Con fundamento en el artículo 6 del Decreto 1036 de 2007, la actora presentó las declaraciones por los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010, que siguen vigentes porque no se modificaron por el funcionario competente.

Si la Administración quería liquidar un nuevo valor a cargo de la actora, debió modificar las declaraciones presentadas, requiriendo en ese sentido a la demandante y no hacer una liquidación independiente, para luego reliquidar el tributo.

Con base en el artículo 8 del Decreto 1036 de 2007, el Ministerio debió requerir al contribuyente para que modificara las declaraciones, para lo cual debió exponer las razones que consideraba. Sin embargo, procedió a liquidar el tributo de manera directa, sin aplicar el procedimiento correspondiente y sin solicitar a la demandante las explicaciones sobre las declaraciones presentadas. En consecuencia, el demandado violó el debido proceso de la actora.

Firmeza de las declaraciones presentadas por la demandante

La actora presentó las declaraciones privadas de la contribución con fundamento en el artículo 7 del Decreto 1036 de 2007.

Como las Leyes 300 de 1996 y 1101 de 2006 no establecen un procedimiento propio para la contribución, las declaraciones privadas presentadas por la actora se rigen por el Estatuto Tributario.

Conforme con el artículo 714 del E.T., las declaraciones de la contribución presentadas por la actora por los años 2007, 2008 y 2009 adquirieron firmeza, pues el Ministerio no notificó requerimiento especial ni acto administrativo equivalente, dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, según el siguiente cuadro:

Año	Trimestre	Fecha de vencimiento para presentar la liquidación privada	Fecha que adquirió firmeza la liquidación privada
2007	Primero	23 de mayo de 2007	23 de mayo de 2009
	Segundo	17 de agosto de 2007	17 de agosto de 2009
	Tercer	16 de noviembre de 2007	16 de noviembre de 2009
	Cuarto	01 de febrero de 2008	01 de febrero de 2010
2008	Primer	29 de abril de 2008	29 de abril de 2010
	Segundo	29 de julio de 2008	29 de julio de 2010
	Tercer	30 de octubre de 2008	30 de octubre de 2010
	Cuarto	29 de enero de 2009	29 de enero de 2011
2009	Primer	30 de abril de 2008	30 de abril de 2011
	Segundo	29 de julio de 2008	29 de julio de 2011
	Tercer	29 de octubre de 2008	29 de octubre de 2011
	Cuarto	01 de febrero de 2009	01 de febrero de 2012

Tal circunstancia fue atendida parcialmente por la Resolución 6080 de 2012, pues reconoció la firmeza de las declaraciones presentadas por el año 2007 y por el trimestre 1 del año 2008. No

obstante, respecto a los demás periodos debe hacerse idéntica declaración, de acuerdo con el artículo 714 del E.T.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no tiene competencia para liquidar oficialmente la contribución parafiscal de turismo. Ello, porque el artículo 7 del Decreto 210 de 2003, en el que se asignan las funciones y competencias del Ministro, no le otorgan tal atribución. Igualmente, las Leyes 300 y 1101 de 2006 y el Decreto 1036 de 2007 solo le asignan al Ministerio la función de velar por el recaudo de la contribución.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso las siguientes excepciones¹⁰:

Caducidad de la acción. La resolución que agotó la vía gubernativa se notificó por edicto desfijado el 27 de febrero de 2013. En consecuencia, dicho acto quedó ejecutoriado el 28 del mismo mes. No obstante, la demanda fue presentada el 28 de junio de 2013, cuando la acción ya había caducado, pues el plazo para demandar vencía el 27 de junio de 2013.

Presunción de legalidad de los actos demandados. La actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los acusados por lo que se deben declarar ajustados a derecho.

Falta de causa para demandar y ausencia de causal de nulidad de los actos demandados. Los actos demandados fueron expedidos conforme con el procedimiento y las facultades legales pertinentes, sin que se haya incurrido en causal de nulidad. Como los actos demandados no están incursos en causal de nulidad, no existe causa para demandar.

Inepta demanda por errónea fundamentación de los cargos de la violación. La actora se limitó a transcribir normas legales, sin desarrollar de manera profunda el concepto de la violación. Además, los cargos de la demanda están fundamentados en erróneas interpretaciones legales y es evidente la falta de equidad y la intención de evadir obligaciones tributarias creadas en beneficio general.

Por último, con fundamento en el artículo 187 numeral 2 del CPACA solicitó declarar cualquier excepción que resulte probada.

En lo de fondo, se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Conforme con los artículos 3 de la Ley 1101 de 2006 y 4 del Decreto 1036 de 2007 es obligación de todos los concesionarios de aeropuertos y carreteras pagar al Fondo de Promoción de Turismo el 2.5 por mil de los ingresos operacionales por transporte de pasajeros.

Los ingresos fueron calculados con base en la información suministrada por el INCO, hoy Agencia Nacional de Infraestructura ANI, que contiene los ingresos del recaudo de peajes por transporte de pasajeros, suministrados a dicha entidad por la demandante.

No asiste razón a la actora en el sentido de que con la información suministrada por el INCO no podían determinarse los pasajeros que viajaban por cuestiones familiares y los que lo hacían por cuestiones turísticas, pues la norma que grava el transporte de pasajeros no hace esa distinción.

Los actos demandados están debidamente motivados por cuanto contienen los fundamentos fácticos, jurídicos y probatorios que dieron lugar a la determinación de la contribución, el cálculo del tributo año por año y la base gravable (ingresos operacionales), entre otros aspectos.

El Ministerio sí es competente para expedir los actos demandados por cuanto actuó en ejercicio del artículo 1 del Decreto 210 de 2003, conforme con el cual a dicha entidad le corresponde la promoción

¹⁰ Folios 78 a 96

del turismo. Asimismo, el artículo 9 del Decreto 1036 de 2007 establece que la entidad recaudadora tiene facultad de cobro, de conformidad con los artículos 2 inciso 2 y 3 de la Ley 1101 de 2006.

No es aceptable el argumento de que las declaraciones de la contribución parafiscal fueron presentadas en cero porque la actora no percibió ingresos operacionales por transporte pasajeros.

En efecto, en sentencia C-959/07, la Corte Constitucional precisó que conforme con el artículo 3 numeral 14 de la Ley 1101 de 2006, los concesionarios de aeropuertos y carreteras son aportantes de la contribución y que la infraestructura de los aeropuertos y carreteras entregadas en concesión está directamente vinculada con el transporte de las personas. Por lo tanto, para los concesionarios de carreteras los ingresos deben determinarse de acuerdo con lo recaudado en peajes por transporte de pasajeros.

En consecuencia, la actora sí es sujeto pasivo de la contribución y la liquidación de esta debe hacerse con base en los ingresos operacionales derivados del cobro de peajes a pasajeros, con exclusión del transporte de carga

A la demandante sí se le hicieron requerimientos para que pagara la contribución conforme con la liquidación que se practicó hasta el 4 trimestre de 2010, como consta en las comunicaciones de 12 de febrero de 2010, 18 de marzo de 2011 y de 11 de abril de 2011.

Conforme con el artículo 714 del Estatuto Tributario solo adquirieron firmeza las declaraciones anteriores al segundo trimestre de 2008, que finalmente no fueron objeto de liquidación de revisión. Así, el demandado aceptó la firmeza de las declaraciones correspondientes al año 2007 y al primer trimestre de 2008 y reliquidó la contribución a cargo de la actora entre el segundo semestre de 2008 y el cuarto trimestre de 2010, pues el requerimiento se notificó antes del 12 de febrero de 2012.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en los argumentos que se resumen así¹¹:

Conforme con el artículo 3 numeral 14 de la Ley 300 de 1996 son aportantes de la contribución parafiscal para la promoción del turismo los concesionarios de aeropuertos y carreteras. El parágrafo 4 del citado artículo establece que la liquidación de la contribución se hará con base en el transporte de pasajeros.

No es del caso dilucidar si la contribución reúne los requisitos para ser cobrada, entre ellos, la base gravable, pues si bien la ley no es lo suficientemente clara en señalar ese elemento para los concesionarios de infraestructura vial, conforme con la sentencia C-959/07 la base gravable del tributo está conformada por los peajes que el concesionario recauda sobre el transporte de pasajeros.

Así, no es relevante si el concesionario presta el servicio de transporte, pues el “recaudo sobre el transporte de pasajeros” corresponde a los ingresos percibidos por peajes.

El Decreto 1036 de 2007 fija el procedimiento de recaudo de la contribución parafiscal para la promoción del turismo especial, por lo cual, en estricto sentido, no resulta aplicable el Estatuto Tributario en lo que respecta al requerimiento especial y la liquidación de revisión. En consecuencia, el acto que determine dicha contribución debe someterse a lo reglado en lo pertinente, por el C.C.A. que establece la necesidad de que los actos deban motivarse.

En el caso concreto, el requerimiento de 18 de marzo de 2011, por el cual se solicitó a la actora que pagara la contribución por los trimestres 1 a 4 de los años 2007 a 2010, hizo las veces de requerimiento previo a la liquidación de revisión.

¹¹ Folios 235 a 266 c.p.

No obstante, conforme con la sentencia de 9 de diciembre de 2010¹², dicho requerimiento debe indicar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la determinación del tributo, pues, de lo contrario, se vulnera el derecho de defensa del administrado. Y si bien se trata de un acto de trámite, la anotada falencia afecta la validez de la actuación, como sucede en este caso.

En efecto, si bien el 18 de marzo de 2011 el demandado requirió a la actora para que pagara la contribución y anexó un cuadro con los ingresos operacionales por transporte obtenidos por esta, dicho requerimiento, al igual que la liquidación oficial, carecen de la suficiente motivación pues no indican cómo se determinó la base gravable por cada uno de los trimestres en discusión, ni explican el análisis que hizo el Ministerio de la información recibida del INCO para llegar a la base gravable. Además, en el requerimiento no consta la información completa que suministró la actora al INCO con la que se hubiera podido validar la conclusión a la que llegaron a los actos acusados, esto es, que la actora había percibido ingresos por transporte de pasajeros.

Lo anterior impidió a la demandante ejercer el derecho de defensa en razón a que la información que remitió al INCO va discriminada por las categorías de los peajes y los actos demandados no hacen referencia a dicha discriminación para hacer claridad frente al cálculo de la base gravable, requisito sin el cual la actuación queda viciada de nulidad.

No es procedente que el Ministerio pretenda subsanar la falencia en la motivación trayendo al proceso nuevos sustentos fácticos o jurídicos no planteados desde el inicio de la actuación. En efecto, revisados los actos demandados no es posible concluir que la base gravable de la contribución se extrajo del recaudo de peajes correspondientes a las categorías I, II, IE, IIE, VIII y IX, con exclusión de los peajes de carga, como se pretende explicar con las pruebas allegadas en la audiencia de pruebas.

En consecuencia, se anulan los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declaran en firme las declaraciones presentadas por la actora.

Por tratarse de un asunto en el que se ventila un interés público (aportes parafiscales), no se condena en costas al demandado, de conformidad con el artículo 188 C.P.A.C.A. y la sentencia C-445/15.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹³:

La sentencia apelada permite la evasión de la contribución y desconoce que los actos demandados se motivaron debidamente, pues presentaron, de manera detallada, año por año, la base gravable, los intereses de mora y el total a pagar.

Asimismo, el demandado garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante, pues este pudo ejercer la vía gubernativa. Además, la información incluida en los actos demandados era de pleno conocimiento de la actora, por cuanto corresponde al recaudo de peajes que había informado al INCO

La sentencia apelada desconoce el procedimiento especial para el recaudo y cobro de la contribución parafiscal, pues, pese a que hizo mención a este procedimiento y señaló que en este caso no se aplicaba, en estricto sentido, el Estatuto Tributario, contradictoriamente basó su decisión en la sentencia del Consejo de Estado de 9 de diciembre de 2010 en la que se ventiló un asunto distinto al debatido y sí se tuvo en cuenta el Estatuto Tributario¹⁴.

¹² Exp. 18149, C.P. William Giraldo Giraldo

¹³ FI 284-292 c.p.

¹⁴ Rad. 25000232700200800200-01, C.P. William Giraldo Giraldo

La sentencia apelada es extrapetita toda vez que dispuso la firmeza de las declaraciones privadas de la contribución sin que tal pretensión se hubiera hecho por la actora.

El fallo omite hacer un verdadero análisis de las pruebas, pues no tuvo en cuenta las pruebas entregadas por la demandante en la audiencia de pruebas. Solamente basó la decisión en los requerimientos realizados a la demandante por el Fondo de Promoción Turística y realizó un tímido análisis de las resoluciones demandadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda¹⁵.

El demandado reiteró los argumentos de la apelación¹⁶.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el demandado modificó a la actora las declaraciones de la contribución parafiscal para la promoción del turismo correspondientes a los trimestres 1 a 4 de los años 2007 a 2010.

En concreto, determina si los actos estuvieron debidamente motivados. En caso afirmativo, analiza los restantes cargos de la demanda, pues no fueron estudiados por el a quo, al igual que los cargos de la apelación, si hay lugar a ello.

Generalidades de la contribución parafiscal para la promoción del turismo a cargo de los concesionarios de carreteras

El artículo 40 de la Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 1 de la Ley 1101 de 2006, creó la contribución parafiscal para la promoción del turismo en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 40. DE LA CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL PARA LA PROMOCIÓN DEL TURISMO. <Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 1101 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Créase una contribución parafiscal con destino a la promoción y competitividad del turismo. La contribución estará a cargo de los aportantes previstos en el artículo 3o de la presente ley. Contribución que en ningún caso será trasladada al usuario.”

El artículo 41 de la Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 2 de la Ley 1101 del mismo año, dispone que la contribución se liquida de manera trimestral, que la base gravable general está constituida por los ingresos operacionales vinculados a la actividad sometida al gravamen y que la tarifa es el 2.5 por mil de tales ingresos. La norma prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 41. BASE DE LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 1101 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> La contribución parafiscal se liquidará trimestralmente por un valor correspondiente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales, vinculados a la actividad sometida al gravamen, de los aportantes señalados en el artículo 3o de esta ley.

¹⁵ Folios 328 a 332

¹⁶ Folios 321 a 327



La entidad recaudadora podrá obtener el pago de la contribución mediante cobro coactivo cuando fuere necesario. Para tal efecto, tendrá facultad de jurisdicción coactiva.
[...]"

Por su parte, el artículo 3 numeral 14 de la Ley 1101 de 2006 dispuso que son aportantes de la contribución (sujetos pasivos), "Los concesionarios de aeropuertos y carreteras", para quienes "la liquidación de la contribución se hará con base en el transporte de pasajeros", según el párrafo cuarto de la misma norma.

El Decreto 1036 de 2007 reglamentó la contribución para la promoción del turismo en los siguientes términos:

"Artículo 1. Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo. La Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo, se destinará a fortalecer la promoción y la competitividad del turismo y estará a cargo de los aportantes previstos en el artículo 3° de la Ley 1101 de 2006.

Artículo 2. Sujeto activo. La Contribución a que se refiere el artículo anterior deberá pagarse al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o a la entidad a la que dicho Ministerio delegue la función de recaudo. Según lo previsto en el párrafo transitorio del artículo 13 de la Ley 1101 de 2006, la actual entidad administradora del Fondo de Promoción Turística continuará recaudando la contribución parafiscal para la promoción del turismo, hasta cuando el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, expida la reglamentación correspondiente.

Artículo 3. Sujetos pasivos. Las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho propietarias u operadoras de los establecimientos y actividades señaladas en el artículo 3° de la Ley 1101 de 2006, son responsables por la liquidación y el pago de la Contribución Parafiscal.

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 destaca)

En sentencia C-959/07, 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. Las razones de su decisión fueron, en esencia, las siguientes:

"7.1. Considera el demandante que los apartes impugnados desconocen el derecho a la igualdad, por cuanto los concesionarios de aeropuertos y carreteras son incorporados al sector turístico en la misma condición que los demás aportantes mencionados en el artículo 3°. de la ley 1101 de 2006, siendo que su actividad no es asimilable a la desplegada por el gremio hotelero, el de las agencias de viajes, propietarios de bares, restaurantes, arrendadores de vehículos o centros de convenciones, por sólo citar algunos de ellos.

[...]

7.3. La infraestructura de los aeropuertos y de las carreteras entregados en concesión, está directamente vinculada con el transporte de las personas que se desplazan con diversos propósitos,

entre ellos los relacionados con el turismo y la recreación, como lo demuestra el demandante¹⁷ al aportar estudios comparativos sobre el volumen de pasajeros que se moviliza durante los periodos de vacaciones, días feriados y puentes festivos.

Resulta lógico que la infraestructura aeroportuaria y de carreteras sea utilizada por turistas, estudiantes, empleados, pensionados, comerciantes y demás personas, como también resulta difícil determinar en cada caso el propósito de los viajeros; sin embargo, no se requieren mayores elucubraciones para concluir que toda inversión destinada al mejoramiento y adecuación de los terminales aéreos y de la red vial, redundará en mayor seguridad, comodidad y eficiencia para todos los pasajeros, con claras consecuencias para el transporte de carácter turístico y recreativo. También reportarán beneficios los concesionarios de aeropuertos y carreteras, pues en la medida que haya más turismo recibirán más ingresos o será preciso a su turno crear más aeropuertos y carreteras para nuevos concesionarios.

7.4. La movilidad de los turistas depende en buena medida de las condiciones ofrecidas por los concesionarios de aeropuertos y carreteras, generándose un vínculo directo entre la calidad del servicio ofrecido por los concesionarios y la demanda de quienes viajan con fines turísticos, relación que se traduce en consecuencias económicas, pues a mayor demanda de servicios más movilización de turistas y, naturalmente, mejor promoción y desarrollo para este sector de la economía.

Para la Sala, el legislador en ejercicio razonable de su competencia para configurar el sistema normativo en materia de contribuciones, procedió conforme con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, cuando incorporó a los concesionarios de aeropuertos y carreteras como aportantes de la contribución parafiscal para la promoción del turismo. En esta medida, contrario a lo que considera el demandante, el Congreso de la República no desconoció el derecho a la igualdad, sino que actuó de manera proporcional al fin buscado con la norma, constituido por la necesidad de fortalecer e incrementar la contribución, controlar la evasión y unificar en un solo ente su recaudo.

[...]

9. Análisis del parágrafo 4º del artículo 3º de la ley 1101 de 2006

[...]

Para la Sala, este parágrafo 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». (Subraya la Sala)

En la misma sentencia, la Corte Constitucional definió los elementos esenciales de la contribución en lo que respecta a los concesionarios de aeropuertos y carreteras, en los siguientes términos:

“6.4. Para la Sala, el gravamen regulado mediante las expresiones atacadas cumple con los requisitos esenciales de la contribución parafiscal. Además, sus características son las siguientes:

- 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;

¹⁷ Folio 9 y ss. de la demanda

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 pasajeros¹⁸;

e- La tarifa es 2.5 por mil de los ingresos operacionales liquidados trimestralmente vinculados a la actividad que se grava¹⁹.”

De acuerdo con las normas anteriores, los concesionarios de carreteras son sujetos pasivos de la contribución parafiscal para la promoción del turismo y deben liquidar la contribución sobre los ingresos operacionales que perciban por concepto de transporte de pasajeros, para lo cual deben tener en cuenta “la modalidad de peaje de conformidad con las disposiciones correspondientes, y perfectamente diferenciable del transporte de carga”, de acuerdo con lo precisado en la sentencia C-959/07.

Lo anterior, por cuanto aunque los concesionarios de carreteras no transportan pasajeros, la labor que estas empresas desarrollan está directamente relacionada con esa actividad, pues, como lo precisó la Corte Constitucional en la referida sentencia “la movilidad de los turistas depende en buena medida de las condiciones ofrecidas por los concesionarios de aeropuertos y carreteras, generándose un vínculo directo entre la calidad del servicio ofrecido por los concesionarios y la demanda de quienes viajan con fines turísticos, relación que se traduce en consecuencias económicas, pues a mayor demanda de servicios más movilización de turistas y, naturalmente, mejor promoción y desarrollo para este sector [el turístico] de la economía”.

Así pues, los concesionarios de aeropuertos y carreteras son sujetos pasivos de la contribución parafiscal para la promoción del turismo, en cuyo caso la 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.

Motivación de los actos demandados en relación con la determinación de la base gravable del tributo

Según la actora, los actos demandados adolecen de falsa motivación por cuanto no explicaron suficientemente cómo se determinó la base gravable de la contribución, ni si se excluyeron los ingresos por transporte de carga. A su juicio, los actos tampoco permiten distinguir los pasajeros que viajan por cuestiones turísticas de aquellos que viajan por otros motivos.

Del concepto de la violación, la Sala entiende que lo que se alega es la falta de motivación de los actos demandados, como también lo entendió el Tribunal.

Al momento de la expedición de los actos demandados, el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo establecía que los actos administrativos que contuvieran decisiones que afectaran a los particulares debían motivarse “al menos en forma sumaria”.

¹⁸ 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 períodos 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.

¹⁹ 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”

La expresión de los motivos por los que se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto permite al administrado controvertir los aspectos de hecho y de derecho que sirvieron de fundamento a la decisión adoptada. Si el acto no se motiva, se impide al particular afectado con la decisión ejercer el derecho de defensa y contradicción, lo que genera la nulidad del acto por expedición irregular²⁰.

Sobre la motivación de los actos y la expedición irregular de estos, la Sala ha precisado lo siguiente²¹:

“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.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo²².

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción”.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 18 de marzo de 2011, el Fondo de Promoción Turística Colombia requirió a la Concesión Autopista Bogotá Girardot S.A para que pagara \$770.328.864 más los intereses de mora por concepto de la contribución para la promoción del turismo, correspondiente a los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010²³.

Al requerimiento se anexó una liquidación, elaborada con base en las estadísticas de recaudo practicadas por el INCO, en la que se discriminó el valor de la contribución por cada periodo para un total de \$481.010.267 y los intereses de mora por cada periodo para un total de \$289.318.597, lo que arrojó un total a pagar de \$770.328.864²⁴.

El 11 de abril de 2011, el Fondo dio alcance al requerimiento de pago de 18 de marzo de 2011 e indicó que no obstante la competencia que tenía para recaudar la contribución, daría traslado al demandado para que iniciara el cobro administrativo, pues no se había dado respuesta al requerimiento²⁵.

²⁰ Entre otras, ver sentencia de 23 de junio de 2011, exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia de 24 de septiembre de 2015, exp. 21448, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²² Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Folios 1 a 3 c.a.

²⁴ Folio 3 c.a.

²⁵ Folio 4 c.a.

Como consecuencia de los anteriores requerimientos, el 27 de abril de 2011, la actora presentó las declaraciones de la contribución por los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010. En cada declaración determinó un total a pagar de \$1.000²⁶.

Por Resolución 5083 de 19 de diciembre de 2011, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo modificó las declaraciones por los periodos en discusión y determinó en \$847.695.369 la contribución más los intereses de mora, para lo cual sostuvo lo siguiente²⁷:

“[...]”

Que la Ley 300 de 1996 en sus artículos 40 y 41 creó la contribución parafiscal con destino a la promoción del turismo la cual se liquidará anualmente por un valor correspondiente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales de los aportantes determinados en la ley.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ley 1101 de 2006 y el artículo 4 del Decreto 1036 de 2007, es obligación de los concesionarios de aeropuertos y carreteras pagar al Fondo de Promoción Turística de Colombia, la suma equivalente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales, vinculados a la actividad sometida al gravamen, dentro de los plazos establecidos en el Decreto 1036 de 2007.

[...]”

Que de conformidad con el artículo 6 del Decreto 1036 de 2007 los sujetos pasivos (para el caso que nos ocupa AUTOPISTA BOGOTÁ –GIRARDOT, NIT 830.143.442-7) están obligados a presentar y pagar trimestralmente la liquidación privada de la contribución con el lleno de los requisitos establecidos en dicha norma.

Que se realizó la revisión de la declaración y pagos de la AUTOPISTA BOGOTÁ – GIRARDOT, identificada con el NIT: 830.143.442-7, representada legalmente por el señor MARIO DIB DE CASTRO, con el fin de verificar la correcta liquidación y pago de los aportes de la contribución parafiscal.

Que la empresa [...] no ha liquidado ni pagado los aportes de la contribución parafiscal con destino al turismo cuya tarifa es del 2.5 por mil de los ingresos operacionales, los cuales se encuentran discriminados en la liquidación de aportes de fecha Dieciocho (18) de Marzo de 2011 [...] información relativa a los recaudos de la referida concesión [...] suministrada por [el] [...]INCO[...].”

Que a través de las comunicaciones de fechas 12 de febrero de 2010, 18 de marzo de 2011 y 11 de abril de 2011 la entidad administradora del Fondo de Promoción Turística, fue requerida la AUTOPISTA BOGOTÁ – GIRARDOT, para que cancelara la contribución parafiscal adeudada, conforme a la liquidación practicada hasta el cuarto trimestre de 2010, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 1101 de 2006 y el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1036 de 2007; que dispone la obligación de todos los concesionarios de aeropuertos y carreteras a pagar el 2.5 por mil de los ingresos operacionales al Fondo de Promoción Turística de Colombia.

Que los ingresos operacionales de la AUTOPISTA BOGOTÁ – GIRARDOT para el periodo comprendido entre el primer trimestre del año 2007 y el cuarto trimestre del año 2010 corresponde a los siguientes valores:

2007	Ingresos operacionales	Liquidación	Fecha límite de pago	Fecha de pago	Tasa de interés	Tiempo en mora	Valor intereses	Valor a pagar
Trimestre I	\$13.408.105.900	\$33.520.265	23-may-07	30-nov-11	0,0614 %	1627	\$33.486.007	\$67.006.272
Trimestre II	\$13.383.179.500	\$33.457.949	17-ago-07	30-nov-11	0,0687 %	1543	\$35.466.797	\$68.924.746

²⁶ Folios 50 a 66 c.a.

²⁷ Folios 8 a 11 c.a.

Trimestre III	\$13.740.107.300	\$34.350.268	16-nov-07	30-nov-11	0,0759 %	1454	\$37.908.475	\$72.258.743
Trimestre IV	\$14.662.115.500	\$36.655.289	1-feb-08	30-nov-11	0,0776 %	1379	\$39.224.971	\$75.880.260
Total ingresos	\$55.193.508.200	\$137.983.771					\$146.086.251	\$284.070.021
2008	Ingresos operacionales	Liquidación	Fecha límite de pago	Fecha de pago	Tasa de interés	Tiempo en mora	Valor intereses	Valor a pagar
Trimestre I	\$16.200.100.600	\$40.500.252	29-abr-08	30-nov-11	0,0779 %	1291	\$40.730.657	\$81.230.909
Trimestre II	\$10.419.251.400	\$26.048.129	29-julio-08	30-nov-11	0,0767 %	1201	\$23.994.676	\$50.042.805
Trimestre III	\$14.244.847.500	\$35.612.119	30-oct-08	30-nov-11	0,0751 %	1110	\$29.686.618	\$65.298.737
Trimestre IV	\$14.662.115.500	\$36.655.289	29-ene-09	30-nov-11	0,0734 %	1021	\$27.469.987	\$64.125.275
Total ingresos	\$55.193.508.200	\$137.983.771					\$121.881.939	\$260.697.726
2009	Ingresos operacionales	Liquidación	Fecha límite de pago	Fecha de pago	Tasa de interés	Tiempo en mora	Valor intereses	Valor a pagar
Trimestre I	\$15.401.223.500	\$38.503.059	30-abr-09	30-nov-11	0,0728 %	930	\$26.068.111	\$64.571.170
Trimestre II	\$16.530.375.700	\$41.325.939	29-julio-09	30-nov-11	0,0676 %	841	\$23.494.458	\$64.820.397
Trimestre III	\$15.649.437.400	\$39.123.594	29-oct-09	30-nov-11	0,0632 %	751	\$18.569.309	\$57.692.903
Trimestre IV	\$17.617.799.500	\$44.044.499	30-ene-10	30-nov-11	0,0594 %	660	\$17.267.205	\$61.311.704
Total ingresos	\$65.198.836.100	\$162.997.090					\$85.399.083	\$248.396.174
2010	Ingresos operacionales	Liquidación	Fecha límite de pago	Fecha de pago	Tasa de interés	Tiempo en mora	Valor intereses	Valor a pagar
Trimestre I	\$16.485.447.300	\$41.213.618	30-abr-10	30-nov-11	0,0567 %	570	\$13.319.829	\$54.533.448
Trimestre II			30-julio-10	30-nov-11	0,0554 %	480	0	\$0
Trimestre III			29-oct-10	30-nov-11	0,0530 %	391	0	\$0
Trimestre IV			31-ene-11	30-nov-11	0,0577 %	300	0	\$0
Total ingresos	\$16.485.447.300	\$41.213.618					\$13.319.829	\$54.533.448

En mérito de lo expuesto,

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO: Liquidar y determinar el valor de la obligación que debe pagar a favor y con destino al Fondo de Promoción Turística, la empresa AUTOPISTA BOGOTÁ – GIRARDOT,

identificada con el NIT: 830.143.442-7, por valor total de: OCHOCIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y NUEVE (847.695.369,00) M/CTE., descontados los valores pagados por concepto de saldos de los aportes de contribución parafiscal del 2.5 por 1000 dejados de pagar durante los periodos comprendidos entre el primer trimestre del año 2007 y el cuarto trimestre del año 2010, según información entregada por el Instituto Nacional de Concesiones INCO, la liquidación de aportes de fecha dieciocho (18) de marzo de 2011, más los intereses moratorios a 30 de noviembre de 2011 liquidados a la tasa máxima certificada por la Superintendencia Financiera. [...]”.

Por Resolución 6080 de 20 de diciembre de 2012, que resolvió el recurso de reposición contra el acto anterior, se modificó dicho acto. Se reconoció la firmeza de las declaraciones presentadas por los trimestres 1 a 4 de 2007 y 1 del año 2008 y se reliquidó la contribución por los periodos 2 a 4 del año 2008 y 1 a 4 de los años 2009 y 2010, para lo cual la determinó en \$482.396.439, suma que incluye los intereses de mora²⁸.

Como puede apreciarse, en el acto que modificó las declaraciones privadas, el Ministerio indicó que la actora estaba obligada a pagar la contribución parafiscal para la promoción al turismo de conformidad con el artículo 3 numeral 14 y parágrafo de la Ley 1101 de 2006. Asimismo, precisó que según la sentencia C-959/07 la liquidación de la contribución según el “transporte de pasajeros” se hará teniendo en cuenta el sistema de medición del transporte de cada una de las modalidades (por carretera o aéreo) y que para el caso del transporte por carreteras se haría “teniendo en cuenta la modalidad de peaje de conformidad con las disposiciones correspondientes, y perfectamente diferenciable del transporte carga”.

De igual manera, en la liquidación oficial de revisión se precisó que la contribución parafiscal se determinó con base en la información relativa a los recaudos hechos por la actora por concepto de transportes de pasajeros suministrada por el Instituto Nacional de Concesiones – INCO.

Por su parte, en la resolución que resolvió el recurso de reposición, el Ministerio precisó lo siguiente:

“2. De la Liquidación de Revisión.

La liquidación de revisión realizada mediante Resolución 5083 de fecha 19 de diciembre de 2011 y atacada vía recurso de reposición tiene como fundamento la información entregada por el INCO, hoy AGENCIA NACIONAL DE INFRAESTRUCTURA. Dicha información fue calculada por el INCO, que a su vez son entregadas por los CONCESIONARIOS, teniendo en cuenta las categorías de los peajes correspondientes con el transporte de pasajeros

Esta información que dice el recurrente desconocer, fue presentada por él mismo al INCO, hoy AGENCIA NACIONAL DE INFRAESTRUCTURA, y sirvió de base para efectos de la liquidación de revisión realizada por la entidad administradora del Fondo de Promoción Turística. Esta información fue incorporada en el texto de la resolución atacada no como un mero formalismo, sino como el fundamento legal para proceder a la liquidación. Ahora bien, teniendo en cuenta que esta información se presenta por categorías de vehículos, se utilizaron solo los ingresos operacionales derivados del cobro de peajes por transporte de pasajeros para las categorías I y II. [...]”.

Así pues, la información con base en la cual el Ministerio liquidó la contribución a cargo de la actora era la que tenía el INCO, que, a su vez, fue suministrada por la actora. Además, la demandante no probó que los ingresos operacionales con base en los cuales se calculó el tributo incluyó los peajes por transporte de carga.

²⁸ Folios 15 a 20 c.a.

En consecuencia, los actos demandados dan plena certeza de que los ingresos sobre los que se liquidó la contribución correspondían únicamente a los operacionales por transporte de pasajeros con exclusión de los obtenidos por concepto de transporte de carga.

De otra parte, el a quo concluyó que el requerimiento de 18 de marzo de 2011 tenía el alcance de requerimiento especial y que como no fue debidamente motivado se afectó la validez de los actos demandados.

La Sala advierte que el citado requerimiento no tiene la connotación de requerimiento especial, pues fue anterior a la presentación de las declaraciones privadas, por lo cual no podía tener el alcance de ser una propuesta de modificación de estas. Además, dichas declaraciones fueron presentadas el 27 de abril de 2011, como consecuencia de dicho requerimiento y del que le dio alcance, de 11 de abril de 2011. En consecuencia, no procede estudiar si el acto de 18 de marzo de 2011 estaba suficientemente motivado o no.

Lo anterior lleva a afirmar que hubo una debida fundamentación fáctica y jurídica de los actos demandados, lo que permitió a la actora ejercer cabalmente el derecho de defensa.

Las razones que anteceden implicarían que debe revocarse la sentencia apelada para estudiar los restantes cargos de la demanda. Como al analizar dichos cargos, se encuentra probada la violación del debido proceso por falta del acto previo a la liquidación oficial de revisión, la Sala confirma la sentencia apelada, por las razones que expone a continuación y se releva del análisis de los restantes cargos de la demanda y del recurso.

Violación del debido proceso por falta del acto previo a la liquidación oficial de revisión

En esencia, la demandante señala que el demandado le violó el debido proceso porque modificó las declaraciones privadas, correspondientes a los trimestres 1 a 4 de los años 2007 a 2010 y presentadas el 27 de abril de 2011, sin que previamente hubiera proferido requerimiento especial o acto similar en el que propusiera modificar tales declaraciones. Por ello, el Ministerio liquidó directamente la contribución sin tener en cuenta las declaraciones presentadas por la actora.

La Sala ha sostenido que el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello, por lo que el desconocimiento de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental²⁹.

En lo que respecta al derecho de defensa y de contradicción, precisó que este eje se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones.³⁰

En concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional ha dicho que una de las principales garantías del debido proceso es el derecho a la defensa, entendido este como la oportunidad reconocida a toda persona, en cualquier proceso judicial o actuación administrativa, “de ser oíd[a], de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de

²⁹ Sentencias de 18 de julio de 2011, exp. 16191 y de 4 de febrero de 2016, exp. 20899, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁰ *Ibidem*

solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga³¹.

Asimismo, la Corte ha dicho que el ejercicio del derecho de defensa busca impedir la arbitrariedad de la Administración y evitar la condena injusta, mediante la búsqueda de la verdad, con la activa participación o representación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado³².

El artículo 29 de la Constitución Política dispone que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

De manera coherente, el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, vigente para cuando se expidieron los actos demandados, prevé que antes de adoptar la decisión que pueda afectar a particulares, la Administración debe darles la oportunidad de expresar sus opiniones³³.

La citada norma es una garantía para los administrados pues asegura que estos puedan intervenir en el trámite de actuaciones administrativas para ejercer el derecho de defensa y contradicción frente a decisiones que les puedan afectar. En caso contrario, se configuraría una vulneración al debido proceso del Administrado.

Con fundamento en el artículo 35 del C.C.A., la Sala ha precisado que no es procedente que la Administración liquide los tributos sin otorgar previamente al contribuyente la oportunidad de ejercer el derecho de defensa y de discutir su condición de sujeto pasivo del tributo, pues para garantizar dicho derecho no es suficiente otorgar los recursos en vía gubernativa³⁴.

De manera coherente con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, y en lo que interesa a este asunto, el procedimiento para liquidar la contribución para la promoción del turismo es el siguiente:

Conforme con los artículos 2 de la Ley 1101 de 2006 y 5 del Decreto 1036 de 2007 la contribución se debe liquidar y pagar trimestralmente.

El artículo 6 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, así:

“Artículo 6. Liquidación privada de la Contribución. Los sujetos pasivos están obligados a presentar y pagar trimestralmente la liquidación privada de la Contribución en el formato que para tal fin disponga el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y en la cuenta que señale la entidad recaudadora. La liquidación privada deberá contener al menos la siguiente información:

- a. Nombre o razón social y número de identificación tributaria -NIT- del sujeto pasivo.
- b. Número del Registro Nacional de Turismo, cuando se trate de un prestador de servicios turísticos.
- c. Dirección y teléfono.
- d. Período liquidado y pagado.
- e. Ingresos operacionales del período o base gravable.
- f. Liquidación privada de la Contribución.
- g. Firma del declarante. Cuando se trate de personas jurídicas deberá firmar el representante legal.

³¹ Sentencias C-025/09 y C-617/96.

³² Ibídem

³³ C.C.A, ARTÍCULO 35. ADOPCIÓN DE DECISIONES. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares.

³⁴ Ver entre otras, las sentencias de 12 de noviembre de 2015, exp. 20633, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de del 4 de mayo de 2015, exp. 20615 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 10 de febrero de 2016, exp. 20712, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

- h. Firma del revisor fiscal cuando exista obligación legal. En los demás casos bastará la firma del contador.
- i. Valor pagado, el cual debe coincidir con el valor de la liquidación privada, más los intereses de mora cuando sea el caso.

Parágrafo. Cuando una persona natural o jurídica o sociedad de hecho posea varios establecimientos de comercio obligados a pagar la contribución, presentará una sola liquidación en la cual consolide las contribuciones de todos los establecimientos de su propiedad e indicará el número de establecimientos que comprende dicha liquidación. De todas maneras en su contabilidad deberá registrar separadamente los ingresos por cada establecimiento o sucursal y conservará los soportes respectivos. La entidad recaudadora podrá efectuar verificaciones sobre estos registros y sobre cada establecimiento o sucursal indistintamente. El pago deberá realizarse en el domicilio de la principal”.

El artículo 7 del Decreto 1036 de 2007 dispone que la liquidación privada correspondiente a 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 del mismo decreto establece que vencido el término para liquidar y pagar la contribución la entidad recaudadora³⁵ debe requerir a aquellos que no la hayan liquidado y pagado. Y el artículo 8 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 del Decreto 1036 de 2007 dispone también que la entidad recaudadora puede 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 monto³⁶.

Así pues, para la modificación de las declaraciones privadas de la contribución parafiscal para la promoción del turismo es necesario que, antes de expedir el acto que las modifica, la Administración requiera al sujeto pasivo para que las corrija, esto es, expida un acto previo en el que le indique las razones por las cuales debe corregir sus declaraciones. Lo anterior, garantiza al sujeto pasivo el derecho a ser escuchado por la Administración antes de que esta decida modificarle sus declaraciones, como lo prevé el artículo 35 del C.C.A. Si no se expide ese acto previo, se vulnera al administrado el derecho de defensa.

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos:

El 18 de marzo de 2011, el Fondo de Promoción Turística Colombia requirió a la Concesión Autopista Bogotá Girardot S.A para que pagara \$770.328.864 más los intereses de mora por concepto de la contribución para la promoción del turismo, correspondiente a los cuatro trimestres de los años 2007 a 2010³⁷. Este requerimiento se formuló con fundamento en el artículo 9 del Decreto 1036 de 2007, pues la actora no había declarado y pagado la contribución.

El 11 de abril de 2011, el Fondo dio alcance al requerimiento anterior en el sentido de indicar a la actora que como no había cumplido sus obligaciones, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo iniciaría el proceso de cobro.

³⁵ Que para la época de los hechos era el Fondo de Promoción Turística Colombia, administrado por el Consorcio Alianza Turística.

³⁶ 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.

³⁷ Folios 1 a 6 c.a.

Como resultado de los requerimientos anteriores, el 27 de abril de 2011, la actora presentó las declaraciones de la contribución por 4 trimestres de los años 2007 a 2010. En cada declaración determinó un total a pagar de \$1.000³⁸.

Por Resolución 5083 de 19 de diciembre de 2011, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo revisó las declaraciones por los periodos en discusión y determinó en \$847.695.369 la contribución más los intereses de mora. Y por Resolución 6080 de 20 de diciembre de 2012, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por la actora, modificó el acto definitivo³⁹.

Lo anterior pone en evidencia que el demandado modificó las declaraciones privadas de la actora sin haber expedido un acto previo, en el que debía exponer las razones por las cuales debían corregirse tales declaraciones y respecto del cual la demandante tenía la oportunidad de controvertir. Por lo tanto, se violó a la demandante el debido proceso.

Por lo expuesto, se confirma la sentencia apelada y se precisa que la consecuencia de la nulidad de los actos demandados es la firmeza de las declaraciones privadas, como lo dispuso el a quo, pues tal firmeza es el restablecimiento automático que corresponde. Por lo demás, contrario a lo que sostiene el demandado, la actora sí pidió que se declarara la firmeza de las declaraciones privadas.

Condena en costas

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA dispone lo siguiente:

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. (Se destaca)

Por su parte, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso fija las reglas para la determinación de las costas, en los siguientes términos:

«1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.
3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.
4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.
5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.
6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

³⁸ Folios 50 a 66 c.a.

³⁹ Folios 15 a 20 c.a.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción».

Así, el artículo 365 del Código General del Proceso establece, entre otras reglas, que “se condenará en costas a la parte vencida en el proceso o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación,” (numeral 1). Sin embargo, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8 que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.⁴⁰

En esas condiciones, se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en ninguna de las dos instancias.

En consecuencia, por las razones expuestas se confirma la decisión de negar las costas en primera instancia y no se condena en costas en esta instancia.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

No se condena en costas en esta instancia.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

⁴⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.