



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diecisiete (17) de junio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 47001-23-33-000-2012-00023-02 (23352)
Demandante: Drummond Ltd.
Demandado: Departamento del Magdalena

Temas: Contribución de valorización. Determinación del beneficio por la realización de obras públicas. Prohibición de gravar objetos o industrias gravadas por ley.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, Sala de Oralidad que negó pretensiones sin condenar en costas (ff. 476 a 486).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Resolución nro. 683 de 2010, expedida por el gobernador del Magdalena, a través de sus artículos 2.º, 3.º y 4.º, determinó la zona de influencia de las obras del proyecto «*Plan Vial del Norte*» y distribuyó, entre los propietarios y poseedores de los predios allí ubicados, el valor de la contribución de valorización generada por el desarrollo de la obra pública en mención (ff. 85 a 91 cp1).

Posteriormente, mediante Documento de Cobro nro. 184184, del 15 de marzo de 2012, la Administración indicó el valor de la contribución de valorización a cargo de la demandante, quien posteriormente, mediante escrito dirigido a aquella, alegó que no era contribuyente del tributo (ff. 36 a 45 cp1). Finalmente, a través del Oficio del 04 de junio de 2012, la autoridad respondió el anterior escrito y estimó que la demandante sí estaba obligada al pago de la contribución de valoración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (f. 3 cp1):



1.1. Que se declare la nulidad de los artículos segundo, tercero y cuarto de la Resolución No. 683 del 9 de julio de 2010, por medio de la cual, se distribuye y asigna la contribución por valorización del proyecto Plan Vial de Norte, expedida por el Señor Gobernador del Departamento del Magdalena, en tanto en ellos no se excluyó a Drummond Ltd. de la zona de influencia y de la distribución de la contribución por valorización.

1.2 Que se declare la nulidad del documento de cobro No. 184104, del 15 de marzo de 2012 (fecha de impresión), por el cual, se cobra a Drummond Ltd. esa contribución.

1.3 Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada declarando que: (i) no es sujeto pasivo de la contribución por valorización; (ii) no está obligada al pago de las sumas determinadas oficialmente por el departamento del Magdalena y (iii) ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de la sucursal.

1.4 Que se declare que no son de cargo de mi representada, las costas en que haya incurrido la DIAN (sic) con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 95.9 y 338 de la Constitución; 18 de la Ley 9.^a de 1991; 27 de la Ley 141 de 1994; 66 de la Ley 383 de 1997; 231 de la Ley 685 de 2001; 59 de la Ley 788 de 2002; 1.^o de la Ley 1386 de 2010; 563 y 565 del ET (Estatuto Tributario); 71.5 del Decreto 1222 de 1986; 36 del Decreto 1394 de 1970; 1.^o del Decreto 1604 de 1966; y 77 y 87 de la Ordenanza nro. 12 de 1997 del Departamento del Magdalena.

El concepto de violación se resume así (ff. 9 a 25 cp1):

Manifestó que los actos demandados son nulos, por cuanto los artículos 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 del Código de Minas (Ley 685 de 2001) impiden al departamento establecer tributos que graven la realización de actividades mineras —como las llevadas a cabo por la compañía—, al tiempo que el artículo 18 de la Ley 9.^a de 1991 prohíbe expresamente a las entidades territoriales establecer gravámenes «sobre la exportación o sobre el tránsito de productos destinados a ella».

Afirmó que los inmuebles sobre los que se pretende el pago de la contribución no obtienen un beneficio por la realización del proyecto denominado Plan Vial del Norte, por cuanto esos bienes, al estar destinados al desarrollo de una operación minera y ser objeto de una cláusula de reversión en favor de la Nación, no son susceptibles de ser valorados patrimonialmente, conforme a la interpretación de la Superintendencia de Sociedades contenida en el Oficio nro. 340-058388, del 15 de septiembre de 2003; y, adicionalmente, porque el transporte y acopio del carbón explotado no se realiza a través de las vías que integran el proyecto vial a financiar, sino por el corredor férreo que la Nación dispuso.

Argumentó que la actividad de exploración y explotación de recursos naturales no renovables se encuentra gravada mediante el pago de las regalías, de modo que, según interpretó, los actos demandados desconocieron la prohibición de que trata el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986.

Sostuvo que los actos acusados desconocen la prohibición de que trata el artículo 1.^o de la Ley 1386 de 2010, en la medida en que el departamento delegó el recaudo de la contribución a una sociedad comercial.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 125 a 142 cp1), para lo cual:



Alegó la excepción previa de inepta demanda, bajo la consideración de que el Documento de Cobro nro. 184184, del 15 de marzo de 2012, no es un acto administrativo definitivo sino un acto de ejecución, motivo por el cual, su legalidad no es susceptible de ser discutida en sede judicial. También la de caducidad, por cuanto transcurrieron dos años desde el momento de notificación de la Resolución nro. 863 de 2010, hasta la fecha de interposición de la demanda.

Señaló que la contribución de valorización no tiene por hecho imponible el desarrollo de actividades mineras o de exportación, como tampoco el transporte de bienes o servicios con destino a ser exportados; por el contrario pretende gravar el incremento patrimonial que experimenta un bien inmueble como consecuencia de la construcción de una obra de carácter público. Adicionalmente, manifestó que los inmuebles de propiedad de la demandante sí resultan beneficiados por la obra, por cuanto las vías y carreteras objeto de construcción generarán facilidades a aquella.

Audiencia inicial

Mediante Auto del 22 de abril de 2013, el *a quo* accedió a la excepción previa de inepta demanda, en tanto el Documento de Cobro nro. 184184, del 15 de marzo de 2012, no es un acto administrativo de carácter definitivo y, por ende, no puede ser objeto de control judicial. Negó la excepción de caducidad del medio de control, pues estimó que la demandante se notificó de la Resolución nro. 683 de 2010 el día 12 de abril de 2012, mediante el mecanismo de conducta concluyente, pues en esa fecha recibió y tuvo conocimiento del documento de cobro antes mencionado; por lo cual, concluyó que la demanda fue presentada oportunamente el 13 de agosto de 2012, conforme al artículo 164, letra d. del ordinal 2.º, del CPACA (ff. 205 a 208 cp1).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (ff. 476 a 488 cp3) por las siguientes razones:

Indicó que el acto administrativo demandado no desconoce las prohibiciones de que tratan los artículos 71.5 del Decreto 1222 de 1986, 18 de la Ley 9.ª de 1991, 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 de la Ley 685 de 2011, toda vez que la contribución de valorización no somete a imposición el desarrollo de actividades de explotación y comercialización de recursos naturales no renovables, sino la existencia de un incremento en el valor de los bienes del contribuyente, como consecuencia de la construcción de una obra pública.

Estimó que los inmuebles de propiedad de la demandante sí resultan beneficiados por la construcción de las vías que hacen parte del proyecto a financiar mediante el cobro del tributo, atendiendo a que se encuentran ubicados dentro de la zona de influencia del proyecto, además de que empleados y vehículos de la compañía podrán transitar por dicho corredor vial. Señaló que no existe material probatorio que permita determinar si los inmuebles gravados con la contribución están destinados a la realización de actividades de exploración y explotación minera y, por consiguiente, si serán objeto de la reversión pactada en los contratos de exploración y explotación carbonífera suscritos con la Nación y, que, en todo caso, mientras no se materialice el compromiso contractual en comento, tales predios están sujetos a los impuestos y contribuciones que prevea la ley.

No se pronunció sobre el cargo relativo al desconocimiento de la prohibición contenida en el artículo 1.º de la Ley 1386 de 2010, según la cual, el departamento no puede asignar el recaudo y administración de la contribución a un particular.



Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia (ff. 499 a 503 cp3), con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que la construcción del proyecto Vial del Norte no le reporta ningún beneficio porque, según afirma, el Oficio nro. 340-058388, del 15 de septiembre de 2003, expedido por la Superintendencia de Sociedades, plantea que los activos relacionados con la realización de actividades de exploración y explotación de carbón, sobre los que se hayan pactado cláusulas de reversión en favor de la Nación, no son susceptibles de ser valorados contablemente como propiedad, planta y equipo en los términos del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993. Agregó que en el expediente sí obra prueba de que los inmuebles sobre los que se decretó el tributo están vinculados a la operación minera que adelanta la compañía y deberán revertirse a la Nación.

Alegó que el tribunal «*ignoró*» el cargo de nulidad de la demanda relacionado con la vulneración al artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986. Reiteró que a la luz de ese precepto, según afirma, las entidades territoriales no pueden gravar las actividades de exploración y explotación minera, habida cuenta de que previamente están sujetas al pago de regalías.

Alegatos de conclusión

La actora reiteró los argumentos puestos de manifiesto en el escrito de apelación (ff. 538 a 540), en tanto que, el demandado replicó las consideraciones expuestas en el escrito de contestación demanda y en la sentencia de primera instancia (ff. 528 a 537). El ministerio público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones y se abstuvo de condenar en costas. Así, le corresponde a la Sala determinar: (i) si la demandante realizó el hecho generador de la contribución de valorización, habida cuenta de que, según manifiesta, los bienes inmuebles de su propiedad no se benefician de la construcción de la obra pública y; (ii) si dada la actividad de exploración y explotación minera que realiza y genera el pago de regalías, el cobro de la contribución de valorización infringe el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986.

2- Sobre la primera cuestión, la apelante sostiene que el valor de los bienes sobre los que se decretó el cobro de la contribución no aumentará a propósito de la construcción del proyecto Plan Vial del Norte, en la medida en que, según sostiene, el Oficio nro. 340-058388, del 15 de septiembre de 2003, expedido por la Superintendencia de Sociedades, manifiesta que los activos destinados a la realización de actividades de exploración y explotación de carbón, sobre los que se han pactado cláusulas de reversión en favor de la Nación, no son objeto de los avalúos previstos en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 y, por ende, no son susceptibles de ser valorados contablemente. Por el contrario, el demandado y el *a quo* consideran que los inmuebles de propiedad de la demandante sí resultan beneficiados por la construcción de las vías que hacen parte del proyecto a financiar mediante el cobro del tributo en mención, atendiendo a que se encuentran



ubicados dentro de la zona de influencia de tal proyecto.

Así las cosas, corresponde a la Sala determinar si, dado el alegado impedimento que tiene la demandante para valorar contablemente los inmuebles que están asociados a la contribución de valorización, se desvirtúa el beneficio que en principio genera la obra pública sobre ellos.

2.1- De conformidad con el criterio que ha fijado esta Judicatura, la contribución de valorización es un tributo que tiene por objeto retribuir o financiar los costos en los que incurre la Administración al construir o realizar una obra de carácter pública, exigible únicamente a aquellos contribuyentes cuyos bienes inmuebles se ven beneficiados por el ejercicio de dicha actividad administrativa¹; planteamiento que es concordante con los pronunciamientos de la Corte Constitucional en los que se ha destacado que el beneficio antes mencionado está asociado a un incremento del valor de la propiedad inmobiliaria, hecho que explica la imposición del tributo².

En el caso concreto, por medio de la Ordenanza nro. 12 de 1997, el departamento del Magdalena fijó las reglas de determinación y cobro de la contribución de valorización cuyo recaudo financiaría el valor de realización de las obras comprendidas en el proyecto Plan Vial del Norte. Así, a efectos de determinar quiénes de los propietarios y poseedores de los predios ubicados de manera contigua a las carreteras objeto de construcción serían los sujetos pasivos del tributo, señaló en el artículo 44 *ibidem* que la zona de influencia del proyecto estaría constituida «por la extensión territorial hasta cuyos límites se extiende el beneficio económico causado por la ejecución de una obra». Dicho beneficio económico está definido en los términos del artículo 51 *ejusdem* como el «mayor valor que adquiere un determinado inmueble, en virtud de la ejecución de la obra pública», cuya determinación se efectúa, según los artículos 52 y 54 *ibidem*, mediante los siguientes métodos: (i) el del doble avalúo; (ii) por analogía; (iii) método de los frentes; (iv) método simple de área; (v) de los frentes y de las áreas y; (v) el de la zona de beneficio.

A partir de las normas puestas de manifiesto, por medio del artículo 2.º de la Resolución nro. 683 de 2010, el gobernador del departamento definió la zona de influencia de las obras a realizar en el marco del Plan Vial del Norte, área geográfica de 39.894 hectáreas extendidas a lo largo de la jurisdicción territorial de los Municipios de Santa Marta y Ciénega. Y, según lo señaló la Resolución nro. 347 de 2006 —mediante la cual se ordenó la ejecución y cobro de la contribución aquí debatida—, el estudio de prefactibilidad que acompañó el proceso de determinación del tributo dispuso que todos los propietarios y poseedores de los predios ubicados dentro de los límites de la zona en comentario resultaron beneficiados por la realización de las obras respectivas, en la medida en que, incrementó el valor de estos.

2.2- Para juzgar la ausencia del beneficio que alega la apelante, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) Las partes no discuten que los bienes inmuebles de la demandante, que dan lugar al pago del tributo debatido, están ubicados en la zona de influencia del proyecto Plan Vial del Norte.

¹ Entre otras, en las sentencias del 14 de junio de 2018 (exp. 21654, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 12 de septiembre de ese mismo año (exp. 22219, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

² Sentencias C-903 de 2011 (MP: Luis Ernesto Vargas), C-525 de 2003 (MP: Manuel José Cepeda) y C-155 de 2003 (MP: Eduardo Montealegre Lynett), que reiteran el criterio jurisprudencial fijado en las sentencias C-495 de 1998 (MP: Antonio Barrera Carbonell) y C-144 de 1993 (MP: Eduardo Cifuentes Muñoz).



(ii) A efectos de controvertir la sujeción pasiva del tributo, la demandante afirma que el valor de los bienes sobre los que se decretó la contribución no aumentará por la construcción de las obras del Plan Vial del Norte, toda vez que se trata de bienes inmuebles destinados a la explotación y exploración de carbón, sobre los que se pactó una cláusula de reversión en favor de la Nación, que en los términos de la tesis contenida en el Oficio nro. 340-058388, del 15 de septiembre de 2003, de la Superintendencia de Sociedades, no son susceptibles de valorización patrimonial.

Concretamente, en la interpretación oficial mencionada y cuya expedición fue solicitada por la demandante, la Superintendencia de Sociedades afirmó que *«solamente, a aquellas propiedades, planta y equipo que no estén vinculadas a los contratos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables, que no deban ser objeto de reversión en favor de la Nación, se les deben efectuar los avalúos técnicos en los términos del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993»* (f. 81 cp1). Sin embargo, aclara que, *«si en criterio de la administración de la compañía se justifica su elaboración, pueden hacerlo, revelando en notas a los estados financieros tal hecho»* (f. 84 cp1).

(iii) Para justificar que la construcción de las obras del proyecto Plan Vial del Norte no le benefician, la demandante aportó certificación expedida por Ferrocarriles del Norte de Colombia S. A., según la cual, *«Drummond Ltd. utiliza el corredor férreo del norte del país (...), de manera permanente e ininterrumpida, para el transporte del carbón»*. (f. 306 cp3).

2.3- Según el anterior recuento, es aceptado y no discutido por las partes que el tributo determinado a cargo de la demandante está asociado a inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia del proyecto Plan Vial del Norte. En contraste, la controversia recae sobre las razones que alega el demandante para sostener que la obra pública no representa un beneficio para los inmuebles de su propiedad, con base en lo cual alega que no es sujeto pasivo del tributo en mención.

Al respecto, la Sala destaca que por mandato del artículo 44 de la Ordenanza nro. 12 de 1997, del Departamento del Magdalena, todos los sujetos que ejercen la titularidad de un derecho real sobre los bienes inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia de una obra pública, que se pretende financiar mediante el recaudo de una contribución de valorización, están obligadas al pago de esta, siempre que, perciban un beneficio por la construcción de las obras respectivas. En ese sentido, la ordenanza de la referencia dispuso en el artículo 51, que el beneficio al que hace referencia el artículo 44 *ejusdem*, se materializa en el mayor valor que adquiere un determinado bien inmueble y que es calculado bajo la aplicación de los métodos previstos los artículos 52 y 54 *ibidem*.

Sobre ese particular, la Sala advierte que los argumentos expuestos por la actora y apelante única no están dirigidos a desvirtuar o controvertir la existencia del beneficio respecto de los inmuebles de su propiedad, a partir de la aplicación de los métodos de cálculo del beneficio preceptuados por la norma general en referencia. Por el contrario, se trata de argumentos que se limitan a invocar la tesis contenida en el Oficio nro. 340-81101, del 24 de diciembre de 1998, expedido por la Superintendencia de Sociedades, interpretación que aborda una cuestión totalmente distinta a la aquí debatida, esto es, si respecto de los activos vinculados a los contratos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables, sobre los que se pactó una cláusula de reversión en favor de la Nación, se deben efectuar los avalúos técnicos en los términos del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993. Adicionalmente, la Sala desestima el argumento de la demandante según el cual, por el hecho de no transportar el carbón explotado mediante las vías que conforman el proyecto Plan Vial del Norte, esta no realiza el hecho generador



del tributo; lo anterior, por cuanto la manera en que la actora ejerce el *ius utendi* sobre sus bienes inmuebles no ofrece evidencia sobre la inexistencia del beneficio en los términos antes indicados, ni desvirtúa la realización del hecho generador de la contribución de valorización. En definitiva, los anteriores alegatos de la apelante única no están dirigidos a controvertir la existencia del presunto o potencial beneficio, que respecto de los inmuebles de su propiedad representó la construcción de las vías del Plan Vial del Norte, a la luz de los métodos de cálculo del beneficio definidos por el sujeto activo del tributo mediante la ordenanza en mención.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, corresponde juzgar a la Sala, el cargo de la apelante que plantea que la actividad de exploración y explotación de recursos naturales no renovables se encuentra gravada mediante el cobro de regalías, motivo por el que los actos demandados desconocieron la prohibición de que trata el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986, según la cual, les está proscrito a las Asambleas Departamentales establecer tributos sobre objetos o industrias gravadas por mandato legal. En el otro extremo, el demandado sostiene, y el *a quo* avaló, que la contribución de valorización no somete a imposición el desarrollo de actividades de explotación y comercialización de recursos naturales no renovables, sino la existencia de un incremento en el valor de los bienes del contribuyente, como consecuencia de la construcción de una obra de carácter público, con lo cual, no se vulnera la prohibición impuesta por el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986.

En estos términos, se debe establecer si la sujeción pasiva de la demandante a la contribución de valorización infringe el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986, bajo la premisa de que su actividad económica genera el pago de regalías por la explotación de recursos naturales no renovables.

3.1- Respecto del alcance de la prohibición prevista en el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986, la posición mayoritaria de esta Sección ha reiterado que, cuando la norma prohíbe imponer tributos sobre objetos o industrias gravados por la ley, se refiere a la imposibilidad de establecer como hecho generador de un gravamen departamental, el mismo hecho imponible que ya ha sido previsto por una disposición legal anterior.³ Por su parte, sobre la posibilidad de que una misma actividad genere el pago de tributos y al tiempo regalías, el criterio jurisprudencial vigente de esta Sección sigue los lineamientos de la interpretación que sobre el asunto fijó la Corte Constitucional, según la cual, «*regalías y tributos bien pueden coexistir en este campo, toda vez que la Constitución no impone la incompatibilidad a que aluden esas decisiones*» (sentencia C-669 de 2002). De modo que, «... b) el cobro de regalías es constitucionalmente compatible con el cobro de impuestos a la explotación de recursos no renovables y; c) corresponde al legislador establecer si al tiempo con el cobro de regalías, establece impuestos a la explotación de recursos no renovables» (sentencia C-1071 de 2003).⁴

A partir de las anteriores consideraciones, juzga la Sala que el artículo 71.5 del Decreto 1222 de 1986 no resulta aplicable al caso que se enjuicia, dado que las regalías que alega la apelante no constituyen una categoría tributaria; adicionalmente, a la luz de las normas constitucionales vigentes, no existe incompatibilidad entre el pago de las regalías

³ Sentencias del 04 de junio de 2009, exp. 16085, CP: Héctor J. Romero Díaz; del 18 de marzo de 2010, exp. 17420, CP: William Giraldo Giraldo; del 27 de marzo de 2014, exp. 20211, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 23 de agosto de 2018, exp. 21189, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Tesis reiterada, entre otras, en las sentencias de esta Sección del 17 de septiembre y del 03 de diciembre de 2020; y del 06 de mayo de 2021, exps. 24004, 23936 y 24251, CP: Julio Roberto Piza.



y los tributos. Todo ello, además, sin perjuicio de que la contribución debatida no tiene como hecho generador la realización de actividades de explotación de recursos naturales no renovables. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

4- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en ambas instancias, porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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 apelada.
2. **Reconocer** personería jurídica a Rodrigo Alfredo Mariño Montoya como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 518 cp3).
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ