



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., primero (1°) de julio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2017-00011-00 (22964)
Demandante: LILIANA LEAL LUGO
Demandado: DIAN
Temas: Nulidad del Oficio 1548 de 2016. IVA. Exclusión. Servicio público terrestre automotor especial.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la nulidad del Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016¹, expedido por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según el cual:

“(…) “el transporte público terrestre automotor especial” se encuentra gravado con el Impuesto sobre las ventas a la tarifa general, siendo diferente al transporte público de pasajeros en el cual prevalece la libertad de acceso en igualdad de condiciones del público en general, siendo el precio público el autorizado por el Estado, y el cual corresponde al servicio previsto por el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario.”

DEMANDA

Liliana Leal Lugo demandó la nulidad del Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016, en cuanto concluyó que el “transporte terrestre automotor especial de pasajeros” se encontraba gravado con impuesto sobre las ventas a la tarifa general, en contravía de las normas legales y reglamentarias en las que debía fundarse y configurando un vicio de falsa motivación.

Estimó como normas violadas los artículos 4 y 84 de la Constitución Política; 476 [2] del ET; 3 [6] y 6 de la Ley 105 de 1993; 5, 29 y 30 de la Ley 336 de 1996; así como los Decretos 174 de 2001 y 348 de 2015, y la Resolución 9900 de 2002². Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

Señaló que el acto demandado impone obligaciones imposibles de cumplir a la luz de la ley y de la realidad de las empresas de transporte de pasajeros con modalidad de “transporte especial”, y que la exención del impuesto sobre las ventas prevista en el artículo 476 del ET para el servicio de transporte público, opera para todo el transporte terrestre automotor, incluida dicha modalidad.

¹ Fls. 25 a 26 c. 1

² Fl. 7 c. 1



En su criterio, salvar el servicio especial de la exclusión de IVA mencionada desconoce el carácter público del mismo, reiterado por el Decreto 348 de 2015, independientemente de la derogatoria del Decreto 174 de 2001. El citado Decreto 348 facultó a las partes de la prestación del servicio especial, para determinar libremente su tarifa, y ordenó reportarla al Ministerio de Transporte y a la Superintendencia de ese ramo, sin quitarle carácter público. Precisó que la fijación de la tarifa por parte de un órgano estatal o por acuerdo entre las partes no determina el carácter público o privado de un servicio.

Señaló que esa tarifa no es un precio público regulado por el Estado, que tan solo se encarga de regular el servicio público de transporte, garantizando la primacía del interés general sobre el particular, la prestación óptima, eficiente, continua, ininterrumpida y segura del servicio y la protección de sus usuarios, de acuerdo con los derechos y obligaciones previstos en el reglamento del servicio público terrestre automotor, que acepta la contratación del servicio con empresas de transporte público legalmente habilitadas, cuando la operación no utiliza equipos propios, sin que por ello la modalidad de transporte especial pueda considerarse como de transporte privado.

Puntualizó que el oficio acusado adolece de falsa motivación, porque la modalidad de transporte especial no tiene carácter privado, sino que reúne todas las características de servicio público esencial regido por las normas de transporte público y sujeto a la intervención estatal para constatar el cumplimiento de las condiciones reglamentarias de su prestación, a través de la habilitación otorgada al prestador.

Dijo que el carácter esencial del transporte público permite el ejercicio de la libertad de locomoción y facilita el ejercicio de actividades de diversa índole, y que el servicio privado se caracteriza por el transporte de personas u objetos en vehículos de su propiedad o contratados con un tercero, con el único objeto de satisfacer las necesidades de quien lo usa.

Sostuvo que los costos de operación de las empresas de transporte especial se han encarecido, porque, en el entendido de ser destinatarias de la exclusión de dicho impuesto, no han cobrado el IVA a los usuarios. A través de radicado MT 20164000316041 del 15 de julio de 2016, la directora de Transporte y Tránsito del Ministerio de Transporte manifestó al subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN que la contratación de servicios de transporte siempre corresponde a un servicio público.

Agregó que los conceptos emitidos por las entidades públicas deben aplicar los principios de objetividad y proporcionalidad, incorporando todos los elementos fácticos, jurídicos, técnicos o económicos relevantes para la decisión, y manteniendo el equilibrio entre la decisión adoptada y sus propósitos.

En acápite aparte, la demandante solicitó la suspensión provisional del acto demandado³, medida negada por Auto del 8 de marzo de 2018⁴.

³ Fl. 22 c. 1

⁴ Fls. 100 a 105 c. 2



OPOSICIÓN

La **DIAN**⁵ se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Adujo que la actora realizó apreciaciones subjetivas y confusas que la llevaron a interpretar incorrectamente el concepto acusado y las normas constitucionales que estimó violadas.

Previa alusión a los principios del sistema tributario, aclaró que, con base en las leyes 105 de 1993 y 336 de 1996 y en sus decretos reglamentarios, el oficio acusado resolvió una pregunta concreta sobre el servicio público especial de transporte de pasajeros prestado a una empresa de consultoría, concluyendo que se trataba de un servicio privado, porque carecía de acceso general en igualdad de condiciones para todo el público y porque su precio lo pactaban las partes, independientemente de que lo prestara una empresa de transporte público.

Señaló que el numeral 2 del artículo 476 del ET solo excluyó de IVA al transporte público, lo cual implica que el transporte privado se encuentra gravado con dicho tributo, a la tarifa general, pues la regla es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones legalmente establecidas.

Con base en las características del transporte público y privado enunciadas por la Corte Constitucional al declarar exequible algunos apartes del inciso segundo del artículo 5 de la Ley 336 de 1996, indicó que el Oficio 16676 del 27 de junio de 2016 dio alcance a la doctrina del acto demandado, en el sentido de advertir que el servicio público de transporte terrestre automotor especial que cumpliera las condiciones y características legales y reglamentarias, se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas; precisando que la prestación de servicios de transporte privado se sujeta a dicho tributo por diferir del servicio público de transporte terrestre automotor especial en las diferentes modalidades.

AUDIENCIA INICIAL

El 23 de enero de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁶. En dicha diligencia se advirtió la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público ejercido y la inexistencia de irregularidades y de excepciones previas o medidas cautelares que debieran resolverse.

Asimismo y en el marco del medio de control adecuado, el litigio se fijó respecto del estudio de legalidad del oficio demandado; y, concretamente, en determinar: *i*) si violó las normas en que debía fundarse, al concluir que el transporte público terrestre automotor especial se encuentra gravado con impuesto a las ventas a la tarifa general y, *ii*) si dicho acto incurrió en falsa motivación por interpretación errónea de las normas de transporte, de cara al tipo de transporte al que corresponde el servicio público de transporte de pasajeros en la modalidad especial.

⁵ Fls. 46 a 51, c. 1

⁶ Fls. 99 a 102, c. 1



Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada**⁷ reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público**⁸ solicitó que se anulara el concepto demandado, porque el transporte público especial no se encuentra gravado con IVA, dado que, en su entender, el artículo 3 de la Ley 105 de 1993 lo incluía entre las modalidades de servicio público de transporte.

Dijo que en el transporte público predomina el interés general sobre el particular, y que el servicio especial se presta a un grupo específico de personas con características comunes y homogéneas en su origen y destino y que requieren un servicio expreso. Sostuvo que dicha prestación a un grupo determinado de personas no afecta el carácter público del servicio especial, y que el acuerdo interpartes sobre fijación de precios tampoco varía esa naturaleza pública, porque ni la ley ni el reglamento le dieron tal alcance.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad del Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016, en cuanto concluyó que el “*transporte público terrestre automotor especial*” se encontraba gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

De acuerdo con los cargos de nulidad, corresponde a la Sala establecer si dicha conclusión viola las normas legales y reglamentarias que la fundamentan y adolece de falsa motivación, de cara a la naturaleza del servicio de transporte terrestre automotor especial y al ámbito de aplicación de la exclusión de IVA prevista en el numeral 2 del artículo 476 del ET.

Para la demandante, el transporte especial se encuentra cobijado por dicha exclusión, dado el carácter público que le reconoce la normativa vigente, está sujeto a la regulación del transporte público y no puede convertirse en privado por el solo hecho de que las partes fijen las tarifas de la prestación, máxime cuando reúne las características del servicio público esencial.

La demandada, por su parte, aduce que el oficio acusado se ajusta a los términos de la pregunta que resolvió respecto de un servicio especial que carecía de acceso general en igualdad de condiciones para todo el público y cuyo precio era pactado por las partes; precisando que ese servicio se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas siempre que cumpla las condiciones y características legales y reglamentarias exigibles.

⁷ Fls. 118 a 121, c. 1

⁸ Fls. 105 a 107, c. 1



En orden a resolver el problema jurídico planteado, se observa:

El numeral 2 del artículo 476 del ET vigente al momento de expedirse el acto acusado⁹, incluyó al servicio de transporte entre aquellos excluidos del impuesto a las ventas, cuya realización no genera el nacimiento de la relación jurídica-tributaria correspondiente a dicho gravamen. Se trata de una exclusión objetiva que opera respecto de tres supuestos diferenciales: *i)* el transporte público de personas en el territorio nacional; *ii)* el transporte público o privado de carga a nivel nacional e internacional y, *iii)* el transporte de gas e hidrocarburos.

El carácter “público” del transporte de personas funge entonces como presupuesto material de la exclusión para tal modalidad de servicio y su alcance se establece en el contexto del artículo 3 de la ley 105 de 1993¹⁰, que define al transporte público como una *industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica, dándole la expresa connotación de servicio público bajo la regulación del Estado quien, en virtud de ello, se encarga de ejercer el control y la vigilancia necesaria para la adecuada prestación del mismo, en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad, y con acceso para todos los usuarios*¹¹. Así mismo, la norma faculta a la Nación, las entidades territoriales, los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado de cualquier orden para prestar el servicio público de transporte, cuando no lo hicieren los particulares o se presentaran prácticas monopolísticas u oligopolísticas que afecten los intereses de los usuarios, sin perjuicio de que el servicio prestado por las entidades públicas se sometiera a las condiciones y regulaciones de los particulares. Junto con el servicio básico de transporte, la normativa permite el transporte de lujo, turístico y especial que no compita deslealmente con el sistema básico.

Concordantemente y en el ámbito de la actividad transportadora¹² representada en el conjunto organizado de operaciones dirigidas a trasladar personas o cosas, separada

⁹ Modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998. “**Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.** Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: (...) 2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos.”

¹⁰ “Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones.”

¹¹ La condición de servicio público fue prevista como principio del transporte público, junto con los de colaboración entre entidades (*operación fundada en criterios de coordinación, planeación, descentralización y participación entre las diferentes entidades que conforman el sistema nacional de transporte*), participación ciudadana (*colaboración de todas las personas con las autoridades en el control y vigilancia de los servicios de transporte*), rutas para el servicio público de transporte de pasajeros (*condiciones gubernamentales para el otorgamiento de rutas para cada modo de transporte, según estudios técnicos sobre demanda y la oferta, sin que el otorgamiento de permisos o contratos de concesión a operadores de transporte público a particulares genere derechos especiales diferentes a los estipulados en tales contratos o permisos*), libertad de empresa (*prestación autorizada por empresas, formas asociativas de transporte y de economía solidaria constituidas de acuerdo con requisitos legales y reglamentarios sobre condiciones técnicas u operativas para la prestación a partir de según estudios de demanda potencial y capacidad transportadora. El Estado habilita las empresas y puede disponer restricciones para evitar la competencia desleal y el abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado, para garantizar la eficiencia del sistema y el principio de seguridad*), permisos o contratos de concesión (*prestación sujeta a permisos o contrato de concesión u operación por parte de la autoridad competente, inclusive para los servicios de transportes especiales*), transporte intermodal (*favorecimiento de sana competencia entre modos de transporte y su adecuada complementación*), subsidios a determinados usuarios (*auxilio económico a favor de estudiantes, personas discapacitadas físicamente, de la tercera edad y atendidas por servicios de transporte indispensables, con tarifas fuera de su alcance económico*) y acceso al transporte (*Implica que el usuario pueda transportarse a través del medio y modo que escoja en buenas condiciones de acceso, comodidad, calidad y seguridad; que sea informado sobre los medios y modos de transporte que se le ofrecen y las formas de utilizarlos; que las autoridades competentes diseñen y ejecuten políticas para fomentar el uso de los medios de transporte, racionalizando los equipos apropiados de acuerdo con la demanda y propendiendo por el uso de medios de transporte masivo; y que en el diseño de la infraestructura de transporte y en la provisión de los servicios de transporte público de pasajeros, las autoridades competentes promuevan el establecimiento de las condiciones para el uso de los discapacitados físicos, sensoriales y psíquicos*).

¹² Etimológicamente, la palabra transporte viene del latín “trans” (al otro lado) y “portare” (llevar), describiendo la acción de llevar algo o a alguien de un lugar a otro (<https://dle.rae.es/transportar?m=form>). La Sección Cuarta de esta Corporación, en sentencia del 20 de noviembre de 2014, exp. 20048, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, señaló que “la actividad de transporte, indispensable para la vida en sociedad y para el desarrollo de las relaciones económicas, implica la movilización de personas o cosas de un lugar a otro, mediante diferentes medios, ya sea que se efectúe dentro del marco de las relaciones privadas, bajo el



o conjuntamente, de un lugar a otro, a través de uno o varios modos y según las autorizaciones expedidas por las autoridades competentes y los reglamentos del Gobierno Nacional, el Estatuto General del Transporte - Ley 336 de 1996¹³ dota a la operación de las empresas de transporte público de “carácter público esencial” determinado por **“la prelación del interés general sobre el particular, especialmente en cuanto a la garantía de la prestación del servicio y a la protección de los usuarios, conforme a los derechos y obligaciones que señale el reglamento para cada modo.”** (arts. 5 y 6 *ib.*).

En contraste, la misma normativa distinguió el servicio privado de transporte como el dirigido a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, “dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas”, y previó la contratación de empresas de transporte público legalmente habilitadas, cuando quiera que no se cuente con vehículos propios para prestarlo¹⁴.

Tales directrices fueron incorporadas al Decreto 171 de 2001 (arts. 2 a 6), por el cual se reglamentó el transporte público terrestre automotor de pasajeros por carretera, prestado bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, a través de un contrato celebrado entre la empresa y cada una de las personas que han de utilizar el vehículo de servicio público vinculado, para su traslado en una ruta legalmente autorizada.

Al examinar la constitucionalidad del último aparte del inciso segundo del artículo 5 de la Ley 336 de 1996¹⁵, la sentencia C-033 del 25 de enero de 2014, caracterizó los servicios de transporte público y privado de la siguiente manera:

Servicio Público de Transporte	Servicio Privado de Transporte
<p>i) Su objeto consiste en movilizar personas o cosas de un lugar a otro, a cambio de una contraprestación pactada normalmente en dinero;</p> <p>ii) Cumple la función de satisfacer las necesidades de transporte de la comunidad, mediante el ofrecimiento público en el contexto de la libre competencia;</p> <p>iii) El carácter de servicio público esencial implica la prevalencia del interés público sobre el interés particular, especialmente en relación con la garantía de su prestación -la cual debe ser óptima, eficiente, continua e ininterrumpida-, y la seguridad de los usuarios -que constituye prioridad esencial</p>	<p>i) La actividad de movilización de personas o cosas la realiza el particular dentro de su ámbito exclusivamente privado;</p> <p>ii) Tiene por objeto la satisfacción de necesidades propias de la actividad del particular, y por tanto, no se ofrece la prestación a la comunidad;</p> <p>iii) Puede realizarse con vehículos propios. Si el particular quiere contratar equipos, debe hacerlo con empresas de transporte público legalmente habilitadas.</p> <p>iv) No implica, en principio, la celebración de contratos de transporte, salvo cuando</p>

amparo de la libertad de locomoción (artículo 24 de la Constitución), o en ejercicio de actividades económicas dirigidas a obtener beneficios por la prestación del servicio (artículo 333 *ibídem*). 2.2.- Acorde con lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley 105 de 1993, el transporte público es una industria, sujeta a una contraprestación económica.”

¹³ El objeto de esta ley es el de unificar los principios y los criterios que servirán de fundamento para la regulación y reglamentación del **Transporte Público** Aéreo, Marítimo, Fluvial, Férreo, Masivo y Terrestre y su operación en el Territorio Nacional, de conformidad con la Ley 105 de 1993, y con las normas que la modifiquen o sustituyan.

¹⁴ **Artículo 5º.** El carácter de servicio público esencial bajo la regulación del Estado que la ley le otorga a la operación de las empresas de transporte público, implicará la prelación del interés general sobre el particular, especialmente, en cuanto a la garantía de la prestación del servicio y a la protección de los usuarios, conforme a los derechos y obligaciones que señale el Reglamento para cada Modo.

El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto. (Aparte subrayado declarado exequible por la Sentencia C-033-14)

¹⁵ “(...) Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto.”





<p>en la actividad del sector y del sistema de transporte (ley 336/96, art. 2°).</p> <p>iv) Constituye una actividad económica sujeta a un alto grado de intervención del Estado;</p> <p>v) El servicio público se presta a través de empresas organizadas para ese fin y habilitadas por el Estado.</p> <p>vi) Todas las empresas operadoras deben contar con una capacidad transportadora específica, autorizada para la prestación del servicio, ya sea con vehículos propios o de terceros, para lo cual la ley defiere al reglamento la determinación de la forma de vinculación de los equipos a las empresas (ley 336/96, art. 22);</p> <p>vii) Su prestación solo puede hacerse con equipos matriculados o registrados para dicho servicio;</p> <p>viii) Implica necesariamente la celebración de un contrato de transporte entre la empresa y el usuario.</p> <p>ix) Cuando los equipos de transporte no son de propiedad de la empresa, deben incorporarse a su parque automotor, a través de una forma contractual válida.</p>	<p>se utilizan vehículos que no son de propiedad del particular;</p> <p>v) Es una actividad sujeta a la inspección, vigilancia y control administrativo con el fin de garantizar que la movilización cumpla con las normas de seguridad, las reglas técnicas de los equipos y la protección de la ciudadanía.</p>
---	---

Las características enunciadas ponen sobre la mesa diferencias esenciales entre los servicios de transporte públicos y privados que hacen efectivo el traslado o movilización de cosas y de personas, de acuerdo con la regulación de los artículos 1000 a 1035 del Código de Comercio, asociadas al objeto, causa y destinatarios de los mismos.

Acorde con esas características, se entiende que en los primeros (*públicos*) el servicio se ejecuta a través de empresas organizadas y habilitadas para prestarlo¹⁶, a cambio de una remuneración y en el marco de un contrato de transporte entre ellas y el usuario, en el cual se garantiza que la prestación sea óptima, cómoda, eficiente, continua, accesible e ininterrumpida y que en la actividad del sector se priorice la seguridad de los usuarios principalmente relacionada con su protección, por cuenta de que en dicho sector prevalece el interés público sobre el particular¹⁷; por el contrario, en los segundos

¹⁶ Ley 336 de 1996.

Art. 9. El servicio público de Transporte dentro del país tiene un alcance nacional y se prestará por empresas, personas naturales o jurídicas, legalmente constituidas de acuerdo con las disposiciones colombianas y debidamente habilitadas por la autoridad de transporte competente.

La prestación del servicio público de Transporte Internacional, a más de las normas nacionales aplicables para el caso, se regirá de conformidad con los Tratados, Convenios, Acuerdos y prácticas, celebrados o acogidos por el país para tal efecto.

Art. 10. Para los efectos de la presente Ley se entiende por operador o empresa de transporte la persona natural o jurídica constituida como unidad de explotación económica permanente con los equipos, instalaciones y órganos de administración adecuados para efectuar el traslado de un lugar a otro de personas o cosas, o de unas y otras conjuntamente.

PARÁGRAFO. La constitución de la persona jurídica a que se refiere el presente artículo, no requerirá de autorización previa alguna por parte del Estado.

Art. 11. Las empresas interesadas en prestar el servicio público de transporte o constituidas para tal fin, deberán solicitar y obtener habilitación para operar.

La habilitación, para efectos de esta Ley, es la autorización expedida por la autoridad competente en cada Modo de transporte para la prestación del servicio público de transporte.

El Gobierno Nacional fijará las condiciones para el otorgamiento de la Habilitación, en materia de organización y capacidad económica y técnica, igualmente, señalará los requisitos que deberán acreditar los operadores, tales como estados financieros debidamente certificados, demostración de la existencia del capital suscrito y pagado, y patrimonio bruto, comprobación del origen del capital, aportado por los socios, propietarios o accionistas, propiedad, posesión o vinculación de equipos de transporte, factores de seguridad, ámbito de operación y necesidades del servicio.

¹⁷ Ley 336 de 1996

Art. 2. La seguridad, especialmente la relacionada con la protección de los usuarios, constituye prioridad esencial en la actividad del Sector y del Sistema de Transporte.



(privados) el traslado de cosas o personas opera en el propio ámbito personal de quien usa el servicio a título propio, con vehículos suyos o contratados con empresas de transporte público legalmente habilitadas.

A su turno, el Decreto 348 de 2015 reglamentó la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, retomando las nociones de transporte público del artículo 3 de la Ley 105 de 1993 y las de transporte privado y actividad transportadora de los artículos 5 y 6 de la Ley 336 de 1996, para luego definir el **servicio público de transporte terrestre automotor especial** como aquel prestado bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esa modalidad, *a un grupo específico de personas que tengan una característica común y homogénea en su origen y destino, como estudiantes, turistas, empleados, personas con discapacidad y/o movilidad reducida, pacientes no crónicos y particulares que requieren de un servicio expreso, siempre que hagan parte de un grupo determinable y de acuerdo con las condiciones y características que definidas en el mismo decreto*; advirtiendo que la contratación del servicio público de transporte terrestre automotor especial se haría mediante documento suscrito por la empresa de transporte habilitada y por la persona natural o jurídica contratante que requiriera el servicio.

Igualmente, estableció que el Ministerio de Transporte formulaba la política y fijaba los criterios para la directa, controlada o libre fijación de las tarifas en cada uno de los modos de transporte, y que las autoridades competentes, según el caso, elaboraban los estudios de costos que servían de base para la fijación de las mismas, sin perjuicio de lo estipulado en tratados, acuerdos, convenios, conferencias o prácticas internacionales sobre régimen tarifario para un modo de transporte en particular (*arts. 29 y 30 ib*) .

Tales disposiciones fueron incorporadas al Decreto 1079 de 2015¹⁸ - Único Reglamentario del Sector Transporte¹⁹, cuyo capítulo 6 previó la regulación integral del servicio público de transporte terrestre automotor especial de acuerdo con las Leyes 105 de 1993, 336 de 1996 y 300 de 1996, modificada por las Leyes 1101 de 2006 y 1558 de 2012 y las demás que las modificaran, adicionaran o sustituyeran.

Art. 3. Para los efectos pertinentes, en la regulación del transporte público las autoridades competentes exigirán y verificarán las condiciones de seguridad, comodidad y **accesibilidad** requeridas para garantizarle a los habitantes la eficiente prestación del servicio básico y de los demás niveles que se establezcan al interior de cada Modo, dándole prioridad a la utilización de medios de transporte masivo. En todo caso, el Estado regulará y vigilará la industria del transporte en los términos previstos en los artículos 333 y 334 de la Constitución Política.

¹⁸En diversas normas como los artículos 2.2.1.6.1., 2.2.1.6.2., 2.2.1.6.3. y 2.2.1.6.4. El artículo 1 del Decreto 431 de 2017 “*Por el cual se modifica y adiciona el Capítulo 6 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1079 de 2015, en relación con la prestación del Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial, y se dictan otras disposiciones*”, modificó la noción de Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial prevista en el artículo 2.2.1.6.4 del Decreto 1079 de 2015, en el sentido de disponer: “**Parágrafo 1º.** *La prestación del Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial se realizará previa la suscripción de un contrato entre la empresa de transporte habilitada para esta modalidad y la persona natural o jurídica contratante que requiera el servicio. El contrato deberá contener, como mínimo, las condiciones, obligaciones y deberes pactados por las partes, de conformidad con las formalidades previstas por el Ministerio de Transporte y lo señalado en el presente capítulo. Los contratos suscritos para la prestación del Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial deberán ser reportados a la Superintendencia de Puertos y Transporte y al Sistema de Información que para el efecto establezca el Ministerio de Transporte, con la información y en los términos que este determine.* **Parágrafo 2º.** *El transporte especial de pasajeros, en sus diferentes servicios, no podrá contratarse ni prestarse a través de operadores turísticos, salvo en aquellos casos en los que el operador turístico esté habilitado como empresa de transporte especial.*”

¹⁹Según la parte considerativa de dicho decreto, la compilación se contraía a la normativa vigente al momento de su expedición, sin perjuicio de los efectos ultractivos de disposiciones derogadas, de conformidad con el artículo 38 de la Ley 153 de 1887; constituía un ejercicio de compilación de reglamentaciones preexistentes y los considerandos de los decretos fuente se entienden incorporados a su texto, aunque no se transcriban, para lo cual en cada artículo se indica el origen del mismo; durante el trabajo compilatorio se verificó que ninguna norma compilada hubiera sido objeto de declaración de nulidad o de suspensión provisional, acudiendo para ello a la información suministrada por la Relatoría y la Secretaría General del Consejo de Estado; era necesario compilar y racionalizar las normas reglamentarias que rigen el sector para contar con un instrumento jurídico único.



Asimismo, el decreto único reconoció la autoridad del Ministerio de Transporte para regular y permitir el servicio, la de la Superintendencia de Transporte o la entidad que hiciere sus veces, para inspeccionar, vigilar y controlar la prestación del mismo y la de las autoridades de tránsito competentes, a través de su personal especializado, para el control operativo de los vehículos. Y previó la celebración de contratos con los siguientes grupos de usuarios²⁰:

1. Contrato para transporte de estudiantes, suscrito entre la entidad territorial o la secretaría de educación de entidades territoriales certificadas o el centro educativo o la asociación de padres de familia o un grupo de padres de familia con una empresa de servicio público de transporte terrestre automotor especial habilitada en esta modalidad, para transportar los estudiantes entre el lugar de residencia y el establecimiento educativo, incluyendo las salidas extracurriculares.
2. Contrato para el transporte de empleados, celebrado por una empresa o por una entidad con una empresa de servicio público de transporte terrestre automotor especial habilitada en esta modalidad, para transportar a sus empleados desde su residencia hasta su lugar de trabajo.
3. Contrato para transporte de turistas, suscrito entre el prestador de servicios turísticos con una empresa de servicio público de transporte terrestre automotor especial habilitada, para el traslado de turistas.
4. Contrato para un grupo específico de usuarios (transporte de particulares), celebrado por el representante de un grupo específico de usuarios con una empresa de servicio público de transporte terrestre automotor especial habilitada, para prestar un servicio de transporte expreso a quienes integran ese grupo, desde un mismo municipio origen, hasta un mismo municipio destino para todos y el contratante paga la totalidad del valor del servicio.
5. Contrato para transporte de usuarios del servicio de salud, celebrado entre una empresa de servicio público de transporte terrestre automotor especial y las entidades de salud, para trasladar usuarios de los servicios de salud por cuya condición es innecesario el traslado asistencial básico o medicalizado en ambulancia.

Igualmente, dispuso que la tarifa del servicio público de transporte terrestre automotor especial sería de libre determinación entre las partes y que la elegida debía reportarse al Ministerio de Transporte y a la Superintendencia de Transporte (*art. 2.2.1.6.15.1.*).

El 5 de febrero de 2016, en vigencia del anterior marco normativo, el oficio demandado atendió la consulta atinente a, según transcribe, “*si el llamado servicio público de transporte de pasajeros en la modalidad de servicio especial se encuentra gravado con impuesto a las ventas.*” (*fl. 25, c. 1*), para lo cual se refirió al concepto de “transporte público” en condiciones de libertad de acceso, y de “servicio privado”, como aquel dirigido a satisfacer necesidades de movilización de personas y cosas dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas, y destacó que mientras en el primer caso la tarifa

²⁰ DUR 1079 de 2015, Art. 2.2.1.6.3.2. El mismo ordenamiento prohibió que el propietario, tenedor y conductor de un vehículo contratara directamente el servicio con dichos grupos de usuarios o con personas individualmente; así como los contratos entre las empresas de Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial habilitadas y las juntas de acción comunal, administradores, consejos de administración de conjuntos residenciales o personas individualmente.



sería un precio público regulado por el Estado, en el segundo correspondía a la libre determinación entre las partes.

Conforme a tales premisas, la demandada resolvió la consulta en sentido asertivo, por estimar que el *servicio público de transporte de pasajeros en la modalidad de servicio especial* difería de la modalidad de *transporte público de pasajeros* en la que prevalece la libertad de acceso en igualdad de condiciones de todo el público y se autoriza un precio público por parte del Estado.

Frente a la solicitud de reconsideración de tal concepto²¹, bajo el expreso cometido de que se estableciera claramente si el transporte especial en la modalidad escolar estaba excluido del impuesto sobre las ventas, el Oficio 16676 del 27 de junio de 2016 (*fls. 84 a 87, c. 1*) precisó que la pregunta resuelta por el Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016, se relacionaba con el IVA sobre los servicios públicos de transporte de pasajeros en modalidad de servicio especial prestados a una empresa de consultoría, y procedió, según sus palabras, a fijar el alcance de dicho acto con la anotación de que, para catalogar el servicio de transporte en público o privado, debe considerarse tanto la fijación de la tarifa o precio pactado por el servicio, como todos los aspectos que delimitan la naturaleza pública del transporte terrestre automotor.

En ese sentido, señaló que el servicio público de transporte terrestre automotor especial que cumpla las características legales y reglamentarias se encontraba excluido del impuesto sobre las ventas y que cuando los servicios de transporte se prestaban como transporte privado, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas, se sujetaban a dicho tributo por diferir del servicio “público” de transporte terrestre automotor especial en las diferentes modalidades.

Para la Sala, el contenido material del acto demandado, precisado por el Oficio 16676 del 27 de junio de 2016, traído a colación solo para fines de contextualización respecto del Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016, cuyo alcance dice fijar y con el cual coexiste en unidad temática, no incurre en los vicios de ilegalidad que predica la demandante, puesto que se exponen razones jurídicas claras y distinguibles para satisfacer una motivación ajustada al sustento jurídico que invoca y que concuerda con las normas en las que debía fundarse la respuesta a la pregunta que enuncia dicho acto, se repite: “*si el llamado servicio público de transporte de pasajeros en la modalidad de servicio especial se encuentra gravado con impuesto a las ventas*”.

Dicha pregunta atañe a servicios especiales *in genere*²², sin que en el expediente repose el texto de la consulta que permita relacionarla con alguno de ellos en concreto. Los argumentos del acto demandado se ajustaron a esa generalidad, a partir de un análisis sistemático de las normas conceptuales vigentes sobre transporte público, como presupuesto material de la exclusión prevista el numeral 2 del artículo 476 del ET, con énfasis en la libertad de acceso para el público en general y la fijación de tarifas por parte de las autoridades competentes, sin intervención de las partes, para concluir que ninguno de ellos se presentaba en el “transporte público terrestre automotor especial”.

²¹ Presentada por persona diferente de la elevó la solicitud resuelta por el Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016 (*fls. 79 a 83, c. 1*)

²² Contraria a la resuelta por el Oficio 16676 del 27 de junio de 2016, en la que se indagó concretamente por el gravamen de impuesto sobre las ventas para el transporte especial en la modalidad escolar.



En ese contexto, el oficio 16676 recalcó que la clasificación del servicio de transporte en público o privado dependía igualmente de considerar las condiciones, exigencias, controles y demás aspectos que definen uno y otro, como son las características, requisitos, formas de operar, habilitación y vigilancia señaladas por la jurisprudencia y, específicamente, en la sentencia de control constitucional sobre el artículo 5 de la Ley 336 de 1996, cuya parte motiva constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y la aplicación de las normas de derecho en general, a la luz del artículo 48 de la Ley 270 de 1996.

Ciertamente, la caracterización que dicha sentencia hace respecto del transporte público y privado, en armonía con los pronunciamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación²³, es una herramienta idónea para establecer a cuál de ellos corresponde la naturaleza del transporte especial, de acuerdo con un ejercicio de tipicidad entre las formas propias de este último y las características que dicha jurisprudencia enuncia en el marco de los parámetros legales y reglamentarios atinentes al referido servicio público y privado.

Bajo la misma línea, la Corte resaltó que el transporte público comporta un carácter esencial²⁴ porque permite materializar y ejercer libertades fundamentales como la de locomoción y facilita la satisfacción de diversos intereses y actividades para desarrollar la vida en sociedad, el bienestar común y la economía en particular. De igual forma, ha reconocido su naturaleza imprescindible, su relación con el interés público y los derechos fundamentales y, por cuenta de ello, su prestación directa por parte del Estado o, indirecta, a través de particulares o comunidades organizadas, manteniéndose el papel estatal garante sobre la prestación eficiente por vía de la regulación, control y vigilancia sobre el mismo.

En ese orden, ha sostenido que el elemento definitorio de la diferencia entre transporte público y privado *“es que, en el público, una persona presta el servicio a otra, a cambio de una remuneración, al paso que en el privado, la persona se transporta, o transporta objetos, en vehículos de su propiedad o que ha contratado con terceros.”*²⁵

Desde ese perfil cualitativo y en los términos de la consulta elevada, la autoridad fiscal podía concluir que el gravamen general de IVA se aplica al transporte público especial de pasajeros en el que se limitara la libertad de acceso en igualdad de condiciones; y, consecuentemente, que a dicho gravamen se sujetaban los servicios prestados como transporte privado, en los que se satisfagan necesidades de movilización dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas que los usan; como también que la exclusión requería el cumplimiento de las características legales y reglamentarias aplicables al transporte público.

Ese cumplimiento se verifica en cada caso concreto, como lo hizo el Oficio 16676 de 2016, al pronunciarse sobre la especial consulta que se le hizo respecto del servicio de

²³ Concepto 1740 del 18 de mayo de 2006, C. P. Gustavo Aponte Santos, exp. 1740, reseñado en sentencia C-981 de 2010, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, entre otras providencias de la Corte Constitucional.

²⁴ Según la misma corte, *“el carácter esencial de un servicio público se predica cuando las actividades que lo conforman contribuyen de modo directo y concreto a la protección de bienes o a la satisfacción de intereses o a la realización de valores, ligados con el respeto, vigencia, ejercicio y efectividad de los derechos y libertades fundamentales. Ello es así, en razón de la preminencia que se reconoce a los derechos fundamentales de la persona y de las garantías dispuestas para su amparo, con el fin de asegurar su respeto y efectividad”*.

²⁵ C-981 de 2010.

transporte escolar²⁶, concluyendo que el numeral 6 del artículo 476 del ET, vigente para ese momento y el ordenamiento concordante, lo excluía de impuesto sobre las ventas.

A *contrario sensu*, el oficio demandado no examina ningún tipo de servicio especial en concreto, sino que, se repite, analiza la exclusión de IVA desde una perspectiva general, de acuerdo con los términos en que se planteó la consulta que resuelve. Y, aún en el caso de considerarse que dicha consulta se relacionaba con la exclusión de IVA para el servicio especial prestado a una empresa de consultoría, como tangencialmente lo menciona la demandada en su contestación y el Oficio 16676 de 2016, la demanda no expone cargos unívocamente relacionados con ese aspecto específico ni, por tanto, reparos de validez asociados a ello y examinables en la presente sentencia.

Más allá de ello, es claro que los servicios especiales contratados por grupos específicos de usuarios, llámense estudiantes, empleados, turistas, usuarios de servicios de salud o simplemente usuarios particulares de servicio expreso, para satisfacer la necesidad de transporte de cada uno de ellos y los fines que los asisten (*traslado a centro educativo, a lugar de trabajo, a lugar de residencia, a sitio turístico, intermunicipales e instituciones o centros de salud*), con condiciones uniformes y comunes frente a la causa y objeto del servicio de transporte especial que contratan, por homogeneidad de origen y destino, pueden perder la connotación pública que les quiso reconocer el propio legislador al disponer su regulación especial²⁷, cuando no cumplan las condiciones especialmente previstas en dicha regulación y que se presten en el exclusivo ámbito privado de quienes los contraten con restricción de acceso para las demás personas que se encuentran en igualdad de condiciones grupales.

Más allá de lo anterior, las tarifas de servicio público de transporte terrestre automotor especial, si bien son de libre determinación entre las partes, deben en todo caso reportarse al Ministerio de transporte y a la Superintendencia del ramo²⁸.

Desde esa perspectiva temática general y considerando el alcance fijado por el Oficio 16676 de 2016, la Sala estima ajustado a derecho el oficio demandado, en el entendido de que: *i*) el gravamen que concluye para el transporte terrestre automotor especial atañe solamente a los servicios especiales prestados como transporte privado, pues el mismo, en los términos del inciso 2 del artículo 5 de la Ley 336 de 1996²⁹, al cual remite

²⁶ Junto con la solicitud de reconsideración del concepto 01548 del 5 de febrero de 2016, la ciudadana Magdalena Constanza Niño Tapias pidió que “se estableciera claramente que el transporte especial, en la modalidad escolar está excluido del impuesto sobre las ventas”

²⁷ DUR 1079 DE 2015. Capítulo 6 “Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial”

Art. 2.2.1.6.1. OBJETO Y PRINCIPIOS. El presente Capítulo tiene como objeto reglamentar la prestación del **Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial** y establecer los requisitos que deben cumplir las empresas interesadas en obtener y mantener la habilitación en ésta modalidad, las cuales deberán operar de forma eficiente, segura, oportuna y económica, cumpliendo con los principios rectores del transporte como el de la libre competencia y el de la iniciativa privada, a las cuales solamente se les aplicarán las restricciones establecidas por la ley y los Convenios Internacionales.

ARTÍCULO 2.2.1.6.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN. Las disposiciones contenidas en el presente Capítulo se aplicarán integralmente a la modalidad del **Transporte Público Terrestre Automotor Especial**, en todo el territorio nacional, de acuerdo con los lineamientos establecidos en las Leyes 105 de 1993, 336 de 1996 y 300 de 1996, modificada por las Leyes 1101 de 2006 y 1558 de 2012 y las demás que las modifiquen, adicionen o sustituyan.

ARTÍCULO 2.2.1.6.3. TRANSPORTE PÚBLICO, TRANSPORTE PRIVADO Y ACTIVIDAD TRANSPORTADORA. Para efectos del presente Capítulo **se entenderá por transporte público lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 105 de 1993 y por transporte privado y por actividad transportadora lo señalado en los artículos 5 y 6 de la Ley 336 de 1996.**

²⁸ DUR 1079 de 2015, Art. 2.2.1.6.15.1

²⁹ “El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto.”



el artículo 2.2.1.6.3 del DUR 1079 de 2015, satisface necesidades de movilización del ámbito de las personas naturales y/o jurídicas que los usan; y, *ii*) que la exclusión de IVA para las diferentes modalidades de transporte especial depende del cumplimiento de las condiciones legales y reglamentarias que caracterizan al servicio público de transporte terrestre automotor especial, según la modalidad de que se trate.

En consecuencia, se declarará la legalidad condicionada del oficio demandado, en los términos anteriormente expuestos, independientemente de los documentos visibles en los folios 108 a 116 del c. 1, pues el examen de legalidad de los conceptos oficiales como actos administrativos pasibles del medio de control de nulidad, se realiza respecto de los presupuestos de validez que concurren a la formación de la voluntad expresada por aquellos, al margen de conceptos posteriores que, en todo caso, se expiden bajo circunstancias propias y son igualmente demandables ante esta jurisdicción.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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.- DECLARAR legal el Oficio 1548 del 5 de febrero de 2016, expedido por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el entendido de que el gravamen para el transporte terrestre automotor especial atañe solamente a los servicios especiales prestados como transporte privado que satisface necesidades de movilización del ámbito de las personas naturales y/o jurídicas que los usan; y que la exclusión de IVA para las diferentes modalidades de transporte especial depende del cumplimiento de las condiciones legales y reglamentarias que caracterizan al servicio público de transporte terrestre automotor especial, según la modalidad de que se trate.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ