

**AUTO ADMISORIO DE RECURSO DE RECONSIDERACION - Contra él procede el recurso de reposición dentro de los 10 días siguientes a su notificación / RECURSO DE REPOSICION - Procede contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración / AGOTAMIENTO DE VIA GUBERNATIVA - Es presupuesto procesal para ejercitar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho / SENTENCIA INHIBITORIA - Procede ante la falta de agotamiento de la vía gubernativa**

Contra el auto inadmisorio mencionado procedía el recurso de reposición dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, término legal que además permitía que la entidad subsanara la inconsistencia advertida por la Administración en el recurso incoado. No obstante, y tal como lo reconoce la misma accionante al solicitar la revocatoria directa, hizo caso omiso de la oportunidad legal para subsanar la respectiva personería o para recurrir, si consideraba que las razones esgrimidas por el ente fiscal carecían de validez (artículo 107 del Decreto 807 de 1993). Por ende, el acto administrativo de inadmisión adquirió firmeza, sin que la actora hubiese discutido en esta jurisdicción la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración. Pues bien, el agotamiento de vía gubernativa constituye un presupuesto procesal para ejercitar válidamente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho cuando se demandan actos administrativos y es deber del juzgador indicarlo así al demandante para decidir sobre la admisión en caso de no evidenciarse la falta de tal presupuesto o inadmitir, salvo que el mismo se plantee como punto de litis en el libelo introductorio. En caso de advertirse en la demanda y no demostrarse el cumplimiento del aludido presupuesto procesal o alegarse y probarse obstáculo de la administración que impidiese al administrado darle cumplimiento, el fallo no será de mérito. Es por ello que conforme a lo antes indicado, al no haberse alegado nada respecto del cumplimiento del anotado presupuesto, la Sala se abstendrá de adelantar un estudio de fondo de las pretensiones relacionadas con la Liquidación Oficial de Revisión No. 025 de abril 26 de 1999, que modificó las declaraciones privadas del 2º a 6º Bimestre de 1996, por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

**SUJETO PASIVO EN INDUSTRIA Y COMERCIO - No es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de la entidad / HECHO GENERADOR EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Es la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios / UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - No existe norma que consagre su no sujeción al impuesto de industria y comercio / ANIMO DE LUCRO - Es intrascendente para determinar la sujeción al impuesto de industria y comercio**

Frente a los sujetos pasivos del tributo en comento, la Sala ha considerado en reiteradas oportunidades, que no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de la entidad de derecho público, por cuanto la ley para el efecto en principio, no hace distinción respecto de las personas jurídicas. Lo anterior se infiere de que el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, está constituido por el ejercicio o realización directa de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos (artículos 1º del Acuerdo 21 de 1983 y 25 del Decreto 423 de 1996). Y son sujetos pasivos las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria (art. 23 Dto. 423 de 1996), independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que en forma expresa se consagre una exención o exclusión del gravamen. Respecto de las "Unidades Administrativas Especiales", no existe disposición legal que consagre un tratamiento preferencial del cual pueda colegirse su no sujeción del

Impuesto de Industria y Comercio, puesto que la Ley 14 de 1983, que reguló en su integridad el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible, las exenciones y prohibiciones de gravar determinadas actividades, no prevé exención o exclusión para tales “entidades”, de donde se concluye que la Aeronáutica Civil no goza de un régimen especial. Así mismo, es intrascendente si persigue o no ánimo de lucro en la prestación del servicio o actividad desarrollada, pues el hecho gravado es el ejercicio o realización de actividades industriales, comerciales o de servicio.

### **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE LA AERONAUTICA CIVIL / Naturaleza jurídica y funciones**

A través del Decreto 2171 de diciembre 30 de 1992, el Presidente de la República fusionó el Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil con el Fondo Aeronáutico Nacional y creó la “Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil”. Y el Decreto 2724 de 1.993 la definió como una entidad especializada, de carácter técnico, adscrita al Ministerio de Transporte, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. En el caso en estudio, la entidad actora es la autoridad aeronáutica en todo el territorio nacional, que le compete regular, administrar, vigilar y controlar el uso del espacio aéreo colombiano por parte de la aviación civil, coordinar las relaciones de ésta con la aviación del Estado; formular y desarrollar los planes, estrategias, políticas, normas y procedimientos sobre la materia. Se le asigna, igualmente, la prestación de servicios aeronáuticos y, con carácter exclusivo, desarrollar y operar la infraestructura requerida para que la navegación en el espacio aéreo colombiano se efectúe con seguridad (art. 2º del Decreto 2724 de 1993). En desarrollo de las competencias asignadas por la Ley, la Aeronáutica reglamenta y supervisa la infraestructura aeroportuaria del país y administra directa o indirectamente los aeropuertos de su propiedad o los de propiedad de la Nación. Así mismo, autoriza y vigila la construcción de aeródromos por parte de las entidades territoriales, las asociaciones de éstas o del sector privado.

**FUNCION PUBLICA - Es la realizada por la Aeronáutica Civil / SERVICIOS AERONAUTICOS - No corresponde a la connotación conceptual de servicio para efectos de ICA / ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS - No son generadoras del gravamen de industria y comercio / UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE LA AERONAUTICA CIVIL - No es sujeto pasivo del impuesto de Industria y comercio / IMPUESTO DISTRITAL DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

Las actividades que realiza la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, Aerocivil, se enmarcan en el ejercicio de una función pública como es regular, administrar, vigilar y controlar el uso del espacio aéreo colombiano, es decir, prestar servicios aeronáuticos y operar la infraestructura aeroportuaria del país, con la administración directa o indirecta de los aeropuertos de su propiedad o de la Nación. Entonces, se trata de una entidad de derecho público, de carácter técnico, que de manera exclusiva desarrolla y opera la infraestructura requerida para que la navegación en el espacio aéreo colombiano, para lo cual esencialmente presta servicios aeronáuticos, lo que se sale de la connotación conceptual de servicio para efectos de la imposición del Impuesto de Industria y Comercio. De la misma forma, son actividades administrativas, aún cuando generen contraprestaciones económicas, las referentes a comunicaciones aeronáuticas, protección al vuelo, permisos de operación, matrículas de aeronaves, licencias del personal de vuelo, autorizaciones para construcción de operación de aeródromos, y en general servicios aeroportuarios, que por ser

funciones públicas no son generadoras del tributo. Por último, esta Sala reitera que la responsabilidad en ICA no genera automáticamente responsabilidad en materia de Impuesto de Avisos y Tableros, el cual surge de la utilización del espacio público para colocar avisos, tableros y vallas, de tal forma, que para el asunto debatido no es posible predicar tal tributo en cabeza de la accionante.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de junio de dos mil siete (2007)

**Radicación: 25000-23-27-000-2001-00008-03(15437)**

**Actor: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL- AERONAUTICA CIVIL**

**Demandado: ALCALDIA MAYOR DE BOGOTA**

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demandada contra la sentencia de febrero 23 de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección A, que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda contra los actos administrativos por medio de los cuales se liquidó oficialmente el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 2° a 6° de 1996 y 1° a 6° de 1997.

#### **ANTECEDENTES**

##### **a) Año gravable 1996**

El 16 de mayo, 17 de julio, 16 de septiembre, 15 de noviembre de 1996 y 17 de enero de 1997, la Unidad Administrativa Especial - Aeronáutica Civil presentó las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes al 2° a 6° bimestre del año gravable 1996, en lo referente a retención en la fuente.

En desarrollo del programa Sector Público se profirió el Auto de Verificación o Cruce No. 03.2498 notificado el 4 de marzo de 1998, por el Impuesto de Industria

y Comercio, Avisos y Tableros de los años gravables de 1993 a 1997 y Retenciones de 1996 y 1997.

Previa realización de la inspección tributaria respectiva, el 6 de octubre de 1998, el Grupo de Fiscalización de la Dirección de Impuestos Distritales profirió el Requerimiento Especial No. 09.6290, en el que propuso la modificación de las declaraciones de ICA del segundo al sexto bimestre de 1996.

Dentro de la oportunidad legal, el 5 de enero de 1999 la Aeronáutica Civil responde que no estaba obligada a tributar por los Impuestos de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, por cuanto sus actividades son de servicio público en desarrollo de obligaciones contraídas por el Gobierno, en virtud de la Convención de Chicago de Aviación Civil Internacional del 7 de diciembre de 1944, por disposición de los artículos 259 numeral 1° del Código de Régimen Político y Municipal y 39 numeral 1° de la Ley 14 de 1983.

El 26 de abril de 1999 el Jefe de Grupo de Liquidación de la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo expidió la Liquidación de Revisión No. 025, en la cual determinó el gravamen por los períodos 2° a 6° de 1996, al concluir que existía omisión de ingresos por la realización de actividades de servicio en el Distrito Capital, tales como el uso de infraestructura aeroportuaria, radioayudas, uso de locales, parqueaderos, horarios extendidos, puentes de abordaje, sobrevuelos, servicio de transmitir mensajes por la red de telecomunicaciones fijas aeronáuticas, instalaciones telefónicas locales de la red fija de la misma institución etc.

Contra la anterior liquidación la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual se inadmitió mediante el Auto No. 620 de 5 de agosto de 1999, al no acreditarse la respectiva personería para actuar, por cuanto no se realizó presentación personal del escrito.

El 7 de febrero de 2000 presentó solicitud de revocatoria directa contra el acto de liquidación oficial y el auto inadmisorio, decidida con la Resolución 069 de agosto 30 de 2000, en el sentido de confirmarlos.

## **b) Año gravable 1997**

Los días 18 de marzo, 21 de mayo, 14 de julio, 18 de septiembre, 19 de noviembre de 1997 y 20 de enero de 1998, la Aeronáutica Civil presentó las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por los seis bimestres del año gravable 1997, respectivamente, en las que reportó las retenciones practicadas.

El 8 de marzo de 1999 la Dirección de Impuestos Distritales expidió el Emplazamiento para Corregir No. 07.0959 por omisión de ingresos por concepto de servicios, por lo que le concedió un plazo de un mes para la presentación de las respectivas declaraciones de corrección.

El 12 de abril de 1999 se profirió el Requerimiento Especial No. 09.1025 en el que insistió que la Aeronáutica Civil se limitó a declarar lo correspondiente a retenciones y omitió el tributo frente a los ingresos por actividades de servicio en Santa Fe de Bogotá, por lo que propuso para cada uno de los bimestres (1° a 6° de 1997) el ICA correspondiente junto con la liquidación de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta de la actora, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 068 de septiembre 24 de 1999, bajo los mismos parámetros planteados en el acto mencionado.

Contra la Liquidación interpuso recurso de reconsideración, el cual se decidió mediante Resolución 188 de julio 31 de 2000 que la confirmó.

## **LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la demandante solicitó la nulidad de las Liquidaciones de Revisión y de las Resoluciones que decidieron el recurso de reconsideración y la revocatoria directa y a título de restablecimiento del derecho que se declare que la entidad no está sujeta al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por las actividades realizadas en la jurisdicción de Bogotá D.C. y que se dejen en firme las liquidaciones privadas que incluyen solo las retenciones practicadas en los bimestres 2° a 6° del año gravable de 1996 y 1° a 6° de 1997. En escrito separado formuló suspensión provisional de los actos demandados.

Citó como normas violadas, los artículos 29, 58, 78, 294, 313, 338 y 345 de la Constitución Nacional; 25 y 1776 del Código de Comercio; 1°, 26 y 571 del

Estatuto Tributario; 38 del Código Contencioso Administrativo; 140 (num. 9) del Código de Procedimiento Civil; 34, 35, 36 y 39 (num. 1) de la Ley 14 de 1983; 1° y 3 del Acuerdo 21 de 1983; 195 a 200 y 259 (num. 1) del Decreto Ley 1333 de 1986; 6 y 55 del Decreto Distrital 807 de 1993; 160 del Decreto 1421 de 1993 y 1°, 8, 25 y 33 del Decreto 423 de 199. Así como las Leyes 105 de 1993 y 136 de 1994 y los Decretos 2171 de 1992 y 2724 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Según lo dispuesto en los artículos 338 y 345 de la Constitución Nacional y 2° del Estatuto Tributario, son sujetos pasivos de un impuesto o gravamen los que determine la ley, ordenanza o acuerdo, responsables del pago y cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales.

Quienes no son sujetos pasivos de un tributo, porque no son considerados como tal por las normas, no están obligados a contribuir, de ahí que si la Nación o cualquier entidad del orden nacional, departamental o municipal les exige el pago y los sanciona por no declarar, vulnera la Constitución, los derechos fundamentales y los preceptos que regulan los tributos.

El artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, determina como hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, las actividades comerciales, industriales y de servicio, en concordancia con el artículo 21 del Acuerdo No. 129 de 1986, que aclaró que incluso si son cumplidas por las entidades oficiales o públicas.

La Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil es una entidad especializada, de carácter técnico, adscrita al Ministerio de Transporte, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, que tiene como funciones regular, administrar, vigilar y controlar el uso del espacio aéreo colombiano por la aviación civil a través de los aeropuertos del Estado Colombiano. Concretamente es la encargada de regular el transporte aéreo nacional e internacional dentro del territorio colombiano (arts. 68 Dec. 2171/92 y 1° Dec. 2724/93).

No es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros puesto que cumple funciones administrativas independientes a los hechos generadores del tributo, sin que puedan ser consideradas de producción y comercialización de bienes y servicios, propias de la actividad mercantil, dado que

son eminentemente públicas, tal como se apreció en Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado de 1° de diciembre de 1999 (Rad. 1216) y en el fallo de tutela de 8 de junio de 2000 dictado por la Sección Primera de la misma Corporación, en los que se indicó que no puede ser sujeto de cargas impositivas.

La Aeronáutica en su condición de ente regulador del transporte aéreo nacional e internacional dentro del territorio colombiano, ésta vinculada conforme al Decreto 2724 de 1993 con el empleo de aeronaves civiles, como se deduce del Convenio de Aviación Civil suscrito en Chicago en 1944 (aprobado por la Ley 12 de octubre 23 de 1947), que se resumen en las obligaciones contenidas en la Ley 105 y el Decreto mencionado, que la sacan de los lineamientos previstos para pagar ICA. Dentro de la investigación tributaria iniciada en desarrollo del programa Sector Público, la Administración Distrital dictó Auto de Verificación o cruce No. 03.2498 y Requerimiento de Información No. 04.2499 ambos recibidos el 10 de marzo de 1998, sin embargo, dichos actos se pusieron al correo el 4 de marzo de 1997, pero se hicieron exigibles en el año 1998, lo cual a su juicio es improcedente porque la Aerocivil no es responsable de la extemporaneidad de ADPOSTAL o del descuido del Grupo de Correspondencia de la Dirección de Impuestos Distritales.

En el Concepto No. 0709 de septiembre 18 de 1998 de la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá D.C., determinó que la operación internacional de aeronaves (transporte de personas, artículos, correo y cualquier otro cargamento) realizada por Continental Airlines es una actividad no sujeta al Impuesto de Industria y Comercio ni al complementario de Avisos y Tableros, conforme al Tratado suscrito entre Colombia y Estados Unidos, ratificado por la Ley 4 de 1988, de lo que se infiere que si una empresa aérea que participa del tráfico aéreo no es sujeto pasivo del impuesto, menos la Aerocivil como ente regulador.

Se vulneró el derecho de defensa porque la Administración Distrital no formuló pliego de cargos previo a la imposición de la sanción y además la facultad de sancionar caducó, por haber pasado tres (3) años después de presentadas las declaraciones privadas.

Existe falta de jurisdicción y competencia del funcionario que dictó los actos administrativos demandados, si se tiene en cuenta que la mayoría del terreno y

edificaciones que comprenden al Aeropuerto el Dorado pertenecen al Municipio de Funza (Cund.) y una mínima porción al Distrito Capital.

Los actos administrativos están viciados de nulidad por falsa motivación, dado que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, ni del complementario de Avisos y Tableros porque cumple funciones de carácter administrativo.

### **Corrección de la demanda.**

La corrección de la demanda tuvo como finalidad sintetizar las normas violadas así:

Artículos 209 de la Constitución Nacional; 647 del Estatuto Tributario; 84 del Código Contencioso Administrativo; 121 de la Ley 633 de 2000; 67 de la Ley 489 de 1998; 68 del Decreto 2171 de 1992; 64 y 101 del Decreto 807 de 1993; 154 y 160 del Decreto 1421 de 1993; 1°, 2 y 5 del Decreto 2724 de 1993; 25, 28, 33 y 34 del Decreto 423 de 1996.

Igualmente destacó los siguientes argumentos: La Dirección Distrital de Impuestos realizó una interpretación errónea de las normas reguladoras del tributo, así como de las que descentralizan la función pública, toda vez que las actividades que desarrolla no se enmarcan dentro de las definidas en el artículo 28 del Decreto 423 de 1996, por tratarse de la prestación de una función pública a cargo de la Nación.

La Aerocivil está dotada de jurisdicción y competencia en el ejercicio de funciones públicas para lo cual percibe ingresos del Presupuesto Nacional y se le faculta para recibir ingresos por sanciones, permisos de operación, matrículas de aeronaves y licencias del personal de vuelo, así como otros ingresos fiscales tenidos como rentas en dicho presupuesto nacional.

Ejerce funciones de administradora del espacio aéreo colombiano, que por sí mismas no generan ingresos gravables porque no se realizan a nombre propio sino de la Nación y se incorporan al Presupuesto Nacional en el acápite de rentas por tasas y derechos, de conformidad con el Decreto Extraordinario 111 de 1996 y las Leyes 38 de 1989 y 179 de 1994.



Las actividades típicamente administrativas no tienen carácter mercantil, a pesar de generar un costo que se recupera de manos del usuario, como son los servicios de comunicaciones aeronáuticas, protección al vuelo, permisos de operación, matrículas de aeronaves, licencias del personal de vuelo, autorizaciones para construcción de aeródromos, y en general los servicios aeroportuarios que financian con tasas y derechos, como lo menciona el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado de 1° de diciembre de 1999.

A pesar de que los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000, fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional, surtió efectos retroactivos desde la expedición de la Ley 14 de 1983 hasta la publicación de la sentencia de constitucionalidad dictada por dicha Corporación, que excluía del tributo a la Aeronáutica.

La Ley 50 de 1984 en el artículo 11 consideró como contribuyentes a algunas entidades de utilidad pública que tenían tratamiento preferencial por la Ley 14 de 1983, pero nada dijo sobre las actividades de servicio de entidades como la Aerocivil que continúan excluidas. De otra parte, el artículo 154 del Decreto 1421 de 1983 exige como complemento directo de la definición de servicio “que se genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en una obligación de hacer”, lo cual no se configura en la función pública financiada con tasas, pues es un tributo que tiene el carácter de contributivo y no de contraprestacional.

Los ingresos originados en la prestación de una función pública a cargo de la Nación, consagrados legalmente como derechos, tarifas y tasas por los servicios aeroportuarios y de navegación aérea y por las concesiones otorgadas en desarrollo de sus funciones, son de creación constitucional (art. 338) y tienen la naturaleza de un tributo de propiedad del Estado, cuyo fin es financiar los gastos públicos, por lo cual están por fuera del ámbito del Impuesto de Industria y Comercio.

De acuerdo con lo anterior, los ingresos de la Aerocivil no constituyen base gravable según lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto 423 de 1996, puesto que los ingresos gravados nacen de una relación contractual, a diferencia de los

obtenidos por la entidad, que tienen su origen en la Ley y son de naturaleza tributaria.

El artículo 33 del Decreto 423 de 1996, norma vigente para los bimestres de 1996 y 1997, excluye del gravamen a las unidades especiales, los establecimientos públicos, únicamente incluyó a las sociedades de economía mixta y a las empresas industriales y comerciales del Estado que realicen actividades comerciales, industriales o de servicios de manera similar a los particulares.

La exención y tratamiento especial aplicable a los aeropuertos consagrado en el artículo 160 del Decreto 1421 de 1993 tiene vigencia a partir de 1994, por lo que es irrelevante que una norma de menor jerarquía como el Acuerdo 21 de 1983, suprima dicha prerrogativa fiscal.

No procede la sanción por inexactitud puesto que no se comprobaron maniobras fraudulentas realizadas por el declarante en la liquidación privada, ni se incluyeron datos falsos o equivocados.

Las declaraciones presentadas por la Aeronáutica están fundadas en una interpretación razonable, acertada y diligente de las normas tributarias, legales y de la jurisprudencia, que de igual forma descarta cualquier inexactitud.

## **LA OPOSICIÓN**

La entidad demandada se opuso al la prosperidad de las pretensiones, así:

De la lectura del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 se deduce como regla general que cualquier persona natural, jurídica o sociedad de hecho, pública o privada que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales puede ser gravada con el Impuesto de Industria y Comercio. Para sustentar su criterio transcribió apartes de jurisprudencia del Consejo de Estado.

Durante el desarrollo del auto de verificación o cruce se encontró que la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil realizó actividades de servicio de parqueo, de protección al vuelo, de comunicaciones, entre otras. También se observó que en cumplimiento de sus funciones percibía ingresos de las compañías de transporte, de proveedores de combustible por el uso de la infraestructura aeroportuaria (rampas- pistas de aterrizaje, etc), de radioayudas,

de los arrendatarios por el uso de locales, parqueaderos y por servicios como horarios extendidos, puentes de abordaje, sobrevuelos, transmisión de mensajes por la red de telecomunicaciones fijas aeronáuticas y por instalaciones telefónicas a locales de la red fija de la institución.

Dichas actividades de servicio desarrolladas en Bogotá por la Aeronáutica Civil y dirigidas a pasajeros, empresas de transporte, etc, están dentro del concepto de hecho generador (actividad industrial, comercial o de servicios) establecido por la Ley 14 de 1983, sin que para ello sea necesario determinar la naturaleza jurídica de la persona, sea de derecho público o privado, conforme al concepto de actividad de servicio según el artículo 31 del Decreto 400 de 1999.

Las normas tributarias distritales establecen cuales son las actividades no sujetas al tributo. En tal normatividad no se hace diferenciación alguna respecto de los servicios prestados por particulares y los desarrollados por organismos administrativos. Tampoco excluye de manera expresa a la Aeronáutica Civil de la obligación tributaria de declarar y/o pagar, razón por la cual es considerada como sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.

No se vulneró el debido proceso porque el auto de verificación y del requerimiento de información se notificó conforme a lo dispuesto en los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario, como aparece en el adverso de los folios 4 y 8 del expediente en el sello de notificaciones, donde se lee que de dichos actos se envió copia por correo el 4 de marzo de 1998, por lo cual no se configura la causal de nulidad consagrada en el numeral 9º del artículo 140 del C.P.C.

Si bien es cierto que el auto de verificación o cruce y el requerimiento de información fueron puestos en el correo el 4 de marzo de 1997, no se tomó dicha fecha como referencia para el cómputo de términos en contra del contribuyente, sino desde el 4 de marzo de 1998.

El Concepto 709 de septiembre 18 de 1998 emitido por la Dirección Distrital de Impuestos se refiere a la Ley 4 de 1988, por la cual se aprueba el Acuerdo para la exoneración recíproca de impuesto sobre ingresos derivados de la operación de naves y aeronaves, celebrado entre los Gobiernos de Colombia y Estados Unidos, pero de manera alguna menciona a la Aeronáutica Civil como autoridad en materia aeronáutica en el territorio nacional.

Los actos demandados no desconocen los compromisos adquiridos en la Convención de Aviación Civil Internacional suscrita en Chicago en 1944, ni imponen sanción alguna por el ejercicio de los derechos garantizados en la misma, concretamente el uso de la infraestructura y servicios que presta la Aerocivil a las aeronaves de los Estados contratantes.

Frente a la falta de pliego de cargos aducida por la actora, no es aplicable para el caso, pues no se trató de una sanción que se impuso mediante resolución independiente sino de una liquidación oficial de revisión frente a la cual debe surtirse previamente el requerimiento especial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993.

En relación con la prescripción y caducidad de la facultad de sancionar, en los actos demandados se aplicó el Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá- Decreto Ley 1421 de 1993, los Acuerdos y las normas que los desarrollan, especialmente los artículos 54 a 79 del Decreto Distrital 807 de 1993 y no normas generales, razón por la cual no es posible discutir este punto.

En cuanto a la falta de jurisdicción y competencia del funcionario que expidió la actuación, la territorialidad del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros no se discutió en vía gubernativa, por lo que no es dable ante los jueces de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que se inicien conflictos no planteados previamente ante la administración, según lo disponen los artículos 52 y 135 del C.C.A. y lo reitera la jurisprudencia del Consejo de Estado. Sin embargo, el terreno y edificaciones del aeropuerto El Dorado pertenecen íntegramente a Bogotá D.C., según se aprecia en la Planoteca del Departamento de Administración de Planeación Municipal.

Para determinar la jurisdicción en la que se genera el tributo debe tomarse el lugar en el que se materializa el hecho imponible, que para el Impuesto de Industria y Comercio es donde se ejecuta la actividad.

Propuso la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, ya que la parte demandante respecto de la Liquidación Oficial de Revisión 025 de 26 de abril de 1998, uno de los actos demandados, no interpuso

el recurso de reconsideración sino que optó por la revocatoria directa contra dicha decisión.

**Oposición a la corrección de la demanda.** La demandada solicitó tener en cuenta lo expuesto en la primera contestación. No obstante transcribió algunos apartes de jurisprudencia de la Corte Constitucional que se refieren a la aplicación de las disposiciones declaradas inexecutable para períodos gravables anteriores a la expedición de la norma, para afirmar que la Administración sancionó por períodos gravables anteriores a la vigencia de la Ley 633 de 2000, basada en la aplicación de la Ley 14 de 1983.

### LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección "A", mediante sentencia de febrero 23 de 2005, se inhibió para decidir de fondo sobre la Resolución que decidió la revocatoria (No. 069 de agosto 30 de 2000) y anuló los actos mediante los cuales se modificaron las declaraciones privadas para incluir el ICA por servicios. A título de restablecimiento del derecho declaró que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil no está obligada a pagar suma alguna por Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros ni la sanción determinada en los actos anulados, con las siguientes consideraciones:

No prospera la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa formulada por la demandada, al advertir que contra la Liquidación de Revisión No. 025 de abril 26 de 1999 se interpuso recurso de reconsideración, inadmitido por aspectos formales, lo que dio lugar a la solicitud de revocatoria directa del Auto inadmisorio.

El hecho de presentar personalmente el recurso de reconsideración ante un Grupo de la Administración diferente al que corresponde, no es razón para su inadmisión, por lo que en aras del principio constitucional de que lo sustancial prima sobre lo formal (art. 228 C.N.), consideró que el recurso *tuvo la virtualidad de agotar la vía gubernativa*.

Procede el inhibitorio para decidir de fondo sobre la actuación que falló la revocatoria, porque no es un acto administrativo demandable ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En cuanto al problema jurídico de sí la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil es sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros acogió en todas sus partes el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil de diciembre 1° de 1999, exp. 1216, M.P. Dr. Augusto Trejos Jaramillo, en donde llegó a la conclusión de que la Aeronáutica Civil no es sujeto pasivo de ICA porque sus funciones son de carácter administrativo, ajenas a la actividad mercantil.

## **EL RECURSO DE APELACION**

Dentro de la oportunidad procesal la parte demandada apeló la decisión de primera instancia. En resumen expuso:

El criterio de que las entidades por su naturaleza de establecimiento público solamente realizan actividades administrativas *está llamado a recoger*, dado que para el caso de la actora se demostró la realización de actividades que se enmarcan dentro del hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio.

La jurisprudencia ha indicado que es sujeto pasivo del tributo cualquier persona natural o jurídica, pública o privada que desarrolle el hecho generador de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Según el artículo 160 del Decreto 1421 de 1993 los tratamientos preferenciales concedidos a favor de la Nación y de los establecimientos públicos, respecto de los tributos distritales tenían vigencia hasta el 31 de diciembre de 1994, lo que significa que a partir de esa fecha quedaron derogados.

La Aeronáutica Civil como establecimiento público si bien tenía un tratamiento preferencial, no se extiende a la vigencia fiscal de 1996, período objeto de discusión, puesto feneció el 31 de diciembre de 1994.

Para establecer el sujeto pasivo del impuesto, debe examinarse el origen de sus ingresos y si provienen habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades consideradas como generadoras del gravamen, salvo que la ley consagre un tratamiento especial o preferencial.

De otro lado, el artículo 121 de la Ley 633 de 2000 disponía que *“las actividades desarrolladas conforme a la Ley, por la Nación, sus establecimientos Públicos, Superintendencias y Unidades Administrativas Especiales del orden nacional, tienen el carácter de funciones administrativas no sujetas ellas, ni sus ingresos al impuesto de Industria y Comercio”*, que además de ser inexecutable, no se aplica en forma retroactiva.

El Consejo de Estado ha considerado como sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional y el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras, por lo cual transcribió apartes de tales sentencias.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte **demandante** reiteró los argumentos del libelo inicial, controvierte lo expuesto por la demandada en el recurso de apelación y sostiene que la Aerocivil es una Unidad Administrativa Especial y no un establecimiento público y el hecho de que sea una entidad de derecho público no implica que sea sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.

Advirtió que no es cierto que en vía gubernativa se demostró que las actividades de la Aerocivil se enmarcaban en el hecho generador del tributo. La calificación de “actividades análogas” a la que se refiere el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 corresponde a los Concejos Municipales como entes territoriales autorizados constitucionalmente para crear impuestos conforme a la ley, pero la Dirección de Impuestos Distritales aún no ha determinado cuáles son esas actividades susceptibles de ser gravadas.

Ninguna de las jurisprudencias transcritas por la demandada en la sustentación del recurso de apelación son aplicables a la Aerocivil, dado que los demandantes en esos casos realizaron actividades generadoras del tributo.

La Dirección Distrital de Impuestos ha interpretado de manera equivocada las normas reguladoras del gravamen y que descentralizan la función pública que pretende gravar.

Las actividades realizadas por la Aeronáutica Civil no están relacionadas dentro de las señaladas en el artículo 28 del Decreto 423 de 1996, por tratarse de

funciones públicas a cargo de la Nación, típicamente administrativas sin connotación mercantil a pesar de generar un costo que se recupera de manos del usuario, como por ejemplo los servicios de comunicaciones aeronáuticas, protección al vuelo, permisos de operación, matrículas de aeronaves, licencias del personal de vuelo, autorizaciones para construcción de operación de aeródromos, y en general los servicios aeroportuarios que se financian con tasas y derechos, que la descarta como sujeto pasivo del impuesto en los términos del artículo 33 del Decreto 423 de 1996.

La noción, naturaleza jurídica, organización y funciones de las Unidades Administrativas Especiales se encuentran reguladas en las Leyes 4 de 1992 y 489 de 1998 (art. 67), los Decretos 2171 de 1992 (arts. 67 y 68) y 2724 de 1993, entre otras.

Los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 aunque fueron declarados inexecutable, surtieron efectos retroactivos desde la expedición de la Ley 14 de 1983 y hasta la publicación de la sentencia de la Corte Constitucional (C-245/02). Transcribe apartes de la citada jurisprudencia en lo referente a que *“los artículos demandados dieron origen a una serie de actos de contribuyentes en el convencimiento de estar actuando, conforme a la ley y la Constitución. Por ello, los efectos fiscales, respecto de períodos pasados, que pueden seguirse de la declaratoria de inexecutable de la naturaleza interpretativa de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 no deben ser asumidos por los contribuyentes”*.

Los ingresos originados en la prestación de una función pública a cargo de la Nación, tienen origen constitucional (art. 338) y que para el asunto son derechos, tarifas y tasas de los servicios aeroportuarios y de navegación aérea, así como por concesiones otorgadas. De tal manera que esos ingresos son un tributo de propiedad del Estado, que están por fuera del ámbito del Impuesto de Industria y Comercio.

Los ingresos que la demandada alega como percibidos por la Aerocivil por el uso de infraestructura aeroportuaria (rampas, pistas de aterrizaje, uso de radiayudas, etc.), uso de locales, parqueaderos, horarios extendidos, puentes de abordaje, sobrevuelos, servicio de transmitir mensajes por la red de telecomunicaciones fijas aeronáuticas, instalaciones telefónicas a locales, entre otras, son funciones derivadas de los artículos 2 y 4 (ord. 6) del Decreto 2724 de 1993, es decir que



son propias de la naturaleza de su actividad sin que puedan ser denominadas de manera distinta, por ejemplo comerciales, industriales o de servicios.

De acuerdo con el artículo 160 del Decreto 1421 de 1993 las exenciones y tratamientos preferenciales aplicables a los aeropuertos continúan vigentes, lo que cubre no solo al inmueble sino también al establecimiento donde funciona.

Es legal la sanción por inexactitud impuesta por la Dirección de Impuestos Distritales porque no existe hecho sancionable, dado que las declaraciones presentadas por la Aeronáutica se fundamentaron en una interpretación de las normas tributarias de manera acertada, razonable y diligente sin incluir datos falsos o equivocados. Además se evidencia una diferencia justificada de criterios, según lo dispone el artículo 647 del E.T. y jurisprudencia del Consejo de Estado (sent. 16/04/99).

En relación con la falta de agotamiento de la vía gubernativa, el recurso de reconsideración se interpuso personalmente ante la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá el 9 de julio de 1999, pero se inadmitió al no ser presentado en la ventanilla de recursos. En consecuencia y por recomendación de la misma Administración presentó revocatoria directa.

Concluyó que las actividades de la Aerocivil no son comerciales ni industriales, ni los ingresos que percibe por ellas constituyen base gravable, en consecuencia por mandato expreso del artículo 33 del Decreto 423 de 1996 no es sujeto pasivo del tributo.

La parte **demandada** en sus alegatos reiteró que en vía gubernativa se demostró que la Aerocivil realizó actividades que configuran el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio e indicó que la jurisprudencia ha establecido que es sujeto pasivo cualquier persona natural o jurídica, pública o privada que lo realice. Para fundamentar sus afirmaciones transcribió sentencia del Consejo de Estado.

## MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado (E) considera que la sentencia apelada debe ser revocada por las siguientes razones:

Manifestó su desacuerdo con el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado porque lo fundamenta en la naturaleza jurídica de la entidad actora y en el carácter administrativo de sus funciones.

No existe disposición legal que consagre tratamiento preferencial del que se pueda inferir que la Aerocivil no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio. La Ley 14 de 1983 que reguló lo concerniente a dicho impuesto, sus exenciones y la prohibición de gravar ciertas actividades no consagró exclusión alguna para las entidades públicas.

Además, el Decreto 1421 de 1993 en su artículo 160 derogó los tratamientos tributarios preferenciales a favor de la Nación y de los establecimientos públicos, los cuales tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 1994. En la misma norma se anunciaba que continuaban vigentes los tratamientos preferenciales aplicables a los aeropuertos, circunstancia que exige la existencia de una normatividad anterior que otorgue tal tratamiento, pero en el caso del Impuesto de Industria y Comercio no existe disposición alguna que favorezca a la Aeronáutica Civil.

Con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado es necesario revisar el origen de los ingresos para determinar si provienen del ejercicio de actividades que configuran el hecho generador, sin que sea viable excluir a la demandante por ejercer funciones administrativas.

De los artículos 36 de la Ley 14 de 1983, 1° del Acuerdo 21 de 1983 del Concejo del Distrito Especial de Bogotá y 25 y 28 del Decreto 423 de 1996 sobre hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio y la actividad de servicio, se concluye que los ingresos obtenidos por la administración de servicios prestados a pasajeros, empresas de transporte, proveedores de combustible, arrendamientos, uso de infraestructura aeroportuaria, radioayudas, locales, parqueaderos, horarios extendidos, puentes de abordaje, sobrevuelos, transmisión de mensajes por la red de telecomunicaciones fijas aeronáuticas, instalaciones telefónicas a locales de red fija de la Aeronáutica, son actividades que se configuran como hechos generadores del tributo, sin que sean desarrolladas por comerciantes, ni deban ser actividades mercantiles.

De otra parte, los demás cargos de la demanda como violación al debido proceso por la fecha de introducción al correo del auto de verificación o cruce y del requerimiento de información, no procede por cuanto no se impidió el ejercicio del derecho a la defensa, puesto que los términos no empezaron a correr a partir de marzo 4 de 1997 como lo afirma la actora.

En cuanto al Concepto 0709 de 18 de septiembre de 1998 de la Dirección de Impuestos Distritales en el que se indicó que la operación internacional de aeronaves desarrollada por Continental Airlines, no estaba sujeta al impuesto, es imposible darle un tratamiento analógico, pues se concede exoneración recíproca entre el Gobierno de Colombia y el de Estados Unidos mediante convenio, que en nada se refiere a la Aeronáutica Civil.

Frente a la prescripción y caducidad de la facultad para sancionar, la Administración no excedió el término de los tres (3) años para notificar la liquidación oficial.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el caso se controvierte la legalidad de los actos administrativos que liquidaron oficialmente el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 2° a 6° de 1996 y 1° a 6° de 1997, al considerar que la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil es sujeto pasivo por concepto de prestación de servicios.

#### **Año gravable de 1996:**

Lo primero que la Sala advierte, es que la actora interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 025 de abril 26 de 1999 (modificatoria de las declaraciones de ICA del 2° a 6° bimestre de 1996), el cual fue INADMITIDO mediante el Auto No. 620 de agosto 5 de 1999, por no encontrarse acreditada la personería para actuar por parte del señor JOSÉ LAUREANO ZAPATA VALENCIA, ya que no se realizó presentación personal de

la impugnación ante la Administración o ante Notaría, en atención a lo dispuesto en los artículos 559, 722 literal c) y 724 del Estatuto Tributario<sup>1</sup>.

Contra el auto inadmisorio mencionado procedía el recurso de reposición dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, término legal que además permitía que la entidad subsanara la inconsistencia advertida por la Administración en el recurso incoado.

No obstante, y tal como lo reconoce la misma accionante al solicitar la revocatoria directa, hizo caso omiso de la oportunidad legal para subsanar la respectiva personería o para recurrir, si consideraba que las razones esgrimidas por el ente fiscal carecían de validez (artículo 107 del Decreto 807 de 1993). Por ende, el acto administrativo de inadmisión adquirió firmeza, sin que la actora hubiese discutido en esta jurisdicción la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración.

Pues bien, el agotamiento de vía gubernativa constituye un presupuesto procesal para ejercitar válidamente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho cuando se demandan actos administrativos y es deber del juzgador indicarlo así al demandante para decidir sobre la admisión en caso de no evidenciarse la falta de tal presupuesto o inadmitir, salvo que el mismo se plantee como punto de litis en el libelo introductorio. En caso de advertirse en la demanda y no demostrarse el cumplimiento del aludido presupuesto procesal o alegarse y probarse obstáculo de la administración que impidiese al administrado darle cumplimiento, el fallo no será de mérito.

Es por ello que conforme a lo antes indicado, al no haberse alegado nada respecto del cumplimiento del anotado presupuesto, la Sala se abstendrá de adelantar un estudio de fondo de las pretensiones relacionadas con la Liquidación Oficial de Revisión No. 025 de abril 26 de 1999, que modificó las declaraciones privadas del 2º a 6º Bimestre de 1996, por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Ahora bien, el hecho de que la accionante haya presentado solicitud de revocatoria directa contra el acto inadmisorio y la liquidación oficial, a la luz del artículo 72 del Código Contencioso Administrativo, no tiene la virtud de revivir términos legales para el ejercicio de las acciones contencioso administrativas, como tampoco la tiene la decisión que recayó sobre ella, de tal forma, que al negar la revocación, escapa del control jurisdiccional, pues un obrar contrario

---

<sup>1</sup> (Artículos 104 y 106 del Decreto 807 de 1993). De esta situación da cuenta la Resolución que decidió la revocatoria directa No. 069 de agosto 30 de 2000. (fls. 142 , 147 y 148 e.)

implicaría que del acto en firme (en este caso la Liquidación de Revisión), de todas formas se hiciera un control de legalidad, lo que se traduciría en una habilitación de la oportunidad legal para el ejercicio de la acción contra tal actuación <sup>2</sup>.

Situación diferente se presentaría si la decisión de la revocatoria contuviera puntos nuevos, es decir, asuntos diferentes a los contemplados en el acto inicial, pero como no lo modifica total o parcialmente, ni se trata de un acto administrativo distinto o diferente, es imposible ejercer un control jurisdiccional <sup>3</sup>.

Por todo lo anterior, y contrario a lo estimado por el Tribunal, la Sala se inhibirá para emitir un pronunciamiento de fondo tanto frente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 025 de abril 16 de 1999 como a la Resolución No. 069 de agosto 30 de 2000 que decidió la revocatoria directa, razón por la cual deberá revocarse la decisión del a quo.

#### **Año gravable de 1997:**

En lo de fondo, la controversia jurídica versa en si la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil es una entidad sujeta al Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros por prestación de servicios.

Frente a los sujetos pasivos del tributo en comento, la Sala ha considerado en reiteradas oportunidades<sup>4</sup>, que no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de la entidad de derecho público, por cuanto la ley para el efecto en principio, no hace distinción respecto de las personas jurídicas.

Lo anterior se infiere de que el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, está constituido por el ejercicio o realización directa de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos (artículos 1° del Acuerdo 21 de 1983 y 25 del Decreto 423 de 1996)

---

<sup>2</sup> Sentencia de septiembre 17 de 1998, Exp. 3831 M.P. Juan Alberto Polo Figueroa.

<sup>3</sup> Sentencia de noviembre 12 de 2002, Exp. 13473, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>4</sup> Entre otras, véanse las Sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 12 de noviembre de 2003, exp. 13340, M.P. Germán Ayala Mantilla; del 17 de septiembre de 2003, exp. 13301, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 13 de noviembre de 2003, exp. 13276, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Y son sujetos pasivos las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria (art. 23 Dto. 423 de 1996), independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que en forma expresa se consagre una exención o exclusión del gravamen.

Por ello, para determinar si una persona es sujeto pasivo del impuesto, debe examinarse el origen de sus ingresos, y sólo si éstos provienen habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades descritas, podrá configurarse la realización de la materia imponible que causa la obligación fiscal en cabeza de quien la ejecuta, como sujeto pasivo, a menos que la Ley consagre un tratamiento preferencial respecto de determinados sujetos o entidades<sup>5</sup>.

Respecto de las “Unidades Administrativas Especiales”<sup>6</sup>, no existe disposición legal que consagre un tratamiento preferencial del cual pueda colegirse su no sujeción del Impuesto de Industria y Comercio, puesto que la Ley 14 de 1983, que reguló en su integridad el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible, las exenciones y prohibiciones de gravar determinadas actividades, no prevé exención o exclusión para tales “entidades”, de donde se concluye que la Aeronáutica Civil no goza de un régimen especial.

Así mismo, es intrascendente si persigue o no ánimo de lucro en la prestación del servicio o actividad desarrollada, pues el hecho gravado es el ejercicio o realización de actividades industriales, comerciales o de servicio.

A través del Decreto 2171 de diciembre 30 de 1992, el Presidente de la República fusionó el Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil con el Fondo Aeronáutico Nacional y creó la “Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil”. Y el Decreto 2724 de 1.993 la definió como una entidad especializada, de carácter técnico, adscrita al Ministerio de Transporte, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

---

<sup>5</sup> Sentencias del 26 de mayo de 2000, exp. 9993 M.P. Daniel Manrique Guzmán, del 22 de febrero de 2002, Exp.12297. M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 12 de noviembre de 2003, exp. 13340, M.P. Germán Ayala Mantilla, entre otras.

<sup>6</sup> Sentencia de febrero 15 de 2007, Exp. 14592. M.P. Dra. Ligia López Díaz.

En cuanto a la prestación de servicios por la AERONAUTICA como hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, es necesario remitirse a la definición legal contenida en las normas pertinentes, así:

*“Artículo 154. Industria y comercio. A partir del año de 1.994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:*

*(...)*

*4ª. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”.*

Con los mismos parámetros citados, el artículo 28 del Decreto 423 de 1996, define la actividad de servicios sujeta a ICA, realizada por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que se concretan en obligaciones de hacer sin vínculo laboral con el contratante, que generan contraprestaciones.

En el caso en estudio, la entidad actora es la autoridad aeronáutica en todo el territorio nacional, que le compete regular, administrar, vigilar y controlar el uso del espacio aéreo colombiano por parte de la aviación civil, coordinar las relaciones de ésta con la aviación del Estado; formular y desarrollar los planes, estrategias, políticas, normas y

procedimientos sobre la materia. Se le asigna, igualmente, la prestación de servicios aeronáuticos y, con carácter exclusivo, desarrollar y operar la infraestructura requerida para que la navegación en el espacio aéreo colombiano se efectúe con seguridad (art. 2º del Decreto 2724 de 1993).

En desarrollo de las competencias asignadas por la Ley, la Aeronáutica reglamenta y supervisa la infraestructura aeroportuaria del país y administra directa o indirectamente los aeropuertos de su propiedad o los de propiedad de la Nación. Así mismo, autoriza y vigila la construcción de aeródromos por parte de las entidades territoriales, las asociaciones de éstas o del sector privado.

Los ingresos de la entidad están constituidos por *“las sumas, valores o bienes que la Unidad reciba por la prestación de servicios de cualquier naturaleza, tales como comunicaciones aeronáuticas, protección al vuelo o por las operaciones que realice en cumplimiento de las funciones que le han sido asignadas”*, junto con lo que reciba por la enajenación o arrendamiento de cualquiera de los bienes de su propiedad o de los que administre en nombre de la nación. Y como función especial de la Aerocivil debe *“fijar, recaudar y cobrar las tasas, tarifas y derechos que se generen por la prestación de los servicios aeronáuticos y aeroportuarios (arts. 4.4, 4.5, 5° numeral 13 del Decreto 2724 de 1993).*

De otra parte, la Ley 105 de 1.993, por la cual se dictaron disposiciones básicas sobre el transporte, indica que las funciones relativas al transporte aéreo son ejercidas por la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil como entidad especializada adscrita al Ministerio de Transporte, cuya función prioritaria es “el mejoramiento de la infraestructura aeroportuaria y el establecimiento de ayudas de aeronavegación requeridas para los aeropuertos a donde se desplacen la aviación general y las escuelas de aviación” (arts. 47 y 48, párrafo 1°), amén de ser recaudadora de ingresos.

En este orden de ideas, la Sala observa que la Ley 105 de 1.993 y el Decreto 2724 del mismo año, determinan que las funciones relativas al transporte aéreo son ejercidas por la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, entidad especializada adscrita al Ministerio de Transporte, como “autoridad en materia aeronáutica en todo el territorio nacional”, su naturaleza jurídica es la de entidad pública del sector descentralizado por servicios del orden nacional, integrada a la Rama Ejecutiva del Poder Público (art. 38, ley 489 de 1.998).

Las actividades que realiza la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, Aerocivil, se enmarcan en el ejercicio de una función pública como es regular, administrar, vigilar y controlar el uso del espacio aéreo colombiano, es decir, prestar servicios aeronáuticos y operar la infraestructura aeroportuaria del país,



con la administración directa o indirecta de los aeropuertos de su propiedad o de la Nación.

Entonces, se trata de una entidad de derecho público, de carácter técnico, que de manera exclusiva desarrolla y opera la infraestructura requerida para que la navegación en el espacio aéreo colombiano, para lo cual esencialmente presta servicios aeronáuticos, lo que se sale de la connotación conceptual de servicio para efectos de la imposición del Impuesto de Industria y Comercio<sup>7</sup>.

De la misma forma, son actividades administrativas, aún cuando generen contraprestaciones económicas, las referentes a comunicaciones aeronáuticas, protección al vuelo, permisos de operación, matrículas de aeronaves, licencias del personal de vuelo, autorizaciones para construcción de operación de aeródromos, y en general servicios aeroportuarios, que por ser funciones públicas no son generadoras del tributo.

Por último, esta Sala reitera que la responsabilidad en ICA no genera automáticamente responsabilidad en materia de Impuesto de Avisos y Tableros, el cual surge de la utilización del espacio público para colocar avisos, tableros y vallas, de tal forma, que para el asunto debatido no es posible predicar tal tributo en cabeza de la accionante.

Con todo lo dicho, para la Sala las funciones públicas que ejerce la Aeronáutica no la enmarcan como sujeto pasivo del Impuesto de Industria y comercio por prestación de servicios.

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

## **FALLA**

**1. REVÓCASE** la sentencia objeto de apelación. En su lugar:

---

<sup>7</sup> Ver en este sentido el Concepto No. 1216 de diciembre 1° de 1999, C.P. Dr. Augusto Trejos Jaramillo.

2. DECLARASE inhibida la Sala para hacer un pronunciamiento de fondo en relación con la Liquidación Oficial de Revisión 025 de 26 de abril de 1999 y la Resolución 069 de agosto 30 del 2000.

3. ANULANSE la Liquidación Oficial de Revisión No. 068 de septiembre 24 de 1999 y la Resolución No. 188 de julio 31 de 2000 mediante las cuales la Administración de Impuestos Distritales de Bogotá, modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros presentada por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE AERONÁUTICA CIVIL por los seis (6) bimestres del año gravable 1997.

4. A título de restablecimiento del derecho DECLARANSE en firme las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros presentada por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE AERONÁUTICA CIVIL por los seis (6) bimestres del año gravable 1997.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

**JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**  
Presidente de la Sección

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

**MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

**HECTOR J. ROMERO DIAZ**

**RAUL GIRALDO LONDOÑO**  
Secretario