

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

**Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá, D.C., uno (1) de noviembre de dos mil siete (2007)

**Rad.: 11001 0327 000 2004 00004 01**  
**Número Interno: 14426**  
**MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA contra LA**  
**NACIÓN- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO**  
**PÚBLICO**  
**FALLO**

En ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, **MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA** solicitó la nulidad del artículo 1 del Decreto 3228 del 11 de noviembre de 2003, “*por el cual se modifica el artículo 8° del Decreto 953 de 2003*”, reglamentario del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario.

El texto de la norma demandada es el siguiente:

**“ARTÍCULO 1.** *Modifícase el artículo 8 del Decreto 953 del 11 de abril de 2003, el cual quedará así:*

**"Artículo 8. Servicio de transporte aéreo excluido del IVA.** *Para efectos de lo dispuesto en el numeral 20 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no causan el impuesto sobre las ventas los tiquetes de transporte aéreo nacional de personas con destino o procedencia de los siguientes territorios y sitios: Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; La Pedrera, Leticia y Tarapacá en el Departamento de Amazonas; Acandí, Capurganá, Nuquí, Bahía Solano, Bajo Baudó y Juradó en el Departamento del Chocó; Guapi y Timbiquí en el Departamento del Cauca; Araracuara y Solano en el Departamento de Caquetá; Guaviare-Barranco Minas e Inírida en el Departamento de Guainia; Carurú, Mitú, Pacoa y Taraira en el Departamento del Vaupés; Ciénaga de Oro en el Departamento de Córdoba; El Charco en el Departamento de Nariño; Ituango, Murindó y Vigía del Fuerte en el Departamento de Antioquia; La Gaviota y Santa Rosalía, Puerto Carreño, La Primavera y Cumaribo en el Departamento de Vichada; Miraflores y Morichal en el Departamento de Guaviare; Uribia en el Departamento de Guajira; Macarena en el*

*Departamento del Meta; Puerto Leguízamo en el Departamento de Putumayo.*

*"Lo dispuesto en este artículo se aplicará mientras no exista transporte terrestre organizado hacia estos territorios y sitios".*

## **DEMANDA**

El actor invocó como violados los artículos 3, 113 y 338 de la Constitución Política y 476 [20] del Estatuto Tributario. Como concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

El artículo 476 [20] del Estatuto Tributario excluye del impuesto sobre las ventas *"el transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado"*. El objetivo de la norma es morigerar el impacto en los costos de movilización de personas hacia o desde lugares o puntos geográficos que carezcan de transporte terrestre organizado, dado el entorno de violencia e inseguridad que se vive en Colombia.

Para que opere la exclusión de IVA en el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros, basta con que en el lugar de destino o de procedencia no exista transporte terrestre organizado.

Sin embargo, la norma acusada enlista los "sitios o territorios" del país hacia o desde los cuales el transporte aéreo de pasajeros está excluido del IVA por carecer de transporte terrestre organizado, lo que restringe el ámbito espacial de la exclusión que el precepto superior prevé.

En ese orden de ideas, la enumeración o mención de determinados sitios que hace el decreto reglamentario es innecesaria y, en la medida en que pretenda ser limitativa, es abiertamente ilegal porque, insiste, contraviene el artículo 476 [20] del Estatuto Tributario.

Cualquier intento de enunciación específica es vano y conduce a equívocos y omisiones que desbordan el alcance de la norma superior quebrantada, lo que se evidencia al comparar el artículo 8 de Decreto 953 de 2003 antes de su

modificación por parte del Decreto 3228 de 2003, que aquí se acusa.

Lo anterior, porque el Decreto 3228 incluyó dentro de la lista, entre otros municipios, a Puerto Carreño, La Primavera y Cumaribo, en el Departamento de Vichada, sin que resulte claro que estos sitios hayan dejado de tener transporte organizado, y mucho menos que los lugares que la norma acusada enlista sean los únicos hacia o desde los cuales no existe transporte terrestre organizado.

Es un hecho notorio que no hay rutas para transporte terrestre a todos los lugares del país, por lo que la única forma de considerar el decreto ajustado a la ley, es que se entienda como simplemente enunciativo. Sin embargo, su texto es claramente taxativo, pues no dio margen para interpretar que la exclusión cobija sitios distintos a los enlistados.

Además, la disposición acusada ha generado dudas e inseguridad jurídica y ha dado lugar a que las empresas de transporte aéreo nacional generen el IVA aunque presten el servicio de transporte de pasajeros a lugares o puntos geográficos en donde no hay transporte terrestre organizado, por el simple hecho de que los mismos no se encuentran contemplados en la norma acusada.

La transgresión del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario condujo a la violación de los artículos 3, 113 y 338 de la Constitución Política, porque el Gobierno Nacional amplió la cobertura del hecho generador del IVA al extender el tributo a un servicio que se encuentra excluido del gravamen.

En la demanda el actor solicitó la suspensión provisional de los efectos del acto acusado, petición que fue negada por la Sala por auto de 22 de abril de 2004.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

En defensa de la legalidad del acto acusado, la demandada sostuvo lo siguiente:

La finalidad del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario, es excluir del IVA el servicio de transporte aéreo prestado en aquellos lugares en los cuales no existe

acceso por vía terrestre con el fin de contribuir a la integración económica territorial.

Para hacer aplicable dicho precepto, el Gobierno Nacional tuvo que enumerar los sitios del territorio nacional que no cuentan con transporte terrestre organizado, para que las empresas de transporte aéreo no cobren el IVA a quienes viajen hacia o desde esos lugares y los responsables tengan la debida certeza al cumplir la obligación de recaudar el tributo.

Los cargos que se endilgan al acto acusado se basan en especulaciones y buscan un pronunciamiento judicial condicionado que a la larga avoque a los responsables del IVA a decidir, de acuerdo con cada situación particular, si cobran o no el impuesto, en detrimento del erario y sin que ello les competa, pues, su obligación es cumplir las normas y no determinar si se causa o no el tributo.

La enumeración contenida en la disposición reglamentaria corresponde a sitios notorios del país que, por sus condiciones geográficas, no poseen servicio público de transporte terrestre automotor de pasajeros autorizado a nivel intermunicipal en origen y destino, con base en certificación expedida por el Ministerio de Transporte mediante Oficio 005725 de 5 de marzo de 2003, que sirvió de fundamento al Decreto 953 de 2003.

A su vez, por Oficio 030656 de 30 de septiembre de 2003, dicho Ministerio adicionó otros municipios, razón por la cual el Gobierno expidió el Decreto 3328 de 2003, que modificó el Decreto 953 del mismo año.

En consecuencia, el acto acusado se ciñe estrictamente a la información suministrada por la entidad competente para el efecto y, en esa medida, es taxativa respecto de los sitios que allí se indican, pues, las disposiciones que consagran beneficios tributarios tienen alcance restringido. Lo anterior, sin desconocer que a medida que se evidencien otros lugares que carezcan de transporte terrestre organizado debidamente certificado por el Ministerio de Transporte, se modifique nuevamente el decreto pertinente.

Por tanto, el artículo 1 del Decreto 3228 de 2003 no viola la exclusión del IVA prevista en el artículo 476 [20] del Estatuto Tributario ni excede la potestad reglamentaria que consagra el artículo 189 [11] de la Constitución Política.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El actor reiteró los argumentos de la demanda y agregó:

No es cierto que el hecho de que no se precisen los lugares en donde no existe transporte terrestre, implique que sea el responsable quien decida si se causa o no el impuesto. Esto, porque es la ley la que determina si el tributo se genera o no, para lo cual debe tenerse en cuenta cada caso concreto.

La ilegalidad de la norma censurada la confirma la misma demandada, puesto que reconoce que en caso de que se evidencien otros lugares que carezcan de transporte terrestre organizado, debidamente certificado por el Ministerio de Transporte, el Gobierno Nacional puede modificar el decreto. Ello es así, porque es evidente que el acto acusado limita el alcance del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario.

Según la certificación del Ministerio de Transporte, los únicos lugares sin transporte terrestre no son los previstos en el decreto acusado, por lo que mal puede pretenderse dar al mismo un alcance taxativo.

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda, dado que el acto acusado fijó las pautas para establecer la cobertura del tratamiento tributario preferencial, que es de carácter restrictivo, y no es ilegal porque tiene respaldo en la norma reglamentada.

La demandada reiteró los argumentos de la contestación.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad del artículo 1 del Decreto 3228 de 2003, que modificó el artículo 8 del Decreto 953 del mismo año, reglamentario a su vez del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario.

El artículo 476 [20] del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, dispone que se encuentra excluido del IVA, el servicio de *“transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado”*.

La exclusión de IVA para el servicio de transporte aéreo de pasajeros tiene por objeto evitar el sobrecosto en dicho medio de transporte hacia o desde aquellos lugares del país en donde no existe transporte terrestre organizado, dado que el transporte aéreo se constituye, en últimas, en el único medio de acceso a tales sitios. Y, el propósito fundamental de la exclusión es evitar el aislamiento de ciertas zonas del país, ya de por sí bastante golpeado por distintos flagelos de orden social, político y económico.

El servicio público de transporte terrestre automotor de pasajeros por carretera está regulado por el Ministerio de Transporte (artículo 9 Decreto 171 de 2001), quien se encarga de otorgar a las empresas legalmente constituidas, la habilitación o autorización para la prestación del mismo (artículo 11 *ibídem*).

Con base en el oficio 5725 de 5 de marzo de 2003 del Ministerio de Transporte, que incluía el listado de sitios que no disponen de transporte terrestre automotor de pasajeros organizado a nivel intermunicipal (folios 47 y 47 vto), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 953 de 2003, reglamentario del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario.

El artículo 8 del Decreto 953 de 2003 disponía que no causaba IVA la venta de tiquetes de transporte aéreo nacional de personas con destino o procedencia a los **“territorios y sitios del país”** allí enlistados<sup>1</sup>. Señalaba, también, que la

---

<sup>1</sup> Tales lugares eran: el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; La Pedrera, Leticia y Tarapacá en el Departamento de Amazonas; Acandí, Capurganá, Nuquí, Bahía Solano. Bajo Baudó y Juradó en el departamento del Chocó; Guapí y Timbiquí en el departamento del Cauca; Araracuara y Solano en el departamento de Caquetá; Guaviare-Barranco Minas e Inírida en el departamento de Guainía; Carurú, Mitú, Pacoa y Taraira en el departamento del Vaupés; Ciénaga de Oro en el departamento de Córdoba; El Charco en el departamento de Nariño; Ituango, Murindó y Vigía del Fuerte en el departamento de Antioquia; La Gaviota y Santa

exclusión se aplicaba *“mientras no exista transporte terrestre organizado hacia estos territorios y sitios”*.

Mediante oficio 30656 de 30 de septiembre de 2003, el Ministerio de Transporte pidió al Gobierno Nacional que, para los fines de la exclusión del IVA, se añadieran a la lista de sitios del oficio 5725, los municipios de Puerto Leguízamo (Putumayo), Puerto Carreño, La Primavera y Cumaribo (Vichada) y La Macarena (Meta). Cabe anotar que el oficio 30656 fue expedido por el Ministerio de Transporte a solicitud de un particular, con el fin de que se eximiera del pago del IVA los tiquetes aéreos de las poblaciones en mención, debido *“a que no se encuentra autorizado el transporte terrestre de pasajeros con origen o destino en estas localidades”* (folio 46).

Como consecuencia del oficio 30656, ya citado, el Gobierno Nacional expidió el artículo 1 del Decreto 3228 de 2003, que aquí se acusa, cuyo texto es el siguiente:

***“ARTÍCULO 1.*** *Modifícase el artículo 8 del Decreto 953 del 11 de abril de 2003, el cual quedará así:*

***“Artículo 8. Servicio de transporte aéreo excluido del IVA.*** *Para efectos de lo dispuesto en el numeral 20 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no causan el impuesto sobre las ventas los tiquetes de transporte aéreo nacional de personas con destino o procedencia de los siguientes territorios y sitios: Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; La Pedrera, Leticia y Tarapacá en el Departamento de Amazonas; Acandí, Capurganá, Nuquí, Bahía Solano, Bajo Baudó y Juradó en el Departamento del Chocó; Guapi y Timbiquí en el Departamento del Cauca; Araracuara y Solano en el Departamento de Caquetá; Guaviare-Barranco Minas e Inírida en el Departamento de Guainía; Carurú, Mitú, Pacoa y Taraira en el Departamento del Vaupés; Ciénaga de Oro en el Departamento de Córdoba; El Charco en el Departamento de Nariño; Ituango, Murindó y Vigía del Fuerte en el Departamento de Antioquia; La Gaviota y Santa Rosalía, Puerto Carreño, La Primavera y Cumaribo en el Departamento de Vichada; Miraflores y Morichal en el Departamento de Guaviare; Uribia en el Departamento de Guajira; Macarena en el Departamento del Meta; Puerto Leguízamo en el Departamento de Putumayo.*

*“Lo dispuesto en este artículo se aplicará mientras no exista transporte terrestre organizado hacia estos territorios y sitios”*.

La norma acusada señala que para efectos de la exclusión del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario, no causan IVA los tiquetes aéreos nacionales de pasajeros con destino o procedencia de determinados territorios y sitios, **enlistados taxativamente.**

Sin embargo, no es cierto que los únicos lugares que no tienen transporte terrestre organizado son los que la norma acusada enuncia, pues, en oficio expedido a solicitud del actor, el mismo Ministerio de Transporte precisó que ***“fuera de las localidades citadas en el Decreto 3228 de 2003, debido a lo extenso del territorio nacional, sí existen muchos puntos geográficos y lugares del país, que no tienen acceso ni por vía terrestre ni por vía aérea.”***(folio 67).

Lo anterior significa que es imposible que mediante cualquier listado el reglamento abarque todos y cada uno de los lugares de Colombia que no tienen transporte terrestre organizado.

A pesar de lo anterior, la norma acusada resulta necesaria para la debida ejecución del artículo 476 [20] del Estatuto, pues, la exclusión del IVA en relación con los tiquetes de transporte aéreo nacional no debe quedar al arbitrio del responsable, según considere indiscriminadamente que existe o no transporte terrestre organizado.

En consecuencia, se mantendrá el acto acusado, pero sólo en el entendido de que además de los sitios allí indicados, no causa IVA la venta de tiquetes de transporte aéreo nacional de pasajeros, con destino a o procedencia de los sitios o lugares que al momento de la enajenación de los pasajes no tengan transporte terrestre organizado, según lo acredite el responsable.

Por último, la Consejera, doctora María Inés Ortiz Barbosa manifiesta estar impedida para conocer de este negocio, con base en el artículo 150 [5] del Código de Procedimiento Civil porque una de las apoderadas de la DIAN es actualmente dependiente de su Despacho.

Dado que la Sala encuentra probado el impedimento manifestado, lo aceptará. Y, como existe quórum deliberatorio y decisorio no ordenará el sorteo de conjuces (artículo 54 de la Ley 270 de 1996).

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,

### **F A L L A**

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda de nulidad del artículo 1 del Decreto 3228 de 2003, en el entendido de que además de los lugares allí indicados, no causa IVA la venta de tiquetes de transporte aéreo nacional de pasajeros, con destino a o procedencia de los sitios o lugares que al momento de la enajenación de los pasajes no tengan transporte terrestre organizado, según lo acredite el responsable.

**ACÉPTASE** el impedimento manifestado por la Consejera, doctora María Inés Ortiz Barbosa, a quien, en consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso. Conforme al artículo 54 de la Ley 270 de 1996 no se ordena el sorteo de conjuces.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ  
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

