

EXPEDICIÓN DE AUTOS INTERLOCUTORIOS EN PROCESOS DE ÚNICA INSTANCIA – Competencia del consejo de Estado / DECISIÓN SOBRE MEDIDA CAUTELAR EN PROCESO DE ÚNICA INSTANCIA ANTE JUEZ COLEGIADO – Competencia del Magistrado Ponente

Este despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125 del CPACA, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 125

MEDIDA CAUTELAR DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE ACTO ADMINISTRATIVO – Procedencia

1.1.- Acorde con lo dispuesto en el artículo 238 de la Constitución Política, esta jurisdicción podrá suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley. 1.2.- En desarrollo de ese mandato constitucional, el artículo 231 del CPACA señala que, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando esta surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas, o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud. De manera que al funcionario judicial le corresponde realizar un examen de legalidad o de constitucionalidad para anticipar un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 238 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 231

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA – Hecho generador / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA – Bienes gravados. Noción / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA – Bienes exentos. Noción / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA – Bienes excluidos. Noción / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA – Actividades no sujetas / BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Taxatividad / IVA EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASAJEROS – Causación / CONTRATO DE TRANSPORTE AÉREO – Definición / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASAJEROS EN VIAJES DE IDA Y REGRESO – Causación. En atención al principio de territorialidad, el legislador grava con IVA solo los tiquetes de salida del país, asociados al traslado o transporte aéreo, desde Colombia, a territorio extranjero. En consecuencia, el viaje de regreso, que supone el traslado o transporte aéreo de un pasajero, de un país extranjero hacia Colombia, no causa el impuesto / EXCLUSIONES EN EL IVA – Taxatividad / SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO DE PASAJEROS – Lugar de origen para efectos del IVA. Para que se cause el IVA el lugar de origen del servicio debe ser el territorio colombiano, en virtud del principio de territorialidad / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA SOBRE TIQUETE DE REGRESO EN VIAJE DE IDA Y VUELTA EN SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO DE PASAJEROS – No sujeción

2.1.4.- El tratamiento tributario del IVA en Colombia apunta a tener la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación como hechos generadores del

gravamen, siempre que no hayan sido excluidos expresamente. Es decir, la regla general es que cuando se realice el hecho generador, se causa el IVA. Las excepciones son definidas directamente por el legislador. En ese sentido, deben distinguirse los bienes gravados, exentos y excluidos: **(i) Los bienes gravados** son aquellos que **causan** el impuesto a la tarifa general o a una diferencial. **(ii) Los bienes exentos causan** el impuesto pero se encuentran gravados a tarifa 0%. **(iii) Los bienes excluidos** son los que, por su naturaleza **podrían causar** el IVA, pero no son gravados por expresa disposición de la ley. Lo que se ratifica en el artículo 420 del Estatuto Tributario, cuando condiciona el hecho generador del IVA en las ventas, al hecho de que “no hayan sido excluidas **expresamente**”. Limitación que está en concordancia con el *principio de taxatividad* que rige en los beneficios tributarios. **(iv) Pero existen una serie de** operaciones que **no están “sujetas”** al IVA, porque, por diversas razones, entre ellas las de territorialidad del impuesto, no puede predicarse de las mismas que se configura el hecho generador del tributo.

2.1.5.- El servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros fue regulado por los artículos 431, 461 y 421-1 del ETN (...)

2.1.6.- El artículo 431 transcrito, que se refiere a las condiciones de **causación** del IVA en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros, es claro en el sentido de que el gravamen, en los viajes de ida y vuelta, se liquida únicamente en relación con el 50% del tiquete. Aunque la norma use el vocablo “liquidar”, no puede desconocerse que esta contiene **una regla de causación o de configuración del hecho generado**, no de depuración del impuesto, conclusión que se deriva de una interpretación armónica de la anterior disposición con el artículo 421-1, que grava con IVA el transporte aéreo internacional de pasajeros cuando el tiquete es adquirido en el exterior, **siempre que se trate de viajes que tengan origen en Colombia**. Ello pone de presente, que en atención al principio de territorialidad, el legislador grava con IVA solo los tiquetes de salida del país, asociados al traslado o transporte aéreo, desde Colombia, a territorio extranjero. En consecuencia, el viaje de regreso, que supone el traslado o transporte aéreo de un pasajero, de un país extranjero hacia Colombia, no causa el impuesto.

2.1.7.- Estas conclusiones parten de que el transporte aéreo es un servicio que se presta por las aerolíneas, en virtud de un contrato de transporte en el que una de las partes se obliga con la otra, a cambio de un precio, **a conducir de un lugar a otro**, personas o cosas y a entregar estas al destinatario. Y para definir el servicio, entonces, debe tomarse como punto de referencia el lugar de origen del servicio, que se define en función del lugar donde se inicia y termina el servicio, lo que explica que en el caso de un trayecto internacional de ida y regreso, solo se grave un trayecto, esto es la mitad o el 50% a las voces del artículo 421 referido. En esa medida, el servicio se concreta en el traslado del pasajero, vía aérea, de un lugar a otro. Desde luego que el lugar de origen, a efectos de que se cause el impuesto debe ser el territorio colombiano, porque de lo contrario, se estaría gravando el transporte que se efectúa en otro país, lo cual resultaría contrario a los principios de territorialidad, y eventualmente, a la prohibición de doble tributación.

2.1.8.- Así las cosas, se concluye que en este caso se configura una situación de no sujeción respecto del tiquete de regreso, figura que difiere de la exclusión, tal como se precisó en el punto 2.1.4. de esta providencia, lo que descarta también la tesis del demandante, según la cual, dicha parte de la operación está gravada con una base gravable especial.

2.1.9.- En ese orden, el Despacho ordenará la suspensión provisional de los efectos del acto demandado, pues en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros no existe la exclusión a que este hace referencia, amén de que las exclusiones, como se indicó al diferenciar las diferentes situaciones que se presentan en punto a la sujeción al IVA, son taxativas y deben estar expresamente consagradas como tal en la ley. Lo anterior, valga precisar, sin perjuicio del análisis que se haga en la sentencia

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 421-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 431 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 461 / LEY 336 DE 1996 – ARTÍCULO 68 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 981

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 07442 DE 2017 (3 de abril) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (SUSPENDIDO)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00001-00(23507)

Actor: ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ Y MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

AUTO

Procede el despacho a resolver la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por los demandantes en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1.- Solicitud de la medida cautelar

Los demandantes piden que se suspendan provisionalmente los efectos del Concepto No. 07442 del 3 de abril de 2017, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dian, que resolvió una consulta acerca de la causación del IVA en la prestación del servicio de transporte aéreo internacional, cuando se venden tiquetes de ida y vuelta, y concluyó que:

"(...) el 50% de los ingresos por concepto de tiquetes aéreos internacionales de ida y regreso se consideran ingreso por servicios excluidos.

(...)

...se puede concluir sin lugar a dudas que se refieren a ingresos por concepto del servicio de transporte aéreo de regreso, los cuales para efectos tributarios del impuesto sobre las ventas se clasifican como ingresos excluidos de este gravamen."

1.2.- Fundamentos de la solicitud de medida cautelar

Para los demandantes, el acto cuestionado desconoce los artículos 6, 198 y 338 de la Constitución Política, y los artículos 461 y 476 del Estatuto Tributario Nacional.

Todo, porque definió como "excluido" de IVA un servicio expresamente gravado por el legislador. Los fundamentos de esa conclusión son los siguientes:

- El concepto demandado señaló que de la lectura de los artículos 424, 431 y 461 del E.T., se desprendía que la venta del tiquete de regreso en viajes internacionales era un servicio excluido de IVA, a pesar de que este no hace parte de los que el artículo 476 del mismo estatuto define como excluidos del gravamen. En esa medida, desconoce que las exclusiones tributarias no pueden ser aplicadas por vía de analogía o interpretación.

Por lo tanto, desconoció el principio de legalidad.

- En este caso existe una **base gravable especial** y no una exclusión. El artículo 461 del E.T., que regula la base gravable del IVA en el transporte aéreo internacional de pasajeros, precisa que el impuesto se liquida **i)** sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando estos se expidan de una vía solamente y **ii)** sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso.

De manera que, la venta del ticket de ida y vuelta tiene una base gravable especial para efectos del IVA, que es del 50% del valor total del ticket.

El 50% restante del valor del ticket no está excluido, simplemente no se computa para determinar la base gravable.

Se trata sencillamente de una base que, como ocurre en el caso de la venta de vehículos usados, es inferior al precio de venta. Y fue definida así, para efectos de dar un tratamiento especial-de promoción- al servicio de transporte internacional de pasajeros.

Refuerza la tesis el hecho de que el Artículo 461 del ET se encuentre ubicado en la sección destinada a bases gravables especiales del IVA.

- No pueden fraccionarse los tickets de ida y vuelta, pues en realidad se trata de una sola operación (aunque se entreguen dos boletos) y un solo pago, de manera que no es posible desagregarlo para entender gravado solo el ticket de ida.
- La interpretación adoptada en el concepto demandado desconoce el derecho de las aerolíneas de llevar como impuesto descontable, la totalidad del IVA pagado por productos y servicios asociados al servicio prestado. Las obliga a llevar ese IVA de manera proporcional, como "*mayor valor del costo o gasto para los fines del impuesto sobre la renta*¹", en los términos del Art. 490 del ET.

En vista de las implicaciones económicas negativas de la interpretación referida, se impone la suspensión provisional del acto cuestionado, hasta tanto se haga un pronunciamiento definitivo sobre su legalidad.

1.3.- Oposición

¹ FL. 14. Cuaderno de la medida cautelar.

La DIAN se opuso a la medida cautelar solicitada por los demandantes. Para el efecto, señaló:

- La medida cautelar es improcedente en la medida en que tiene por finalidad la suspensión de las labores de fiscalización que adelanta la administración tributaria respecto de las empresas aeronáuticas, y para esos efectos existen otras vías, como los recursos de sede administrativa.

Además, no es necesaria, habida cuenta de que no se acreditó que sin ella la sentencia sería tardía o ineficaz, o que se causaría un perjuicio irremediable al demandante.

- En cuanto al contenido del acto demandado precisó que este es legal. Eso es así, porque de acuerdo con una interpretación finalista de los Artículos 431 y 461 del ETN, es evidente que si solo el 50% del tiquete está gravado, el 50% restante está excluido.

En esa medida, la exclusión se deriva directamente de las normas del ETN y no de lo dicho por la administración.

Así mismo, "por expresa disposición del artículo 461 del ET, el viaje de regreso (principio de territorialidad) no es un hecho generador del impuesto, por tanto, no se causa, siendo así las cosas, el único tratamiento aplicable es clasificarlo como a un servicio excluido del IVA..."²

II.- CONSIDERACIONES

Este despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo

² FL. 37. Cuaderno de la medida cautelar.

125³ del CPACA, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

1.-De la medida cautelar de suspensión provisional

1.1.- Acorde con lo dispuesto en el artículo 238 de la Constitución Política, esta jurisdicción podrá suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley.

1.2.- En desarrollo de ese mandato constitucional, el artículo 231 del CPACA señala que, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando esta surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas, o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De manera que al funcionario judicial le corresponde realizar un examen de legalidad o de constitucionalidad para anticipar un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

2.-Caso concreto

2.1. Suspensión provisional del Oficio No. 07442 de 2017

2.1.1.-De acuerdo con la solicitud de medida cautelar y la demanda, el concepto No. 07442 de 2017 de la DIAN, es contrario a derecho porque crea una exclusión del IVA que no fue contemplada por el legislador, con fundamento en una interpretación errada de las normas que regulan la

³ Art. 125. De la expedición de providencias. **Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite**; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de sala, **excepto en los procesos de única instancia.** (...)

base gravable del IVA para el servicio de transporte internacional aéreo de pasajeros.

2.1.2.- El concepto demandado sostiene que, de acuerdo con los Artículos 431 y 461 del ETN, en concordancia con el Artículo 424 ibíd., en el servicio de transporte internacional de pasajeros solo está gravado con IVA el ticket de ida, por lo que el ticket de regreso está **excluido** del gravamen.

2.1.3.- En esos términos, el debate radica en determinar si respecto del servicio aéreo internacional de pasajeros opera o no una exclusión, que recae sobre el ticket de regreso en viajes de ida y vuelta.

2.1.4.- El tratamiento tributario del IVA en Colombia apunta a tener la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación como hechos generadores del gravamen, siempre que no hayan sido excluidos expresamente⁴.

Es decir, la regla general es que cuando se realice el hecho generador, se causa el IVA. Las excepciones son definidas directamente por el legislador.

En ese sentido, deben distinguirse los bienes gravados, exentos y excluidos:

(i) *Los bienes gravados* son aquellos que **causan** el impuesto a la tarifa general o a una diferencial.

(ii) *Los bienes exentos* **causan** el impuesto pero se encuentran gravados a tarifa 0%.

(iii) *Los bienes excluidos* son los que, por su naturaleza **podrían causar** el IVA, pero no son gravados por expresa disposición de la ley.

⁴ Artículo 420 del Estatuto Tributario.

Lo que se ratifica en el artículo 420 del Estatuto Tributario, cuando condiciona el hecho generador del IVA en las ventas, al hecho de que “no hayan sido excluidas **expresamente**”.

Limitación que está en concordancia con el *principio de taxatividad* que rige en los beneficios tributarios.

(iv) Pero existen una serie de operaciones que **no están “sujetas”** al IVA, porque, por diversas razones, entre ellas las de territorialidad del impuesto, no puede predicarse de las mismas que se configura el hecho generador del tributo.

2.1.5.- El servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros fue regulado por los artículos 431, 461 y 421-1 del ETN, que a su tenor literal disponen:

"ARTICULO 431. CAUSACIÓN EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE AEREO O MARITIMO. *En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros de que trata el artículo 476 numeral 6, el impuesto se causa en el momento de la expedición de la orden de cambio, o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, y se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso”.*

"ARTICULO 461. BASE GRAVABLE EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS. *En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros de que trata el artículo 476 numeral 6o, el impuesto se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso.*

Cuando la base gravable esté estipulada en moneda extranjera, será el equivalente en moneda nacional, con aplicación del tipo de cambio vigente en la fecha de emisión del tiquete o de la orden de cambio”.

ARTICULO 421-1. IVA PARA TIQUETES AEREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR. *También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional.*

Corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete.” (Subrayas y negritas fuera del texto).

2.1.6.- El artículo 431 transcrito, que se refiere a las condiciones de **causación** del IVA en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros, es claro en el sentido de que el gravamen, en los viajes de ida y vuelta, se liquida únicamente en relación con el 50% del tiquete.

Aunque la norma use el vocablo “liquidar”, no puede desconocerse que esta contiene **una regla de causación o de configuración del hecho generado**, no de depuración del impuesto, conclusión que se deriva de una interpretación armónica de la anterior disposición con el artículo 421-1, que grava con IVA el transporte aéreo internacional de pasajeros cuando el tiquete es adquirido en el exterior, **siempre que se trate de viajes que tengan origen en Colombia.**

Ello pone de presente, que en atención al principio de territorialidad, el legislador grava con IVA solo los tiquetes de salida del país, asociados al traslado o transporte aéreo, desde Colombia, a territorio extranjero⁵.

En consecuencia, el viaje de regreso, que supone el traslado o transporte aéreo de un pasajero, de un país extranjero hacia Colombia, no causa el impuesto.

2.1.7.-Estas conclusiones parten de que el transporte aéreo es un servicio que se presta por las aerolíneas, en virtud de un contrato de

⁵ Repárese en que, en ese evento, bien pudo el legislador gravar el tiquete adquirido en el exterior, siempre que el viaje implicara transporte desde o hacia Colombia. No obstante, precisó que debía tratarse de un viaje que tuviera origen en Colombia, eligiendo así dicho criterio para determinar la territorialidad del gravamen.

La anterior interpretación se refuerza si se consultan los antecedentes de las normas que gravaron con IVA el servicio objeto de esta providencia, que aludían de manera expresa a los pasajes aéreos y marítimos **de puertos o campos colombianos** a puertos extranjeros. (Ver, por citar un ejemplo, los artículos 1-54 de la Ley 92 de 1932 y 5-70 del Decreto 2908 de 1960, que gravaban dicho servicio con impuesto de timbre, el cual fue sustituido por IVA.).

transporte⁶, en el que una de las partes se obliga con la otra, a cambio de un precio, **a conducir de un lugar a otro**, personas o cosas y a entregar estas al destinatario⁷.

Y para definir el servicio, entonces, debe tomarse como punto de referencia el lugar de origen del servicio, que se define en función del lugar donde se inicia y termina el servicio, lo que explica que en el caso de un trayecto internacional de ida y regreso, solo se grave un trayecto, esto es la mitad o el 50% a las voces del artículo 421 referido.

En esa medida, el servicio se concreta en el traslado del pasajero, vía aérea, de un lugar a otro. Desde luego que el lugar de origen, a efectos de que se cause el impuesto debe ser el territorio colombiano, porque de lo contrario, se estaría gravando el transporte que se efectúa en otro país, lo cual resultaría contrario a los principios de territorialidad, y eventualmente, a la prohibición de doble tributación.

2.1.8.- Así las cosas, se concluye que en este caso se configura una situación de no sujeción respecto del tiquete de regreso, figura que difiere de la exclusión, tal como se precisó en el punto 2.1.4. de esta providencia, lo que descarta también la tesis del demandante, según la cual, dicha parte de la operación está gravada con una base gravable especial.

2.1.9.- En ese orden, el Despacho ordenará la suspensión provisional de los efectos del acto demandado, pues en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros no existe la exclusión a que este hace referencia, amén de que las exclusiones, como se indicó al diferenciar las diferentes situaciones que se presentan en punto a la sujeción al IVA, son taxativas y deben estar expresamente consagradas como tal en la ley.

⁶ El transporte aéreo, por expresa disposición de la Ley 336 de 1996 (Art. 68), que regula los modos de transporte en Colombia, se rige por las disposiciones del Código de Comercio.

⁷ Artículo 981 CCO.

Lo anterior, valga precisar, sin perjuicio del análisis que se haga en la sentencia.

RESUELVE:

1.-SUSPENDER provisionalmente los efectos del Concepto No. 07442 del 3 de abril de 2017, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dian.

2.- COMUNICAR esta decisión a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

Notifíquese y cúmplase.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ