



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-001837

Bogotá, D.C. 25 JUL. 2019



26-07-2019  
Sub 605 Normativa  
Santiago Forero

No Radicado 000S2019904536  
Folios 7

Anexos 0



COR-000S2019901536

S. J.



PwC impuestos en línea

Revisó:

[Signature]

Ref: Radicado 100033223 del 17/05/2019

Tema	Impuesto Sobre las Ventas - IVA Retención en la fuente Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior Tarifa de Retención por Servicios de Transporte Internacional RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN OPERACIONES CON TARJETA DE CRÉDITO O DÉBITO Retención en el Impuesto Sobre la Renta
Fuentes formales	Artículo 421-1 del Estatuto Tributario Artículo 431 del Estatuto Tributario Consejo de Estado, Sentencia No. 17758 del 13 de noviembre de 2014 Oficio No. 15496 del 24 de diciembre de 2008 Resolución No. 0000012 del 12 de febrero de 2019 Resolución No. 0000004 del 15 de enero de 2019 Decreto No. 4048 de 2008 Resolución No. 03498 de 2012 del Ministerio de Transporte - UEA Aeronuática Civil Oficio No. 02727 del 11 de abril de 2007 Artículo 414-1 del Estatuto Tributario Numeral 4 del artículo 592 del Estatuto Tributario Corte Constitucional, Sentencia C-251 de 1999 Artículo 1.2.4.11. del Decreto 1625 de 2016 Artículo 368-2 del Estatuto tributario Artículo 1.3.2.1.8. del Decreto 1625 de 2016

Estimado señor Forero:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado No. 100033223 del 22 de mayo de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita aclarar el tratamiento aplicable para efectos del impuesto sobre las ventas (en adelante "IVA") e impuesto sobre la renta y complementario, en la venta de tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional por aerolíneas sin presencia en Colombia, las cuales prestan el servicio de transporte aéreo a través de acuerdos de códigos compartidos con aerolíneas locales.

En esta media, se procede a analizar desde una perspectiva tributaria las inquietudes presentadas por el consultante respecto al tema de la referencia:

1. IVA:

1.1. ¿Una aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, se encuentra obligada a liquidar y cobrar el IVA correspondiente por la venta de estos tiquetes?

a) El artículo 421-1 del E.T. establece que:

*"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”.*

- b) Por lo anterior, en los términos del artículo 421-1 del E.T., habrá lugar al IVA en la venta de tiquetes aéreos internacionales cuando sean adquiridos en el exterior, para ser utilizados originando el viaje en Colombia. En esta medida, habrá lugar al impuesto cuando la aerolínea extranjera venda los tiquetes en el exterior y cuando el viaje se origine en el territorio nacional.
- c) Adicionalmente, el artículo 431 del E.T. establece que, en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, 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.
- d) En esta medida, es posible concluir del texto de los artículos mencionados que el impuesto (IVA) se causará en el momento de la expedición del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, cuando se cumpla con lo establecido en el artículo 421-1 del E.T.
- e) Así mismo, la aerolínea extranjera será la encargada de liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete, tal y como lo señala el artículo 431 del E.T.
- f) Por último, consideramos necesario señalar que el Consejo de Estado en la Sentencia No. 17758 del 13 de noviembre de 2014 denegó la nulidad del Oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008, donde señaló que:

*“(…) En consecuencia, cuando el artículo 421-1 del E.T. dispone que “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”, debe entenderse que, en los tiquetes de ida y vuelta, el viaje a que se refiere la norma es a aquel que inicia en un puerto ubicado en Colombia y que termina en un puerto también ubicado en Colombia, puesto que, como ya se explicó, no es contrario a la lógica que un viaje inicie en un puerto de partida y termine en el mismo puerto de partida si el viajero recorre uno o varios trayectos de un lugar a otro lugar, así sea para retornar al mismo punto.*

*Por tanto, si bien es cierto que en los tiquetes de ida y regreso hay dos trayectos y que el trayecto de regreso al exterior puede tener origen en Colombia, no existe norma que diga, en virtud del principio de territorialidad objetiva ora en virtud del principio de territorialidad subjetiva*

*que el servicio de transporte internacional de pasajeros a favor de usuarios que adquirieron tiquetes de ida y regreso en el exterior y que se encontraban en el exterior al momento de iniciar el trayecto de ida, esté gravado con el impuesto sobre las ventas por el solo hecho de que el trayecto de regreso inicie en Colombia y muy a pesar de que el servicio culmine en el exterior. (...)*".

- 1.2. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.1. anterior sea afirmativa, ¿la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, está obligada a realizar el pago del IVA recaudado en la venta de los tiquetes?

Según lo expuesto en el punto 1.1. de este documento, en las operaciones de código compartido, la aerolínea extranjera (la parte Comercializadora) que realice la venta de tiquetes aéreos internacionales, los cuales sean adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en Colombia, se encuentra obligada a liquidar y efectuar el recaudo del IVA sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete, tal y como lo señalan los artículos 421-1 y 431 del E.T.

- 1.3. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.2. anterior sea afirmativa, ¿mediante qué mecanismo o formulario puede la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, declarar el IVA causado en la venta de los mismos?

- a) Según lo establecido en el punto 1.2. de este documento, la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos internacionales para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional, deberá declarar el IVA recaudado en el Formulario No. 350, tal y como se establece en la Resolución No. 000012 del 12 de febrero de 2019 expedida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
- b) Dicha Resolución estableció en su artículo 2, que:

***"ARTÍCULO 2. Declaración de Retención en la Fuente -Formulario No. 350. Prescribir para la presentación de la "Declaración de Retención en la Fuente" del año gravable 2019, el Formulario Modelo No.350, diseño que forma parte integral de la presente Resolución.***

***El formulario "Declaración de Retención en la Fuente" será de uso obligatorio para quienes por expresa disposición legal hayan sido definidos como agentes de retención, por concepto de los impuestos sobre la renta y complementario, impuesto sobre las ventas y timbre nacional, impuesto al consumo de bienes inmuebles y autorretención a título de impuesto sobre***

*la renta y complementario del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. (...)*.”

1.4. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.2. anterior sea afirmativa, ¿mediante qué mecanismo o formulario puede la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, declarar el IVA causado en la venta del mismo si **NO PUEDE REGISTRARSE COMO RESPONSABLE DE IVA EN EL RUT** por prestar servicios en Colombia y no desde el exterior?

- a) Entendiendo que actualmente la parametrización del Registro Único Tributario – RUT no permite inscribir a las sociedades extranjeras, que no sean prestadores de servicios desde el exterior, como responsables del recaudo del IVA, se remitirá copia de este documento a la Subdirectora de la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
- b) Lo anterior, con el objetivo de que se parametrize el Registro Único Tributario – RUT permitiendo que las sociedades extranjeras, que no sean prestadores de servicios desde el exterior, puedan registrarse como responsables del IVA.

1.5. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.2. sea afirmativa ¿mediante qué medio o recibo puede la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, pagar el IVA causado en la venta de los mismos?

- a) La aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos internacionales para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional, deberá pagar el IVA recaudado por medio del recibo oficial de pago Formulario No. 490, tal como lo señala el artículo 9 de la Resolución No. 000004 del 15 de enero de 2019.
- b) Dicha norma establece que:

**“ARTÍCULO 9. Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales – Formulario No. 490.** Prescribir como “Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales”, el Formulario Modelo N° 490, diseño que forma parte integral de la presente Resolución.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales–DIAN. pondrá a disposición el Formulario Modelo N° 490 en forma virtual en la página web, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), para su diligenciamiento, presentación y pago electrónico, o para su

*diligenciamiento en el sistema y posterior presentación ante las entidades autorizadas para recaudar.*

*Este recibo debe utilizarse por todas las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas, que efectúen pagos por concepto de impuestos, retenciones y sanciones.”*

**1.6. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.2. sea afirmativa ¿mediante que instrumento o recibo de pago puede la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelo que despegan de Colombia, pagar el IVA causado en la venta de los mismos si NO PUEDE REGISTRARSE COMO RESPONSABLE DE IVA EN EL RUT por prestar servicios en Colombia y no desde el exterior?**

- a) Entendiendo que actualmente la parametrización del Registro Único Tributario – RUT no permite inscribir a las sociedades extranjeras, que no sean prestadores de servicios desde el exterior, como responsables del recaudo del IVA, se remitirá copia de este documento a la Subdirectora de la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
- b) Lo anterior, con el objetivo de que se parametrize el Registro Único Tributario – RUT permitiendo que las sociedades extranjeras, que no sean prestadores de servicios desde el exterior, puedan registrarse como responsables del IVA.
- c) Esto permitirá que las sociedades extranjeras, que no sean prestadores de servicios desde el exterior, puedan pagar el correspondiente IVA utilizando el Recibo Oficial de Pago Formulario No. 490.

**1.7. En el evento que las respuestas a las preguntas formuladas en los numerales 1.3., 1.4., 1.5. y 1.6. estén condicionadas a que la DIAN, a futuro, parametrize el sistema del RUT ¿la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, debería continuar cobrando el IVA en la venta de los tiquetes?**

En la medida que la obligación de recaudar el IVA en el caso particular proviene de una disposición legal vigente, ésta es de obligatorio cumplimiento.

**1.8. En el evento en que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 1.7. anterior sea afirmativa, ¿qué debería hacer con el IVA recaudado la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia hasta que se**

realice la parametrización del sistema RUT y pueda la aerolínea registrarse como responsable de IVA?

- a) Considerando las facultades otorgadas a este despacho por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, no es posible emitir una respuesta relacionada con el tratamiento aplicable que se le debe dar al recaudo del IVA planteado en la respectiva consulta.
- b) Como consecuencia de lo anterior, se remitirá copia de la presente consulta al Director de la Dirección de Gestión de Ingresos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

1.9. ¿Alguna de las respuestas anteriores cambiaría si la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, opera por medio de un código compartido con una aerolínea local?

- a) Consideramos necesario aclarar la definición del concepto de "código compartido", la cual se estableció en la resolución No. 03498 de 2012 del Ministerio de Transporte - Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, donde se establece que:

*"Código Compartido. Contrato mediante el cual una aerolínea (la parte Operadora) permite a otra aerolínea (la parte Comercializadora) usar su código designador en un vuelo operado por la primera, de manera que ambas comercializan el inventario de sillas de dicho vuelo. La compartición de códigos puede tener lugar en una o varias rutas o en un segmento de dichas rutas, y pueden participar transportistas aéreos nacionales o extranjeros.*

*En la compartición de códigos, una línea aérea que actúa como comercializadora publicita y vende los servicios de la línea Operadora como si fueran propios."*

- b) En esta medida, es posible concluir del texto de los artículos mencionados que el impuesto (IVA) se causará en el momento de la expedición del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, es decir la aerolínea comercializadora del tiquete, en los casos de operaciones de código compartido cuando se cumpla con lo establecido en el artículo 421-1 del E.T.
- c) Así mismo, en las operaciones de códigos compartidos, la aerolínea comercializadora será la encargada de liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete, ya que ésta será la que "vende los servicios de la línea Operadora

*como si fueran propios*", tal y como lo señala el artículo 431 del E.T.

- 1.10. Cuando una aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos para vuelos que despegan de Colombia, opere por medio de un código compartido con una aerolínea local, ¿el IVA causado debería ser declarado y pagado por la aerolínea local? La pregunta en el numeral 1.10. se fundamenta en que, a diferencia de la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que venda directamente tiquetes aéreos, la aerolínea local, que ejecuta el servicio por medio de código compartido, si está registrada ante la DIAN como responsable del IVA.

Según lo expuesto en el punto 1.9. de este documento, en las operaciones de códigos compartidos, la aerolínea comercializadora (aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia) será la encargada de liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete, ya que ésta será quien *"vende los servicios de la línea Operadora como si fueran propios"*, tal y como lo señala el artículo 431 del E.T.

## 2. Impuesto sobre la renta y complementarios:

- 2.1. Una aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que presta directamente el servicio de transporte aéreo de personas desde Colombia al exterior, ¿se encuentra gravada con el Impuesto sobre la renta en Colombia?

- a) Según lo expuesto por este despacho en el Oficio No. 02727 del 11 de abril de 2007, se estableció que:

*"El servicio de transporte aéreo internacional prestado por empresas de transporte aéreo sin domicilio en el país, se encuentra sometido al impuesto sobre la renta, salvo la existencia de tratados internacionales relacionados con la doble tributación firmados por el país; tributo que se recauda a través de retención en la fuente que se debe practicar sobre el valor del pago o abono en cuenta siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

1. Que el pago o abono en cuenta se efectúe como contraprestación por el servicio aéreo internacional entre lugares colombianos y extranjeros.
2. Que la empresa de transporte aéreo internacional no se encuentre exonerada del pago de impuestos sobre la renta en virtud de tratados o convenios internacionales vigentes para Colombia.
3. Que la empresa de transporte aéreo internacional beneficiaria del respectivo pago o abono en cuenta sea una sociedad extranjera sin domicilio en el país
4. Que la empresa de transporte internacional no preste en forma

regular el servicio de transporte aéreo entre lugares colombianos y extranjeros.

Tales pagos o abonos en cuenta estarían sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 3% aplicable sobre el valor del pago o abono respectivo. Lo anterior de conformidad con lo establecido por el artículo 414-1 del Estatuto Tributario.

Ahora, si la prestación del servicio es regular en el país, se debe constituir una sucursal y el tratamiento de los ingresos percibidos se considerarían de fuente nacional, estando sujetos al régimen general del impuesto sobre la renta, el cual para el año gravable de 2007, tiene una tarifa del treinta y cuatro por ciento sobre la renta líquida gravable, tributo que de igual manera se recauda a través de la figura de retención a la tarifa del uno por ciento (1%) del pago o abono en cuenta, cuando corresponde al servicio de carga o de pasajeros en el territorio nacional; cuando la prestación del servicio de transporte es internacional y es prestado por empresas colombianas, no se practica retención en la fuente, aunque el ingreso se encuentra sujeto al impuesto sobre la renta.

Para los anteriores efectos el contribuyente debe determinar la renta líquida de manera especial, conforme lo prevé el artículo 203 del Estatuto Tributario, que dispone que las rentas provenientes del transporte aéreo, marítimo, terrestre y fluvial obtenidas por sociedades extranjeras o personas naturales no residentes que presten en forma regular el servicio de transporte entre lugares colombianos y extranjeros, son rentas mixtas.

En los casos previstos en el artículo citado, la parte de la renta mixta que se considera originada dentro del país, y que constituye la renta líquida gravable en Colombia, es la cantidad que guarde con el total de la ganancia neta comercial obtenida por el contribuyente, tanto dentro como fuera del país en el negocio de transporte, la misma proporción que exista entre sus entradas brutas en Colombia y sus entradas totales en los negocios de transporte efectuados dentro y fuera del país. (...)

2.2. En el evento que la respuesta a la pregunta formulada en el numeral 2.1. anterior sea afirmativa ¿la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que presta directamente el servicio de transporte aéreo de personas desde Colombia al exterior debe presentar declaraciones de renta en Colombia?

- a) Según el artículo 414-1 del E.T.: "Los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios de transporte internacional, prestados por empresas de transporte aéreo o marítimo sin domicilio en el país, están sujetos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, a la tarifa del cinco por ciento (5%)".

- b) Sin embargo, el numeral 4 del artículo 592 establece que no estarán obligados a presentar declaración de renta y complementarios: "4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto".
- c) Por lo anterior, es preciso señalar que los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 del E.T. no se encuentran obligados a presentar declaración de renta y complementarios, siempre y cuando cumplan con el deber de *"contribuir"*, como es la retención en la fuente mencionada en ese artículo.
- d) Lo anterior se encuentra sustentado en el concepto de *"contribuyentes"*, el cual está definido en el artículo 2 del E.T. como: "Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial". Adicionalmente, el artículo 1 del E.T. reconoce como origen de la obligación sustancial: "La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo." En esta medida, consideramos que es necesario entender que los contribuyentes son quienes realizan el hecho generador de la obligación sustancial, es decir para el caso en concreto, quienes prestan el servicio de transporte internacional y tienen por objeto el pago del tributo, así este sea efectuado a través del mecanismo de retención en la fuente.
- e) Por lo anterior, no es posible entender como *"contribuyentes"* a quienes realizan el hecho generador de la obligación sustancial y no tienen por objeto el pago del tributo. Así pues, en el caso objeto de análisis, no se deberán entender como contribuyentes, en los términos del artículo 414-1 del E.T., a quienes prestan el servicio de transporte internacional y no se les practica la retención en la fuente. Por lo anterior, quienes reciban pagos no sujetos a retención en la fuente por la prestación del servicio de transporte internacional no se reconocerán como contribuyentes en los términos del artículo 414-1 del E.T. ni les aplicará lo establecido en el numeral 4 del artículo 592 del E.T. Como consecuencia de lo anterior, quienes presten el servicio de transporte internacional, sin que se les practique la retención señalada en el 414-1 del E.T., deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta en Colombia en los términos del artículo 591 del E.T., ya que realizan el hecho generador de la obligación sustancial.
- d) Lo anterior, ha sido soportado por la Corte Constitucional en la Sentencia No. C-251 de 1999, donde señaló que:
- "(...) Ahora, con la eliminación de la declaración para estos contribuyentes, se busca aplicar este segundo sistema de una forma más sencilla, que consiste en dejar por impuesto definitivo el valor de la retención sobre ingresos directamente aplicados por los compradores, sobre las ventas de*

*los mismos conceptos, (tiquetes, fletes o pasajes) pero vendidos en Colombia. Por esa razón, con el mecanismo de la retención no se requiere declaración, y la presentada carece de efectos jurídicos (arts. 414-4, 592-4 y 594-2 ibídem)."*

- e) En conclusión, los contribuyentes sujetos a retención en la fuente en los términos del artículo 414-1 del E.T. no están obligados a presentar declaración de renta según el numeral 4 del artículo 592 del E.T. Sin embargo, quienes reciban pagos no sujetos a retención en la fuente por el servicios de transporte internacional no serán reconocidos como contribuyentes en los términos del artículo 414-1 del E.T., razón por la cual no les aplicará lo establecido en el numeral 4 del artículo 592 del E.T. y deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 591 del E.T."
- f) Entender que los prestadores de servicios de transporte internacional, que no se les practica la retención en la fuente del artículo 414-1 del E.T., se encuentran excluidos de presentar declaración de renta y, por ende, no están sujetos al pago del tributo, implica una grave desigualdad frente a aquellos que si se someten a retención en la fuente. Esto implica una grave afectación a los principios de equidad, igualdad y progresividad que son principios rectores del derecho tributario, de conformidad con nuestra Constitución.

2.3. **¿Cambia la respuesta a la pregunta anterior si se practicó la retención en la fuente del artículo 414-1 del E.T.?**

Por favor, revisar la respuesta al punto 2.2. de este documento.

2.4. **Teniendo en cuenta que los adquirentes de los tiquetes son personas naturales y extranjeras que no son agentes de retención en la fuente, ¿es posible que un intermediario o agente de turismo practique la retención del 414-1 del E.T. cuando el adquirente no es agente de retención?**

- a) El artículo 1.2.4.11. del Decreto 1625 de 2016 Único en Materia Tributaria ("DUR") establece el tratamiento aplicable a la retención en la fuente en los contratos de mandato, incluida la administración delegada. Dicha norma establece que:

***"Artículo 1.2.4.11. Retención en la fuente en mandato. En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor. (...)"***

- b) En primer lugar, es necesario precisar lo mencionado en el Concepto No. 091385 de 2007, donde se aclaró el tratamiento aplicable a la retención en la fuente en el mandato con y sin representación. Dicho Concepto estableció que:

*“(...) Así ha sido reconocido por esta Oficina en reiteradas oportunidades al sostener que en el contrato de mandato es el mandatario quien debe practicar las retenciones en la fuente teniendo en cuenta la calidad del mandante, sea que el contrato se refiera a un mandato con representación o sin representación. (...)”*

- c) En segundo lugar, es preciso resaltar que la norma citada establece que: “*el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante”*. En esta medida, el mandatario deberá efectuar o no las retenciones establecidas legalmente según las características propias del mandante, es decir que, si legalmente el mandante no se encuentra obligado a practicar retenciones en la fuente, el mandatario deberá reconocer dicha calidad del mandante y abstenerse de practicar las respectivas retenciones.
- d) Ahora bien, es necesario señalar que el artículo 368-2 del E.T. establece las personas naturales que son agentes de retención. Dicha norma establece que:

***“Artículo 368-2. Personas naturales que son agentes de retención.** Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392 , 395 y 401 , a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.”*

- e) Considerando que los adquirentes de los tiquetes son personas naturales y extranjeras que no son agentes de retención en la fuente (artículo 368-2 del E.T.), las cuales adquieren los tiquetes internacionales de empresas de transporte aéreo sin domicilio en el país a través de intermediarios o agentes de turismo, será necesario aplicar el tratamiento del mandato para efectos de la retención en la fuente a dichos intermediarios o agentes de turismo, tal y como lo señala el artículo 1.2.4.11. del DUR.
- f) En consecuencia, en el caso en el cual los tiquetes sean adquiridos por personas naturales y extranjeras que no son agentes de retención en la fuente, los intermediarios o agentes de turismo, actuando como

mandatarios, deberán tener en cuenta las calidades de los mandantes para efectos de practicar o no la respectiva retención en la fuente.

2.5. **¿Quién debe practicar la retención en la fuente si el usuario adquiere el tiquete a la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que presta directamente el servicio de transporte aéreo de personas desde Colombia al exterior a través de una tarjeta de crédito colombiana?**

a) El artículo 1.3.2.1.8 del DUR establece que:

***“Artículo 1.3.2.1.8. Retención en la fuente sobre ingresos de tarjetas de crédito y/o débito. Los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito, están sometidos a retención en la fuente a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%).***

*La retención deberá ser practicada por las respectivas entidades emisoras de las tarjetas de crédito y/o débito, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados, sobre el valor total de los pagos o abonos efectuados, antes de descontar la comisión que corresponde a la emisora de la tarjeta y descontado el impuesto sobre las ventas generado por la operación gravada.*

*Las declaraciones y pagos de los valores retenidos de acuerdo con este artículo, deberán efectuarse en las condiciones y términos previstos en las disposiciones vigentes.*

*Parágrafo 1°. Cuando los pagos o abonos en cuenta a que se refiere este artículo correspondan a compras de bienes o servicios para los cuales disposiciones especiales establezcan tarifas de retención en la fuente inferiores al uno punto cinco por ciento (1.5%), se aplicarán las tarifas previstas en cada caso por tales disposiciones.*

*Parágrafo 2°. Cuando los pagos o abonos en cuenta incorporen el valor de otros impuestos, tasas y contribuciones, diferentes del impuesto sobre las ventas, para calcular la base de retención se descontará el valor de los impuestos, tasas y contribuciones incorporados, siempre que los beneficiarios de dichos pagos o abonos tengan la calidad de responsables o recaudadores de los mismos. También se descontará de la base el valor de las propinas incluidas en las sumas a pagar. (...)*

b) De acuerdo con lo anterior, es posible establecer que el responsable de practicar la retención en la fuente sobre ingresos de tarjetas de crédito y/o débito serán las respectivas entidades emisoras de las tarjetas de crédito y/o débito, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta.

- c) Por otro lado, se ha manifestado desde este Despacho que la retención referida en esta pregunta, es independiente; por ende, deberá practicarse ésta independientemente de la retención mencionada en el artículo 414-1 del E.T.
- 2.6. **Si la respuesta a la pregunta 2.5. anterior es que la retención la debe practicar la entidad emisora de la tarjeta de crédito, ¿debe presentar declaración de renta en Colombia la aerolínea extranjera sin domicilio en Colombia, que presta directamente el servicio de transporte aéreo de personas desde Colombia al exterior y que estuvo sujeta a retención en la fuente por parte de una entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito?**

Por favor, revisar la respuesta al punto 2.2. de este documento.

En los anteriores términos se resuelven sus consultas, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo íconos "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Cra. 8 No. 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín.  
Bogotá D.C.

Proyectó: Juan Pablo Robledo