



IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS - Evolución normativa / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS - Causación. Principio de territorialidad. En virtud de este principio todo servicio prestado en Colombia está gravado, salvo exclusión legal expresa / JURISPRUDENCIA – Alcance. En los casos en los que no constituye precedente vinculante es un criterio auxiliar de la justicia / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS - Alcance interpretativo de los artículos 420, 424, 431 y 461 de Estatuto Tributario. Reiteración de jurisprudencia / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS - Base gravable / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS DE IDA Y REGRESO O DOBLE TRAYECTO – No sujeción de un trayecto del servicio. Los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario establecen que un trayecto del servicio de transporte ida y regreso se origina en el extranjero y no está sujeto al IVA / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS DE IDA Y REGRESO O DOBLE TRAYECTO - Base gravable. La base sobre la cual se cuantifica el trayecto gravado corresponde al cincuenta por ciento del valor del ticket, independientemente del precio que se le asigne a la ida y al regreso / EXCLUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA - Taxatividad / CONCEPTO DIAN 7442 DE 2017 – Ilegalidad. Violación del principio de reserva de ley en materia tributaria. Contrario a lo que señala el Concepto, el Estatuto Tributario no prevé que el servicio de transporte internacional de pasajeros ida y regreso, en un trayecto no está excluido del IVA, sino que se trata de un hecho no sujeto al impuesto

1. El Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017, fue proferido a raíz de una consulta sobre la interpretación de los artículos 420, 424, 431 y 461 del Estatuto Tributario en cuanto a la causación del IVA por el transporte aéreo internacional de pasajeros de ida y regreso. Ante esta consulta, la DIAN concluyó que en el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso únicamente se liquida sobre el 50% del valor del ticket porque el viaje de regreso se encuentra excluido del IVA. Se precisa que, las normas estudiadas en el concepto acusado también fueron analizadas por esta Sección en la Sentencia del 13 de noviembre de 2014 El Ministerio Público afirmó que no debe adoptarse la postura expuesta en esa providencia porque no constituye un precedente vinculante ya que no existe similitud fáctica con el caso de la referencia. Esta afirmación es cierta en la medida que el problema jurídico resuelto en ese caso era «*definir si el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tickets de ida y regreso, que se expiden [venden] en el exterior, se causa cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el viaje de regreso en Colombia*». No obstante, esto no impide que se recoja el análisis normativo realizado en esa ocasión porque la jurisprudencia es un criterio auxiliar del juez en los casos en que no constituye un precedente vinculante, según lo dispone el artículo 230 de la Constitución. 2. Desde el Decreto 3541 de 1983 el transporte internacional de pasajeros está gravado con el Impuesto sobre las Ventas, no obstante que para esa época la regla general era la exclusión de la mayoría de los servicios (...) Con posterioridad se han presentado modificaciones al Impuesto sobre las Ventas, de las que se destacan, la Ley 6 de 1992 que gravó la totalidad de los servicios en el territorio nacional, sin embargo, se observa que no hubo modificación en cuanto a la regla dispuesta para el transporte internacional de pasajeros y la Ley 1819 de 2016 que en el artículo 173 dispuso que el impuesto se aplica sobre la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, pero, igualmente, la pauta especial del artículo 72 del Decreto 3541 de



1983 se mantiene incólume, como se advierte de la lectura del artículo 431 del Estatuto Tributario. 3. Con las precisiones normativas hechas en el numeral anterior, se destaca que en la Sentencia del 13 de noviembre de 2014 se indicó que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el IVA se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional. Es decir que, en virtud del principio de territorialidad, todo servicio prestado en Colombia está gravado, salvo exclusión legal expresa. También indicó que, el artículo 476 del Estatuto Tributario, en la versión modificada por la Ley 49 de 1990, únicamente gravaba con el IVA a los tiquetes de transporte internacional de pasajeros expedidos en Colombia. Así las cosas, el hecho de que el tiquete fuera expedido en Colombia permitía inferir dos cosas. La primera es que la sede del emisor del tiquete se encontraba en el territorio nacional. La segunda, que la ley únicamente gravaba el transporte aéreo internacional de pasajeros que inicia en Colombia y termina en el exterior (ida) y el que inicia y termina en Colombia (ida y regreso) en virtud del principio de territorialidad, pues en ambos casos la prestación del servicio inicia en el territorio nacional. La Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 421-1 del Estatuto Tributario que dispuso 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*». De acuerdo con lo anterior, ya no sólo se grava la venta de los tiquetes de transporte aéreo internacional de pasajeros expedidos en Colombia pues la norma se actualizó a las nuevas tecnologías, que permiten adquirir un tiquete en cualquier parte del mundo. No obstante, de acuerdo con el aparte transcrito, la ley siguió gravando con el IVA únicamente a los viajes originados en el territorio nacional, no en el exterior. Es decir, los que inician en Colombia y terminan en el extranjero (ida) y los que inician y finalizan en Colombia y (ida y regreso), pues en ambos casos la prestación del servicio inicia en el territorio nacional. Es por esto que los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario, anteriores a la Ley 488 de 1998, establecen que la base gravable del IVA por la expedición de tiquetes de ida y regreso será del 50% de su valor, mientras que, para los tiquetes de un solo trayecto, será del 100% del valor. Y concluyó la Sala que «*lo que siempre se pretendió gravar es un solo trayecto del viaje, esto es, el de ida que se origina en Colombia con regreso desde el exterior hacia Colombia, independientemente de que hoy, en vigencia del artículo 421-1 del E.T., el tiquete de ida y de regreso se compre en el territorio nacional o en territorio extranjero*». En este orden de ideas, la lectura sistemática de los artículos 420, 421-1, 431 y 461 del Estatuto Tributario permite concluir que el legislador gravó con IVA el transporte internacional de pasajeros por ser un servicio prestado en Colombia o desde el exterior, pero que cuando se trata de tiquetes vendidos de ida y regreso, únicamente se pretendió gravar un trayecto. De esta forma, de los artículos 431 y 461 del Estatuto se establece que un trayecto del servicio de transporte ida y regreso, se origina en el extranjero y no está sujeto al IVA, y se define legalmente que la base sobre la cual se cuantificará el trayecto gravado corresponde al 50% del valor del tiquete, independientemente del precio que se le asigne a la ida y al regreso. 4. Lo expuesto se refuerza en que, como se indicó en los autos del 29 de noviembre de 2018, que decretó la medida cautelar, y del 18 de julio de 2019, que resolvió el recurso de súplica en su contra, el concepto acusado desconoció el principio de reserva de ley porque las exclusiones en materia tributaria son de carácter taxativo y en los artículos 431, 461 y 476 del Estatuto Tributario no se establece la exclusión de los ingresos por concepto del servicio de transporte aéreo de regreso. 5. Como consecuencia de lo expuesto, contrario a lo señalado por la DIAN en el concepto acusado, el Estatuto Tributario no establece que el servicio de transporte internacional de pasajeros ida y regreso, en un trayecto no está excluido del IVA, sino que se trata de un *hecho no sujeto al impuesto*, por lo que el acto acusado será declarado nulo.



FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 230 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 421-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 424 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 431 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 461 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 / LEY 49 DE 1990 / LEY 6 DE 1992 / LEY 488 DE 1998 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 173 / DECRETO 3541 DE 1983 - ARTÍCULO 72

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance interpretativo de los artículos 420, 424, 431 y 461 de Estatuto Tributario se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 13 de noviembre de 2014, radicación 11001-03-27-000-2009-00028-00(17758), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – Improcedencia. No hay lugar a imponerlas porque se ventila un interés público

[N]o habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 7442 DE 2017 (3 de abril) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

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

Actor: ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ REYES Y MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide la demanda de simple nulidad presentada por Andrés Felipe Velásquez Reyes y Mauricio Alfredo Plazas Vega contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), en la que pretenden la nulidad del Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA



La DIAN expidió el Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017, en el que consideró que los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario establecen que el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso únicamente se liquida sobre el 50% del valor del tiquete porque el viaje de regreso se encuentra excluido del IVA.

Demanda

En ejercicio del medio de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (C.P.A.C.A., Ley 1437 de 2011), Andrés Felipe Velásquez Reyes y Mauricio Alfredo Plazas Vega formularon la siguiente pretensión¹:

Atentamente solicitamos a la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado se sirva declarar la nulidad del concepto número 7442, del 3 de abril de 2017, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por la violación de las disposiciones constitucionales y legales a que a continuación se hace referencia.

A continuación, se transcriben los apartes relevantes del concepto acusado:

¹ Folio 6 del cuaderno principal.



Así las cosas, cuando el artículo 431 del Estatuto Tributario, menciona la causación del IVA para el caso del servicio de transporte aéreo y distingue que en el caso de tiquetes que se expidan de ida y regreso el impuesto se causa solamente sobre el cincuenta por ciento (50%), se refiere en forma expresa a la exclusión sobre el regreso, dado que la norma previamente consagra y regula el caso en que se expide en una sola vía; es decir, de ida, evento para el cual el impuesto se causa sobre el valor total del tiquete.

Es necesario tener en cuenta que si bien la disposición no menciona como título que contenga una norma que refiera en sentido particular a la no causación, ello no implica que no esté regulando una exclusión o que no esté refiriendo a esta categoría, dado que tal como se observa en el artículo 424 del Estatuto Tributario, la consecuencia directa de que un bien o servicio se encuentre excluido es que no cause el impuesto sobre las ventas, circunstancia que es evidente en las normas que se transcriben, dado que utilizan el mismo término para mencionar la consecuencia de la exclusión.

Esta circunstancia se expresa sin lugar a dudas en el contenido del artículo 431 ibídem analizado, en los apartes que se subrayan y destacan a continuación.

(...)

*Por otra parte, la base gravable que se encuentra regulada en el artículo 461 ibídem guarda correspondencia con el hecho generador y la exclusión, pues repite de forma idéntica **el valor total de la operación cuando se trata de una vía (ida) y dispone el cincuenta por ciento (50%) cuando se expidan de ida y regreso**, disminuyendo obviamente la base en lo que corresponde con el viaje de regreso, pues el de ida siempre estará gravado en su totalidad.*

(...)

En consecuencia, los valores señalados para la causación y la base gravable corresponden con los hechos excluidos expresamente en una norma de carácter legal (Artículo 431 del E.T.); por tanto, 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.

Para los anteriores efectos, los demandantes invocaron como normas violadas los artículos 6 y 338 de la Constitución Política y los artículos 431, 447, 461 y 476 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de las citadas normas planteado se sintetiza así:

1. Infracción de las normas superiores: el artículo 447 del Estatuto Tributario establece de forma general la base gravable del IVA por la venta y la prestación de servicios. Pero nada impide que el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración normativa, establezca excepciones. Ese es el caso del artículo 461 del Estatuto Tributario que estableció que el servicio de transporte internacional de pasajeros tiene como base gravable el 50% del valor del tiquete cuando sea expedido de ida y regreso.

Esto mismo ocurre en otros casos, como el artículo 457-1 del Estatuto Tributario para la venta de vehículos usados adquiridos de propietarios que los tenían como activos fijos y la venta de salvamentos de vehículos siniestrados por hurto e indemnizaciones por daños, y como el artículo 19 del Decreto 570 de 1984 para el arrendamiento de bienes corporales muebles. Lo que explica que el artículo 461 se encuentre ubicado en el Título IV del Libro Tercero del Estatuto Tributario sobre la base gravable.



2. Violación del principio de reserva de ley: según la jurisprudencia, las exenciones y exclusiones son de interpretación restrictiva, por lo que si el legislador hubiera querido establecer una exclusión expresamente lo habría hecho en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

De otro lado, el artículo 431 del Estatuto Tributario distingue la causación de la liquidación del impuesto para el servicio de transporte internacional de pasajeros. De esta forma, señala que el impuesto se causa por la emisión del ticket, pero se liquida sólo sobre el 50% de su valor.

El Consejo de Estado, en sentencia del 13 de noviembre de 2014, expediente 17758, consideró que el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso queda gravado con IVA en Colombia porque el servicio inicia y termina en este país. Esto significa que cuando se emite un ticket de ida y regreso no son dos servicios, sino que es una sola operación indivisible para efectos tributarios. Por este motivo, la DIAN yerra al afirmar que el viaje de ida está gravado pero el de regreso excluido, pues se trata de un solo contrato de transporte regulado por las leyes colombianas.

Como consecuencia de lo expuesto, la DIAN modificó los elementos del IVA y vulneró los artículos 6 y 338 de la Constitución Política porque excedió su potestad reglamentaria y desconoció el principio de reserva de ley en materia tributaria.

El objetivo de la DIAN con declarar como excluido el trayecto de regreso es obligar a las aerolíneas a que no puedan descontar del impuesto de renta el 100% del IVA causado, sino únicamente el 50% que corresponde a un solo trayecto. Pero la DIAN no tuvo en cuenta que la base gravable especial del 50% del IVA para estas operaciones está justificada en que muchas veces las aerolíneas internacionales deben pagar impuestos en otros países por los servicios a sus pasajeros y el mantenimiento a sus aeronaves.

Contestación de la demanda

La DIAN contestó la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Los artículos 421-1 y 461 del Estatuto Tributario establecen que el transporte internacional de pasajeros está gravado en el 50% del valor del ticket de doble trayecto, siempre y cuando el viaje inicie en Colombia. Esto significa que la voluntad del legislador fue gravar un solo trayecto como hecho generador, el de ida, pues es el que inicia en el territorio colombiano.

Es cierto que el artículo 461 dispuso una base gravable especial porque su voluntad fue gravar un solo trayecto, el que inicia en Colombia, sin importar si el ticket se vende en Colombia o en el exterior. En este orden de ideas, el concepto acusado integra el principio de territorialidad subjetiva y objetiva porque, de acuerdo con la voluntad del legislador, el transporte internacional de pasajeros está gravado con el IVA.



No fue desconocido el artículo 476 del Estatuto Tributario porque el concepto acusado no contiene una interpretación que lo contraríe de ninguna manera, pues nada impide que el legislador establezca alguna exclusión del IVA en otro artículo.

La Sección Cuarta analizó un caso similar en el proceso con radicado 11001-03-27-000-2009-00028-00, en el que indicó que la voluntad del legislador fue gravar un solo trayecto, el de ida, porque es el que inicia en Colombia.

El artículo 461 del Estatuto Tributario dispone que el viaje de regreso no es un hecho generador del IVA debido al principio de territorialidad, pues no inicia en Colombia, lo que justifica su exclusión.

Intervención de los coadyuvantes de la parte demandante

César Camilo Cermeño Cristancho y María Paz Arroyave Villa solicitaron su vinculación como coadyuvantes de la parte demandante, solicitud que fue admitida mediante el auto que fijó fecha y hora de audiencia inicial del veinte (20) de septiembre de 2019. En su memorial de intervención solicitaron que se accediera a la pretensión de simple nulidad por los siguientes argumentos:

1. La DIAN se equivocó al considerar que en el transporte internacional de pasajeros de doble trayecto está excluido el regreso porque desconoce que la operación es una sola, por lo que no es posible que el servicio esté gravado y excluido al mismo tiempo.

Los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario establecieron una base gravable especial del IVA porque si el legislador hubiera querido gravar únicamente el trayecto de ida lo habría establecido expresamente.

Otros ejemplos de bases gravables especiales, diferentes a las mencionadas por los demandantes, son la prestación de servicios integrales de aseo y cafetería y de vigilancia y servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo. Así mismo ocurre con el ICA por la actividad de bienes raíces y corredores de seguros, la venta de combustibles derivados del petróleo y la prestación de servicios públicos domiciliarios.

2. Según el concepto acusado, cuando la ley dice que los tiquetes que se expiden de ida y regreso el impuesto se causa solamente sobre el 50%, expresamente está excluyendo el trayecto de regreso. Pero esta afirmación es falsa porque la ley no dice que se causa sobre el 50%, lo que dice es que se liquida sobre ese porcentaje, lo que significa que la causación del tributo se da por toda la operación, es decir por ambos trayectos.

El concepto también sostuvo que el artículo 431 del Estatuto Tributario no habla expresamente de no causación del impuesto, pero esto no significa que no se esté regulando una exclusión del impuesto. Sin embargo, esto tampoco es cierto porque las exclusiones son de interpretación restrictiva, de modo que no puede ampliarlas de forma analógica.

La DIAN señaló que el viaje de ida está gravado en su totalidad debido a la exclusión el 50%. Empero, el viaje de regreso puede corresponder en realidad



a un valor mayor o inferior al 50%, por lo que supone erróneamente que ambos trayectos tienen valores equivalentes.

3. Los artículos 150 y 338 de la Constitución señalan claramente que sólo las corporaciones públicas de elección popular pueden establecer los elementos de los tributos. Pese a lo anterior, en el caso bajo examen, la DIAN modificó los elementos del IVA con el concepto acusado porque extendió la exclusión del impuesto a un supuesto no previsto por el legislador. Además, debe tenerse en cuenta que el Consejo de Estado señaló que únicamente se pueden considerar excluidos los supuestos del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Alegatos de conclusión

Andrés Felipe Velásquez Reyes y Mauricio Alfredo Plazas Vega reiteraron los argumentos de la demanda.

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la oposición.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó acceder a las pretensiones por los siguientes motivos:

Los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario únicamente señalan que el IVA para los contratos de transporte internacional de pasajeros de ida y regreso será el 50% del valor del ticket, pero nunca señalan que esto sea así porque el viaje de regreso está excluido del impuesto.

Es posible interpretar que la ley establece una base gravable especial, como lo hacen los demandantes, y que esta postura tiene la ventaja de no asumir que el ticket de regreso y el de ida tienen el mismo valor. Además, es coherente con la realidad porque la expedición de un ticket de ida y regreso se hace en virtud de un solo contrato de transporte.

En el caso bajo examen no es necesario interpretar la intención del legislador, a diferencia de la sentencia del 13 de noviembre de 2014 invocada por los demandantes, porque con la simple lectura de ley se puede entender su lógica. Además, dicha providencia no constituye un precedente en el caso bajo examen porque en ese caso el acto acusado reprodujo el contenido de la ley, por lo que para negar las pretensiones no era necesaria la consideración de que la intención del legislador fue excluir del impuesto al trayecto de regreso.

En conclusión, debe decretarse la nulidad del concepto acusado porque desconoció el principio de reserva legal del artículo 338 de la Constitución, pues los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario no establecieron ninguna exclusión respecto del IVA para los contratos de transporte internacional de pasajeros de ida y regreso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala verificar la legalidad del Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017, en el que sostuvo que los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario disponen



que el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso únicamente se liquida sobre el 50% del valor del tiquete porque el viaje de regreso se encuentra excluido del IVA.

1. El Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017, fue proferido a raíz de una consulta sobre la interpretación de los artículos 420, 424, 431 y 461 del Estatuto Tributario en cuanto a la causación del IVA por el transporte aéreo internacional de pasajeros de ida y regreso. Ante esta consulta, la DIAN concluyó que en el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso únicamente se liquida sobre el 50% del valor del tiquete porque el viaje de regreso se encuentra excluido del IVA.

Se precisa que, las normas estudiadas en el concepto acusado también fueron analizadas por esta Sección en la Sentencia del 13 de noviembre de 2014². El Ministerio Público afirmó que no debe adoptarse la postura expuesta en esa providencia porque no constituye un precedente vinculante ya que no existe similitud fáctica con el caso de la referencia. Esta afirmación es cierta en la medida que el problema jurídico resuelto en ese caso era «*definir si el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tiquetes de ida y regreso, que se expiden [venden] en el exterior, se causa cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el viaje de regreso en Colombia*». No obstante, esto no impide que se recoja el análisis normativo realizado en esa ocasión porque la jurisprudencia es un criterio auxiliar del juez en los casos en que no constituye un precedente vinculante, según lo dispone el artículo 230 de la Constitución.

2. Desde el Decreto 3541 de 1983 el transporte internacional de pasajeros está gravado con el Impuesto sobre las Ventas, no obstante que para esa época la regla general era la exclusión de la mayoría de los servicios.

Esa norma disponía en su artículo 72: *En el caso del servicio a que se refiere el numeral 6º del artículo 69 del presente Decreto, es responsable la empresa marítima o aérea que emita el tiquete o expida la orden de cambio.*

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.

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.

Con posterioridad se han presentado modificaciones al Impuesto sobre las Ventas, de las que se destacan, la Ley 6 de 1992 que gravó la totalidad de los servicios en el territorio nacional, sin embargo, se observa que no hubo modificación en cuanto a la regla dispuesta para el transporte internacional de pasajeros y la Ley 1819 de 2016 que en el artículo 173 dispuso que el impuesto

² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2009-00028-00 (17758). Sentencia del 13 de noviembre de 2014. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



se aplica sobre la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, pero, igualmente, la pauta especial del artículo 72 del Decreto 3541 de 1983 se mantiene incólume, como se advierte de la lectura del artículo 431 del Estatuto Tributario.

3. Con las precisiones normativas hechas en el numeral anterior, se destaca que en la Sentencia del 13 de noviembre de 2014 se indicó que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el IVA se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional. Es decir que, en virtud del principio de territorialidad, todo servicio prestado en Colombia está gravado, salvo exclusión legal expresa.

También indicó que, el artículo 476 del Estatuto Tributario, en la versión modificada por la Ley 49 de 1990, únicamente gravaba con el IVA a los tiquetes de transporte internacional de pasajeros expedidos en Colombia. Así las cosas, el hecho de que el tiquete fuera expedido en Colombia permitía inferir dos cosas. La primera es que la sede del emisor del tiquete se encontraba en el territorio nacional. La segunda, que la ley únicamente gravaba el transporte aéreo internacional de pasajeros que inicia en Colombia y termina en el exterior (ida) y el que inicia y termina en Colombia (ida y regreso) en virtud del principio de territorialidad, pues en ambos casos la prestación del servicio inicia en el territorio nacional.

La Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 421-1 del Estatuto Tributario que dispuso 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*». De acuerdo con lo anterior, ya no sólo se grava la venta de los tiquetes de transporte aéreo internacional de pasajeros expedidos en Colombia pues la norma se actualizó a las nuevas tecnologías, que permiten adquirir un tiquete en cualquier parte del mundo.

No obstante, de acuerdo con el aparte transcrito, la ley siguió gravando con el IVA únicamente a los viajes originados en el territorio nacional, no en el exterior. Es decir, los que inician en Colombia y terminan en el extranjero (ida) y los que inician y finalizan en Colombia y (ida y regreso), pues en ambos casos la prestación del servicio inicia en el territorio nacional.

Es por esto que los artículos 431 y 461 del Estatuto Tributario, anteriores a la Ley 488 de 1998, establecen que la base gravable del IVA por la expedición de tiquetes de ida y regreso será del 50% de su valor, mientras que, para los tiquetes de un solo trayecto, será del 100% del valor.

Y concluyó la Sala que «*lo que siempre se pretendió gravar es un solo trayecto del viaje, esto es, el de ida que se origina en Colombia con regreso desde el exterior hacia Colombia, independientemente de que hoy, en vigencia del artículo 421-1 del E.T., el tiquete de ida y de regreso se compre en el territorio nacional o en territorio extranjero*».

En este orden de ideas, la lectura sistemática de los artículos 420, 421-1, 431 y 461 del Estatuto Tributario permite concluir que el legislador gravó con IVA el transporte internacional de pasajeros por ser un servicio prestado en



Colombia o desde el exterior, pero que cuando se trata de tiquetes vendidos de ida y regreso, únicamente se pretendió gravar un trayecto.

De esta forma, de los artículos 431 y 461 del Estatuto se establece que un trayecto del servicio de transporte ida y regreso, se origina en el extranjero y no está sujeto al IVA, y se define legalmente que la base sobre la cual se cuantificará el trayecto gravado corresponde al 50% del valor del tiquete, independientemente del precio que se le asigne a la ida y al regreso.

4. Lo expuesto se refuerza en que, como se indicó en los autos del 29 de noviembre de 2018, que decretó la medida cautelar, y del 18 de julio de 2019, que resolvió el recurso de súplica en su contra, el concepto acusado desconoció el principio de reserva de ley porque las exclusiones en materia tributaria son de carácter taxativo y en los artículos 431, 461 y 476 del Estatuto Tributario no se establece la exclusión de los ingresos por concepto del servicio de transporte aéreo de regreso.
5. Como consecuencia de lo expuesto, contrario a lo señalado por la DIAN en el concepto acusado, el Estatuto Tributario no establece que el servicio de transporte internacional de pasajeros ida y regreso, en un trayecto no está excluido del IVA, sino que se trata de un *hecho no sujeto al impuesto*, por lo que el acto acusado será declarado nulo. Además, no habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

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. **Declarar la nulidad** del Concepto Nro. 7442 del 3 de abril de 2017.
2. **Sin condena en costas** por ser un proceso de simple nulidad.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ