



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., tres (3) de agosto de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO  
**Radicación:** 76001-23-33-002-2017-01876-01 (27098)  
**Demandante:** CASA DEL TURISMO COLOMBIA S.A.S.  
**Demandado:** DIAN  
**Tema:** Renta. Costos y deducciones por expensas en el exterior. Limitación. Propaganda y publicidad de proveedor extranjero. Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos. Excepciones. Retenciones. Prueba. Pagos de tiquetes aéreos con tarjetas crédito y débito. Agentes comerciales. Aerolíneas autorretenedoras.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y ordenó<sup>1</sup> «*el pago de expensas y gastos en que hayan incurrido en esta instancia, siempre y cuando estén demostradas*», y fijó «*como agencias en derecho, a ser incluidas en dicha liquidación la suma de un salario mínimo mensual legal vigente (1SMMLV)*».

**ANTECEDENTES**

CASA DEL TURISMO COLOMBIA S.A.S. tiene por objeto celebrar contratos de agenciamiento con diferentes sociedades nacionales e internacionales para comercializar sus productos, incluyendo alojamiento en hoteles, compra y venta de tiquetes aéreos, terrestres y marítimos y demás servicios turísticos<sup>2</sup>. En desarrollo de su objeto social adquirió de la compañía Google «*servicios de búsqueda en página web*», prestados desde el exterior, para que su página apareciera entre las primeras opciones de los usuarios que buscaran la expresión «*tiquetes baratos*<sup>3</sup>».

El 9 de abril de 2014 presentó declaración de renta del año gravable 2013, respecto de la cual radicó proyecto de corrección el 28 de noviembre de 2014, registrando gastos operacionales de ventas por \$10.226.145.000, impuesto sobre la renta gravable de \$560.668.000, retenciones por \$1.678.127.000, un saldo a pagar de \$0 y un saldo a favor de \$1.117.459.000. Mediante Liquidación Oficial de Corrección 052412015000061 del 15 de abril de 2015, se aceptó dicho proyecto.

<sup>1</sup> Ordinal segundo.

<sup>2</sup> Fls. 36 a 39, c. p. 1

<sup>3</sup> Fls. 80-83, c. p. 1



El 20 de agosto de 2015 solicitó la devolución del saldo a favor, ante lo cual la DIAN<sup>4</sup>, luego de practicar inspección tributaria, consultar bases de datos y analizar pruebas documentales, profirió el Requerimiento Especial 05238201600003 del 29 de febrero de 2016, en el que propuso rechazar «*gastos operacionales de ventas*», por corresponder a propaganda y publicidad en el exterior a la que no se aplicó la limitación del artículo 122 del ET, y «*total retenciones año gravable*», por corresponder a terceros, e imponer sanción por inexactitud.

Tal propuesta fue acogida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali en la Liquidación Oficial de Revisión 052412016000024 del 27 de julio de 2016<sup>5</sup>, la cual fijó los gastos operacionales de ventas en \$3.870.668.000, el impuesto sobre la renta gravable en \$2.149.537.000, las retenciones en \$573.338.000, impuso sanción por inexactitud de \$4.309.854.000, determinó el saldo a pagar a \$5.886.053.000 y en \$0 el saldo a favor.

Dicha liquidación fue modificada por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante Resolución 005341 del 25 de julio de 2017<sup>6</sup>, en sede del recurso de reconsideración interpuesto, en el sentido de disminuir la sanción por inexactitud a \$2.693.658.000 y el saldo a pagar a \$4.269.857.000.

## DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Casa del Turismo Colombia S.A.S. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 052412016000024 del 27 de julio de 2016 y de la Resolución 005341 del 25 de julio de 2017 y, a título de restablecimiento del derecho pidió<sup>7</sup>:

- «*Declarar que los valores denunciados por la compañía en el formulario de declaración del impuesto sobre la renta y complementarios son correctos.*
- *Declarar que Casa del Turismo Colombiano no está obligada a pagar sanción alguna por concepto de inexactitud.*
- *Ordenar la devolución del saldo a favor determinado por CDT en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2013 equivalente a \$1.117.459.000.*
- *Ordenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el pago de los intereses de mora correspondientes, calculados sobre el saldo a favor determinado por la demandante en la declaración de renta del año 2013 y liquidados desde la solicitud de devolución del saldo a favor hasta cuando se pague efectivamente la obligación.*
- *Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».*

<sup>4</sup> De acuerdo con el Acta 35 del 10 de septiembre de 2015, del Comité de Devoluciones

<sup>5</sup> Fls. 41-49, c. p. 1

<sup>6</sup> Fls. 51-63, c. p. 1

<sup>7</sup> Fls. 1-2, c. p. 1



Estimó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución 122, 373 del Estatuto Tributario; 5 del Decreto 1512 de 1985; 3 del Decreto 2509 del mismo año; 4 del Decreto 2670 de 1988; 11 del Decreto 836 de 1991; 29 del Decreto 3050 de 1999 y 17 del Decreto 406 de 2001; así como las Leyes 1143 y 1166 de 2007, respecto de los principios de trato nacional y no discriminación<sup>8</sup>.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El Tratado de Libre Comercio suscrito entre Colombia y Estados Unidos contiene cláusulas de excepción de tributación y de trato nacional, que impiden limitar gastos al 15 % de la renta líquida. Como Google INC es una compañía regida por las leyes de los Estados Unidos, la DIAN no podía aplicar dicho límite a los pagos publicitarios que le hizo la demandante.

Según la primera cláusula del tratado, la legislación interna de los países signatarios debe ser compatible con los TLC, cuyas disposiciones, en el caso del celebrado con los Estados Unidos, no pueden aplicarse a medidas tributarias anteriores a la entrada en vigencia del mismo, salvo: *i)* disposiciones sobre trato nacional que garanticen la igualdad, promuevan la integración económica sobre bases de equidad y reciprocidad y el desarrollo de relaciones exteriores con respeto de la soberanía nacional, la autodeterminación de los pueblos y los principios de derecho internacional aceptados por Colombia y, *ii)* de impuestos a las exportaciones. Unas y otros proscriben la discriminación entre los servicios prestados por no residentes a residentes y la inversión en determinado territorio, respecto de la realizada por residentes de un mismo Estado.

Dicho tratado establece el principio de la nación más favorecida que, en materia de servicios e inversión busca establecer y mantener la igualdad sin discriminación entre los países suscriptores, respecto de impuestos que gravan servicios financieros e inversión de uno de sus nacionales.

El límite del 15 % sobre la renta líquida creado para las expensas al exterior y exigido por la DIAN sobre el gasto de la demandante, en relación con los servicios que Google le prestó, vulnera el principio de trato nacional, porque si ese servicio se hubiera contratado con un residente colombiano no tendría que aplicarse tal limitante; además el ingreso percibido por Google no es de fuente extranjera. Se trata de una limitación surgida por el pago a un no residente, conducta discriminatoria que restringe el comercio de servicios y que desconoce los pagos al exterior no sujetos a retención en la fuente en Colombia.

Los valores retenidos a la actora por pagos con tarjeta de crédito y/o débito en aplicación del artículo 17 del Decreto 406 de 2001, fueron realizados vía retención en la fuente, según certificación de agentes retenedores. La demandante no podía trasladar a las aerolíneas la parte de la retención correspondiente a su ingreso de acuerdo con el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, porque dicha norma es inaplicable en la medida en que las aerolíneas son autorretenedoras del impuesto

<sup>8</sup> Fl. 5 c. p. 1



sobre la renta y, en tal condición, debían practicar retenciones sobre los ingresos derivados de los pagos que recibían de Casa del Turismo. Trasladar la retención a las aerolíneas equivaldría a que sobre un mismo ingreso se hicieran dos retenciones en la fuente a un mismo contribuyente.

La base para que la demandante practique retenciones en la fuente corresponde a la tarifa administrativa constitutiva de su ingreso efectivo, pues según el Decreto 406 de 2001, los conceptos susceptibles de conformarlo deben someterse a retención practicada sobre la totalidad del pago o abono en cuenta. La retención no sólo se debe aplicar sobre el monto susceptible de constituir ingreso tributario, como ocurre con las comisiones percibidas en desarrollo de los contratos de agencia suscritos con varias aerolíneas, ni de rechazar la declaración de la proporción de retenciones correspondientes al valor de tiquetes aéreos, so pretexto de no constituir ingreso.

La declaración de renta sólo incluyó las retenciones en la fuente a las que la actora tenía derecho, y la demandada no podía rechazar las certificadas por agentes de retención que fueron debidamente acreditadas, pues al hacerlo se enriqueció sin justa causa. La DIAN omitió considerar esas circunstancias fácticas y probatorias que avalan los montos declarados en el renglón «*otras retenciones*».

Por el rechazo de retenciones el patrimonio de la DIAN se incrementó sin causa legal, y el de demandante se disminuyó, sin que pudiera detraer de su declaración de renta el mecanismo de recaudo anticipado. Las aerolíneas no pudieron tomar los excesos de retención en la fuente pagada por la actora, porque debían autorretener sobre el 100 % del ingreso proveniente del pago de cada tiquete.

La DIAN violó los derechos de defensa y al debido proceso, porque rechazó las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial para demostrar que las retenciones practicadas a la demandante no se habían trasladado a las diferentes aerolíneas a las que les hizo pagos y que, por tanto, no había dobles pagos por el mismo concepto.

La sanción por inexactitud no fue debidamente motivada, pues se limitó a plantear argumentos generales, insuficientes, superficiales y sumarios, en tanto sólo aludió a la inclusión de deducciones improcedentes, sin probar la ocurrencia de hechos sancionables, pues se demostró la existencia de las retenciones solicitadas, con la declaración de valores, cifras y factores que no son falsos, equivocados, desfigurados ni incompletos.

El requerimiento especial partió de supuestos, no obstante que debía exponer clara y suficientemente los motivos que llevaron a la DIAN a imponer la sanción, limitándose a liquidarla con la cita de la norma jurídica que la establece y a cuestionar la aplicación del 15 % al pago hecho a Google por servicios reales y necesarios para la actividad productora de renta, junto con la declaración de retenciones.

En materia tributaria está proscrita la imposición de sanciones objetivas, y la determinación del mayor impuesto conlleva una diferencia de criterio en la



interpretación del artículo 16 del Decreto 406 de 2001, frente a las retenciones en la fuente aplicables a pagos con tarjeta crédito o débito.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>9</sup>, con fundamento en lo siguiente:

El TLC firmado entre Colombia y Estados Unidos, que entró en vigencia el 15 de mayo de 2012, señaló que ninguna de sus disposiciones se aplicaba a medidas tributarias sobre impuestos directos e indirectos, reconociendo la soberanía e independencia tributaria de cada Estado y permitiendo que las vigentes al momento de entrar a regir el tratado puedan continuar aplicándose indefinidamente, aunque no fueren consistentes con las obligaciones derivadas de los principios de trato nacional y nación más favorecida en materia de servicios, servicios financieros e inversión.

En dicho tratado prevalece la ley nacional preexistente, de la que hace parte el artículo 122 del ET, modificado por el artículo 84 de la Ley 223 de 1995, aplicable antes de entrar en vigor el TLC que, al no establecer parámetros de tributación para Colombia y Estados Unidos, impide considerar los antecedentes de las leyes que lo aprobaron y el principio de trato nacional para determinar los gastos operacionales de ventas. La aplicación de normas anteriores, como las reglas de limitación de costos al 15 % de la renta líquida del contribuyente, no violan dicho principio, y el principio de no discriminación tampoco conlleva la eliminación de ese tipo de regla, puesto que implicaría inaplicar la normativa tributaria obligatoria.

El TLC promueve la cooperación e integración económica entre Colombia y Estados Unidos con reducción de aranceles, sin llegar a constituir un convenio para evitar la doble imposición, ni establece una normativa tributaria especial para operaciones entre las empresas de dichos países, de modo que prevalece la legislación interna.

La demandante recauda dineros a nombre de aerolíneas, hoteles y prestadores de servicios de asistencia médica a viajeros y renta de vehículos, por los que percibe un ingreso correspondiente a la comisión por intermediación entre esas organizaciones y sus clientes pagadores con tarjetas debido o crédito a través de una plataforma virtual.

La demandante contabilizó y solicitó en su declaración de renta todas las retenciones practicadas por ingresos con tarjetas crédito y débito como un anticipo de su impuesto de renta, obviando que esas retenciones se practicaron sobre ingresos que no eran propios. De acuerdo con la dinámica contable de las cuentas 1805 y 2815 del Decreto Reglamentario 2650 de 1993, la actora debió trasladar la retención en la fuente a los terceros beneficiarios de los dineros que recibió.

El manejo de retenciones sobre ingresos para terceros es un problema operativo propio de las agencias de viajes que recaudan tales ingresos para terceros sujetos a retenciones en la fuente practicadas por entidades financieras. Esos ingresos y

<sup>9</sup> Fls. 103-122. c. p. 1





retenciones no le pertenecen a las agencias sino a los terceros mandantes, quienes deben reportar los primeros y solicitar las segundas, según la información suministrada por el mandatario obligado a contabilizar los ingresos recibidos para el mandante y las retenciones efectuadas por cuenta de éste.

La contribuyente trasladó los ingresos recibidos para terceros a cada proveedor, no así las retenciones que incluyó como anticipo del impuesto en la respectiva declaración y que soportó con certificados de los retenedores a su nombre, desconociendo que los ingresos base de esta no eran suyos, pues ella es mandataria en la operación de los prestadores del servicio comprado por los tarjetahabientes. La actora no podía pedir retenciones respecto de ingresos que no recibió.

No basta que las aerolíneas sean autorretenedoras, pues si bien certifican la base y las retenciones, lo cierto es que la contribuyente no declaró todos los ingresos base de las retenciones certificadas, sin que se hubiese interpretado erróneamente el artículo 17 del Decreto 406 de 2001, de cuyo sentido se deduce que los pagos a las agencias se concretan en la tarifa administrativa cobrada por su servicio y no en el valor de los pasajes. El rechazo de retenciones se fundó en la normativa aplicable, porque la actora no podía declarar retenciones por ingresos de terceros (*aerolíneas*).

No se violó el derecho de defensa ni el debido proceso, porque en el expediente están las pruebas que determinan las deducciones procedentes, sin que se requirieran las solicitadas al responder el requerimiento especial. Independientemente de que las aerolíneas no descontaran las retenciones en sus declaraciones, la DIAN no podía reconocer el descuento a favor de la contribuyente, quien pasó por alto su calidad de mandataria al momento de certificar las retenciones al propietario del ingreso. El hecho de que los certificados estén a su nombre no le daba la titularidad de estas, en tanto actuaba a través de un mandato, sin lugar a pactar la cesión de retenciones.

Procede la sanción por inexactitud, en cuanto se cumplió el supuesto de la misma, pues la contribuyente conocía la ley tributaria y registró voluntariamente los datos declarados, sin ningún vicio de consentimiento. Al no haber declarado datos verdaderos no se configura diferencia de criterios, pero sí el desconocimiento del derecho. Los actos demandados expresaron los fundamentos fácticos y jurídicos de la sanción.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y ordenó el pago de expensas y gastos del proceso, fijando agencias en derecho<sup>10</sup>, con base en los siguientes argumentos:

La DIAN aplicó en debida forma el artículo 122 del ET, tras establecer mediante sus facultades de fiscalización que la actora no podía solicitar deducciones por propaganda y publicidad realizada en el exterior, sin la limitación por este establecida.

<sup>10</sup> Fls. 159-166, c. p. 1



La demandante, en su condición de agencia de viajes, recauda dineros a nombre de terceros (*aerolíneas nacionales e internacionales, hoteles nacionales y extranjeros, prestadores de servicios de asistencia médica a viajeros y renta de vehículos en el país y en el exterior*), con un ingreso constituido por comisiones de intermediación entre estos y sus clientes, quienes pagan los servicios con tarjetas débito o crédito a través de la plataforma virtual de la contribuyente.

La demandada soportó sus actuaciones en las pruebas obtenidas en desarrollo de la investigación para aplicar el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 y 17 del Decreto 406 de 2001; y no vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, porque la información del expediente administrativo era suficiente para decidir.

Aunque las Aerolíneas no descontaran retenciones en sus declaraciones de renta, la DIAN no podía reconocer el descuento a favor de la demandante, quien desconoció su calidad de mandataria al certificar las retenciones al propietario del ingreso. La actuación en el mandato impide que los certificados den a la actora la titularidad de la retención, pues la ley prohíbe las retenciones en la fuente por acuerdo entre las partes y beneficios por retenciones practicadas sobre ingresos de terceros.

Los actos demandados están motivados, porque precisaron los fundamentos del rechazo de deducciones y retenciones en la fuente liquidadas en la declaración de renta del año 2013, e incluyeron el cálculo de la sanción por inexactitud ante datos equivocados que la demandante declaró. La actora debe pagar costas equivalentes a un salario mínimo legal mensual vigente.

## RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia del Tribunal<sup>11</sup>, por lo siguiente:

La providencia apelada incurrió en defecto sustantivo, al admitir la sujeción de la sociedad al artículo 122 del ET, sin analizar los efectos del TLC suscrito con los Estados Unidos, que rige la operación celebrada con Google INC, ni los literales a) y b) del párrafo 3 del artículo 23.3 del ET, según los cuales y por vía de excepción a la cláusula de excepciones de tributación (*inaplicación del TLC a medidas tributarias preexistentes*), ciertas disposiciones sobre trato nacional e impuestos a las exportaciones en el respectivo TLC aplican a las medidas tributarias.

Conforme al principio de trato nacional, «*en las inversiones realizadas en determinado territorio respecto de las realizadas por residentes en un mismo Estado, se debe evitar que sobre los primeros se causen inversiones más onerosas que las que se causan para los segundos*», lo cual promueve la integración económica sobre bases de equidad y reciprocidad y el fundamento de las relaciones exteriores sobre la de la soberanía nacional y la autodeterminación de los pueblos, con la consiguiente eliminación de tratos discriminatorios entre nacionales y extranjeros en relación con el comercio de mercancías.

<sup>11</sup>



El *a quo* no estudió el acervo probatorio y se limitó a afirmar que las retenciones no estaban a cargo de la demandante, sin considerar los certificados bancarios y demás pruebas solicitadas, no obstante que corroboraban que se practicaron en cumplimiento de un deber legal de la contribuyente, con un actuar soportado por los terceros que afirmaron haber hecho retenciones a la demandante.

Según las reglas de la retención en la fuente, frente a pagos o abonos en cuenta por concepto de ventas de bienes y servicios realizados a través de sistemas de tarjetas crédito y/o débito, esta se practica sobre el valor de la comisión percibida por la demandante con ocasión de los contratos de agencia suscritos con las aerolíneas, pues la proporción de las retenciones correspondientes al valor de tiquetes aéreos no constituye ingreso tributario y, por tanto, no puede incluirse en la declaración.

Según las aerolíneas Avianca y Copa, los pagos hechos mediante tarjeta de crédito se dispersan, llegando una parte a la cuenta bancaria de las mismas y la otra a la de la demandante, en cuyo caso la entidad financiera practica la retención sobre la proporción que corresponde a ésta y a la aerolínea. Cuando el pago se realiza mediante tarjeta débito no hay dispersión de fondos, de modo que la totalidad de este ingreso a las cuentas de Casa del Turismo y la entidad financiera le practica la retención sobre todo el pago o abono en cuenta.

Las aerolíneas aplicaron retenciones sobre los ingresos obtenidos, tomándolos como deducibles en sus respectivas declaraciones, de modo que la actora no podía trasladarlas, en tanto implicaría rechazar retenciones que legalmente le pertenecen y que las Aerolíneas no buscaban, porque ya habían practicado las propias.

La actora no incurrió en inexactitud sancionable, pues los actos acusados se fundamentan en hechos irreales, las cifras declaradas corresponden a operaciones soportadas y contabilizadas, y la demandante cumplió los requisitos para la procedencia de las deducciones declaradas. Existe diferencia de criterio, pues mientras la DIAN consideró improcedentes las deducciones tomadas por operaciones en el extranjero y por retenciones en la fuente, la demandante demostró que las mismas procedían a la luz de la normativa fiscal y de los tratados internacionales.

No procede la condena en costas por falta de elementos probatorios pues, como el litigio se tramitó virtualmente, desaparecieron los gastos del proceso judicial.

## TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso de apelación y dentro del término establecido en el artículo 247 [4] del CPACA<sup>12</sup>, modificado por la Ley 2080 de 2021, la **DIAN**<sup>13</sup> solicitó confirmar la sentencia apelada, insistiendo en que el TLC suscrito entre Colombia y Estados Unidos no vedaba la aplicación de la limitante establecida en el artículo 122 del ET, en el

<sup>12</sup> Samai, índice 5

<sup>13</sup> Samai, índice 13





rechazo de las retenciones declaradas, porque la demandante no es titular de estas y en la procedencia de la sanción impuesta por inexactitud.

Pidió mantener la condena en costas por el desgaste que propició a la Administración tener que acudir a la vía judicial, anexando los antecedentes administrativos en cuatro tomos con 825 folios, cada uno en fotocopia por valor de \$100<sup>14</sup>, para un costo total de \$ 82.500, más las agencias en derecho.

**El Ministerio Público** no conceptuó.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de la agencia demandante por el año 2013, en cuanto rechazaron gastos operacionales de ventas por concepto de propaganda y publicidad en el exterior, a los que no se aplicó la limitación del 15 % sobre la renta líquida, así como retenciones practicadas a nombre de terceros que contrataron sus servicios de agenciamiento (*i. e. aerolíneas nacionales e internacionales, hoteles nacionales y extranjeros, prestadores de servicios de asistencia médica a viajeros y renta de vehículos en el país y en el exterior*).

En los términos del recurso de apelación se debe establecer si: *i)* la sentencia apelada incurrió en defecto sustantivo por aplicar el artículo 122 del ET, sin tener en cuenta las cláusulas de excepción de tributación y de trato nacional previstas en el TLC suscrito con el país donde se domicilia el proveedor del servicio adquirido por la demandante; *ii)* en dicha providencia se configura un defecto fáctico por desconocer el valor probatorio de las certificaciones aportadas para demostrar las retenciones declaradas; *iii)* procede la sanción de inexactitud frente a la tipificación de sus causales y a la diferencia de criterios y, *iv)* procede la condena en costas.

#### ***Defecto sustantivo por aplicación del artículo 122 del ET***

El artículo 122 del ET, vigente durante los hechos discutidos<sup>15</sup>, limitó los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas nacionales, al 15 % de la renta líquida del contribuyente, salvo en los casos que la misma norma establece.

<sup>14</sup> Resolución No. 000019 del 24 de febrero de 2021

<sup>15</sup> "Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país **no pueden exceder del quince por ciento (15 %) de la renta líquida del contribuyente**, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

- a. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.
- b. Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.
- c. Los contemplados en el artículo 25.
- d. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.
- e. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.
- f. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.
- g. <Literal adicionado por el artículo 93 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta."



En el *sub lite*, las expensas al exterior corresponden a los pagos que la demandante hizo a Google INC<sup>16</sup>, compañía domiciliada en California EEUU, por la prestación de «servicios de búsqueda en página web», para que el sitio web «*www.lostiquetesmasbaratos.com*» apareciera entre las primeras opciones de su plataforma cuando se marca la expresión «*tiquetes baratos*». Según la apelante, siendo Google una compañía americana, el servicio que le presta a la sociedad colombiana demandante se rige por las reglas del TLC suscrito entre Colombia y Estados Unidos.

El Tratado de Libre Comercio suscrito en Washington el 22 de noviembre de 2006, y aprobado por la Ley 1143 de 2007<sup>17</sup>, recoge el Acuerdo de Promociones Comerciales -*Trade Promotion Agreement (TPA)*, sus «*Cartas Adjuntas*» y «*Entendimientos*», y fue objeto del «*Protocolo Modificatorio*» firmado en la misma ciudad el 28 de junio de 2007, aprobado por la Ley 1166 de 2007. La Corte Constitucional declaró exequibles las leyes aprobatorias mencionadas, mediante las Sentencias C-750 y C-751 de 2008.

El tratado entró a regir **el 15 de mayo de 2012**, cuando se promulgó mediante el Decreto 993 de la misma fecha<sup>18</sup>, y en 23 capítulos presenta principios, reglas, procedimientos, políticas económicas y medidas de impulso al comercio internacional, con regulación de áreas específicas. En materia de suministro electrónico de servicios, las medidas que lo afectan estaban dentro del alcance de las obligaciones contenidas en las disposiciones relevantes de los Capítulos 10 (*Inversiones*), 11 (*Comercio Transfronterizo de Servicios*) y 12 (*Servicios Financieros*), sujetas a cualquier excepción o medida disconforme estipulada en el mismo tratado para esas obligaciones.

El capítulo 11 liberalizó el comercio de servicios transfronterizos entre las partes sin discriminaciones entre proveedores nacionales y extranjeros en el comercio de servicios, o frente a otros extranjeros, bajo el propósito de ampliar y promocionar la internacionalización de las relaciones económicas con los Estados Unidos.

Para ello, el artículo 11.14 de ese capítulo definió el *comercio transfronterizo de servicios o suministro transfronterizo de servicios* como «*el suministro de un servicio: (a) del territorio de una Parte al territorio<sup>19</sup> de otra Parte; (b) en el territorio de una Parte, por una persona de esa Parte, a una persona de otra Parte; o (c) por un nacional de una Parte en el territorio de otra Parte*»; pero no incluye el suministro de un servicio en el territorio de una parte por una inversión cubierta; *la empresa de una parte*, como aquella «*organizada o constituida de*

<sup>16</sup> Fls. 80-83, c. p. 1

<sup>17</sup> Por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo de promoción comercial entre la República de Colombia y los Estados Unidos de América", sus "Cartas Adjuntas" y sus "Entendimientos", suscritos en Washington el 22 de noviembre de 2006.

<sup>18</sup> Por medio del cual se promulga el "Acuerdo de promoción comercial entre la República de Colombia y los Estados Unidos de América", sus "Cartas Adjuntas" y sus "Entendimientos", suscritos en Washington D.C., el 22 de noviembre de 2006, y el "Protocolo modificatorio al Acuerdo de promoción comercial Colombia-Estados Unidos", suscrito en Washington D. C., el 28 de junio de 2007, y su "Carta Adjunta" de la misma fecha.

<sup>19</sup> TLC, Anexo 1.3. Definiciones específicas por país. «**Territorio** significa: (a) con respecto a Colombia, además de su territorio continental, el archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, la Isla de Malpelo y todas las demás islas, islotes, cayos, morros y bancos que le pertenecen, así como su espacio aéreo, y las áreas marítimas sobre las que tiene soberanía o derechos soberanos o jurisdicción de conformidad con su legislación interna y el derecho internacional, incluidos los tratados internacionales aplicables; y (b) con respecto a los Estados Unidos, (i) el territorio aduanero de los Estados Unidos que comprende los 50 estados, el Distrito de Columbia y Puerto Rico, (ii) las zonas de comercio exterior ubicadas en los Estados Unidos y Puerto Rico, y (iii) cualquier zona más allá del mar territorial de los Estados Unidos dentro del cual, de acuerdo con el derecho internacional y la legislación interna, los Estados Unidos puede ejercer sus derechos con respecto al fondo y subsuelo marinos y sus recursos naturales».



conformidad con la legislación de una Parte y las sucursales localizadas en el territorio de esa Parte que lleven a cabo actividades comerciales en ese territorio»; y los proveedores de servicios de una Parte como la «persona de esa Parte que pretende suministrar o suministra un servicio<sup>20</sup>».

Dicho comercio transfronterizo se aplica, según previsión del artículo 11.1 del TLC, a las medidas adoptadas o mantenidas por una parte, que afecten el comercio transfronterizo de servicios suministrados por proveedores de servicios de otra parte, entre las cuales se incluyen las que afectan: «(b) la compra o uso de, o el pago por, un servicio; (c) el acceso a y uso de sistemas de distribución, transporte o redes de telecomunicaciones y los servicios relacionados con el suministro de un servicio».

En ese contexto se establecieron los principios de trato nacional [11.2] y trato de la nación más favorecida [11.3]<sup>21</sup>. Por su parte, el artículo 15.2 precisó que las medidas que afectaban el suministro de un servicio provisto electrónicamente están cobijadas por el capítulo 11 (Comercio Transfronterizo de servicios), e igualmente sujetas a las excepciones o medidas disconformes establecidas en el TLC.

El capítulo 22 estableció excepciones a la regulación bilateral, entre ellas la del artículo 22.3 sobre «Tributación», con las siguientes reglas:

**«1. Salvo lo dispuesto en este Artículo, ninguna disposición de este Acuerdo se aplicará a “medidas tributarias”; (...)**

4. Sujeto al párrafo 2:“(a) el Artículo 11.2 (Trato Nacional) y el Artículo 12.2 (Trato Nacional), se aplicarán a las medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital, o sobre el capital gravable de las empresas referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos, salvo que nada de lo dispuesto en este subpárrafo impedirá a una Parte a condicionar la recepción o continuación de la recepción de una ventaja relacionada con la adquisición o el consumo de servicios específicos, al requisito de suministrar el servicio en su territorio, y (b) los Artículos 10.3 (Trato Nacional) y 10.4 (Trato de Nación Más Favorecida), los Artículos 11.2 (Trato Nacional) y 11.3 (Trato de Nación Más Favorecida) y los Artículos 12.2 (Trato Nacional) y 12.3 (Trato de Nación Más Favorecida) se aplicarán a todas las medidas tributarias, salvo a aquellas sobre la renta, ganancias de capital, o sobre capital gravable de las compañías, impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones y las transferencias con salto de generaciones (generation-skipping transfers).” **Excepto que nada de lo dispuesto en los Artículos referidos en los subpárrafos (a) y (b) aplicará:**(c) ninguna obligación de nación más favorecida respecto al beneficio otorgado por una Parte en cumplimiento de cualquier convenio tributario;**(d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;**(e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de

<sup>20</sup> Para propósitos de los Artículos 11.2 y 11.3, “proveedores de servicios” tiene el mismo significado que “servicios y proveedores de servicios” como se usa en los Artículos II y XVII del AGCS.

<sup>21</sup> Conforme al principio de trato nacional, «1. Cada Parte<sup>21</sup> otorgará a los proveedores de servicios de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a sus proveedores de servicios; 2. El trato otorgado por una Parte de conformidad con el párrafo 1 significa, respecto a un nivel regional de gobierno, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese nivel regional de gobierno otorgue, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de la Parte de la cual forma parte integrante» y, en virtud del principio de trato nacional, «Ninguna Parte otorgará reconocimiento de manera tal que constituya un medio de discriminación entre los países en la aplicación de sus normas o criterios para la autorización, concesión de licencias o certificación de proveedores de servicios, o una restricción encubierta al comercio de servicios».

Conforme al primero, «1. Cada Parte<sup>21</sup> otorgará a los proveedores de servicios de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a sus proveedores de servicios; 2. El trato otorgado por una Parte de conformidad con el párrafo 1 significa, respecto a un nivel regional de gobierno, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese nivel regional de gobierno otorgue, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de la Parte de la cual forma parte integrante» y, en virtud del segundo, «Ninguna Parte otorgará reconocimiento de manera tal que constituya un medio de discriminación entre los países en la aplicación de sus normas o criterios para la autorización, concesión de licencias o certificación de proveedores de servicios, o una restricción encubierta al comercio de servicios».



*cualquier medida tributaria existente;(f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos Artículos;(g) a la **adopción o ejecución de cualquier medida tributaria encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa o efectiva** (según lo permitido por el Artículo XIV(d) del AGCS) (...).*».

En el contexto de la norma supranacional, el concepto de «medidas tributarias» es relevante para determinar la aplicabilidad del TLC en la determinación **del impuesto sobre la renta** modificado por los actos demandados, frente a la norma interna contenida en el artículo 122 del ET.

Según las definiciones generales del tratado, ese concepto «*incluye cualquier ley, reglamento, procedimiento, requisito o práctica*», de modo que, en principio, las medidas a las que refiere el artículo 22 del tratado corresponden a cualquiera de esas categorías normativas que regulan impuestos directos e indirectos y que, por cuenta de la soberanía tributaria, los tratados no pueden afectar, salvo en los casos que estos mismos establecen.

En el marco del numeral 4 del artículo 22.3 del TLC, no puede abrirse paso la aplicación preferente del trato nacional más favorable para la determinación de la base de cálculo del impuesto de renta a cargo del adquirente de servicios procedentes de los países celebrantes del TLC, sobre la limitación del 15 % de la renta líquida gravable computada antes de descontar los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas obtenidas dentro del país.

En efecto, el artículo 122 del ET<sup>22</sup>, vigente para la época de los hechos<sup>23</sup>, dispuso que «*los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15 %) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los pagos expresamente enumerados en la misma norma*<sup>24</sup>».

Tal limitación en la deducibilidad de costos o deducciones se mantiene vigente frente al principio de trato nacional, tornándose improcedentes los gastos operacionales en ventas declarados por pagos a Google INC sobre los servicios de propaganda, publicidad y búsqueda que le prestó a la sociedad colombiana demandante, por cuenta de la limitante legal impuesta por el artículo 122 del ET.

Y es que el literal d) del numeral 4 del artículo 22.3 del TLC limita la aplicación del principio de trato nacional, pues la limitación de costos y deducciones por expensas en el exterior del 15 % operaba desde antes de la modificación introducida por la Ley

<sup>22</sup> La Ley 1819 de 2016 modificó dicha norma legal

<sup>23</sup> Declaración presentada el 9 de abril de 2014 y corregida el 28 de noviembre del mismo año.

<sup>24</sup> Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente; los previstos en los literales a) y b) del artículo 121 del ET; los ingresos obtenidos en el exterior que no se consideran renta nacional del artículo 25 ib; los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales; los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas; los propiciados en cumplimiento de una obligación legal, como los servicios de certificación aduanera; y los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta.





223 de 1995<sup>25</sup>, es decir, antes del 15 de mayo de 2012, fecha en la que el TLC entró a regir por la promulgación mediante Decreto 993 de la misma fecha; de modo que constituye una medida tributaria existente para efecto del impuesto nacional de renta.

Como tal, la aplicación del citado principio está sujeta a las excepciones previstas en el referido literal d), esto es «**Excepto que nada de lo dispuesto en los Artículos referidos en los subpárrafos (a) y (b) aplicará: (...) d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente**», como lo es la previsión del artículo 122 del Estatuto Tributario que, como se explicó, es anterior a la entrada en vigor del Tratado.

De la misma forma, tampoco aplicará a la ejecución de «**cualquier medida tributaria encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa o efectiva**»<sup>26</sup>, como lo es la incorporada en el artículo 122 *ib.*, cuya regulación asegura la tributación equitativa y efectiva del impuesto de renta por expensas en el exterior, y que, en el caso de los servicios transfronterizos afecta a quien los usufructúa, sin extenderse al proveedor de los mismos y al carácter único de los servicios.

En consecuencia, procedía el rechazo de \$6.355.477.000 del renglón «gastos operacionales en ventas».

### **Defecto fáctico por falta de valoración de certificaciones de retención**

Los actos demandados rechazaron las retenciones declaradas por corresponder a ingresos de terceros recaudados por la demandante.

Según la apelante, el *a quo* reprodujo dicho argumento sin considerar la dinámica de los pagos hechos a las aerolíneas mediante tarjetas débito y crédito, ni el hecho de que estas son autorretenedoras sobre sus propios ingresos, tomándolos como deducibles en sus respectivas declaraciones de renta; como tampoco las certificaciones que demuestran las retenciones practicadas por entidades bancarias.

El certificado de existencia y representación la demandante (*Fls. 36 a 39 del c.p. 1*) indica como objeto «1) La celebración “con las diferentes aerolíneas nacionales o internacionales **contratos de agenciamiento** de sus productos. 2) Comprar y vender tiquetes aéreos, terrestres o marítimos, así como los servicios turísticos que requieran los compradores; 3) Agenciamiento y manejo de servicios

<sup>25</sup> Antes de esta normativa, la norma original del ET preveía la deducción por gastos en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país no podía exceder del 10 % de la renta líquida de la contribuyente computada antes de deducir tales gastos, salvo tratándose de los pagos establecidos en la misma norma.

<sup>26</sup> “**Art. 22.3. Tributación:** 1. Salvo lo dispuesto en este Artículo, ninguna disposición de este Acuerdo se aplicará a medidas tributarias.

2. Nada de lo dispuesto en el presente Acuerdo afectará los derechos y las obligaciones de cualquier Parte bajo cualquier convenio tributario (...)

4. Sujeto al párrafo 2(a) el Artículo 11.2 (Trato Nacional) y el Artículo 12.2 (Trato Nacional), se aplicarán a las medidas tributarias sobre la renta, (...)

(b) los Artículos 10.3 (Trato Nacional) y 10.4 (Trato de Nación Más Favorecida), los Artículos 11.2 (Trato Nacional) y 11.3 (Trato de Nación Más Favorecida) y los Artículos 12.2 (Trato Nacional) y 12.3 (Trato de Nación Más Favorecida) *se aplicarán a todas las medidas tributarias, salvo a aquellas sobre la renta, ganancias de capital, o sobre capital gravable de las compañías, impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones y las transferencias con salto de generaciones (generation-skipping transfers), excepto que nada de lo dispuesto en los Artículos referidos en los subpárrafos (a) y (b) aplicará: (...)*

(d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente; (...)

g) a la adopción o ejecución de cualquier medida tributaria encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa o efectiva (según lo permitido por el Artículo XIV(d) del AGCS);”





postales y la prestación del transporte y distribución de los mismos. 4) cualquier operación comercial, industrial o financiera que la junta de socios determine»; concordantemente, está inscrita en el RUT con la actividad principal de «agencia de viajes»; en el registro nacional de turismo como una agencia nacional de turismo, y en la Asociación de Transporte Aéreo como agente de productos.

En desarrollo de su objeto social, la actora suscribió *contratos de agencia* con diferentes aerolíneas, quienes le encargaron la venta a nombre y por cuenta suya, en forma independiente, del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los servicios nacionales e internacionales explotados por aquéllas o combinados con servicios de conexión con compañías interlineales; y previéndose el cumplimiento de un mandato sujeto a las regulaciones de las aerolíneas, bajo responsabilidad del agente<sup>27</sup>, a cambio de una comisión sobre el valor de tiquetes u órdenes de pasajes, sin perjuicio de una remuneración adicional bajo cualquier denominación, con vigencia temporal o por el término de duración del contrato, y con cualquier periodicidad en el pago.

En la inspección tributaria del 29 de febrero de 2016, se indicó que los ingresos de la actora corresponden a comisiones, más una tarifa administrativa por expedición de tiquetes; la contribuyente factura a sus clientes la venta por la totalidad de los servicios que prestan aerolíneas y operadores turísticos, incluyendo la comisión que es su ingreso propio por intermediación, a cuyo nombre recauda dineros (*aerolíneas, hoteles, prestadores de servicios de asistencia médica y renta de vehículos*), y los clientes que le pagan el servicio en la plataforma virtual<sup>28</sup>. Según la DIAN, una vez confirmados los pagos la contribuyente los reembolsa a los terceros, detrayendo su propio ingreso.

Conforme a la legislación comercial, en el contrato de agencia mercantil el comerciante asume en forma independiente el encargo de promover o explotar negocios dentro del territorio nacional, como representante o agente de un empresario nacional o extranjero o como distribuidor de uno o varios productos de este, al tenor de las instrucciones de empresario y a cambio de una remuneración, comisión, regalía o utilidad<sup>29</sup>.

Para el caso concreto, la retención en la fuente se practica al momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurre a través de tarjetas crédito y débito en la plataforma de internet de la demandante; allí el banco emisor de la **tarjeta crédito** practica la retención en la fuente por ingresos, **en forma independiente a cada uno de los beneficiarios del pago**, y la pasarela de pagos usada para **tarjeta débito** se encarga de recibirlo sin dispersarlo entre la agencia y la aerolínea respectiva, de modo que ingresa a las cuentas de la agencia en su totalidad, y el banco emisor de la tarjeta débito practica la retención en la fuente sobre el mismo. Así, las retenciones en tarjeta débito se practican sobre la totalidad del ingreso, tanto para la demandante a título de comisión, como de los demás terceros, sin diferenciación.

<sup>27</sup> Fls. 143-160, c. 2

<sup>28</sup> Fls. 671-677, c. p. 1 y síntesis gráfica de la problemática sobre retención practicada por el Banco a la Agencia, en exceso en fls. 92 a 98 del mismo cuaderno.

<sup>29</sup> C de Co, arts. 1317 y sgts



Tratándose de la retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, por ventas de bienes o servicios a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito, el artículo 17 del Decreto 406 de 2011<sup>30</sup>, incorporado al artículo 1.3.2.1.8 del Decreto Único Tributario 1625 de octubre de 2016, previó que debía practicarse por las 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 total de pagos o abonos efectuados, antes de descontar la comisión que corresponde a la emisora de la tarjeta y descontando el impuesto sobre las ventas generado por la operación gravada<sup>31</sup>.

Una interpretación armónica entre los incisos primero y segundo de dicha norma permite entender que la referencia al valor total de los pagos o abonos sobre los que se autoriza practicar la retención en la fuente, es un descriptor de la base sobre la cual debe practicarse la retención del 1.5 % respecto de los pagos o abonos hechos al contribuyente y que, en la medida de constituir ingreso tributario a su favor, están sujetos a retención a título de renta.

Independientemente de que la retención respecto de la agencia demandante deba o no recaer únicamente sobre la tarifa administrativa o la comisión constitutiva de su ingreso, o que todo saldo del pago electrónico recibido por encima de ese ingreso deba excluirse de la base gravable para liquidarla, es claro que la contabilidad de la agencia, de acuerdo con el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, debe reflejar el traslado de los ingresos recibidos para terceros a los proveedores, junto con las retenciones en la fuente asociadas.

Ahora bien, en la respuesta de AVIANCA STAR ALLIANCE MEMBER al requerimiento de información de la DIAN, se aludió al tratamiento contable y fiscal de las retenciones en la fuente practicadas por entidades financieras por concepto de ventas de tiquetes, para lo cual se adjuntó la relación de retenciones practicadas en el año 2013<sup>32</sup> y se explicó que *«las agencias venden tiquetes a nombre de Avianca, a través de contrato de agencia; que cuando la agencia vende tiquetes pagados con tarjeta de crédito el dinero ingresa a las cuentas bancarias de Avianca y la retención en la fuente practicada por la entidad financiera es certificada directamente a nombre de la misma aerolínea; y que cuando los pagos se hacen por tarjeta débito no ingresan a las cuentas bancarias de Avianca, desconociéndose el tratamiento de retenciones que por ese concepto las entidades financieras practican a la agencia»*. Se resalta.

Asimismo, el 15 de febrero de 2022, en ejecución de la orden impartida por el *a quo* el 20 de enero del mismo año, describió el manejo de las retenciones en la fuente del artículo 17 del Decreto 406 de 2001 sobre las operaciones con Casa del Turismo, así:

<sup>30</sup> Por medio del cual se reglamentan parcialmente la Ley 633 de 2000 y el Estatuto Tributario

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> Fls. 678-685, c. 5



**«a.- Cuando la agencia vende tiquetes a nombre de AVIANCA pagados con tarjeta de crédito, el dinero ingresa a las cuentas bancarias de la compañía, y la retención en la fuente practicada por la entidad financiera, es certificada a nombre de Aerovías del Continente Americano AVIANCA S. A., y en ese estricto sentido son tomadas en las declaraciones de renta de la empresa.**

**b.- Cuando la agencia vende tiquetes pagados con tarjeta débito, el dinero no ingresa a las cuentas bancarias de AVIANCA S. A., por tanto, estas retenciones no son tomadas por AVIANCA en su declaración de renta.**

*Adicional, informamos que AVIANCA SA para el año 2013 tenía calidad de autorretenedor únicamente por servicios de transporte aéreo; por lo cual, al vender los tiquetes a las agencias de viaje, no presta dicho servicio, ya que quienes hacen uso de este, son personas naturales y por lo tanto a estas operaciones no se les practicó autorretención de renta».*

Por su parte, LATAM AIRLINES atendió la solicitud hecha por el Tribunal señalando que: «1. No incluyó en su declaración de impuesto sobre la renta del año 2013 retenciones en la fuente practicadas y certificadas a sus agencias, incluida entre ellas Casa del Turismo Colombia SAS. Es preciso mencionar que **la venta de tiquetes con tarjetas débito y crédito realizadas a través de las agencias de viaje se recauda en las cuentas bancarias de la compañía, con lo cual las entidades bancarias retienen y certifican dichas retenciones a LATAM Airlines Colombia S. A. y en ningún momento a las agencias.** 2. Por el año 2013 LATAM Airlines Colombia S. A. practicó y declaró autorretención sobre el valor de sus ingresos de acuerdo con lo establecido por la normatividad vigente para esa fecha. Debido a que el reconocimiento del ingreso sucede en el momento en que los pasajeros hacen uso de sus tiquetes, no es posible asociar el ingreso base para la autorretención a la venta de tiquetes realizada a través de las agencias<sup>33</sup>». Se resalta.

A su turno, AEROREPÚBLICA SA certificó que a la demandante se le realizaron retenciones por concepto de renta correspondientes al desarrollo del contrato de mandato celebrado, y que las mismas se consignaron oportunamente ante la DIAN.

La certificación del Banco de Bogotá del 15 de febrero de 2014 precisó que el pago hecho a la demandante durante el año gravable 2013, por concepto de bienes o prestación de servicios cancelados a través del sistema de tarjetas, ascendió a la suma bruta de \$76.494.552.586.00 consignada en la cuenta corriente 391059755, y que durante este mismo año le practicó retención en la fuente a la tarifa del 1.5 % por valor de \$1.117.088.670, calculado sobre una base de \$74.472.137.968. Además, certificó que durante el mismo año el valor de las comisiones cobradas al establecimiento sobre el valor de las ventas de bienes o prestación de servicios realizados a través del sistema de tarjeta débito y crédito ascendieron a \$1.120.513.255<sup>34</sup>.

Y, de igual forma, el 10 de marzo de 2014 Davivienda certificó que la actora presentó saldos por ventas efectuadas mediante el sistema de tarjeta de crédito Diners Club durante el año 2013, y que a una base de retención sobre renta de \$4.815.245.273, le practicó retención del 1.5 % de \$72.229.017, consignada en Bogotá a la Administración de Impuestos<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> Fl. 90, c. 2

<sup>34</sup> Fl. 89, c. p. 2

<sup>35</sup> Fl. 91, c. 2



Acorde con las pruebas señaladas, existió un tratamiento diferenciado para los pagos realizados en la plataforma virtual de la contribuyente cuando se realizan mediante tarjetas crédito y débito; así, en los primeros la entidad bancaria respectiva practicaba de forma individual la retención sobre la comisión correspondiente al ingreso de la contribuyente y a los ingresos de las aerolíneas, lo cual era certificado a esta y aquellas en el monto correspondiente; en tanto que, para los pagos con tarjetas débito, la retención se hacía sobre la totalidad de los mismos sin discriminación, aspecto sobre el cual las aerolíneas señalaron no haberla reclamado en sus declaraciones.

Sobre este aspecto, se echa de menos que Casa del Turismo solicitara a las entidades bancarias dar el mismo tratamiento discriminado de los pagos mediante tarjetas de crédito, a los realizados mediante tarjetas debito, pues es claro que la contribuyente no podía reclamar retenciones que no le correspondían en su declaración privada.

Sobre este punto, al margen del mérito probatorio de las certificaciones aportadas para acreditar el impuesto retenido (*art. 374 del ET*), y al efectivo pago de retenciones no declaradas por terceros, no puede pasarse por alto que parte de estas no le pertenecían a la demandante, siendo inviable validar su apropiación.

Es así, porque, además de que la comprobación especial realizada por la Administración imponía a la actora pormenorizar la aplicación de las retenciones practicadas para pagos con tarjetas de crédito, en orden a distinguir si recayó o no sobre la totalidad de sus ingresos; la condición de mandataria de Casa del Turismo le imponía trasladar las retenciones correspondientes a las aerolíneas mandatarias o inclusive solicitar a la entidad bancaria impartir un tratamiento similar a las retenciones sobre pagos con tarjetas débito y crédito.

En ese contexto, las anteriores razones bastan para aceptar el rechazo de \$1.104.789.000 de las retenciones declaradas (\$1.678.127.000) y negar las pretensiones de la demanda, como en efecto lo dispuso el Tribunal, por encontrar precedentes las modificaciones dispuestas por los actos demandados.

Finalmente, la apelante argumentó que no procede la condena en costas por falta de demostración. De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP<sup>36</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

Por las razones expuestas, la Sala revocará el ordinal segundo de la sentencia apelada. En lo demás, la confirmará.

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,

<sup>36</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



## FALLA

- 1.- **REVOCAR** el ordinal segundo de la sentencia del 31 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
- 2.- **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.
- 3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**