



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 22 ENE. 2015

100208221-000080

Señor


DIAN No. Radicario 000S2015001792
 Fecha 2015-01-26 08:42:20
 Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario AEROVÍAS DE MEXICO SA DE CV
 Anexos 0 Folios 3



COR-000S2015001792

Ref: Radicado 100029649 del 14/11/2014

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Retención en la fuente
Descriptores	Convenios para Evitar la Doble Imposición CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Ingreso Gravable: Retención en la Fuente Sobre Ingresos por Operaciones con Tarjetas de Credito Retención en la Fuente Sobre Ingresos por Operaciones con Tarjetas Debito
Fuentes formales	Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio artículo 8° Estatuto Tributario artículos 26, 195, 395 Ley 105 de 1993 artículo 48 Decreto 1647 de 1994 artículo 3° Código de Comercio artículos 1819, 1855 Oficio 063289 del 16 de agosto de 2007

Atento saludo Sr. Plana.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su

solicitud.

Mediante el radicado de la referencia usted realiza las siguientes preguntas, sobre el Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio:

1. ¿Los ingresos que percibe una aerolínea por concepto de comisiones por recaudo de la Tasa Aeroportuaria Internacional, rendimientos financieros, diferencia en cambio, recuperación de cartera y venta de activos fijos, están cobijados por lo preceptuado en el artículo 8 del Convenio?
2. ¿Los ingresos percibidos por venta de tiquetes aéreos, que se hacen a través de tarjetas débito / crédito están cobijados por lo preceptuado en el artículo 8 del Convenio? ¿Las entidades financieras están facultadas para practicar la retención en la fuente a que se refiere el artículo 17 del Decreto 406 de 2001?

Sobre el particular se considera:

El artículo 8 del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, establece:

Artículo 8. TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO

1. Los beneficios que obtenga un residente de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. Los beneficios a que se refiere el párrafo 1, no incluyen los beneficios que se obtengan de la prestación del servicio de hospedaje, así como los provenientes del uso de cualquier otro medio de transporte terrestre.
3. Para los fines de este artículo:
 - a) El término "beneficios" comprende los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional; y
 - b) La expresión "explotación de buques o aeronaves" por una empresa, comprende también:
 - i) El fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo;
 - ii) El arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.
4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación en común o en una agencia de explotación internacional.

(Se resalta)

Como se observa, el artículo del Convenio concede potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia, sobre aquellos beneficios que se obtengan en el caso de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional. Para estos fines, los beneficios comprenden los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico

internacional.

La anterior precisión cobra importancia, en la medida que el consultante considera que los ingresos que percibe una aerolínea por concepto de comisiones por recaudo de la Tasa Aeroportuaria Internacional (en adelante TAI) están cobijados por lo preceptuado en el citado artículo 8°.

Por esta razón resulta oportuno traer a colación los comentarios que sobre este punto ha efectuado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE:

4. Los beneficios a las que se hace referencia son, en primer lugar, los beneficios que la empresa obtenga directamente **del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo) que esta explota para tráfico internacional**. Ahora bien, la evolución del transporte internacional ha llevado a las compañías aéreas y navieras a realizar un amplio elenco de actividades para permitir, facilitar o apoyar sus operaciones de transporte internacional. El apartado comprende igualmente beneficios de actividades directamente relacionadas con tales operaciones así como beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación.

(Se resalta)

Nótese como en el caso de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, los beneficios directos corresponden al transporte de pasajeros o mercancías en estos medios y si bien el modelo de convenio contempla actividades adicionales, este aspecto se restringió a los beneficios directos para el caso del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos.

Para este despacho el valor percibido a título de comisión por el recaudo de la TAI, no corresponde a aquellos beneficios que se derivan directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por transporte de pasajeros o mercancías.

En efecto, respecto de la tasa aeroportuaria es preciso recordar que por virtud de lo señalado en el artículo 1819 del Código de Comercio el explotador de aeródromos públicos podrá cobrar tasas a los usuarios previa reglamentación y permiso de la autoridad aeronáutica.

De acuerdo con el artículo 48 de la Ley 105 de 1993 y el artículo 3° del Decreto 1647 de 1994, pueden celebrarse contratos de concesión para el desarrollo de la descentralización aeroportuaria en Colombia, por esta vía el concesionario tiene derecho a percibir, entre otros, los ingresos derivados como consecuencia de la cesión de los derechos y las tasas que se encuentra contemplada en el Contrato de Concesión.

Del anterior marco jurídico se entiende que la tasa aeroportuaria es la tarifa que podrá cobrar el concesionario a los pasajeros por el uso de las terminales de pasajeros, cuyo recaudo (en el caso de la TAI) se efectúa por el concesionario, de conformidad con las condiciones y mecanismos previstos en el contrato de concesión, para el cual se pueden celebrar convenios con las aerolíneas.

En consecuencia, se concluye que los ingresos por comisión en virtud del convenio de recaudo de la TAI percibidos por las aerolíneas si bien pueden hacer parte del giro de sus negocios, no corresponden a aquellos que se derivan del transporte de pasajeros o mercancías, razón por la

cual no se ajustan a la noción de beneficios que se derivan directamente de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, a que se refiere el artículo 8° del Convenio.

Para este despacho la anterior argumentación resulta igualmente aplicable para aquellos ingresos por rendimientos financieros reconocidos por los bancos, así como para los provenientes por diferencia en cambio, recuperación de cartera y venta de activos fijos, a que se refiere el consultante en sus preguntas.

En efecto, respecto de los ingresos por rendimientos financieros el artículo 395 del Estatuto Tributario los define como lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de éste, cualesquiera sean las condiciones o nominaciones que se determinen para el efecto, incluyendo entre otros los intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades. Estos ingresos no corresponden al transporte de pasajeros o mercancías, condición necesaria para que el artículo 8° del Convenio sea aplicable.

Respecto de los ingresos diferencia en cambio, recuperación de cartera y venta de activos fijos, se reitera que tampoco se derivan de la prestación del servicio de transporte de pasajeros o mercancías. De manera particular el oficio 063289 del 16 de agosto de 2007 ha señalado que el ingreso o el gasto originados en el ajuste por diferencia en cambio debe incorporarse en la determinación de la renta o la pérdida líquida del ejercicio de conformidad con lo establecido el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Sobre los ingresos por recuperación de cartera, es preciso recordar que a estos se les debe dar al tratamiento de renta líquida especial en los términos del artículo 195 del Estatuto Tributario:

~~Artículo 195. Deducciones cuya recuperación constituyen renta líquida. Constituyen renta líquida:~~

1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.
2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes

En cuanto a los ingresos percibidos por venta de tiquetes aéreos, que se hacen a través de tarjetas débito / crédito es necesario hacer las siguientes precisiones:

Este despacho al interpretar el artículo 8° del Convenio ha concluido que este le concede potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia, sobre aquellos beneficios directos (los cuales corresponden al transporte de pasajeros o mercancías) que se obtengan en el caso de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.

De acuerdo con el artículo 1855 del Código de Comercio los servicios aéreos comerciales bien sea regulares o no regulares pueden ser internos o internacionales. Son internos o nacionales aquellos que se prestan exclusivamente entre puntos situados en el territorio de la República; son internacionales los que se prestan en puntos situados en cualquier lugar geográfico fuera de Colombia.

En ese sentido, el marco jurídico que rige el transporte aéreo corresponde al Libro Quinto, capítulo preliminar y segunda parte del Código de Comercio, por el Manual de Reglamentos Aeronáuticos que dicte la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y por los tratados, convenios, acuerdos y prácticas internacionales debidamente adoptados o aplicados por Colombia.

Estas normas evidencian que el tiquete es un instrumento para el desarrollo del contrato de transporte aéreo de pasajeros, cuya adquisición el pasajero está obligado a pagar su precio conforme a la tarifa vigente en la forma acordada (efectivo, crédito, tarjeta de crédito, cheque, etc.).

Así las cosas, respecto a la consulta formulada se tiene que los ingresos percibidos por una aerolínea en la venta de tiquetes aéreos para la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros, que se hacen a través de tarjetas débito/crédito están cobijados por lo preceptuado en el artículo 8 del Convenio, al tratarse de beneficios directos obtenidos por la explotación de aeronaves en tráfico internacional.

En consecuencia, el Estado de la residencia del prestador del servicio tendrá potestad tributaria exclusiva sobre estos ingresos, razón por la cual en el evento que sea residente de México el artículo 17 del Decreto 406 de 2001 no se aplicaría, para el caso de aquellos ingresos percibidos por la venta de tiquetes aéreos para la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros, que se hacen a través de tarjetas débito/crédito.

A través de este artículo, se faculta a las entidades financieras para practicar la retención en la fuente cuando se realiza la adquisición de bienes o servicios a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito, en los siguientes términos:

Artículo 17. **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.

Es preciso recordar que como consecuencia de la celebración de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), los dos Estados Contratantes se comprometen a renunciar o a restringir su potestad tributaria, aspecto respecto de la cual la doctrina ha indicado:

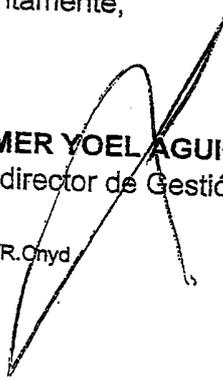
(...) De acuerdo con algunas reglas de los CDI, ciertas rentas o el patrimonio pueden ser gravados únicamente en uno de los dos Estados contratantes. Otras rentas o el patrimonio pueden ser gravados por ambos estados proporcionalmente; sin embargo la potestad tributaria del Estado de la fuente suele verse limitada a un porcentaje específico. (LANG, Michael. Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición. Editorial Temis. Página 16)

En este caso, se reitera, se le otorgó potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia del

prestador del servicio, para aquellos percibidos por la venta de tiquetes aéreos para la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros, que se hacen a través de tarjetas débito/crédito.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P.lcc/R.Omyd