

OFICIO N° 031856
26-05-2014
DIAN

Dirección de Gestión Jurídica
Bogotá, D. C.
100202208-608

Señor
IVES GERMAN PACHECO RAMOS
ivespacheco@telecorp.net
Cll 23 A Bis No. 85A – 25 apto. 303
Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 79011 del 6 de noviembre de 2013

Tema: Tributario, Impuesto sobre la renta y complementarios.

Descriptor: Ingresos de fuente nacional, Deducción de gastos efectuados en el exterior, Retención en la fuente.

Fuentes formales: Artículo 9º, 12, 20-1, 24, 121, 124-2, 260-7 y 408 del Estatuto Tributario, 1º del Decreto 2193 de 2013; Sentencia Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. WILLIAM NAMÉN VARGAS del 8 de septiembre de 2011, referencia: 11001-3103-026-2000-04366-01.

Atento saludo señor Pacheco Ramos.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, 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.

Con fundamento en el artículo 124-2, en el párrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario y en el Decreto 2193 de 2013, pregunta:

Pregunta No.1

¿Están sometidos a retención en la fuente los pagos efectuados por una sociedad en Colombia a un proveedor extranjero localizado en un paraíso fiscal, en virtud de una operación de importación?

Pregunta No. 2

¿Procede como deducción por gastos en el exterior, en los términos del literal a) del inciso 2º del artículo 121 del Estatuto Tributario, el pago efectuado por una sociedad en Colombia por concepto de comisiones, en virtud de un contrato de agencia comercial suscrito con una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, sobre el cual no se practicó retención en la fuente?

Pregunta No.3

¿Constituye establecimiento permanente para una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, accionista de una sociedad en Colombia y que no desarrolla ninguna otra actividad en el territorio nacional, designar a un apoderado colombiano para que actúe como su representante para todos los efectos legales?

Pregunta No. 4

¿Están sometidos a retención en la fuente los pagos efectuados por una sociedad en Colombia por concepto de dividendos no gravados a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, la cual tiene como única actividad en el territorio nacional ser accionista de la primera?

Comentarios a las antepuestas preguntas:

Solución de la pregunta No. 1

El artículo 124-2 del Estatuto Tributario establece que “[n]o serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales (...) **salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta**” (negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 9º ibídem indica que “[l]as personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de la muerte, **sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional**” (negrilla fuera de texto) y el artículo 12 siguiente señala que “[l]as sociedad y entidades extranjeras **son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional**”(negrilla fuera de texto).

Concatenado a lo antepuesto, el artículo 24 ibídem dispone que “[s]e consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en **la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren**

dentro del país al momento de su enajenación” (negrilla fuera de texto) y enumera para el efecto una serie de ingresos considerados de fuente nacional.

A su vez, el párrafo del artículo 408 *ibídem* apareja que “[l]os pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto **que constituyan ingreso gravado para su beneficiario** y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno Colombiano, **se someterán a retención en la fuente** por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) (...)”(negrilla fuera de texto).

Así las cosas, únicamente es viable practicar la retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta efectuados a una persona natural, jurídica o a cualquier otro tipo de entidad constituida, localizada o en funcionamiento en un país, jurisdicción, dominio, Estado asociado o territorio calificado como paraíso fiscal por el artículo 1º del Decreto 2193 de 2013, siempre y cuando dicha renta sea de fuente nacional.

Solución de la pregunta No. 2

El artículo 121 del Estatuto Tributario establece:

“ARTÍCULO 121. DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL EXTERIOR. Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público;

(...)” (negrilla fuera de texto).

No obstante lo anterior y con observancia del artículo 124-2 *ibídem*, para éste despacho es evidente que se está en presencia de una antinomia normativa surgida a raíz de la confrontación de las normas en cita, categoría que define la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. WILLIAM NAMÉN VARGAS, en sentencia del 8 de septiembre de 2011, referencia: 11001-3103-026-2000-04366-01, como **“la manifiesta contradicción, incompatibilidad e incoherencia entre normas jurídicas de igual o diferente categoría, una o diversa uniformidad, homogeneidad heterogeneidad generalidad o especialidad bien absoluta o total, ora parcial o relativa, ya en abstracto o en concreto, cuya solución se disipa con la interpretación sistemática, adecuada, ponderada, la**

técnica del equilibrio, la disociación o, los criterios disciplinarios por el ordenamiento jurídico. “(negrilla fuera de texto).

Así las cosas, con ocasión del criterio de especialidad, precisado por la misma Corporación como aquel que *“parte del contenido de la norma, y no de una cuestión formal, como la categoría, la fecha de promulgación, o el número del artículo que la identifica”* que *“[d]ependiendo del alcance de la norma en cuestión, el conflicto se resuelve a favor de la que tenga un **mayor grado de concreción** (lex specialis derogast generalem; la ley especial deroga la ley general)”* (negrilla fuera de texto), es factible resolver la primacía del artículo 124-2 del Estatuto Tributario sobre el artículo 121 del mismo cuerpo normativo en cuanto a la limitante para considerar un pago o abono en cuenta girado a un paraíso fiscal como costo o deducción.

Empero, en atención al parágrafo 3º del artículo 260-7 ibídem y sin perjuicio de la retención en la fuente que deba practicarse cuando sea procedente aunado al cumplimiento de las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia, si en el evento consultado la sociedad en Colombia documenta y demuestra *“el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en el paraíso fiscal para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos”* podrá tomar como deducible del impuesto sobre la renta y complementarios el desembolso efectuado.

Solución de la pregunta No. 3

El artículo 20-1 del Estatuto Tributario consagra:

“ARTÍCULO 20-1 . ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. <Artículo adicionado por el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo pactado en las conversaciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, **realiza toda o parte de su actividad.**

Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa

extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo segundo de este artículo.

PARÁGRAFO 1o. No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad. No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este párrafo.

PARÁGRAFO 2o. No se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.” (negrilla fuera de texto).

Conforme lo preliminar, considera esta Subdirección que no constituye establecimiento permanente para una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, accionista de una sociedad en Colombia y que no desarrolla ninguna otra actividad en el territorio nacional, designar a un apoderado colombiano para que actúe como su representante para todos los efectos legales, ya que *per se*, aquel no desarrolla toda o parte de su actividad comercial.

Solución de la Pregunta No.4

Es menester partir de la premisa que solo los pagos o abonos en cuenta que constituyan ingreso gravado para su beneficiario “*y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales*” se encuentran sometidos a la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios, en los términos del párrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario.

Coligado a lo anterior, el numeral 9º del artículo 24 del Estatuto Tributario apareja que “[l]os *dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país*” son ingresos de fuente nacional; en éste sentido, el párrafo del artículo 245 *ibídem* – tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes – indica que “[c]uando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a un residente en el país, hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 , **adicionalmente a la tarifa de que trata el presente artículo, estarán sometidos a la tarifa general del treinta y tres por ciento (33%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en**

los incisos 1o. y 2o. de este artículo, se aplicará una vez disminuido este impuesto "(negrilla fuera de texto), lo cual es reiterado por el artículo 3º del Decreto 567 de 2007 al señalar:

*“ARTÍCULO 3o. TARIFA PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR EXTRANJEROS NO RESIDENTES NI DOMICILIADOS. De conformidad con el artículo 245 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 13 de la Ley 1111 de 2006, la tarifa Única de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta aplicable a dividendos o participaciones, pagados o abonados en cuenta a partir del año gravable 2007, a sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, a personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia y a sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros que no eran residentes en Colombia, **que correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a un residente en el país, hubieren estado gravadas, conforme con las reglas de los artículos 48 y 49 del Estatuto tributario y del artículo 2o del presente decreto, es el treinta y cuatro por ciento (34%) para el año gravable 2007 y del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2008 y siguientes, sobre el valor del pago o abono en cuenta.***

Los dividendos y participaciones que se encuentre reinvertidos a 31 de diciembre de 2006, sobre los cuales se causó el impuesto a la tarifa del siete por ciento (7%), deberán mantenerse reinvertidos dentro del país hasta que se complete el término señalado en el Parágrafo 3o del artículo 245 del mismo Estatuto, para tener derecho a la exoneración del impuesto.” (negrilla fuera de texto).

Sin embargo, acorde con lo referido en la consulta, si tales dividendos y participaciones percibidos por la sociedad domiciliada en un paraíso fiscal corresponden a utilidades declaradas en cabeza de la sociedad y, por tanto, después del ejercicio de depuración dispuesto por los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario se encuentra que aquellos no corresponden a utilidades gravadas, no es procedente practicar retención en la fuente sobre los mismos.

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 puede 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”.