OFICIO Nº 0285 [004738]
05-03-2020
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221 - 000285
Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100005129 del 21/01/2020

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	LIMITACIÓN DE DEDUCCIONES PAGOS AL EXTERIOR A FAVOR DE PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES Renta Exenta
Fuentes formales	Decisión 578 de 2004 Artículos 122 y 177-1 del Estatuto Tributario

Cordial saludo, señora Doris Nubia.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el consultante solicita resolver las siguientes inquietudes:

"1. Como empresa colombiana hemos pagado a Perú a un proveedor de servicios que presta servicios de publicidad en Perú. Al momento del pago al proveedor en el exterior no se le practicó retención fuente (sic) en renta, porque el proveedor obtiene sus rentas en Perú y allá las grava. ¿Para deducir los gastos en nuestra renta se deducen al 100% o se deben deducir hasta el 15% de la renta líquida? O, ¿por ser países de la CAN como ya gravó en Perú aquí el gasto se deduce al 100%?

Sí fuera hasta el 15% de la renta líquida, ¿Cuál es el beneficio que se tendría por ser países de la CAN? Pues se terminaría tributando tal cual como si fuera con otro país sin ningún beneficio.?

2. Como empresa colombiana préstamos servicios a una empresa en Perú, al momento en que Perú nos paga nos practica una retención en renta al 30%. ¿Sí la retención que Perú practicó la llevo como descuento tributario según el artículo 254 E.T. también los ingresos que nos generó ese servicio se deben llevar como parte de la renta líquida? O ¿deben tomarse en el Renglón 69 Formulario 110. (Se registran los ingresos en el Renglón 44 y se llevan a la vez en renta exenta Renglón 69)? Y sí ese es el registro los costos de esos servicios no los debo llevar en la renta?

3. [Incompleta] "

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Pregunta 1

Por regla general, los servicios que generen ingresos de fuente colombiana, así como los servicios de consultoría, servicios técnicos y de asistencia técnica prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia están sujetos a retención en la fuente, de conformidad con los artículos 24 y 408 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, Colombia y Perú forman parte de la Comunidad Andina y la Decisión 578 de 2004 es aplicable a las personas domiciliadas en estas jurisdicciones, de conformidad con el artículo 1 y 2 de dicha decisión, y atendiendo al principio internacional del pacta sunt servanda de los tratados internacionales. Por su parte, el artículo 3º de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina establece de la siguiente forma la regla general de determinación de la jurisdicción de tributación, así:

> *"**Artículo 3.-JURISDICCIÓN TRIBUTARIA.** Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, **solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión**.*
>
> *Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio."* (Negrilla fuera de texto)

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se resalta que la Decisión 578 de 2004 constituye un mecanismo para evitar la doble imposición entre los Países Miembros basado, por regla general, en el criterio de la fuente. No obstante, existen algunos supuestos particulares bajo los cuales dicha decisión otorga la potestad tributaria, de acuerdo con otros factores diferentes al criterio de la fuente.

En este orden de ideas, el artículo 14 de la misma Decisión 578 de 2004 señala:

> "***Artículo 14.-** Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. **Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.*** (Negrilla fuera de texto)

Respecto a la interpretación de este artículo de la Decisión 578 de 2004, el Tribunal de Justicia de la CAN ha expresado que:

> *"Como se observa, en este caso no es determinante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, **sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio.** El beneficio en este caso es el efecto de la prestación del servicio. En un mundo globalizado e interconectado con redes de información sofisticadas, es muy común que una empresa de un país A preste un servicio en un país B; el beneficio o resultado de tal servicio puede darse en el propio país B o en Un C, y el pago por el servicio (el gasto) puede darse en el propio país B. **Por lo tanto, pueden darse muchas variables, pero lo importante es que el País Miembro con jurisdicción para gravar la renta es aquel en donde se produce el beneficio por la prestación del servicio."*** (Proceso 63-IP-2011, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina).

En la misma línea, esta Subdirección ha indicado que:

> *"Al respecto esta dependencia mediante Oficio 044126 del 2 de Mayo de 2008, copia del cual se adjunta, manifestó:*
>
> *'En cuanto al interrogante que hace referencia a si el artículo 14 de la Decisión 578 reconoce el principio de fuente, o el principio de beneficio efectivo, como ya se anotó, **la Decisión 578 se rige por el principio de la fuente con algunas excepciones que la misma norma consagra.** Se destaca que el artículo 14 ibídem, establece el tratamiento aplicable a los beneficios empresariales por la prestación de servicios profesionales, servicio técnicos, asistencia técnica y consultoría, **de conformidad con esta disposición las rentas obtenidas por los conceptos señalados solo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios'.***

Entonces, como quiera que el término empresa Contenido en la Decisión 578 de 2004, conforme la definición del artículo 2 de la misma hace referencia a "organización constituida" que realice una actividad económica, debe entenderse que independientemente del número de integrantes, en cuanto esta desarrolle la actividad de prestación de los mencionados servicios, deberá acogerse a sus disposiciones y las rentas que se obtengan por el desarrollo de estos servicios, siempre que se trate de una empresa de prestación de servicios profesionales técnicos y asistencia técnica, ***solo serán gravados en el país miembro en donde se obtenga provecho de los mismos."*** (Oficio 067326 de 2014)

Así las cosas, y respecto a la presente consulta, si los servicios de publicidad son aprovechados en Colombia, esto es, si sus beneficios se producen en el país, de conformidad con la Decisión 578 de la CAN, Colombia tendría la potestad tributaria. No obstante, respecto a los servicios de publicidad prestados en el exterior, este Despacho, en Oficio No. 010013 del 29 de abril de 2019, indicó:

"(...)

En este orden de ideas, ***si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y una revista internacional, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el extranjero, o de igual forma que la publicidad se ejecuta en el extranjero los ingresos percibidos por la Empresa extranjera, se consideran de fuente extranjera y, por tanto, no están sujetos a retención en la fuente a título de renta.*** **"** (Negrilla fuera de texto)

De esta forma, siempre y cuando se cumplan los supuestos descritos en el Oficio No. 010013 del 29 de abril de 2019, los servicios de publicidad pagados por un nacional a un no residente no se encontrarán sujetos a retención en la fuente en Colombia, teniendo en cuenta su naturaleza de ingresos de fuente extranjera. Consecuentemente, por tratarse de un pago al exterior no sujeto a retención en la fuente se dará aplicación a la limitación de la deducibilidad de dicho gasto al 15% de la renta líquida del contribuyente, de conformidad con el artículo 122 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, bajo el supuesto que dichos servicios sean aprovechados en el otro País Miembro (por ejemplo, Perú) y, en consecuencia, dichos servicios solamente estarían gravados en el otro País Miembro de conformidad con el artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN, la limitación del 15% de la renta líquida consagrada en el artículo 122 del Estatuto Tributario sería aplicable en todo caso. Lo anterior teniendo en cuenta que la potestad tributaria estaría en cabeza del otro País Miembro.

Finalmente, nótese que la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 18 de la Decisión 578 de 2004 no se activaría en los anteriores supuestos, en la medida que esta solamente aplica en los siguientes términos: *"Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión. "*. En otras palabras, el artículo 122 del Estatuto Tributario no consagra un tratamiento menos favorable para las personas domiciliadas en otros Países Miembros (por ejemplo, Perú), en comparación con las personas domiciliadas en Colombia.

Pregunta 2

En segundo lugar, y bajo el entendido que el provecho de los servicios se obtiene en Perú y, en consecuencia, solamente se encuentran gravados en dicho País Miembro, se entenderá que las rentas provenientes de dicha actividad, percibidas por el contribuyente colombiano, son exentas en el país, de conformidad con los artículos 3 y 14 de la Decisión 578 de 2004 y el artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, y atendiendo a los anteriores supuestos, dichas rentas deben reportarse en la declaración del impuesto sobre la renta como exentas, teniendo en cuenta las limitaciones de los costos y deducciones consagradas en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

Pregunta 3

No es posible dar respuesta a esta inquietud toda vez que la pregunta se encuentra incompleta en el escrito de solicitud.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales