

CONCEPTO 28887 DE 21 DE OCTUBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctora

PATRICIA GONZÁLEZ VASCO

Subdirectora de Gestión de Recursos Financieros – DIAN

Carrera 7 No. 6 C - 54 Piso 13 - Edificio Sendas

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado 100206216-547 del 15/09/2015

Tema Procedimiento tributario

Descriptor Régimen tributario de las entidades extranjeras

Fuentes Formales Estatuto Tributario, artículos 12,19, 20, 24, 356, 408, 420, 437, 437-1, 437-2 y 592.

Cordial saludo, Dra. Patricia:

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, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia, sobre el régimen tributario aplicable en materia del impuesto sobre la renta, del impuesto a las ventas y retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y de impuesto a las ventas, a un contrato de servicios de consultoría suscrito entre el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Informa que el contratista se define como un organismo internacional público sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias y tiene domicilio en la Ciudad de Panamá - República de Panamá.

Señala igualmente, que el objeto del contrato es "la elaboración de los diseños y estudios para los principales componentes del Proyecto Impulso y Masificación de la Factura Electrónica en Colombia" y que algunas de las actividades son realizadas por el contratista en las oficinas de la DIAN y otras son ejecutadas de manera remota.

Sobre el particular este Despacho considera:

En primer lugar nos referimos al marco normativo aplicable al caso consultado en materia de impuesto sobre la renta que incluye, entre otras, las siguientes disposiciones:

El artículo 20 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 85 de la Ley 1607 de 2012, que establece la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de las sociedades y entidades extranjeras, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 20. LAS SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS SON CONTRIBUYENTES. <Artículo modificado por el artículo 85 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país.

Para tales efectos, se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas". (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con el artículo 20 del Estatuto Tributario, el artículo 12 ibídem, preceptúa:

"ARTÍCULO 12. SOCIEDADES Y ENTIDADES SOMETIDAS AL IMPUESTO. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 13> Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional...". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 24 del mismo Estatuto a su vez establece que se consideran de fuente nacional, entre otros, los ingresos provenientes de la prestación de servicios dentro del país y enuncia dentro de los que se consideran ingresos de fuente nacional, los siguientes:

"... 5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

... 8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país".

El artículo 408 del Estatuto Tributario de otra parte, establece la tarifa de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, así:

"ARTÍCULO 408. TARIFAS PARA RENTAS DE CAPITAL Y DE TRABAJO.

<Ver Notas del Editor> <Tarifa modificada por el artículo 127 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento ~~(35%)~~ (33%)* del valor nominal del pago o abono.

<Aparte tachado derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Inciso subrogado por el artículo 15 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y- de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior..."

De conformidad con el marco normativo expuesto, salvo las

exoneraciones previstas en los pactos internacionales y en el derecho interno, si en desarrollo de su objeto social las entidades extranjeras sin ánimo de lucro generan ingresos de fuente nacional, se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta únicamente respecto de esos ingresos, y dichos pagos o abonos en cuenta están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 10% aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías.

En lo que hace referencia a la obligación de presentar declaración de renta y complementarios, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 592 del Estatuto tributario, no están obligados a presentarla las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada.

En segundo lugar, en lo relativo al impuesto a las ventas, teniendo en cuenta que esta Dirección se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre el tema consultado, una de ellas a través del Oficio 48131 de 2013, por constituir doctrina vigente en la materia, a continuación nos permitimos transcribir algunos de los apartes pertinentes:

"... El artículo 420 del Estatuto Tributario regula la prestación de servicios consultoría, asesoría y auditoría, prestados en el territorio nacional y desde el exterior, en los siguientes términos:

"Artículo 420. Hechos sobre los que recae el Impuesto. *El impuesto a las ventas se aplicará sobre:*

(...)

b) La prestación de servicios en el territorio nacional.

(...)

Parágrafo 3. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de

usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

(...)

b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

(...)".

De acuerdo con el texto transcrito, se causa el impuesto sobre las ventas por la prestación de servicios de consultoría en el territorio nacional y por aquellos que se presten desde el exterior a usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional.

... En cuanto a la responsabilidad por el pago del impuesto, el artículo 437 del Estatuto Tributario establece:

"Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:

(...)

c) Quienes presten servicios..."

... Una situación diferente se presenta, cuando el prestador del servicio no tiene domicilio en el país, evento en el cual, conforme con el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, el cumplimiento de la obligación de pago del impuesto sobre las ventas se realiza mediante el mecanismo de la retención en la fuente, en el momento en que se remunera el respectivo servicio:

"Artículo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

(...)

3) Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos...

... Ahora bien, si el prestador del servicio no tiene domicilio en el país y

el servicio es remunerado directamente por un Gobierno extranjero, no obligado al cumplimiento de obligaciones en el territorio colombiano, no hay lugar a practicar retención en la fuente por ausencia de agente retenedor autorizado...".

De conformidad con el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario y el párrafo del artículo 437-1 ibídem, quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en territorio nacional deben retener el 100% del valor del impuesto generado en la operación gravada. La tarifa aplicable será la general del impuesto a las ventas IVA del 16% y la base gravable general establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se absuelve 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 estos temas, pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO, Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E).