

CONCEPTO 34105 DEL 21 DE DICIEMBRE DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
CARLOS ANDRÉS GÓMEZ SÁNCHEZ
Calle 93B No. 19 – 35 Ofic. 302.
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100061408 del 18/09/2017

Tema	Retención en la fuente
Descriptor	Retención en la Fuente - Sujeto Pasivo
Fuentes formales	Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición. Aprobado por medio de la Ley 1082 de 2006. Estatuto Tributario. Decreto 1625 de 2016 (DUR).

Cordial saludo, señor Carlos Andrés Gómez Sánchez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

En atención a la consulta en referencia, cuya cuestión de fondo es: *"... si una sucursal de sociedad extranjera a quien se le atribuye un establecimiento permanente ¿debe practicar retención en la fuente a título de renta y ventas tanto para los servicios que cita el artículo 12 y el artículo 7 del Convenio de Doble Imposición con su matriz?"* y teniendo en cuenta que en su argumentación hace referencia al Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, aprobado *por* medio de la Ley 1082 de 2006 (En adelante: CDI). Se resuelve su consulta en los siguientes términos:

Sea lo primero indicar que, tal como lo ha manifestado esta entidad (UAE-DIAN. 2010. Cartilla Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Conceptos básicos), los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal, son acuerdos solemnes entre Estados soberanos contratantes que tienen como finalidad

distribuir la potestad tributaria entre ellos, para evitar que sus residentes estén sometidos a doble imposición.

Para el caso específico del convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI), se precisa que el mismo aplica únicamente en materia de impuesto sobre la renta. Por lo que su contenido no refiere temas de IVA y demás Impuestos de orden nacional o territorial.

En este orden de ideas, en cuanto a la manera de tributar de las sociedades extranjeras con establecimientos permanentes en Colombia, enmarcándonos en el objeto de la consulta en referencia, es debido remitirnos en primer lugar, a la definición de establecimiento permanente, que el CDI expresa en su artículo 5, así:

"Artículo 5. Establecimiento permanente

- 1. A los efectos del presente convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un **lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.***
- 2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros: a) Las sedes de dirección; b) Las sucursales; c) Las oficinas; d) Las fábricas; e) Los talleres; y f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
- 3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación, solo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses.*
- 4. No obstante, las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye: a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa; e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*
6. *No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables.*
7. *El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra". (Negrilla y subrayas fuera de texto).*

De la norma convencional trascrita, se deduce literalmente que la noción de establecimiento permanente corresponde en principio a "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad", concepto que concuerda con lo expuesto en el artículo 21 del ET.

Además, conforme lo expuso el concepto No. 057300 de 2014, "es coherente con los comentarios efectuados por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio del 22 de julio de 2010, específicamente lo manifestado en tomo al artículo 5° relativo a la definición de establecimiento permanente, ya que, como se aprecia, la sucursal no constituye una persona jurídica diferente de la sociedad a la que se encuentra vinculada: 1. El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un

establecimiento permanente situado en aquel". (Subrayas fuera de texto).

Ahora, en cuanto al deber de tributar de los establecimiento permanentes, de acuerdo al Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI - Ley 1082 de 2016) se reitera que este es aplicable únicamente respecto al Impuesto sobre la renta y complementarios, por ende, el Impuesto sobre las ventas, para el caso objeto de consulta procede de acuerdo al artículo 420 del ET, siendo uno de los hechos generadores del mismo: "La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos" explicando la norma que: "para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional". Por lo tanto, debe practicarse la retención en la fuente a título de IVA por la prestación de servicios en el territorio nacional, caso en el cual de conformidad al artículo 437-1 del ET., la retención será del 100% con relación a la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país.

De otro lado, ahondando en el asunto consultado, conforme a las normas que regulan la tributación de los establecimientos permittes en el CDI, es útil traer a colación lo preceptuado en los artículos 7 y 12 del citado tratado, que indican:

"Artículo 7. Beneficios empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia, con la empresa de la que es establecimiento permanente.
3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del

establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.
5. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo”.

(...)

"Artículo 12. Cánones o regalías.

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías.
3. El término "cánones o regalías" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier dase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.
4. Las disposiciones del apartado 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7o.
5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado

contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se hubiera contraído la obligación de pagar las regalías y que soporte la carga de los mismos, dichos cánones o regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

6. *Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio". (Negrilla y Subrayas fuera de texto).*

Adicional a ello, debe tenerse en cuenta conforme lo estipula el artículo 20 del ET., que: "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" (Subrayas fuera de texto). De otro lado, la normatividad nacional expresa la obligación de tributación de los establecimientos permanentes, en el artículo 20-2 del ET., explicando que "las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal, según el caso, de acuerdo con lo consagrado en este artículo y con las disposiciones que lo reglamenten".

En concordancia a lo previsto en las normas convencionales y nacionales previamente transcritas, el Decreto 3026 de 2013, (hoy compilado en el Decreto 1625 de 2016), dispone en los artículos 4 y 6 que: "las sociedades y entidades extranjeras que tengan uno o más establecimientos permanentes en el país o una sucursal en Colombia, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que sean atribuibles a dichos establecimientos permanentes o sucursal en Colombia, así como por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que perciban directamente"; así mismo (...) "deberán practicar la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios que

corresponda a dichos pagos o abonos en cuenta, a las tarifas y en las condiciones aplicables a los residentes y sociedades nacionales, siempre que dichos pagos o abonos en cuenta correspondan a rentas atribuibles al establecimiento permanente en Colombia".

Por ende, se tiene que, de conformidad al Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI - Ley 1082 de 2016) para las sociedades extranjeras con establecimiento permanente en Colombia, conforme al numeral 4 del artículo 12 de la Ley 1082 de 2016, el límite del 10% al impuesto exigido **no se aplica** cuando el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos proceden las disposiciones del artículo 7 del mismo convenio, que expresa:

De modo que, de acuerdo a la normatividad trascrita, en cuanto a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, la sociedad extranjera con establecimiento permanente en Colombia está obligada practicarla conforme a las tarifas y en las condiciones aplicables a las sociedades nacionales, siempre que dichos pagos o abonos en cuenta correspondan a rentas atribuibles al establecimiento permanente en Colombia.

En consecuencia, la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario en el caso bajo estudio, esto es, una sociedad extranjera a quien se le atribuye un establecimiento permanente, deberá practicarse de conformidad con lo preceptuado en el artículo 408 del ET., norma que indica:

*"ART. 408. Tarifas para rentas de capital y de trabajo. 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 quince por ciento **(15%) del valor nominal del pago o abono.***

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 quince por ciento (15%), a título de impuestos de renta, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por término igual o superior a un (1) año o por concepto de intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing que se celebre directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor del pago o abono en cuenta.

Los pagos o abonos en cuenta, originados en contratos de leasing sobre naves, helicópteros y/o aerodinós, así como sus partes que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, estarán sujetos a una tarifa de retención en la fuente del uno por ciento (1%).

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros o intereses, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos o valores de contenido crediticio, por término igual o superior a ocho (8) años, destinados a la financiación de proyectos de infraestructura bajo el esquema de asociaciones público-privadas en el marco de la Ley 1508 de 2012, estarán sujetos a una tarifa de retención en la fuente del cinco por ciento (5%) del valor del pago o abono en cuenta.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de prima cedida por reaseguros realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán sujetos a una retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios del uno por ciento (1%).

Los pagos o abono en cuenta por concepto de administración o dirección de que trata el artículo 124 del estatuto tributario, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán sujetos a una retención en la fuente del quince por ciento (15%).

PAR. Los 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 jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, que hayan sido calificados como tales por el gobierno colombiano, o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas...”
(Subrayas y negrilla fuera de texto).

Por lo tanto, la retención en la fuente para el supuesto de hecho planteado en la consulta corresponderá de acuerdo a las normas citadas al quince por ciento (15%). No obstante, respecto a este punto, para mayor

conocimiento téngase presente lo expuesto en el concepto No. 0077842 de 2011, referido a la aplicación de la cláusula de no discriminación, y en cuanto al estudio de los precios de transferencia, se remite el oficio No. 024291 de agosto 21 de 2015, para mayor información, citados pronunciamientos se adjuntan en copia a este escrito.

Para finalizar, se hace necesario advertir, que sobre el asunto consultado debe tenerse en cuenta además el límite para las deducciones de los costos y gastos en el exterior, consagrado en el artículo 122 del ET., el cual indica que estos no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, listando esta misma norma algunas excepciones que deberán ser analizadas en cada caso concreto. De igual manera sucede con los requisitos para acceder a las deducciones, expuestos en el artículo 123 de la misma norma. Preceptos legales que deberán ser revisados y aplicados en cada caso específico.

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 íconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de/Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina