

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 908207

100208221-1288

Bogotá, D.C. **13/08/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre las ventas
Descriptores	Reembolso de gastos Causación del impuesto sobre las ventas
Fuentes formales	Artículos 24, 26, 107, 108, 420 y 447 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.1.18.14. y 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016 Artículos 2, 7 y 9 del “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”

Cordial saludo,

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 peticionario plantea textualmente la siguiente situación:

“(...) es habitual que las sucursales de sociedades extranjeras o filiales con casas matrices en el exterior, reintegren gastos a sus Controlantes en el exterior, y en especial se utilice el reintegro de costos salariales por personal expatriado (...)” (Subrayado fuera del texto original).

Con base en lo anterior, formula los siguientes interrogantes, que se resolverán cada uno a su turno:

1. **“Los pagos por reintegros de costos salariales por personal expatriado, que efectúen las sucursales o filiales de sociedades del exterior en Colombia hacia sus controlantes en el exterior, se consideran ingreso tributario de fuente nacional?”** (Subrayado fuera del texto original).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

El mero reembolso de costos o gastos no reviste la naturaleza de ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, toda vez que sólo los ingresos “*susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*” (subrayado fuera del texto original) están sometidos al mencionado impuesto, tal y como lo establece el artículo 26 del Estatuto Tributario. En este sentido, el reembolso *per se* consiste en la simple devolución de una suma que otro ha pagado, configurando una restitución de su patrimonio, antes disminuido.

Así también lo concluyó este Despacho en Oficio N° 036966 del 30 de diciembre de 2015 (tesis reiterada, entre otros pronunciamientos, en el Oficio N° 034074 del 20 de diciembre de 2017):

“(…) no se debe practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario en los pagos efectuados a un contratista por concepto de gastos reembolsables, pues no revisten la naturaleza de ingresos gravados con el mencionado tributo en la medida que no generan un incremento patrimonial neto en cabeza de su beneficiario” (Subrayado fuera del texto original).

Cabe anotar que, en aquellos casos en los que el tercero, además de cubrir el costo o gasto, cobre una remuneración por su gestión – cuando esta corresponda a una prestada exclusivamente en el exterior y que configura un mandato de carácter oneroso (cfr. artículo 1264 del Código de Comercio) – tampoco estará sometido al impuesto sobre la renta y complementarios sobre dicha remuneración, ya que el ingreso no sería, en principio, de fuente nacional, al tenor del artículo 24 del Estatuto Tributario; situación que, sin embargo, no impediría la aplicación del régimen colombiano de precios de transferencia, si dicha operación es realizada entre partes vinculadas (cfr. artículos 260-1 y siguientes *ibídem*). Ahora, nótese que en el caso en que la remuneración corresponda, por ejemplo, a un servicio de fuente nacional, bajo los parámetros del artículo 24 *ibídem*, la misma se encontraría gravada con el impuesto sobre la renta y, por ende, sometida a retención en la fuente.

Ahora bien, es de advertir que, para efectos de la deducción de salarios, se debe atender además de lo consagrado en el artículo 107 del Estatuto Tributario (relación de causalidad con la actividad productora de renta, necesidad y proporcionalidad) y en el artículo 87-1 del mismo estatuto, lo señalado en el artículo 108 *ibídem*, que exige que los empleadores estén a paz y salvo por los aportes parafiscales a los que estén obligados, así como a los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993 (cfr. artículo 1.2.1.18.14. del Decreto 1625 de 2016 sobre la forma de acreditar los aportes obligatorios).

Por lo tanto, es claro que debe existir un vínculo laboral entre la persona jurídica que pretendería deducir el pago de salarios y las personas naturales beneficiarias de los mismos; lo cual debe entenderse sin perjuicio de las particularidades propias de la unidad de empresa que pueden conformar dos (2) o más empresas (cfr. artículo 194 del Código Sustantivo del Trabajo).

Finalmente, debe señalarse que, tratándose de personal expatriado en Colombia, estos deberán observar las reglas de residencia fiscal consagradas en el artículo 10 del Estatuto Tributario, para efectos de cumplir con sus obligaciones tributarias en Colombia. En el caso en que su remuneración (por los servicios prestados en el país) sea pagada en el exterior, la misma de todas formas constituirá un ingreso de fuente colombiana, gravada con el impuesto sobre la

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

renta, al tratarse de servicios prestados dentro del territorio nacional (artículo 24 del Estatuto Tributario), lo que generaría (i) la obligación de declarar y pagar el impuesto correspondiente, y (ii) la imposibilidad de acreditar en Colombia cualquier impuesto pagado en el exterior sobre esas mismas rentas.

2. “Los pagos por reintegros de costos salariales por personal expatriado, que efectúen las sucursales o filiales de sociedades del exterior en Colombia hacia sus Controlantes en el exterior se entienden como hechos generadores del IVA a la luz del artículo 420 del estatuto tributario?” (Subrayado fuera del texto original).

Al respecto, resulta pertinente tener en cuenta lo expresado en el Oficio N° 001753 del 8 de octubre de 2018 en torno a la facturación del recobro de costos o gastos (y reiterado en el Oficio N° 900366 – int. 050 del 21 de enero de 2021):

“(…) las adquisiciones que haya efectuado el mandatario por el mandante están soportadas en facturas, que el mandatario debe identificar si corresponden a operaciones propias o del mandante y, las que corresponden a éste serán el soporte para recuperar los gastos que efectúe el mandatario por el mandante. Nótese que se trata de la adquisición de bienes y/o servicios que fueron facturados, en su momento, por el respectivo proveedor, frente a las cuales el mandatario efectuó su pago, luego, en tanto correspondan al desarrollo del mandato, lo que el mismo pretende frente al mandante es su reembolso, caso en el cual no tiene lugar expedir una factura por este hecho” (Subrayado fuera del texto original).

Asimismo, se debe tener en cuenta lo plasmado en el artículo 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016:

“ARTÍCULO 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.” (Subrayado fuera del texto original).

Teniendo en cuenta lo anterior, se observa que, en términos generales, un mero reembolso de gastos o costos no constituye una actividad que pueda catalogarse como un servicio a la luz de la definición antes referida que pueda dar lugar a la causación del IVA, en los términos del artículo 420 del Estatuto Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, corresponderá a las partes en cada caso, determinar las particularidades de la operación para efectos de definir si, en efecto, se está en presencia de un mero reembolso de gastos o si, por el contrario, se está ante la prestación de un servicio gravado con este impuesto.

3. “De acuerdo con las respuestas a las anteriores dos preguntas, cambia en algo la situación planteada si los pagos por dichos reintegros de costos salariales son realizados a Controlantes en España, país con quien Colombia tiene suscrito y vigente un CDI?” (Subrayado fuera del texto original).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Lo referente al IVA no cambia, teniendo en cuenta que dicho impuesto no es objeto del “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” (cfr. artículo 2 – impuestos comprendidos).

Tratándose del impuesto sobre la renta y complementarios, lo concluido previamente tampoco se vería alterado; no obstante, tratándose, por ejemplo, de un mandato de carácter oneroso, se tendría que examinar en cada caso particular la aplicación de los artículos 7 (beneficios empresariales) y 9 (empresas asociadas) del CDI en comento en lo atinente a la remuneración del mandatario. En el caso de los trabajadores enviados a Colombia se tendría que examinar, por ejemplo, el artículo 14 (servicios personales dependientes).

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” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda