



100208192-1525

Bogotá, D.C., 19 de diciembre de 2022.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Establecimiento permanente
Convenios para evitar la Doble Imposición
Fuentes formales: Artículo 20-1 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.1.3.5. y 1.2.1.3.7. del Decreto 1625 de 2016
Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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 unas preguntas relacionadas con el concepto tributario de establecimiento permanente, las cuales se atenderán de la siguiente manera:

1. “¿Bajo las normas establecidas por el Estatuto Tributario y el DUR, *que (sic) actividades deben tenerse como accesorias o meramente preparatorias?*”



En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea que este tipo de clasificación depende de cada empresa ¿a partir de que (sic) elementos puede determinarse en cada empresa qué actividades son auxiliares o meramente preparatorias?

¿Puede tenerse a las actividades de contabilidad y análisis financiero como auxiliares o meramente preparatorias, cuando la actividad principal de la empresa no se relaciona a las ciencias contables?” (subrayado fuera de texto)

En primera medida, es de reiterar que los pronunciamientos de este Despacho son de carácter general y no se referirán a asuntos particulares, como lo prevé el artículo 56 del citado Decreto 1742.

Entrando en materia, el artículo 20-1 del Estatuto Tributario desarrolla el concepto de establecimiento permanente en los siguientes términos:

“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 convenciones 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 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.

(...)” (subrayado fuera de texto)

En concordancia con lo anterior, además de lo previsto en el artículo 1.2.1.3.5. (lugar fijo de negocios) del Decreto 1625 de 2016 también deberá observarse el artículo 1.2.1.3.7.



ibidem, el cual desarrolla lo relacionado con las actividades de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio, así:

“Artículo 1.2.1.3.7. Actividades de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio. Se considerará que no existe un establecimiento permanente en Colombia en virtud del artículo 20-1 del Estatuto Tributario cuando, de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo del mismo, una empresa extranjera mantenga un lugar fijo de negocios en Colombia con el único fin de realizar en el país una actividad de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio, tal como:

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 para el desarrollo de actividades meramente promocionales o publicitarias, incluidas las desarrolladas por oficinas de representación de sociedades o entidades extranjeras, siempre que estas no estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representadas en los negocios o contratos cuya celebración promuevan;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriormente mencionadas, a condición que tal combinación tenga, a su vez, carácter auxiliar o preparatorio.

En cualquier caso, no se considerarán de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio la actividad o conjunto de actividades que constituyan parte esencial, significativa o principal de la actividad o conjunto de actividades de la empresa extranjera.” (subrayado fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior y para efectos de la configuración o no de un establecimiento permanente en el país, el criterio fundamental para considerar que las actividades son de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio consiste en que éstas no constituyan parte esencial, significativa o principal de la actividad o conjunto de actividades de la empresa extranjera.

2. “A partir de las anteriores respuestas ¿que una empresa residente en un país con el cual no se ha suscrito un convenio bilateral para evitar la doble imposición, contrate laboralmente a un residente en el territorio nacional para la ejecución de



actividades que no sean auxiliares o meramente preparatorias cuya ejecución se da bajo la modalidad de teletrabajo, supone la existencia de un Establecimiento Permanente? (subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el inciso 3° del artículo 20-1 *ibidem*, también se considera que existe establecimiento permanente cuando: (i) “una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera” (subrayado fuera de texto), y (ii) “tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa” (subrayado fuera de texto)

Con base en estos elementos, el peticionario deberá evaluar en el caso concreto si las actividades ejecutadas en el país por una persona contratada laboralmente (mediante la modalidad de teletrabajo) configuran un establecimiento permanente para la empresa extranjera. Al respecto, se adjunta copia del Oficio 904819 - interno 742 del 28 de mayo de 2021 para más información.

3. “¿Existe alguna diferencia interpretativa respecto de lo que se considera “actividades auxiliares o meramente preparatorias” para el caso del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos?

¿Bajo las normas establecidas por el Convenio suscrito entre Colombia y México, que (sic) actividades deben tenerse como accesorias o meramente preparatorias?

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea que este tipo de clasificación depende de cada empresa ¿a partir de que (sic) elementos puede determinarse en cada caso qué actividades son auxiliares o meramente preparatorias para los supuestos de hecho amparados por el Convenio?

¿Que una empresa mexicana contrate laboralmente a un residente colombiano para la ejecución de actividades que no sean auxiliares o meramente preparatorias, cuya ejecución se da bajo la modalidad de teletrabajo, supone la existencia de un Establecimiento Permanente?

¿Debe tenerse como criterio interpretativo oficial el numeral 18 y 19 del comentario al artículo 5 del modelo de convenio para evitar la doble imposición de 2017 de la OCDE en relación con el teletrabajo?

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea negativa ¿Cuál es el criterio que debe tenerse? (subrayado fuera de texto)

Tratándose del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante el CDI), aprobado mediante la Ley 1568 de 2012, es necesario remitirse a su artículo 5, el cual reza:



“ARTÍCULO 5o.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

1. A los efectos de este 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 en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses;

b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales o físicas encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y

c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona natural o física pero sólo en el caso de que dichos servicios o actividades prosigan en un Estado Contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere el párrafo 3, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9o, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o similares.



4. No obstante lo dispuesto anteriormente en 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 hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, si esa actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar;

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 párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos por cuenta de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera 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 párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. 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 en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.

8. 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 un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra." (subrayado fuera de texto)

Nótese entonces que el párrafo 4 brinda elementos para determinar aquellos casos en los que, pese a que se cuenta con un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa extranjera desarrolla todo o parte de su actividad, no se configura un establecimiento permanente.

Ahora bien, en lo atinente a la persona, distinta de un agente independiente, nótese que, de forma similar al artículo 20-1 del Estatuto Tributario, el artículo 5 antes reseñado desarrolla esta modalidad de establecimiento permanente.

Ahora bien, respecto del alcance de las actividades preparatorias o auxiliares y en relación con los CDI que han adoptado el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MOCDE 2017), resulta apropiado traer a colación lo comentado por dicha Organización, precisando -en todo caso- que dichos comentarios no son vinculantes y tan sólo obran como criterios auxiliares de interpretación (cfr. Sentencia C-460 de 2010 de la Corte Constitucional, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO):

"59. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.

60. Como regla general, una actividad que tiene carácter preparatorio es aquella que se realiza con la perspectiva de la ejecución de lo que constituye la parte esencial y significativa de la actividad del conjunto de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, con frecuencia se llevará a cabo durante un corto periodo, que vendrá determinado por la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, no siempre será así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un largo periodo de tiempo en preparación de actividades que se llevarán a cabo en otro lugar. Si, por ejemplo, una empresa constructora forma a sus trabajadores en un lugar antes de enviarlos a otros lugares de trabajo lejanos situados en otros países, la formación que se lleva



a cabo en el primer lugar constituye una actividad preparatoria para dicha empresa. Por otro lado, una actividad con carácter auxiliar es normalmente una actividad de apoyo, no subsumida por la parte esencial y significativa de la actividad del conjunto de la empresa. Es poco probable que una actividad que requiere una proporción importante de los activos o de los trabajadores de la empresa pueda considerarse como actividad de carácter auxiliar. (subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas y reiterando lo previamente indicado, deberá analizarse cada situación en particular, para efectos de evaluar el carácter de las actividades desarrolladas y la eventual configuración de un establecimiento permanente en el país.

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,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Anexo copia del Oficio 904819 - interno 742 del 28 de mayo de 2021 en formato PDF.

Proyectó: Julián López Avella

Revisó: Estefanía Jaimes Dávila