



DIAN

100208192-466

Bogotá, D.C., 21 de junio de 2024.

**Radicado Virtual No.
000S2024004131**

Tema: Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores: Beneficiario efectivo
Devolución de retención en la fuente

Fuentes formales: Artículos 1 y 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Colombia e Italia.
Artículos 408 del Estatuto Tributario.
Artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016.
Corte Constitucional, Sentencia C-460 de junio 16 de 2010.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

¿A quién se debe entender como beneficiario efectivo para efectos de aplicar el Convenio de Doble Imposición – CDI suscrito entre Colombia e Italia en una operación en la que un residente fiscal de un Estado contratante realiza el pago por concepto de regalías a un residente fiscal del otro Estado contratante que actúa como agente o mandatario de personas naturales titulares de derechos de autor y a quienes posteriormente les trasladará estas regalías?

TESIS JURÍDICA

En una operación en la que un residente fiscal de un Estado contratante realiza el pago por concepto de regalías a un residente fiscal de otro Estado contratante que actúa como agente o mandatario, para efectos de aplicar el CDI suscrito entre Colombia e Italia, se debe considerar

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.



como beneficiario efectivo a quienes realmente son receptores del pago, esto es, a las personas naturales titulares de los derechos de autor.

FUNDAMENTACIÓN

En principio, la contraprestación por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, se clasifica como regalías de acuerdo con el artículo 12 del CDI suscrito entre Colombia e Italia.

«1. Las 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. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por ciento del monto bruto de las regalías.

3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa los pagos de cualquier naturaleza recibidos como contraprestación por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas películas cinematográficas, o películas o cintas utilizadas para radio o televisión, patentes, marcas comerciales, diseños o modelos, planos, fórmulas o procesos secretos, o por el uso, o el derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.» (énfasis propio)

Ahora bien, para efectos de determinar la residencia fiscal que se debe tener en cuenta para aplicar el CDI, es importante acudir al término de «beneficiario efectivo» señalado en el artículo en mención, sin embargo, dentro de esta disposición no hay una definición expresa al respecto, por lo cual, resultará necesario invocar las normas de interpretación de los convenios internacionales así como del Código Civil³.

De acuerdo con el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, estos deben interpretarse «de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin» y el artículo 32 ibidem que indica la facultad de «acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración (...)», es posible acudir a los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MOCDE, 2017) toda vez que constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación⁴.

Así las cosas, cabe resaltar que la OCDE en los comentarios al artículo 12, se ha pronunciado respecto del alcance de la expresión «beneficiario efectivo» en el contexto de las regalías cuando el residente de un Estado contratante actúa en su calidad de agente o mandatario:

³ De conformidad con la interpretación gramatical de la Ley, prevista en los artículos 27 y 28 del Código Civil, de los cuales el segundo señala: «Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras»

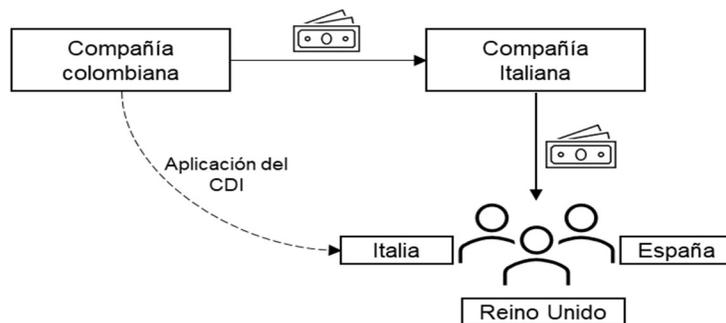
⁴ Así lo ha señalado la Corte Constitucional en Sentencia C-460 de junio 16 de 2010.



«4.1. (...) Cuando un elemento de renta sea percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención basándose únicamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias, cabe considerar al receptor inmediato de la renta como residente, sin que se plantee un problema de doble imposición como resultado de este hecho, puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado «Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales» llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.»

Tal y como se evidencia, el fin del CDI es evitar la doble tributación en las rentas que efectivamente perciba el residente fiscal del Estado contratante en calidad de receptor, lo cual no puede extenderse a terceros que son los receptores finales del pago y son representados a través de figuras de agencia o mandato, esto, en concordancia con lo señalado en el artículo 1 del CDI el cual se suscribe «con la intención de celebrar un Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta sin generar oportunidades para la doble imposición o para la imposición reducida a través de la evasión o elusión tributarias (incluida la práctica de la búsqueda de convenio más favorable -«treaty shopping»- que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio de residentes de terceros Estados».

Por lo anterior, en las operaciones en las que un residente fiscal de un Estado contratante actúa en su calidad de agente o de mandatario como receptor del pago y para efectos de aplicar el CDI, no se deberá tener en cuenta la residencia fiscal de este, únicamente será necesario verificar la residencia fiscal de cada uno de los propietarios reales de las rentas, en este caso, de las personas naturales titulares de los derechos de autor que recibirán las regalías, pues son aquellos a quienes se deben considerar como beneficiarios efectivos del pago, tal y como se evidencia a continuación:



Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

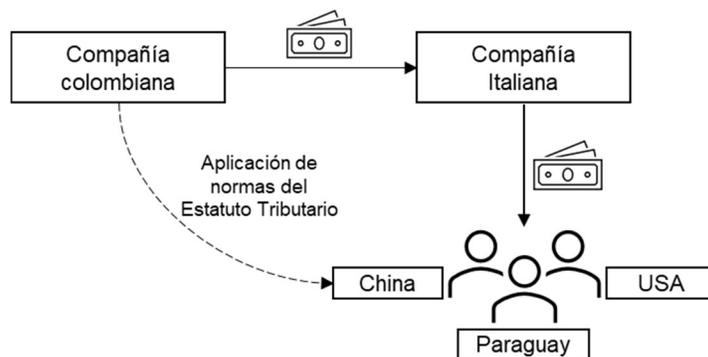
www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN



En ese sentido, de encontrarse que el beneficiario efectivo de las regalías es residente fiscal de un Estado con el que Colombia haya suscrito un CDI, se aplicarán las disposiciones allí contempladas.

Por el contrario, si el beneficiario efectivo -persona natural- de las regalías es residente fiscal de un Estado con el que Colombia no ha suscrito un CDI, la persona que efectuó el pago por concepto de regalías deberá practicar la retención señalada en el artículo 408 del Estatuto Tributario, esto es, el 20% del pago o abono en cuenta, tal y como se refleja a continuación:



PROBLEMA JURÍDICO #2

¿Procede la solicitud de la devolución de las retenciones en la fuente practicadas indebidamente en caso de no haberse aplicado el CDI?

TESIS JURÍDICA

Sí, es procedente la solicitud de la devolución de las retenciones en la fuente practicadas indebidamente al no aplicar el CDI, para lo cual el afectado con la retención deberá presentar solicitud escrita al agente retenedor aportando las pruebas necesarias.

FUNDAMENTACIÓN

Esta Subdirección se ha pronunciado en Oficio 905137 – int 784 del 3 de junio de 2021 indicando que, en caso de una indebida retención en la fuente de impuesto sobre la renta, el afectado con la retención podrá solicitar la devolución según lo establecido en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016:

«Artículo 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo periodo en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar.



Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos siguientes.

Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente, si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.

Cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente. (...)»

Es por ello que, el afectado con la indebida retención deberá presentar por escrito la solicitud de devolución con las pruebas que soporten la indebida retención, y de ser procedente, el agente retenedor reintegrará el valor correspondiente, el cual podrá descontar de las retenciones en la fuente por declarar y consignar, para ello, deberá anular el certificado de retención en la fuente y conservarlo con los documentos presentados por el afectado.

De igual manera, el agente retenedor al momento de presentar el Formulario 350 “Declaración de Retenciones en la Fuente” deberá diligenciar la casilla correspondiente con los valores de retención en la fuente objeto de devolución.

Por último, es de resaltar que, si la solicitud corresponde a retenciones practicadas indebidamente al no aplicar un CDI al que había lugar, es importante verificar la fecha de entrada en vigor del CDI para efectos de establecer el momento en el que tenía la facultad de aplicarlo, así como los otros elementos que determinen su aplicación para el sujeto que está solicitando el reintegro.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora (A) de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Bogotá, D.C.

Proyectó: Angélica María Grandas Ferrand

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 18/06/2024