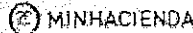


350

Ciudad  
Tommasi



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 31 MAYO 2016

100208221-#100457

**DIAN** No. Radicado 000S2016013735  
 Fecha 2016-06-02 08:02:14 AM  
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
 Destinatario Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Anexos 0 CAROLINA CARREÑO MARTINEZ  
 Folios 4  
 COR-000S2016013735

Señora

**CAROLINA CARREÑO MARTINEZ**

Cra 8 A No. 151 - 11 Apto. 305 - Edificio Torres de Palonegro  
Bogotá D.C.



PwC impuestos en línea

Revisó:

Ref: Radicado 100035651 del 20/11/2015

Tema: Impuesto sobre la renta y complementario  
 Descriptor: Regimen Tributario Especial - Entidades sin ánimo de lucro del exterior.  
 Fuentes Formales: Estatuto Tributario artículos 19, 20, 592;  
 Decreto reglamentario 4400 de 2004;  
 Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso.  
 Administrativo, Sección Cuarta, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando  
 Bastidas Bárcenas, expediente del 16 de septiembre de 2010.  
 Oficio DIAN 032161 de 2014.

Cordial saludo señora Carolina.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver de manera general 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.

Solicito usted concepto, respecto de los siguientes cuestionamientos:

- 1) Tiene la obligación la Entidad sin ánimo de lucro en Colombia de practicar retenciones en la fuente a título de renta a la entidad sin ánimo de lucro del exterior, o por el contrario en aplicación del artículo 14 del Decreto 4400 del 2004 y en concordancia con el artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición con España, en aplicación de no discriminación, puede la entidad extranjera no estar sujeta a retención como lo estuviera una entidad sin ánimo de lucro Colombiana.
- 2) Si a la entidad sin ánimo de lucro extranjera no le es aplicada la retención, debe cumplir con la obligación forma del declarar conforme a lo dispuesto en el numeral 2 artículo 592 del Estatuto Tributario.
- 3) Si la entidad sin ánimo de lucro extranjera hace parte del consejo directivo de la FUNDACION CIENCIAS en Colombia, debe aplicarse retención en atención a lo dispuesto en el párrafo 2 del Artículo 19 del Estatuto Tributario, es ese mismo sentido le es aplicable la limitación señalada en el Art 359-1.

- 4) Las entidades extranjeras sin ánimo de lucro pueden aplicar las reglas del régimen especial y cómo deben acreditar la reinversión de excedentes, para obtener la exención del beneficio neto.

En relación con el asunto se aborda cada uno de los puntos objeto de consulta, en el orden propuesto:

1. Tiene la obligación la Entidad sin ánimo de lucro en Colombia de practicar retenciones en la fuente a título de renta a la entidad sin ánimo de lucro del exterior, o por el contrario en aplicación del artículo 14 del Decreto 4400 del 2004 y en concordancia con el artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición con España, en aplicación del principio de no discriminación, puede la entidad extranjera no estar sujeta a retención como lo estuviera una entidad sin ánimo de lucro Colombiana?

Tratándose del impuesto sobre la renta y complementarios el artículo 19 del Estatuto Tributario señala los contribuyentes del régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro I ibídem.

El numeral uno del artículo 19 se refiere las siguientes entidades:

*"1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este estatuto (por ser no contribuyentes), para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones:*

*a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;*

*b) Que dichas actividades sean de interés general, y*

*c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social."*

Al respecto cabe precisar, como efectivamente lo hace la norma en cita, que el régimen tributario especial no aplica a las entidades sin ánimo de lucro relacionadas en el artículo 23 del Estatuto Tributario, toda vez que esas entidades son exentas del impuesto de renta y complementarios por ser no contribuyentes.

Ahora bien, el Decreto 4400 de 2004 reglamenta el artículo 19 del Estatuto Tributario y el Título VI, Libro I ibídem, referente al Régimen Tributario Especial. Este decreto en el artículo 14 dispone:

"Artículo 14. Retención en la fuente. Estarán sometidos a retención en la fuente únicamente los pagos o abonos en cuenta a favor de los contribuyentes con régimen tributario especial, por concepto de ventas provenientes de actividades industriales y de mercadeo y de rendimientos financieros, de conformidad con los artículos 395 y 401 del Estatuto Tributario y sus reglamentarios.

*Los contribuyentes del sector solidario a los que se refiere el numeral 4) del artículo 19 del Estatuto Tributario, solamente estarán sujetos a la retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros.*

Los pagos o abonos en cuenta que se realicen a favor de los contribuyentes con régimen tributario especial a que se refiere el artículo 19 del Estatuto Tributario, diferentes a los descritos en los numerales primero y segundo de este artículo no estarán sometidos a retención en la fuente. Para el efecto la entidad deberá demostrar su naturaleza jurídica ante el agente retenedor, mediante copia de la certificación de la entidad encargada de su vigilancia o de la que haya concedido su personería jurídica, documento que conservará el agente retenedor para ser presentado cuando la autoridad competente tributaria lo requiera. (Subrayado fuera de texto)

*Parágrafo. Todos los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial son agentes de retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto de timbre nacional y por el impuesto sobre las ventas (IVA), de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Igualmente son responsables del Impuesto sobre las ventas cuando realicen las actividades o hechos generadores de dicho impuesto."*

De acuerdo con esta norma, las entidades sin ánimo de lucro a que se refiere el artículo 19 del Estatuto Tributario, son agentes de retención en relación con los pagos que efectúen. Es decir, tienen la calidad de agentes retenedores, sin excepción.

De otra parte, cuando las entidades del régimen tributario especial, son beneficiarios de pagos, el Decreto 4400 fija una regla en materia de retención en la fuente al disponer que, solamente están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta a favor de los contribuyentes con régimen tributario especial, por concepto de ventas provenientes de actividades industriales y de mercadeo y de rendimientos financieros, de conformidad con los artículos 395 y 401 del Estatuto Tributario y sus reglamentos. En este sentido, los pagos diferentes a estos conceptos que se efectúen a estas entidades no están sujetos a retención. No obstante, debe tenerse presente que el hecho que un pago no esté sujeto a retención en la fuente no significa que no esté gravado.

Ahora bien, hasta qué punto una entidad sin ánimo de lucro del exterior en virtud del convenio para evitar la doble tributación entre Colombia y España, y en particular, del artículo 23 del convenio, principio de no discriminación, en concordancia con el mencionado artículo 14 del Decreto 4400 de 2004, no estaría sujeta a retención?

De acuerdo con el Convenio para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal suscrito por el Gobierno de Colombia con el Reino de España aprobado mediante la Ley 1082 de 2006, sus disposiciones determinan cuál de los dos Estados tiene la potestad impositiva para gravar las rentas y cómo ha de ejercerse esa potestad; esto es, si tal atribución corresponde al Estado de la fuente del ingreso, o al Estado de la residencia, o a ambos Estados de manera compartida, según la renta de que se trate. En efecto, el tratado trae respecto de las distintas clases de ingresos el tratamiento que corresponde.

Ahora bien, acorde con el artículo 23 del tratado, el primer numeral dispone:

"1. Los nacionales de un Estado contratante o estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el artículo 1o, la presente disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes." (Subrayado fuera de texto)

De esta regla se desprende que la aplicación del principio de no discriminación, pretende en términos generales, que frente a situaciones iguales se dé por parte de los Estados contratantes un trato igual.

En efecto, como lo ha indicado este despacho en anteriores oportunidades, el supuesto de esta norma se fundamenta en que los nacionales de cada uno de los países contratantes se encuentren en las mismas condiciones, es decir, en condiciones de derecho y de hecho substancialmente similares. Por lo tanto, al referirse la norma de manera expresa a "en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia", esto permite afirmar que la residencia constituye un elemento determinante para establecer la homogeneidad de trato, razón por la cual se concluye que no se encuentran en las mismas condiciones un residente de un Estado contratante frente a un no residente del mismo.

De conformidad con lo anterior, es claro que no se encuentran en las mismas condiciones los residentes en Colombia frente a los extranjeros no residentes, por lo que un tratamiento diferente para los extranjeros no residentes en el país con respecto a los residentes, en relación con el tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, no residentes en Colombia, no implica discriminación con respecto a las residentes en el país.

Así las cosas, si se trata de una entidad sin ánimo de lucro de España que tiene residencia en Colombia, la misma recibirá el mismo tratamiento que una entidad sin ánimo de lucro colombiana, ello implica que si la entidad cumple las condiciones del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, estará sometida al régimen tributario especial y por consiguiente le aplicaría el artículo 14 del Decreto 4400 de 2005 en el sentido de ser objeto de retención en la fuente solamente por concepto de rendimientos financieros y por actividades industriales y de mercadeo.

Si la entidad sin ánimo de lucro española no tiene residencia en Colombia, estaríamos hablando de un no residente, en este evento no aplica el régimen tributario especial. Sin que lo anterior implique discriminación con respecto a los residentes en Colombia, en el marco del convenio.

No obstante lo anterior, de acuerdo con los artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario, salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de las rentas de fuente nacional que perciban. Regla que aplica a las entidades sin ánimo de lucro, con las precisiones que se hicieron mediante sentencia del 16 de septiembre de 2010, por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, donde esta Corporación, entre otros aspectos al referirse al numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, manifestó:

*"La norma transcrita es clara en cuanto reguló a favor de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro un régimen tributario especial. Para el efecto, deben cumplir las condiciones establecidas en los tres literales.*

*Habida cuenta de que la norma no distingue que debe tratarse exclusivamente de corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro **nacionales**, la Sala considera que no es razonable excluir de ese régimen a las entidades extranjeras que acrediten que cumplieron los tres requisitos previstos en la norma.*

(...)

*En consecuencia, por las razones expuestas se anularán los conceptos demandados, en cuanto interpretaron que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos previstos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T. tributan sobre las rentas de fuente nacional a la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras que persiguen fines lucrativos, al tenor de los artículos 20 y 240 del Estatuto Tributario, siendo lo jurídico que tributen sobre las rentas y ganancia ocasional de fuente nacional pero en las condiciones previstas para el régimen tributario especial, conforme con los artículos 356 a 364 del E.T." (Subrayado fuera de texto ).*

Es decir, que a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que cumplan los requisitos del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario les aplica el régimen tributario especial.

2. Si a la entidad sin ánimo de lucro extranjera no le es aplicada la retención, debe cumplir con la obligación formal del declarar conforme a lo dispuesto en el numeral 2 artículo 592 del

## Estatuto Tributario?

El artículo 592 del Estatuto Tributario, contempla los sujetos no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y en el numeral 2, señala:

1.../

2. 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."  
(Subrayado fuera de texto ).

De acuerdo con esta disposición las entidades extranjeras sin residencia o domicilio en el país no están obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios siempre y cuando la totalidad de sus ingresos por los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario hayan estado sometidos a retención en la fuente.

Estas disposiciones se refieren a los siguientes concepto de retención en la fuente: artículo 407 dividendos y participaciones; artículo 408 rentas de capital y de trabajo; artículo 409 tarifa especial para profesores extranjeros; artículo 410 películas cinematográficas, artículo 411 tarifa para rentas en explotación de programas de computador.

Cuando el ingreso corresponda a alguno de estos conceptos sujetos a retención y no se haya practicado la retención en la fuente y/o se trate de otros pagos, distintos de los anteriores y sobre los mismos independientemente que se haya practicado o no la retención, la entidad del exterior está obligada a presentar la respectiva declaración tributaria. Solo si los pagos percibidos corresponden exclusivamente a los conceptos listados en el artículo 592 del Estatuto Tributario y se hubiere practicado la retención tiene lugar la excepción a la obligación de declarar.

Ahora bien, si los únicos pagos realizados a la entidad sin ánimo de lucro española provienen de actividades industriales y de mercadeo y por concepto de rendimientos financieros, de acuerdo con el artículo 14 del Decreto 4400 de 2004, hay lugar a practicar retención. Sin embargo, en este evento, no se exceptúa de la obligación de declarar, por no corresponder a los conceptos señalados en el artículo 592 del Estatuto Tributario.

Igual, si los pagos que recibe la entidad sin ánimo de lucro corresponden a conceptos diferentes de rendimientos financieros y de mercadeo, en relación con los cuales acorde con el artículo 14 del Decreto 4400 de 2004 no se practica la retención, en todo caso ello no la exime de la obligación de declarar, a menos que los pagos correspondan exclusivamente a conceptos de los listados en el artículo 592 del Estatuto Tributario y se hubiere practicado la retención en la fuente. Al respecto es pertinente tener presente que si bien el decreto reglamentario exceptúa de la práctica de la retención los pagos por conceptos diferentes a los provenientes de actividades industriales y de mercadeo y por concepto de rendimientos financieros, esto no significa que se trate de ingresos no gravados ni que se exceptúe a estas entidades de la obligación de declarar.

3. Si la entidad sin ánimo de lucro extranjera hace parte del Consejo Directivo de la Fundación Ciencias en Colombia, debe aplicarse retención en la fuente en atención a lo dispuesto en el parágrafo 2 del Artículo 19 del Estatuto Tributario, es ese mismo sentido le es aplicable la limitación señalada en el artículo 359 del Estatuto Tributario?

El Parágrafo 2º del artículo 19 del Estatuto Tributario establece:

*“Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto, efectuados en forma directa o indirecta, en dinero o en especie, por las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, a favor de las personas que de alguna manera participen en la dirección o administración de la entidad, o a favor de sus cónyuges, o sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, constituyen renta gravable para las respectivas personas naturales vinculadas con la administración o dirección de la entidad y están sujetos a retención en la fuente a la misma tarifa vigente para los honorarios.” (Subrayado fuera de texto ).*

De otra parte, el artículo 7 del Decreto 4400 de 2004 reglamenta:

*“Artículo 7º. Pagos a favor de asociados o miembros de la entidad. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto, efectuados en forma directa o indirecta, en dinero o en especie, por las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, a favor de las personas que de alguna manera participen en la dirección o administración de la entidad, o a favor de sus cónyuges, o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, constituyen renta gravable para las respectivas personas naturales vinculadas con la administración o dirección de la entidad y están sujetos a retención en la fuente a la misma tarifa vigente para los honorarios. (Subrayado fuera de texto ).*

*Esta medida no es aplicable a los pagos originados en la relación laboral, sometidos a retención en la fuente de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia.”*

Esta disposición aplica sobre pagos o abonos en cuenta que efectúe la entidad sin ánimo de lucro cuando el beneficiario sea participe en la dirección de la entidad y del contexto de la norma se establece que se dirige a personas naturales vinculadas con la administración o dirección o a sus cónyuges o parientes con el grado de parentesco indicado en la misma. El objeto de la norma es dejar claro que el tratamiento especial es para la entidad sin ánimo de lucro, no para su cuerpo directivo.

Ahora bien, el hecho que no se indique nada en materia de beneficiarios corporativos, como es el caso que en el Consejo Directivo tome parte otra entidad, no significa que los pagos que se realicen a esos miembros no estén sujetos a retención. Si se realizan pagos estarán sujetos a retención dependiendo del concepto al cual correspondan. Surge sin embargo, la inquietud frente al hecho expuesto en la pregunta, en tanto si en el Consejo Directivo toma parte otra entidad sin ánimo, la cual en todo caso actúa a través de su representante, evento en el cual el pago que reciba, no lo percibe a título personal sino como entidad, caso en el cual, tratándose de una entidad sin ánimo de lucro, pudiera aplicar la regla del artículo 14 del Decreto 4400 de 2004, es decir, habrá de tenerse en cuenta que para las entidades sin ánimo de lucro opera una regla especial en materia de retenciones en la fuente, toda vez que solamente se practica sobre los pagos a que nos hemos referido en el presente oficio. No obstante, se insiste, este es un ingreso gravado para la entidad que lo percibe, toda vez que el hecho que no sea sujeto de retención no significa que no sea gravado. Lo anterior, además sin perjuicio de lo dicho en el punto anterior en relación con la obligación de declarar.

4. Las entidades extranjeras sin ánimo de lucro pueden aplicar las reglas del régimen especial y cómo deben acreditar la reinversión de excedentes, para obtener la exención del beneficio neto?

De acuerdo con la Sentencia del Consejo de Estado del 16 de septiembre de 2010, que se cita en un punto anterior, amparada en el principio de equidad tributaria, indicó:

"(...)

Sin embargo, para el caso objeto de análisis, el artículo 20 del E.T. no es claro, porque para llegar a una interpretación razonable y ajustada al principio de equidad tributaria, era necesario precisar, mediante una interpretación sistemática y finalista, el concepto de entidades extranjeras de cualquier naturaleza; el de rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y el de organizaciones internacionales no gubernamentales. Así mismo, era necesario tener en cuenta que la fuente de los ingresos de las organizaciones no gubernamentales sin ánimo de lucro es diferente al de las entidades que se constituyen con fines lucrativos, y que unas y otras operan de diferente manera en el territorio nacional.

En consecuencia, por las razones expuestas se anularán los conceptos demandados, en cuanto interpretaron que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos previstos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T. tributan sobre las rentas de fuente nacional a la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras que persiguen fines lucrativos, al tenor de los artículos 20 y 240 del Estatuto Tributario, siendo lo jurídico que tributen sobre las rentas y ganancia ocasional de fuente nacional pero en las condiciones previstas para el régimen tributario especial, conforme con los artículos 356 a 364 del E.T."

Y acorde con oficio de la DIAN 032161 de 2014, donde se indicó:

"... el Consejo de Estado en la Sentencia número 16467 de 16 de septiembre de 2010, concluyó que si en desarrollo del objeto social, las entidades extranjeras sin ánimo de lucro generan ingresos y ganancia ocasional de fuente nacional, tales entidades se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de esos ingresos.

Igualmente esta honorable corporación expuso que si esos ingresos de fuente nacional se perciben por las entidades extranjeras en desarrollo de las actividades de que trata el literal a) del numeral 1 del artículo 19 ibídem y se reinvierten totalmente en la actividad de su objeto social, conforme al literal c) de la misma disposición, esos ingresos pueden tratarse como beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta, si se destina directa o indirectamente en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo en programas de interés general, esto bajo una interpretación sistemática y finalista de los artículos 19, 20, 240, 356 a 364 del Estatuto Tributario.

En caso de que no se reinviertan, se someterán a la tarifa del 20%, al tenor del artículo 356 ibídem." (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, para efectos de facilitar el cumplimiento de los supuestos que permiten hacer efectivo el tratamiento especial previsto en la ley para los contribuyentes del régimen tributario especial en materia del impuesto sobre la renta, es necesario consultar el Decreto 4400 de 2004 modificado parcialmente por el Decreto 640 de 2005, en esencial los artículos: 2 en tanto precisa y da elementos y criterios para establecer lo que se entiende por interés general y acceso a la comunidad, incluido su parágrafo, de acuerdo con el cual:

"Cuando las entidades sin ánimo de lucro desarrollen actividades que son de interés general, pero a ellas no tiene acceso la comunidad, gozarán de los beneficios como contribuyentes con tratamiento tributario especial, sin derecho a la exención del impuesto sobre la renta." (Subrayado fuera de texto).

Artículo 8 ibídem, que se refiere a la exención del beneficio neto o excedente para las entidades sin ánimo de lucro y las precisiones en torno a las actividades que están cubiertas, la destinación y ejecución del mismo, con la salvedad que igualmente se hace en el parágrafo, Modificado por el art. 4, Decreto Nacional 640 de 2005, al indicar que:

"La parte del beneficio neto o excedente que no se destine conforme con las previsiones del presente artículo o que no cumpla con su ejecución y el generado en la no procedencia de los egresos, constituye ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%) y sobre este impuesto no procede deducción o descuento."



Así mismo el artículo 9 del Decreto 4400 de 2004, se refiere a las asignaciones permanentes, como alternativa que permite también la exención del beneficio neto o excedente.

Los artículos 15 y 16 ibídem sobre la obligación de llevar contabilidad y el valor probatorio del libro de actas, respectivamente. Así como el artículo 17 referido al Deber de conservar informaciones y pruebas e, igualmente, el artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 sobre "Procedimiento y Sanciones", precisando que a los contribuyentes del régimen tributario especial les son aplicables las normas de procedimiento y sanción establecidas en el Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

  
**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
P/Apbm.

  **PwC impuestos en línea**  
Revisó: 