

STD
09
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
MINHACIENDA
TODOS POR UN NUEVO PAÍS
POR EQUIDAD EDUCACIÓN



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá D.C. 19 AGO. 2015

100202208- 0765

PwC impuestos en línea
Revisó:

DIAN No. Radicado 000S2015024291
 Fecha 2015-08-21 09:53:23
 Remitente DIR GES JURIDICA
 Destinatario FERNANDO GALINDO B
 Anexos 0 Folios 3

 COR-000S2015024291

Ref.: Radicado No. 026520 del 3 de julio de 2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Deducción de Gastos Efectuados en el Exterior
Fuentes formales	Artículos 24, 121, 122, 124-2, 260-1 y 260-7 del Estatuto Tributario, Oficio No. 061051 del 29 de octubre 2014.

Cordial saludo Sr. Galindo B.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver 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.

Mediante el radicado de la referencia solicita aclaración del Oficio No. 018129 del 19 de junio de 2015 con ocasión del cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Entidad manifestó:

"(...) sostiene que esta Subdirección señaló que: '[E]l límite del 15% por gastos con vinculados en el exterior no aplica para los convenios de doble tributación y paraísos fiscales, siempre y cuando se cumplan con los requisitos señalados en los conceptos 077842 de 2011 y 1335 de 2014'

En razón de lo anterior pregunta si un contribuyente del impuesto sobre la renta obligado a presentar la declaración y estudio de precios de transferencia, ¿debe aplicar el límite del 15% establecido en el artículo 122 del Estatuto Tributario para los costos y deducciones por expensas en el exterior en operaciones con su vinculada, ubicada en un país con el cual Colombia no tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición y tampoco se encuentra catalogado como un paraíso fiscal en el Decreto 1966 de octubre 7 de 2014?

Sea lo primero manifestar que los conceptos 103513 de 2009 y 077842 de 2011, son

referidos a la limitación de gastos con vinculados en el exterior, a la luz de los convenios internacionales, y en particular este último en lo atinente al Convenio de Doble Imposición (CDI) suscrito entre la República de Colombia y el Reino de España, supuestos diferentes a los planteados en su consulta.

Ahora bien, el artículo 121 del Estatuto Tributario señala:

ARTICULO 121. DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL EXTERIOR. Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, **siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.**

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público;

b. Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.

De acuerdo con la norma, se exigen dos requisitos para la procedencia de la deducción de gastos en el exterior, a saber: a) que exista **relación de causalidad del gasto con la renta de quien lo efectúa**; y b) que **se haya practicado retención en la fuente si lo pagado constituye renta gravable en Colombia para su beneficiario.**

Por su parte el artículo 122 del E.T., trae una limitación a dichos costos y deducciones, junto con 7 excepciones así:

ARTICULO 122. LIMITACIÓN A LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. <Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 223 de 1995.> Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, **no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones**, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

a. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.

b. Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.

c. Los contemplados en el artículo 25.

d. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.

e. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de

acuerdo con tales normas.

f. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

g. <Literal adicionado por el artículo 93 de la Ley 1607 de 2012.> Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta." (El subrayado es nuestro)

La norma anteriormente transcrita, establece un límite (regla) general a la deducción de expensas en el exterior del 15% de la renta líquida del contribuyente antes de descontar dichos costos o deducciones tal y como lo contempla la norma. Asimismo, trae como se mencionó, las excepciones a la regla general, donde indica, en cuales casos no operará el límite para la deducción del 15%, y por consiguiente esta podrá ser del 100%.

En conclusión, si la vinculada se encuentra localizada en un país con el cual Colombia no tiene CDI, habrá lugar a la aplicación de las reglas generales anteriormente expuestas, esto es, las referidas en el E.T., sin matiz alguno." (negrilla fuera de texto).

Indica que en el antepuesto pronunciamiento "no se hizo ninguna referencia ni análisis del contenido del concepto No 1335 de octubre 29 del 2014 (...) y en el cual dicha entidad concluye que son deducibles los costos y gastos realizados en países catalogados como paraísos fiscales y sobre los cuales no era obligatorio practicarles retención en la fuente" (sic).

Por ello, solicita se le aclare "si el límite del 15% que establece el artículo 122 del estatuto tributario, el cual no aplica para los países con los cuales Colombia tenga suscritos convenios de doble imposición, ni con países catalogados como paraísos fiscales, en los términos que lo señala el concepto 1135, aplica sobre costos y gastos con vinculados económicos en países que no están incluidos en ninguna de las dos situaciones anteriores, pero sobre los cuales el contribuyente del impuesto sobre la renta está obligado a presentar declaración y estudio de precios de transferencia".

Con miras al apropiado estudio de la solicitud interpuesta, resulta necesario examinar el concepto advertido líneas atrás; no obstante, es de precisar que su correcta enumeración corresponde al Oficio No. 061051 del 29 de octubre 2014 y no al Concepto No. 1335 ni 1135 como fuera señalado en la consulta.

En dicho Oficio se expresó:

"Habiéndose solicitado la aclaración del Oficio No. 016680 del 22 de Marzo de 2005, mediante Oficio No. 058303 del 10 de Octubre de 2014 esta Dirección manifestó:

"(...) proponer que los pagos o abonos en cuenta realizados a personas naturales, jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales y que no se consideren ingresos de fuente nacional para su beneficiario son susceptibles de

constituir costo o deducción, ya que sobre los mismos no es menester practicar la retención en la fuente, contraría abiertamente lo presentado por la norma en comento; pues en principio, dichos desembolsos, sean o no ingreso gravado en Colombia para su destinatario, no constituyen costo o deducción, salvo los primeros cuando sobre ellos se efectuó el mecanismo de recaudo previsto en el parágrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario.

Sobre lo anterior, es preciso aclarar que la reseñada conclusión se emitió circunscrita estrictamente a la interpretación del artículo 124-2 del Estatuto Tributario, cuya lectura conduce razonablemente a colegir dos supuestos normativos, así: 1) Por regla general, no son constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales, calificados como tales por el Gobierno Nacional y 2) Excepcionalmente, son constitutivos de costo o deducción los mencionados pagos o abonos en cuenta sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, así como aquellos que se realicen con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República.

Empero, no debe entenderse en modo alguno lo antepuesto como una revocatoria tácita del Concepto No. 031855 del 26 de Mayo de 2014, pues éste continua conservando plena validez jurídica; y es que dicho pronunciamiento se emitió a partir del análisis de un conjunto diferente de normas, como son los artículos 24, 124-2, 128, Parágrafo 3 del 260-7 y 408 del Estatuto Tributario, resolviendo:

“En la medida en que el artículo 124-2 no fue derogado por la Ley 1607 de 2012, sus previsiones siguen siendo aplicables para el reconocimiento de la deducción de costos y gastos, sin menoscabo de la posibilidad de demostrar, en los términos del artículo 260-7, la realidad y transparencia de la operación para la procedencia de las deducciones en aquellos casos en que – por prescripción legal – no sea procedente la realización de la retención en la fuente.

De esta manera, se logra una interpretación armónica y sistemática de las normas bajo estudio, las cuales contienen el imperativo legal de aplicar mecanismos de control a todo pago efectuado a jurisdicciones calificadas por el Gobierno Nacional como paraísos fiscales.” (negrilla fuera de texto).

En vista de lo anterior, este Despacho se permite aclarar la tesis jurídica expuesta en el Oficio No. 018129 del 19 de junio de 2015 así:

Si la entidad vinculada – en los términos del artículo 260-1 del Estatuto Tributario – beneficiaria del pago o abono en cuenta que realiza el contribuyente, se encuentra localizada en un país con el cual Colombia no ha celebrado un Convenio para evitar la Doble Imposición o en uno que el Gobierno Nacional no ha calificado como paraíso fiscal, habrá lugar a la aplicación de las reglas previstas en los artículos 121 y 122 *ibídem* respecto de dicho costo o gasto.

Ahora bien, en tratándose de un pago o abono en cuenta efectuado a una entidad vinculada localizada en un país calificado como paraíso fiscal, el mismo no se encuentra sometido a la limitante del 15% de la renta líquida del contribuyente, en tanto se haya practicado la retención

en la fuente a la luz del artículo 124-2 *ibidem* , y toda vez que así lo permite el literal a) del artículo 122 *ibidem* .



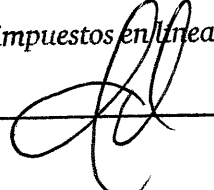
Por otra parte, si, en las circunstancias del párrafo anterior, el pago o abono en cuenta no constituye para su beneficiario un ingreso de fuente nacional acorde con el artículo 24 *ibidem* , el mismo se encuentra sometido a la restricción del inciso 1° del artículo 122 *ibidem* siempre que el contribuyente haya documentado y demostrado "el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en el paraíso fiscal para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos" como lo dispone el parágrafo 3° del artículo 260-7 *ibidem* , pues de lo contrario dicho costo o gasto no es deducible.

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 iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


DANILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

P/Arc./R:Pcc.Do.Icc.Alr 

  PwC impuestos en línea
Revisó: 

21.10

en la fuente 4 en los años 194-2 y 194-3 y en la fuente 5 en los años 194-4 y 194-5.

En este punto, en las declaraciones del pago de impuestos, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-4 y 194-5. Si el ingreso de los años 194-4 y 194-5 es menor que el ingreso de los años 194-2 y 194-3, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-2 y 194-3. Si el ingreso de los años 194-4 y 194-5 es mayor que el ingreso de los años 194-2 y 194-3, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-4 y 194-5.

En los años 194-4 y 194-5, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-4 y 194-5. Si el ingreso de los años 194-4 y 194-5 es menor que el ingreso de los años 194-2 y 194-3, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-2 y 194-3. Si el ingreso de los años 194-4 y 194-5 es mayor que el ingreso de los años 194-2 y 194-3, el contribuyente debe declarar el ingreso de los años 194-4 y 194-5.

Atentamente,

[Signature]
Director de Gestión Tributaria

[Signature]
Director de Gestión Tributaria

[Signature]
Director de Gestión Tributaria