



DIAN
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

www.dian.gov.co

Publica



DIAN
NIVEL CENTRAL

Dirección de Gestión Jurídica

2011 OCT -6 A 10 29

0778421

Bogotá, D.C.

CONCEPTO No/ 195

AREA: Tributaria 06 OCT. 2011

Señora
XIMENA ZULUAGA GÓMEZ
Calle 113 N° 7 – 80 Piso N° 3
Bogotá, D.C.

pwc *pwc impuestos s.a.s.*
revisó:

Ref: Radicado 58465 del 30 06 2011.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver en sentido general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

| | |
|------------------|--|
| TEMA | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| DESCRIPTORES | DEDUCCION DE GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR |
| FUENTES FORMALES | Estatuto Tributario, Art. 121, 122. Ley 1082 de 2006. |

PROBLEMA JURIDICO:

¿La limitación de costos y deducciones al 15% de la renta líquida, en los términos contemplados por el artículo 122 del Estatuto Tributario, aplica a los pagos efectuados por un residente colombiano a un residente español, en virtud de la cláusula de no discriminación prevista en el Convenio entre España y Colombia para evitar la Doble Imposición?

TESIS JURIDICA:

Ante la existencia de la cláusula de no discriminación pactada en un Convenio para evitar la Doble Imposición, la legislación interna de los Estados Contratantes deberá, reconocer su prevalencia.

INTERPRETACION JURIDICA:

En el escrito de la referencia, solicita la reconsideración del concepto 103513 del 17 de diciembre de 2009, en el que se consideró que la deducción de pagos al exterior para la generación de rentas de fuente nacional se encuentra limitada por lo dispuesto en el artículo 122 del Estatuto tributario, al 15% de la renta líquida del contribuyente, aún en el caso de la existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre los Estados de los residentes que efectúan las transacciones.

Fundamenta su solicitud en el hecho que en el caso particular del Convenio para Evitar la Doble Imposición, suscrito con España se pactó la cláusula de no discriminación, aspecto que lleva a señalar que en este caso el inciso 1 del artículo 122 del Estatuto Tributario no aplica para los residentes de los países contratantes y en consecuencia, los pagos por concepto de intereses efectuados a un residente de España, que en virtud del Convenio no están sometidos a retención en la fuente en Colombia, son deducibles sin limitación; para el efecto cita las disposiciones pertinentes. Solicita se acoja la interpretación plasmada en el Concepto No 38998 de mayo 30 de 2011 respecto de la aplicación de la cláusula de no discriminación frente a la legislación interna y de esta manera " *concluir que en estos casos el inciso 1 del artículo 122 del Estatuto Tributario no aplica para los residentes de un país con CDI; y en especial con residentes del reino de España*".

Al respecto, se considera.

En primer lugar hay que señalar que en el Concepto No 103513 de 2009 cuya reconsideración se solicita, si bien se arribó a la conclusión planteada por la consultante, no se hizo un análisis de las disposiciones del derecho interno frente a la cláusula de no discriminación pactada en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con el reino de España, en razón a que la fundamentación de la consulta que motivó su expedición, fue la eliminación de la doble imposición económica en los Convenios en general.

Ahora bien, como quiera que en esta oportunidad se hace alusión a la cláusula de no discriminación pactada en el Convenio suscrito con el reino de España, aprobado e incorporado a la legislación interna, mediante la Ley 1082 de 2006, es necesario remitirnos al mismo.

En efecto se consagra en el artículo 23 del convenio la cláusula de no discriminación que en su tercer numeral prescribe:

"A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9o, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 5 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un estado contratante a un residente del otro estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar". (Resaltado fuera de texto).

Como bien se precisó en el concepto No 38998 de mayo 30 de 2011, al hacer el estudio de esta cláusula:

"...

... en los comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble tributación emitido por la OCDE a que se ha hecho referencia, que si bien no son vinculantes ni obligatorios, pueden servir en el contexto como guía auxiliar de interpretación, máxime si los mencionados Convenios han sido negociados sobre la base del mismo; se señala que la disposición "*.. tiene como finalidad acabar con una forma particular de discriminación que resulta del hecho de que en algunos países la deducción de intereses, regalías y otros gastos, se acepta sin reservas cuando se paga a un residente en su territorio, mientras que sí se encuentran restringidas o incluso prohibidas cuando se hace a un residente en el extranjero*", indica que "*la misma situación puede darse en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio en relación con las deudas contraídas con un no residente*"...

No obstante, y como allí se señala, la aplicación de esta cláusula de no discriminación, no es absoluta, dado que como ella misma consagra debe respetarse el régimen de precios de transferencia, de tal suerte que si ello no se da, las cantidades que excedan podrán ser desconocidas por la autoridad tributaria, sin que pueda- en este caso- hablarse de vulneración a la cláusula de no discriminación, por cuanto ésta, "*..encuentra ciertos límites en su aplicación, previstos expresamente en ella, cual es la posibilidad de aplicar las disposiciones del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, referidas a los casos de vinculación empresarial para verificar el respeto al principio de operador independiente o plena competencia "arms length"*"; como lo señala el profesor español Adolfo Martín Jiménez, "*por lo que entonces las rentas pagadas en exceso respecto de lo previsto en el principio de plena competencia podría considerarse no deducible en la base imponible de la empresa pagadora sin que ello vulnere la cláusula de no discriminación. En suma, la cláusula inicial prevista en el art. 24.4 clarifica la aplicación de otras disposiciones del CDI, como las que articulan el principio de plena competencia, siempre que tales disposiciones y las normas nacionales que las articulan a nivel interno no estén configuradas ni sean aplicadas de forma discriminatoria..*" (El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008, Adolfo Martín Jiménez. Revista de Derecho Fiscal No 5. U.Externado Col)..."

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario retomar las normas del Estatuto Tributario a que se ha hecho referencia inicialmente; así, dispone el artículo 121 del Estatuto Tributario que los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, siempre y cuando tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

A su turno, el artículo 122 *ibídem*, limita los costos y deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, al quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones. Este límite no aplica en las seis excepciones consagradas en los literales a) al f) de la norma en cita, en cuyo evento, la deducción de expensas efectuadas en el exterior podrá ser del 100%. Límite que no está previsto para las operaciones realizadas entre residentes del territorio nacional.

Así las cosas, bajo la legislación interna es clara la procedencia de la deducción del 100% de las expensas efectuadas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, cuando sea obligatoria y se haya practicado la retención en la fuente.

Sin embargo, surge la lógica inquietud de si tal deducción se mantiene en presencia de un Convenio para evitar la Doble Imposición en el que se determina que la potestad tributaria respecto de estas rentas recae en el país de residencia del beneficiario, lo cual, comporta la improcedencia de practicar retención en la fuente en el otro país contratante.

En tal sentido y en virtud de la cláusula estudiada, la norma tributaria que prevé la limitación de

los gastos deberá ceder ante aquella y los pagos realizados por las empresas residentes en Colombia a los residentes del Estado con el cual Colombia tenga suscrito un CDI y la haya pactado expresamente, deberán ser aceptados en las mismas condiciones y cumpliendo los requisitos legales para su procedencia, en la misma forma que si se hubieran pagado a un residente de Colombia.

Por ello y como se consideró en el Concepto No 38998/11, referido:

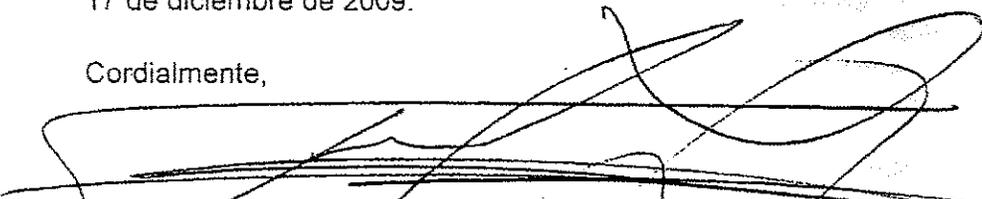
"... ante la disposición incorporada en el Instrumento Internacional que dispone claramente el principio de no discriminación en relación con los pagos efectuados a residentes del exterior, deberá atenderse lo allí dispuesto; sin perder de vista que la misma norma convencional reconoce el cumplimiento que debe darse a la transparencia en las operaciones entre vinculados económicos.."

Es decir, que ante la existencia de la cláusula de no discriminación, Núm 3 del aludido Convenio con el Reino de España, debe en aras, entre otros del respeto al principio del "Pacta Sunt Servanda" consagrado en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados internacionales, darse aplicación a esta cláusula y en consecuencia reconocer la viabilidad para la empresa contribuyente residente en Colombia de deducir los pagos y abonos en cuenta efectuados a un residente de España, "en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente" en Colombia, siempre y cuando tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y se cumplan los demás requisitos legales para su procedencia.

Lo anterior, se reitera, "sin perjuicio de la salvedad que incluyen las mismas cláusulas en el sentido de que las operaciones entre vinculados que no se enmarquen en el principio del operador independiente o régimen de precios de transferencia, podrán ser desconocidas por la autoridad fiscal colombiana." C 38998/11.

En los términos anteriores se complementa la doctrina expuesta en el concepto 103513 del 17 de diciembre de 2009.

Cordialmente,


JAIME ORLANDO ZEA MORALES
Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (A)

Proyectó: Jzm
Revisó: Lepm

SIN ANEXOS

 **PwC**

PwC impuestos en línea

Revisó: 