



CONCEPTO 079818 DE 2013

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 12 DIC. 2013

100208221- 001108

Señor

HENRY O RUIZ P.

Jefe Contabilidad

Thyssenkrupp Comercial Colombia S.A.S.

Calle 99 No. 10 -08 Ed 99.10 oficina 202-204

hruiz@thyssenKrupp.com.co

Bogotá

Ref: Radicado 02109 del 29/08/2013

Tema

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptor

Convenio Internacional Sobre Doble Tributación

Fuentes formales

Ley 1459 de 2011, Estatuto Tributario artículos 121, 122 y 123; 406 y 408.

A partir de la Ley 1459 de 2011 y el Decreto 2037 de 2012, y la entrada en vigencia del Acuerdo entre Colombia y Canadá (B142) para evitar la doble imposición, observa usted que en el articulado del convenio no se discrimina el concepto "Comisiones", aspecto que lo lleva a consultar, en qué grupo de los descritos en el convenio podrían clasificarse las comisiones y si habría lugar a practicar retención en la fuente en Colombia por tratarse de ingresos de fuente nacional y de un proveedor que no tiene residencia en Colombia, así mismo para la deducibilidad de dicho gasto según lo estipulado en los artículos 121 y 123 del Estatuto Tributario.

Revisado el texto del Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, aprobado por la Ley 1459 de 2011, se encuentra lo siguiente:

Es claro de conformidad con el artículo 2 "Impuestos Comprendidos", que el convenio aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

En el apartado III: "Imposición de las rentas", encontramos los artículos 6 a 20, que regulan la imposición de las rentas, así: de bienes inmuebles (art. 6); beneficios empresariales (art. 7); transporte marítimo y aéreo (art. 8); empresas asociadas (art. 9); dividendos (art. 10); intereses (art. 11); regalías (art. 12); ganancias de capital (art. 13); rentas de un empleo (art. 14);

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



participaciones de directores (art. 15); artistas y deportistas (art. 16); pensiones (art. 17); remuneraciones por funciones públicas (art. 18); estudiantes (art. 19) y otras rentas (art. 20).

Ahora bien, partiendo de la base que la consulta se refiere a "pagos a proveedores por concepto de comisiones", se descarta que se trate de "regalías", concepto que en el marco del convenio también incluye los pagos recibidos por concepto de la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría. Y siendo claro que las rentas por comisiones no están comprendidas expresamente en el articulado, es necesario revisar el artículo 20 relativo a "Otras Rentas". En efecto, esta disposición indica:

- "1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. (Subrayado fuera de texto)
2. En el caso de Canadá, cuando dichas rentas sean rentas de un fideicomiso distinto a un fideicomiso en el que los aportes hayan sido deducibles, el impuesto así exigido no excederá del 15% del monto bruto de las rentas, siempre que el beneficiario efectivo resida en Colombia y las rentas estén sometidas a imposición en Colombia."

Esta regla aplica por defecto, de modo que si no se mencionan expresamente las rentas por comisiones, y no tratándose del supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 20, debemos aplicar lo dispuesto en el numeral uno. En consecuencia, los ingresos por concepto de comisiones que perciba un residente del estado contratante, en este caso, Canadá, en el otro estado contratante (Colombia) pueden ser gravadas en ese otro estado contratante, esto es Colombia. Y esta previsión atiende sin duda, a la fuente del ingreso como criterio aplicable. Por lo tanto, al no estar contemplada una tarifa especial para el caso de las comisiones, deben seguirse las reglas del Estado contratante donde se efectúa el pago, aplicando la retención de acuerdo con el artículo 406 del Estatuto Tributario, norma que establece:

Artículo 406 del Estatuto Tributario - Casos en que debe efectuarse la retención. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.
3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia." Subrayado fuera de texto.

Y así mismo, el artículo 408 *ibídem*, sobre rentas de capital y de trabajo, que dispone: "En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y tres por ciento (33%) del valor nominal del pago o abono."



Adicionalmente, cabe mencionar en el marco del convenio suscrito entre Colombia y Canadá, que de conformidad con el apartado V sobre "Métodos para evitar la doble tributación" y el artículo 22 sobre "Eliminación de la doble tributación" el ciudadano canadiense debe estarse a lo dispuesto en el número 1 que indica:

"En el caso de Canadá, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

"a. sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación con la deducción sobre el impuesto a pagar en Canadá por concepto del impuesto pagado fuera de Canadá, y con cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones "que no afecte sus principios generales" y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en Colombia sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de Colombia podrá ser deducido de cualquier impuesto canadiense a pagar respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias;"

Cabe mencionar, sobre este punto que en la exposición de motivos del proyecto de ley por medio del cual se aprueba el Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la Doble Imposición y Para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto sobre la renta y el Patrimonio", se lee:

"...
En relación con la eliminación de la doble imposición se permitirá por parte de Colombia y de Canadá la deducción o descuento del impuesto sobre la renta y de patrimonio para los residentes (sean personas naturales o jurídicas por un valor igual al impuesto pagado en el otro estado."

Ahora bien, respecto a la deducción por gastos en el exterior, aplica lo pertinente de los artículos 121 y 123 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 121: "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.

Señalando esta misma norma, dos eventos en los cuales es procedente la mencionada deducción sin que se requiera practicar la correspondiente retención en la fuente. Estos son:

- 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 otra parte, el artículo 123 del Estatuto Tributario establece los requisitos para la procedencia de la deducción, así:

"Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta sólo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de los de renta y remesas, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia. (Subrayado fuera de texto).

No obstante, debe tenerse en cuenta que el artículo 122 del Estatuto Tributario trae una limitación a los costos y deducciones por expensas en el exterior, indicando que:

"... 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) 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.

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 nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co