

100208192-869

Bogotá, D.C., agosto 11 de 2023.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Tratado CDI Colombia – Francia
Fuentes formales: Artículos 1, 2, 3, 5, 7, 14 y 20 del Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Artículo 48 de la Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares.
Artículos 406 y 408 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

PROBLEMA JURÍDICO #1

¿Cuál es el tratamiento en materia del impuesto sobre la renta aplicable a los honorarios obtenidos por una persona natural residente fiscal en Francia por la prestación personal de servicios profesionales en Colombia en los que predomina el factor intelectual sobre el material, cuando no ha permanecido en el país por más de 183 días?

TESIS JURÍDICA

Los honorarios obtenidos por una persona natural residente fiscal en Francia por la prestación personal de servicios profesionales en Colombia en los que predomina el factor

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

intelectual sobre el material -cuando no ha permanecido en el país por más de 183 días- solo están sometidos a tributación en Francia teniendo en cuenta el numeral 1 del artículo 7 del CDI. Esto, asumiendo que dichos servicios no se prestan a través de un establecimiento permanente en el país.

PROBLEMA JURÍDICO #2

¿Cuál es el tratamiento en materia del impuesto sobre la renta aplicable al salario obtenido por una persona natural residente fiscal en Francia por el desarrollo de su trabajo en Colombia, cuando está contratada laboralmente por una empresa colombiana y no ha permanecido en el país por más de 183 días?

TESIS JURÍDICA

El salario obtenido por una persona natural residente fiscal en Francia por el desarrollo de su trabajo en Colombia -cuando está contratada laboralmente por una empresa colombiana y no ha permanecido en el país por más de 183 días- está sometido a tributación en Colombia, teniendo en cuenta el artículo 14 del CDI, con lo cual sobre los respectivos pagos se deberá practicar retención en la fuente del 20% a título del impuesto sobre la renta.

FUNDAMENTACIÓN

Sea lo primero señalar que la doctrina emitida por este Despacho es de **carácter general** y no se referirá a asuntos particulares, tal y como lo prevé el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.

Entrando en materia, La Ley 2061 de 2020 aprobó el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” (en adelante el CDI), actualmente en vigor.

De acuerdo con sus artículos 1 y 2, el CDI es aplicable “a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes” (subrayado fuera de texto) y cobija el impuesto sobre la renta exigido por dichos Estados.

Esto permite aseverar, entonces, que el CDI es aplicable a la hipótesis planteada por la peticionaria, en la medida que la persona natural es residente fiscal en Francia y se consulta por el tratamiento aplicable en lo relacionado con el impuesto sobre la renta.

Ahora bien, examinados los artículos 6 a 20 del CDI, esta Subdirección considera que pueden ser aplicables los siguientes:

ARTÍCULO 7.

UTILIDADES EMPRESARIALES.

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante únicamente se someterán a tributación en ese Estado, a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las utilidades de la empresa podrán ser sometidas a imposición en ese otro Estado, pero únicamente en la proporción que sea atribuible a dicho establecimiento permanente.

(...)

ARTÍCULO 14.

RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un trabajo dependiente sólo estarán sometidos a tributación en ese Estado, a menos que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado Contratante. Si el trabajo dependiente es desarrollado en ese otro Estado, tales remuneraciones, en tanto que derivadas del mismo, podrán ser sometidas a tributación en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado Contratante sólo se someterán a tributación en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado por un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal en cuestión, y

b) las remuneraciones son pagadas por un empleador o por cuenta de un empleador que no es residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tiene en el otro Estado.

(...)

ARTÍCULO 20.

OTRAS RENTAS.

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los Artículos anteriores de este Convenio, de las que el residente es beneficiario efectivo, sólo estarán sometidas a tributación en ese Estado.

(...) (subrayado fuera de texto)

En relación con el artículo 7 (utilidades empresariales) debe advertirse lo siguiente:

i) “el término ‘empresa’ hace referencia al ejercicio de cualquier actividad o negocio” (subrayado fuera de

texto) (cfr. literal f) del numeral 1 del artículo 3 del CDI).

- ii) “los términos ‘empresa de un Estado Contratante’ y ‘empresa del otro Estado Contratante’ significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante” (subrayado fuera de texto) (cfr. literal g) del numeral 1 del artículo 3 del CDI).
- iii) “la expresión ‘actividad económica’ o el término ‘negocio’ incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente” (subrayado fuera de texto) (cfr. literal k) del numeral 1 del artículo 3 del CDI).
- iv) En los comentarios al artículo 7 (beneficios de actividades económicas) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (2017), la OCDE explicó:

77.(...) antes del año 2000, las rentas procedentes de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente se trataban en un artículo específico, a saber, el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a los beneficios de las empresas, pero el artículo 14 utilizaba el concepto de base fija en lugar del de establecimiento permanente, dado que originalmente se consideró que este último debía reservarse a las actividades comerciales e industriales. No obstante, no siempre estaba claro qué actividades estaban comprendidas en el artículo 14 y cuáles en el artículo 7. La eliminación del artículo 14 en 2000 reflejó el hecho de que no se pretendía diferenciar entre los conceptos de establecimiento permanente, tal como este se utilizaba en el artículo 7, y de base fija, usado en el artículo 14, ni entre la forma de calcular los beneficios y el impuesto en función de que se aplicara el artículo 7 o el 14. El efecto provocado por la supresión del artículo 14 es que las rentas derivadas de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se tratan ahora en el artículo 7 como beneficios derivados de actividades económicas. Hecho que se confirmó mediante la adición en el artículo 3 de una definición del término “actividad económica” que incluye expresamente los servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente. (subrayado fuera de texto)

- v) Según el artículo 5 del CDI, el establecimiento permanente “significa un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” e incluye, en especial, sedes de administración, sucursales, oficinas, entre otros.

Esta misma disposición agrega que en el caso de la prestación de servicios, “incluyendo servicios de consultoría, por parte de una empresa a través de empleados u otro personal que se encuentre presente en un Estado Contratante para tal propósito, cuando las actividades de tal naturaleza se desarrollan (para el mismo proyecto o para un proyecto conexo) dentro de ese Estado Contratante por un

período o períodos que en total superen 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses” (subrayado fuera de texto).

De lo anterior, se concluye, en relación con la persona natural residente fiscal en Francia, que:

- i) Si desarrolla su actividad en Colombia como un trabajador independiente y sin que la lleve a cabo a través de un establecimiento permanente en el país (lo cual habrá de evaluarse y determinarse en el caso particular); resulta aplicable el numeral 1 del artículo 7 del CDI, con lo cual los honorarios obtenidos solo están sometidos a tributación en Francia.
- ii) Si desarrolla su labor en Colombia como un trabajador dependiente y en vista de que su empleador es una empresa colombiana, el salario obtenido está sometido a tributación en Colombia, en cuyo caso dicho empleador deberá dar aplicación a los artículos 406 y 408 del Estatuto Tributario, los cuales disponen:

ARTICULO 406. 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:

(...)

2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.

(...)

ARTICULO 408. TARIFAS PARA RENTAS DE CAPITAL Y DE TRABAJO. <Artículo modificado por el artículo 98 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> 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, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, explotación de películas cinematográficas y explotación de software, la tarifa de retención será del veinte por ciento (20%) del valor nominal del pago o abono en cuenta.

(...) (subrayado fuera de texto)

Sin perjuicio de lo anterior, en cada caso particular se deberá evaluar la procedencia del artículo 48 de la “Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares” (aprobada por la Ley 146 de 1994), que establece:

1. Sin perjuicio de los acuerdos aplicables sobre doble tributación, los trabajadores migratorios y sus familiares, en lo que respecta a los ingresos en el Estado de empleo:

a) No deberán pagar impuestos, derechos ni gravámenes de ningún tipo que sean más elevados o gravosos que los que deban pagar los nacionales en circunstancias análogas;

(...) (subrayado fuera de texto)

Sobre el artículo 48 antes citado, este Despacho precisó en el Oficio 016612 de junio 27 de 2019:

(...) en anteriores oportunidades esta dependencia ha señalado la aplicación de la Convención a los Trabajadores Migratorios en las condiciones previstas en ella y en consecuencia la no discriminación frente a los trabajadores nacionales, tal y como lo consagró en el Oficio 25242 de marzo 30 de 2007 y 75074 de Octubre (sic) 11 de 2010.

(...)

Por ello, en estos pronunciamientos se concluyó que "... tratándose de un extranjero, nacional de un Estado Parte del mencionado instrumento internacional, sin residencia fiscal en Colombia, que percibe ingresos de fuente nacional originados en una relación laboral y por tanto adquiere la condición de trabajador migratorio, le son aplicables las mismas tarifas de retención que se le aplican a los trabajadores nacionales no residentes fiscales, en tanto se encuentran en situación de semejanza o análoga respecto de aquellos."

Conforme con dicha Convención y en especial el artículo (sic) 48 que se refiere expresamente al tema tributario respecto de los "trabajadores migratorios", se definen las reglas que en materia impositiva le son aplicables sobre los ingresos obtenidos en el Estado del cual es trabajador migratorio. Parte este tratamiento de tomar en consideración a estos trabajadores dadas "las circunstancias análogas". No desconoce este Despacho, que estas circunstancias análogas pueden ser consideradas para otras materias igualmente tales como las inherentes a las condiciones laborales propias del empleo y demás derivados del mismo; sin embargo (sic) la regulación que contempla el artículo 48 aquí en mención se refiere al aspecto impositivo, y de el (sic) se tiene que:

- Se da igualdad de trato, en circunstancias análogas, en cuanto a los derechos y gravámenes frente a los que deben pagar los nacionales. Esto significa que deberán reconocerse el carácter de rentas de trabajo con el mismo tratamiento fiscal aplicable a trabajadores nacionales.

- Gozan de las mismas deducciones o exenciones de impuestos incluidas las que tienen que ven con familiares a su cargo, aplicables a los nacionales. (...) Oficio 010479 de 2016 mayo 3 (...)

En conclusión, puede decirse que, si bien Colombia no tiene en su legislación interna un acápite especial de régimen de impuesto sobre la renta para los trabajadores extranjeros, estos en la medida que sean residentes en el territorio nacional tributarán en las mismas condiciones que los residentes nacionales sin que respecto de ellos operen condiciones menos favorables. Si no alcanzan el status de residentes tributarán conforme las reglas aplicables a los no residente. (subrayado fuera de texto)

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.