



DIAN

100202208-0602

**Radicado Virtual No.
000S2024002129**

Bogotá, D.C., 27 de marzo de 2024.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Deducción de costos y gastos en el exterior
Fuentes formales: Artículo 122 del Estatuto Tributario
Artículos XIV y XVII del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios

Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina:

A) Solicitud de reconsideración.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio 907154 - interno 1234 de septiembre 27 de 2022 en los siguientes términos: “Reconsiderar la conclusión a través de la cual la DIAN considera que, la limitación contenida en el artículo 122 del Estatuto Tributario no es levantada por el Acuerdo General de Comercio de Servicios, toda vez que, tal como se sustentó, llegar a tal conclusión implica violar la cláusula de Trato Nacional y va en contravía de la misma interpretación que ha dado la DIAN sobre la materia.”

La anterior solicitud de reconsideración se fundamenta, principalmente, en los siguientes argumentos:

- i) Se impone una restricción competitiva a los proveedores extranjeros de servicios ubicados en un país miembro de la OMC, ya que la limitación de que trata el citado artículo 122 no aplica cuando se contratan servicios con proveedores nacionales.
- ii) Esta restricción “afecta de forma directa la libre competencia y el acceso a los mercados”.
- iii) Se desconoce la interpretación que se ha dado respecto del alcance de la cláusula de trato nacional en los Convenios Para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia.

1 Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.



B) Pronunciamento objeto de disenso.

En Oficio 907154 - interno 1234 de septiembre 27 de 2022, proferido por la Subdirección de Normativa y Doctrina, se concluyó lo siguiente:

- “En lo atinente a la importación de mercancías, carece de sentido acudir al principio de trato nacional en materia de tributación, contemplado en el artículo III del AGAAC (de 1947), para evitar la aplicación de la limitación prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario sobre la deducción de costos y gastos en el exterior, cuando esta disposición señala que se exceptúan de la misma “Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales” (cfr. numeral 3).
- En lo referente a la prestación de servicios desde otro país miembro de la OMC, la condición prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario no atenta contra el principio de trato nacional, reconocido en el artículo XVII del AGCS, ya que no se trata de una medida impuesta sobre el prestador del servicio, sino sobre el adquirente del mismo, específicamente en lo atinente a la determinación de su renta imponible, escapando -por ende- al alcance de este acuerdo multilateral. Lo antepuesto, como fuera explicado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.” (Subrayado fuera de texto)

C) Pronunciamento jurídico de esta Dirección.

El artículo XVII del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) regula lo relacionado con el Trato Nacional, estableciendo en su numeral 1²:

1. “En los sectores inscritos en su Lista y con las condiciones y salvedades que en ella puedan consignarse, cada Miembro otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro, con respecto a todas las medidas que afecten al suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que dispense a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo XIV del AGCS establece las excepciones generales en los siguientes términos:

“A reserva de que las medidas enumeradas a continuación no se apliquen en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre países en que prevalezcan condiciones similares, o una restricción encubierta del comercio de servicios, ninguna disposición del presente Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas: (...)

2 Los numerales 2 y 3 del mismo artículo señalan:

2. Todo Miembro podrá cumplir lo prescrito en el párrafo 1 otorgando a los servicios y proveedores de servicios de los demás Miembros un trato formalmente idéntico o formalmente diferente al que dispense a sus propios servicios similares y proveedores de servicios similares.

3. Se considerará que un trato formalmente idéntico o formalmente diferente es menos favorable si modifica las condiciones de competencia en favor de los servicios o proveedores de servicios del Miembro en comparación con los servicios similares o los proveedores de servicios similares de otro Miembro. (Subrayado fuera de texto)



d) incompatibles con el artículo XVII, siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva⁽⁶⁾ de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros; (...) (Subrayado fuera de texto)

La Nota No. 6 detalla las medidas que tiene por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa de impuestos directos (como lo es el impuesto sobre la renta), en los siguientes términos:

“6. En las medidas que tienen por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos están comprendidas las medidas adoptadas por un Miembro en virtud de su régimen fiscal que:

- i) se aplican a los proveedores de servicios no residentes en reconocimiento del hecho de que la obligación fiscal de los no residentes se determina con respecto a las partidas imponibles cuya fuente o emplazamiento se halla en el territorio del Miembro; o
- ii) se aplican a los no residentes con el fin de garantizar la imposición o recaudación de impuestos en el territorio del Miembro; o
- iii) se aplican a los no residentes o a los residentes con el fin de prevenir la elusión o evasión de impuestos, con inclusión de medidas de cumplimiento; o
- iv) se aplican a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Miembro con el fin de garantizar la imposición o recaudación con respecto a tales consumidores de impuestos derivados de fuentes que se hallan en el territorio del Miembro; o
- v) establecen una distinción entre los proveedores de servicios sujetos a impuestos sobre partidas imponibles en todos los países y otros proveedores de servicios, en reconocimiento de la diferencia existente entre ellos en cuanto a la naturaleza de la base impositiva; o
- vi) determinan, asignan o reparten ingresos, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos de personas residentes o sucursales, o entre personas vinculadas o sucursales de la misma persona, con el fin de salvaguardar la base impositiva del Miembro.

Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota a pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida.”

Así las cosas, si bien podría pensarse -en principio- que la limitación³ de que trata el artículo 122 del Estatuto Tributario es una “medida” que afecta el suministro de servicios desde el exterior, ya que, restringiendo la deducción de los pagos efectuados por tales servicios se desestimularía la contratación con proveedores extranjeros⁴, prefiriéndose la contratación con proveedores ubicados en Colombia; lo cierto es que del mismo artículo XVII se desprende que la “medida” debe recaer sobre los servicios y/o proveedores de servicios, lo cual no ocurre en el caso *sub examine*.

3 ARTÍCULO 122. LIMITACIÓN A LAS DEDUCCIONES DE LOS COSTOS Y GASTOS EN EL EXTERIOR. <Artículo modificado por el artículo 71 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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 (...) (Subrayado fuera de texto)

4 Incluyendo aquellos ubicados en países miembro de la OMC.



Adicionalmente, de las disposiciones transcritas se advierte que el AGCS no impide que se adopten o apliquen medidas que tengan por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos respecto de servicios o proveedores de servicios extranjeros. Concretamente, el numeral iv) de la Nota 6 prevé como legítima aquellas medidas que se apliquen a los consumidores nacionales de servicios extranjeros con el fin de garantizar la imposición o recaudación con respecto a tales consumidores.

En esa misma línea, se reitera, se pronunció la Dirección de Inversión Extranjera y Servicios del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante comunicado con Radicado No. 2-2022-026251 de septiembre 5 de 2022, citado en el Oficio 907154 - interno 1234 de 2022:

“(…) Los asuntos tributarios estarían contemplados dentro del alcance del AGCS, particularmente del Artículo XVII: Trato Nacional. Sin embargo, éstos se circunscribirían, en primer lugar, a los impuestos que un Miembro puede imponer al suministro de servicios de otro Miembro bajo cualquiera de las cuatro formas de comercio exterior de servicios previstas en el Acuerdo; con lo cual no cualquier medida tributaria podría ser considerada cubierta por el AGCS y que por ende, afecta el comercio de servicios. En segundo lugar, al trato que en materia de impuestos (directos) un Miembro le otorga a un proveedor de servicios de otro Miembro en comparación con el proveedor de servicios de ese Miembro, para lo cual también sería necesario tener en cuenta si el sector de servicios en cuestión fue incluido por ese Miembro en su Lista de Compromisos Específicos.

Resulta oportuno señalar que en el caso citado en la consulta se hace referencia a una medida que restringe ‘la deducción (para efectos del impuesto sobre la renta colombiano) de los pagos realizados por la prestación de servicios desde el exterior’. Al respecto, se entendería que ello representa una importación de servicios a través del modo 1, es decir, la compra de un servicio por parte de una persona natural o jurídica establecida en Colombia a un proveedor extranjero de servicios ubicado en otro país.

En ese caso, no estaría presentándose una situación en la que tenga que compararse el tratamiento tributario que recibe el exportador, es decir, el proveedor extranjero de servicios, y el importador, es decir, la persona natural o jurídica colombiana que compra el servicio al proveedor extranjero. En consecuencia, al no existir tal situación, no se estaría ante una medida tributaria que pudiese estar afectando el comercio de servicios, y por ende, estar cubierta por el AGCS.

A partir de lo expuesto, se observaría que los impuestos que deba pagar una persona natural o jurídica en Colombia, incluyendo los relativos a renta (impuesto directo), son los estipulados en la normativa tributaria nacional. Por lo tanto, una medida adoptada por un Miembro que trata sobre las posibles deducciones que una persona natural o jurídica de ese Miembro pudiese aplicar al momento de liquidar sus obligaciones tributarias en ese Miembro, no estaría cubierta por el AGCS.” (Subrayado fuera de texto)

Para finalizar, es oportuno señalar que no es posible afirmar (como lo hace el peticionario) que la interpretación oficial ha analizado lo contenido en la cláusula de trato nacional a la luz de lo dispuesto en los Convenios Para Evitar la Doble Imposición, ya que el pronunciamiento de la doctrina vigente⁵ ha sido respecto de la aplicación de la cláusula de no discriminación y, en ese sentido, se ha concluido su carácter prevalente.

⁵ Concepto DIAN 077842 del 6 de octubre de 2011, Oficios DIAN 0011654 del 12 de mayo de 20216, 003346 del 13 de febrero de 2019



DIAN

Por lo expuesto, **SE CONFIRMA** el Oficio 907154 - interno 1234 de septiembre 27 de 2022.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

ANA KARINA MÉNDEZ FERNÁNDEZ

Directora de Gestión Jurídica (E)

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Proyectó: Alexandra Oyuela Mancera – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Pedro Pablo Contreras – Subdirección de Normativa y Doctrina

Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirección de Normativa y Doctrina

Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

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