

100208192-809

Bogotá, D.C., 24 de septiembre de 2024.

**Radicado Virtual No.
000S2024006896**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Retención en la fuente
Descriptor: Deducción gastos al exterior
Convenios para evitar la doble tributación
Fuentes formales: Artículo 122 del Estatuto Tributario

Cordial saludo:

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En atención a la consulta de la referencia en la que solicita se indique el procedimiento y la tarifa de retención en la fuente derivado del pago que efectúa una entidad del Estado con residencia fiscal colombiana a una persona natural con residencia fiscal mexicana por concepto de prestación de servicios profesionales la cual realiza en México, a continuación, nuestros comentarios:

3. En primer lugar, es importante señalar que el Convenio de Doble Imposición - CDI suscrito entre Colombia y México entró en vigor el 1 de enero de 2014 y contiene una serie de disposiciones para efectos de evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio. En este sentido, cuando se realicen operaciones entre residentes fiscales de los dos Estados, es necesario identificar las rentas con el fin de determinar el tratamiento tributario aplicable.

4. Ahora bien, para establecer la retención en la fuente que debe practicarse en la prestación de servicios profesionales, es necesario determinar, de acuerdo con el contrato y las obligaciones pactadas, el tipo de servicios contratados. Al respecto, esta Subdirección se pronunció en Oficio 014305 del 5 de junio de 2019:

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

«Habláramos de servicios, en general, si los mismos no implican un factor intelectual y/o se limitan simplemente a una obligación de hacer. Si predomina el factor intelectual, si el servicio exige condiciones de idoneidad y/o conocimientos calificados pasamos a servicios especializados, profesionales y/o de asesoría que nos lleva al campo de los servicios técnicos o de asistencia técnica (...).

(...)

Corresponde entonces al consultante efectuar la valoración pertinente.»

4. Teniendo en cuenta lo anterior, quien efectúa el pago deberá analizar si los servicios profesionales que son prestados por el receptor corresponden a un servicio técnico, de asistencia técnica o consultoría acudiendo al Oficio 901061 – int 402 del 7 de abril de 2020, que contiene las definiciones de cada uno y se adjunta como anexo a esta respuesta. De encontrarse que el servicio prestado por la persona natural se clasifica en alguno de los enunciados anteriormente, se aplicará lo señalado en el artículo 12 del CDI suscrito entre Colombia y México:

«1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término "regalías" empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, formulas o procedimientos secretos, o para el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o par informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría. (...)» (énfasis propio).

5. Sin embargo, al acudir al protocolo del CDI en el literal a) del numeral 4), se encuentra lo siguiente:

«En el caso de que Colombia, después de firmado este Convenio, acordara con un tercer Estado una tasa impositiva sobre regalías aplicable a los pagos por asistencia técnica y servicios técnicos que sea inferior a la establecida en el artículo 12 del presente Convenio, o bien, considera dichos pagos con una naturaleza distinta a la de regalías, esa nueva tasa impositiva o naturaleza se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo y surtirá efectos desde la fecha en la que sean aplicables las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado.»

6. La anterior mención cobra importancia en consideración a lo establecido en la cláusula de Nación Más Favorecida, dado que el CDI suscrito entre Colombia y Reino Gran Bretaña e Irlanda del Norte eliminó el concepto de regalías de los pagos realizados por los mencionados

tipos de servicios, lo cual conlleva a que exista una modificación en la calificación de estos y «los pagos por asistencia técnica y servicio técnico se interpreten a la luz de las rentas previstas para Beneficios Empresariales u Otras Rentas» tal y como lo indica esta Subdirección en Oficio No. 900574 – int 256 del 28 de febrero de 2020.

7. Sin embargo, la renta por concepto de consultoría no está cubierta por esta cláusula y esta contraprestación seguirá tratándose como una regalía, es decir, el pagador tendrá que practicar una retención en la fuente que no exceda del 10% del valor de la operación.

8. Por otro lado, de encontrarse que el servicio no califica en ninguno de los anteriormente señalados y simplemente se trata de un servicio profesional, la renta se clasificará como un beneficio empresarial en el artículo 7 del CDI:

«1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad empresarial en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad empresarial de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. (...)» (énfasis propio).

9. En este caso, la entidad del Estado no tendrá que practicar retención en la fuente porque serán gravadas en su totalidad en México en virtud de la aplicación del CDI.

10. Por último, en lo que concierne a la deducción por pagos al exterior, el artículo 419 del Estatuto Tributario indicó:

«Artículo 419. Sin perjuicio de los requisitos previstos en las normas vigentes para la aceptación de gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, el contribuyente debe conservar el comprobante de consignación de lo retenido a título de impuesto sobre la renta, si lo pagado o abonado en cuenta constituye para su beneficiario ingreso gravable en Colombia y cumplir las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.»

11. Entonces, si del análisis de la clasificación del servicio se concluye que es una renta a la cual se le debe practicar retención en la fuente, se conservara el documento que pruebe la respectiva consignación de lo retenido para efectos de deducir el pago al exterior, por su parte, si el servicio se clasifica como un beneficio empresarial, la deducción será aceptada solo con cumplir con el requisito de relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y no se exige el comprobante de consignación, en la medida en que no es un ingreso gravable en Colombia para el beneficiario³.

³ Mediante oficio No. 011654 del 12 de mayo de 2016 al analizar el problema jurídico relacionado con si opera la limitación de los costos y deducciones al 15% de la renta líquida en la forma contemplada en el artículo 122 del Estatuto Tributario, en los casos en que existe un Tratado para evitar la Doble Tributación se ha pactado la cláusula de no discriminación, y no es posible la práctica de la retención en la fuente por los pagos de un residente colombiano a un residente del otro Estado contratante, al haberse convenido que esa renta específica se grava solo en el Estado de residencia del beneficiario.

Al respecto esta doctrina cita la conclusión del Concepto No. 077842 de 6 de octubre de 2011:

"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



12. 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,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín
Bogotá, D.C.
www.dian.gov.co

Proyectó: Angélica María Grandas Ferrand
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Comité de Normativa y Doctrina del 16 de septiembre de 2024

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. (...)

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