

OFICIO N° 762 [900639]
28-03-2019
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá, D.C.
100208221 – 000762

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto sobre la renta y complementarios Retención en la fuente
Descriptor	Ingresos de Fuente Extranjera Ingresos de Fuente Nacional Deducción de Gastos Efectuados en el Exterior Retención en la Fuente por Pagos al Exterior
Fuentes formales	Artículos 24 , 121 , 408 del Estatuto Tributario Artículo 376 de la Ley 1819 Concepto 000717 del 9 de enero de 1997 Resolución 2996 de 1976

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas 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.

Mediante el radicado de la referencia consulta cuál es la tarifa de retención en la fuente aplicable por concepto de pagos al exterior al comisionista, si es posible deducir estos gastos y cuáles son los requisitos para la procedencia de costos y deducciones por gastos en el exterior. También pregunta si continúa vigente lo señalado por la Resolución 2996 de 1976, expedida por el Ministerio de Hacienda y si la retención a título de IVA es aplicable, en caso afirmativo a qué tarifa.

Por último, pregunta cuáles son los requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar y si hay retención por giros realizados por un residente a favor de un no residente.

Sobre el particular se considera:

Sea lo primero indicar que no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

Hechas las anteriores precisiones se procede a resolver la consulta, para lo cual se cita el [artículo 121](#) del Estatuto Tributario:

“Artículo 121. Deducción de gastos en el exterior. 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.”

Es importante precisar que el artículo 376 de la Ley 1819 derogó el inciso segundo y los literales a) y b) de este artículo, que regulaban los gastos al exterior cuya deducción era posible sin necesidad de practicar la retención. El literal a) establecía: *"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"*.

En vigencia de este aparte citado, cobraba importancia lo dispuesto en la Resolución 2996 de 1976, que fijaba en un 5% el límite antes referido, tema sobre el cual la doctrina en interpretación reiterada avaló su aplicabilidad y analizó la forma como procedía para varios supuestos planteados. En efecto, se encuentra el Oficio 032080 del 9 de diciembre de 1993 y los Conceptos 032383 del 18 de abril de 1996, 003134 del 17 de enero de 1997, 058390 del 24 de julio de 1998, 012095 del 17 de febrero de 1999, 022650 del 18 de marzo de 1999, 007936 del 1 de febrero de 2000, 042217 del 4 de mayo de 2000, 076742 del 10 de diciembre de 2012.

También la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de radicación 15571 del 3 de octubre de 2007, sobre la mencionada resolución indicó: *"Para la Sala, la Resolución 02996 de 1976 expedida para señalar el porcentaje de deducción por el año gravable de 1975, debía aplicarse hacia el futuro mientras el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no señalara un nuevo porcentaje para los años siguientes, pues de lo contrario, la norma no tendría aplicación efectiva. (...) Así las cosas, la Resolución fue aplicada durante los años siguientes, de manera que al haber sido incorporada la norma reglamentada en el Estatuto Tributario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 624 de 1989, lo fue igualmente su reglamentación."*

Pero ahora, en consideración a que fue derogada la posibilidad de deducir los pagos a comisionistas en el exterior sin necesidad de practicar la retención, en los términos que planteaba el inciso segundo literal a), se vuelve a la regla general planteada por el [artículo 121](#) del Estatuto Tributario, esto es, en todos los casos en que haya gastos en el exterior y para efectos de su deducción se deberán verificar los dos requisitos: relación de causalidad y retención en la fuente, esta última si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia

Para el caso materia de análisis entonces los pagos por concepto de comisiones a personas no residentes en Colombia, estarían sujetos a retención en la fuente si el servicio se presta en Colombia a la tarifa del 20% del valor nominal del pago o abono en cuenta, según dispone el [artículo 408](#) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 86 de la Ley 1943 de 2018. En contraste, si el servicio no tiene lugar en el país no habría lugar a practicar la retención en la fuente, pues se trata de una renta que acorde con la ley no es de fuente nacional ([artículo 24](#) del Estatuto Tributario).

Aquí es importante tomar en consideración lo dispuesto en los artículos [122](#) y [260-1](#) y siguientes del Estatuto Tributario.

Respecto del Impuesto sobre las ventas, el [artículo 420](#) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, establece que estarán gravados en Colombia los servicios que se presten en el territorio nacional o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

En ese sentido el párrafo 3º de este artículo señala que el impuesto se causa, si el usuario directo o destinatario de los mismos tiene su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. En este caso el numeral 3º del [artículo 437-2](#) del Estatuto Tributario faculta como agentes de retención a los responsables del IVA que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional.

Por último, respecto de los documentos que soportan la operación con no residentes, este despacho (Concepto 000717 del 9 de enero de 1997) ha interpretado:

"La fiscal, exige que la factura de expedirse con el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el [artículo 617](#) del estatuto tributario, regulación que obviamente se predica de los obligados a expedir factura en la medida que a estos le sean aplicables las disposiciones de carácter nacional. De manera que si la factura o documento que se acredita la transacción es expedida por personas no residentes ni domiciliadas en el territorio nacional las mismas expedirán los comprobantes que acreditan la operación conforme a las disposiciones legales a ñas (sic) que se encuentran sometidas.

El valor probatorio que la Ley Colombiana asigna a estos documentos depende, entre otras, de la medida en que se cumpla con el requerimiento de la especial forma de autenticación que existe el artículo 259 el Código de Procedimiento Civil, salvo lo dispuesto para los actos sobre las cuales rigen requisitos y formalidades especiales. como es el caso de los bienes inmuebles ubicados en el territorio Nacional.

*En consecuencia, al no cumplir la factura expedida en el exterior, con los requisitos dispuestos en el [artículo 617](#) del estatuto tributario **habrá necesidad de allegar a la misma los demás documentos, tanto internos como externos, que comprueben la efectividad ocurrencia de los hechos.***

(Negrilla fuera del 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" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN