**OFICIO Nº 005823**

**08-03-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000268

Señor

**ANDERSON ZAMBRANO MURCIA**

Calle 105 No 47-14

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100003523 del 19/02/2018

**Tema:**Impuesto sobre la renta

**Descriptores:**Ingresos de fuente extranjera / residentes / transporte aéreo o marítimo internacional

**Fuentes Formales:**Literal d) del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) y artículos [122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173), [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, esta Subdirección es competente para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el escrito de la referencia formula varias inquietudes así:

**PREGUNTA**

En el marco del literal d) del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, se incluyen los siguientes servicios:?

- Servicios prestados en el exterior por intermediación de una Agente de carga internacional en lo referente al flete aéreo, marítimo y gastos conexos y de ser así cuáles son los gastos y servicios que pueden ser conexos?

- Servicios cobrados directamente por los Agentes de Carga por fletes internacionales por servicios prestados en el exterior los cuales no son operadores directos de transporte como las Navieras internacionales sino que son intermediarios de transporte internacional.

**RESPUESTA**

Antes de hacer alusión al contenido del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario, hay que precisar que este se refiere a los ingresos que obtengan los contribuyentes del impuesto sobre la renta que a la luz de la misma disposición se consideran de renta extranjera, es decir obtenidos en el exterior.

Observa este Despacho que las preguntas formuladas versan sobre los costos y gastos en los contratos de transporte internacional que el contribuyente haya incurrido para la obtención de dichos ingresos, esto por cuanto indaga por *los costos y gastos* de los servicios que le han cobrado los Agentes de Carga o Intermediarios de transporte internacional. En tal sentido, los interrogantes no tienen relación con el contenido del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) pues se reitera éste trata es de “los ingresos que no se consideran de fuente nacional” y por ello no es jurídicamente viable analizarlos en este contexto.

Aclarado lo anterior, el [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario consagra los ingresos que no se consideran de fuente nacional y por lo mismo no generan renta en el país. Mediante el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016 se adicionó el literal d) en los siguientes términos:

***“***[***ARTÍCULO 25***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55)***. INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN DE FUENTE NACIONAL.***

*No generan renta de fuente dentro del país:*

*(…)*

*d) <Literal adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016:> Para las empresas residentes fiscales colombianas, se consideran ingresos de fuente extranjera aquellos provenientes del transporte aéreo o marítimo internacional. (…)”*

La connotación de fuente extranjera de los ingresos tiene incidencia diferente si el beneficiario es o no residente en el territorio nacional. Esto por cuanto al tenor del artículo 12 del Estatuto Tributario. *“Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia”.*

Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. (…)”

Este aspecto y el relacionado con el literal d) en mención, fueron abordados en el Oficio No. 007453 de 3 de abril de 2017 en el cual se expresó entre otros:

*“(…)*

[***Artículo 21***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=49)***. Concepto de sociedad extranjera.****<Artículo modificado por el artículo 88 de la Ley 1607 de 2012:> Se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades que no sean sociedades o entidades nacionales.*

*Se concluye de lo expuesto que una sociedad extranjera por defecto siempre lo será en la medida que no cumpla ninguno de los requisitos del*[*artículo 12-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29935)*del Estatuto Tributario, por lo cual sólo tributarán por sus rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional.*

*Con base en lo anterior, la sociedad extranjera que perciba rentas catalogadas como ingresos que no se consideran de fuente nacional, no tributarán el impuesto a la renta y su complementario y por ende no estarán sujetos a retención ni autorretención en Colombia.*

*Y así lo expresa sobre la autoretención en el impuesto a la renta el artículo 1.2.6.8. del decreto 2201 de 2016 inciso 4:*

*“No procederá la autorretención aquí prevista, sobre los pagos o abonos en cuenta que no se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementario”.*

Ahora bien si la sociedad extranjera cumple alguno de los requisitos para ser catalogada como sociedad nacional, valga decir que cumple con alguno de los conceptos del [artículo 12-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29935) del Estatuto Tributario, es agente autorretenedor del impuesto a la renta de conformidad con el Decreto 2201 de 2016, en consideración a que la misma Ley la ha catalogado como sociedad nacional y por ende contribuyente del impuesto a la renta y complementarios por sus rentas de fuente nacional y mundial.

Así lo expresa el texto del literal d) del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, que reza:

*d) Para las empresas residentes fiscales colombianas, se consideran ingresos de fuente extranjera aquellos provenientes del transporte aéreo o marítimo internacional.*

Entonces tenemos que, si la sociedad es residente fiscal o contribuyente del impuesto a la renta en Colombia y obtiene ingresos por transporte aéreo o marítimo internacional, que a pesar de ser tratados como ingresos de fuente extranjera de conformidad con el literal d) [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, es agente autorretenedor de renta de conformidad con el Decreto 2201 de 2016, cuando perciba dichos ingresos en pago o abono en cuenta. (…).”

De tal suerte que, para efectos del impuesto sobre la renta y como bien se manifiesta en el Oficio anterior, si la sociedad cumple los requisitos para ser considerada sociedad nacional para efectos tributarios, tributará en el impuesto sobre la renta sobre sus rentas tanto de fuente nacional como extranjera, en caso contrario tendrá en cuenta únicamente sus rentas de origen nacional.

**PREGUNTA**

La limitación de los costos y deducciones establecida en el [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) del Estatuto Tributario es aplicable a los gastos en el exterior asociados con la generación de los ingresos de que trata el literal d) del [artículo 25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55) del Estatuto Tributario?

**RESPUESTA**

El [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) del Estatuto Tributario consagra que los costos y deducciones para la obtención de rentas dentro de fuente nacional se encuentran limitados al 15% de la renta líquida del contribuyente, salvo las excepciones que contiene la misma disposición:

***“***[***ARTÍCULO 122***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173)***. LIMITACIÓN A LAS DEDUCCIONES DE LOS COSTOS Y GASTOS EN EL EXTERIOR.***

*<Artículo modificado por el artículo 71 de la Ley 1819 de 2016:> 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, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:*

*1. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.*

***2. Los contemplados en el***[***artículo 25***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=55)***.***

*3. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.*

*4. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.*

*5. 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.” resaltado fuera de texto.*

Es preciso tener en cuenta, que las excepciones contenidas en los numerales 1 a 5 del [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) citado se traducen en que en estos casos la deducción no está sujeta a limitación y esta podrá ser del 100% en la medida que se cuente con los debidos soportes con el cumplimiento de los requisitos legales para su procedencia

**PREGUNTA**

**Cuáles son los documentos equivalentes a la factura que soportan las deducciones por expensas en el exterior por concepto de transporte aéreo y marítimo internacional?**

**RESPUESTA**

**Sobre este tema, resulta aplicable el contenido del Concepto No. 032232 de 8 de abril de 1999**

*“El*[*artículo 771-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del Estatuto Tributario sujeta la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables a la existencia de factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo*[*617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*y*[*618*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762)*del mismo ordenamiento. Sin embargo tal exigencia sólo es aplicable respecto de quienes conforme a la ley tributaria nacional están obligados a expedir factura.*

*En virtud del principio de territorialidad de la ley, los extranjeros, personas naturales o jurídicas, sin residencia ni domicilio en Colombia no están sujetos a dicha norma y es por* ***ello que el Decreto 3050 de 1997 en su artículo 5º establece que los contratos celebrados con ellos constituye documento equivalente a la factura, y por tanto será éste el documento soporte de las deducciones a que haya lugar.***

*Lo anterior sin perjuicio de las normas técnica contables, especialmente las relativas al reconocimiento del hecho económico.*

*No sobra agregar que cuando se trata de la solicitud de costos o gastos incurridos en el exterior y soportados por facturas o documentos expedidos fuera del país, este despacho se pronunció al respecto en el Concepto No. 35979 del 29 de abril de 1997 en la siguiente forma:*

*“Se presume que los documentos expedidos en el exterior cumplen con todos los requisitos contemplados para el efecto en el país donde se expiden siempre y cuando se encuentren autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República o en su defecto por el de una nación amiga, (Art. 259 del Código de Procedimiento Civil).*

*(…)*

*“En este orden de ideas si las facturas se presentan dentro del marco legal señalado y si los libros de contabilidad se llevan en la debida forma es procedente aceptar las facturas expedidas en el exterior.”*

*(…).”*

**Hay que señalar que el artículo 5 del Decreto 3050 de 1997 mencionado en el anterior concepto, fue compilado en el artículo 1.6.1.4.45 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016:**

***“DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA.****Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:*

*1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.*

***2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país,****en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.” resaltado fuera de texto.*

En igual sentido se pronunció el Concepto No. 083060 de septiembre 26 de 2006, copia del cual se anexa para su conocimiento y aplicación al caso en concreto.

Finalmente, expresa que anexa un documento para que se le informe si cumple los requisitos para su aceptación en materia tributaria. Al respecto debe recordarse que esta Subdirección emite conceptos sobre la interpretación de las disposiciones en las materias de su competencia, más no realiza peritajes o dictámenes y menos aún aprobaciones sobre los documentos de los contribuyentes, razón por la cual en caso de que se hubiere aportado (lo cual no sucedió) no sería objeto de análisis alguno.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_