**OFICIO Nº 013706**

**01-06-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 000975

Señora

**GLORIA CECILIA DE LOS RÍOS GONZÁLEZ**

Calle 55 No. 36 A – 63

notificaciones@e-kipar.com

Medellín – Antioquia

**Ref:** Radicado 100002988 del 03/02/2017

**Tema 1:** Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

**Descriptor:** Deducción por pagos al exterior/presupuestos.

**Fuentes formales:** Estatuto Tributario: artículos 121 y 122 modificados por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016; artículos 406 y 408 ibídem.

**Tema 2:** Impuesto sobre las ventas

**Descriptor:** Retención en la fuente por servicios prestados desde el exterior.

**Fuentes normativas:** Estatuto Tributario, artículos 424, 437, 437-2, modificados por los artículos 173, 178 y 180 de la Ley 1819 de 2016, respectivamente.

Cordial saludo señora Gloria Cecilia.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 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.

A través del escrito de la referencia se plantean dos preguntas:

1. La primera en relación con las retenciones en la fuente por comisiones del exterior. Aduce que el artículo 121 del Estatuto Tributario fue modificado por la reforma tributaria como quiera que el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, suprimió el inciso 2 y los literales a) y b) de esta norma.

Manifiesta que no ve la aplicabilidad de la retención a que alude el artículo 121 del Estatuto Tributario, toda vez que la misma se practica siempre y cuando lo pagado constituya para su beneficiario renta gravable en Colombia. Por lo anterior, si las comisiones son prestadas en el exterior no se practica retefuente, como quiera que de acuerdo con el inciso primero del artículo 408 ibídem que regula la retención por comisiones del exterior, solamente se aplica a comisiones ejecutadas dentro del territorio colombiano por los no residentes ni domiciliados.

2. En cuanto al IVA, plantea que en virtud del parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario amplió este impuesto a los servicios prestados desde el exterior, razón por la cual se pregunta si pudiera interpretarse que hay lugar al cálculo teórico del 100% en el IVA.

Al respecto es necesario precisar lo siguiente:

1. El artículo 121 del Estatuto Tributario, disponía.

***“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*.

*Son deducibles sin que sea necesaria la retención:*

*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;*

*b) Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.” (Subrayado fuera de texto)*

Así las cosas, acorde con el artículo 121 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, para efectos de la procedencia de la deducción de gastos en el exterior era necesario cumplir dos condiciones:

1- La relación de causalidad entre el gasto efectuado en el exterior y las rentas de fuente al interior de Colombia.

2- Que sobre el pago realizado al exterior, se hubiere practicado la retención en la fuente.

No obstante, tratándose de los eventos previstos en los literales a) y b) del inciso segundo del artículo 121 ibídem, no era necesario acreditar la práctica de la retención, bastaba demostrar la relación de causalidad.

El artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, derogó expresamente el inciso 2 y los literales a) y b) del artículo 121 del Estatuto Tributario. En consecuencia, eliminó la excepción a la práctica de la retención para los eventos allí señalados. Así las cosas, actualmente acorde con el artículo 121 del Estatuto Tributario, para efectos de la procedencia de la deducción de gastos en el exterior es necesario cumplir **sin excepción**, las dos condiciones antes señaladas (relación de causalidad y práctica de la retención en la fuente).

Ahora bien, tratándose de pagos al exterior, los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario establecen lo correspondiente a la retención en la fuente.

Según el artículo 24 del mismo estatuto, se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales **dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio**, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. A manera de ejemplo se listan algunos casos, como el señalado en el numeral 5**, relativo las rentas de trabajo tales como: sueldos, comisiones, honorarios, cuando el trabajo o actividad se desarrollen dentro del país.**

Así las cosas, efectivamente, los pagos por concepto de comisiones a personas no residentes en Colombia, estarían sujetos a retención en la fuente, si el servicio que da lugar a la comisión se presta en Colombia. En caso contrario no.

Ahora bien, se observa que si el pago como tal que se efectúa a un beneficiario del exterior no es objeto de retención en la fuente, en razón a la naturaleza del pago, como ocurre, por ejemplo, con el pago por concepto de comisiones al exterior por servicios prestados fuera de Colombia, evento en el cual nos encontramos frente a un pago que no es objeto de retención en la fuente por tratarse de una renta que acorde con la ley no es de fuente nacional, es claro que debe cumplirse con la condición de la relación causal**, mas no con la práctica de la retención, siendo procedente en tal caso la deducción.**

Lo anterior, toda vez que según se desprende del artículo 121 del Estatuto Tributario, para la procedencia de la deducción se deben demostrar los dos supuestos que incluye: relación de causalidad y retención en la fuente, requisito, este segundo que procede tal como lo indica la norma: *“… siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente* ***si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.”***

De tal modo que si lo pagado no constituye para el beneficiario renta gravable en Colombia no será necesario acreditar la retención, toda vez que la misma no procede.

En todo caso y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 121 del Estatuto Tributario, debe tenerse en cuenta el artículo 122 ibídem, en especial el efecto de la derogatoria de los literales a) y b) del artículo 121 en el artículo 122, que dispone:

***“Artículo 122. Limitación a los costos y deducciones.*** *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:*

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

*b) Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.*

*c) Los contemplados en el artículo 25.*

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

*(…).” (Subrayado fuera de texto)*

De modo que con la derogatoria de los literales a) y b) del artículo 121 del Estatuto Tributario y la interpretación armónica de las dos normas, esto es, los artículos 121 y 122 ibídem, se concluye, que los pagos al exterior por comisiones que correspondan a servicios prestados fuera de Colombia, son deducibles, siempre que los mismos se realicen **para la obtención de rentas de fuente dentro del país**,lo que supone la relación causal. No obstante, debe tenerse en cuenta que los costos y deducciones por expensas al exterior están limitados al 15% de la renta líquida, salvo los eventos señalados en el artículo 122 del Estatuto Tributario que estén vigentes, entre los cuales no se encuentran los referidos a los literales a) y b) del artículo 121 ya referido.

2. En cuanto al IVA, plantea que en virtud del parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario amplió este impuesto a los servicios prestados desde el exterior, razón por la cual se pregunta si pudiera interpretarse que hay lugar al cálculo teórico del 100% en el IVA.

El artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 420 del Estatuto Tributario, que establece los hechos sobre los cuales recae el impuesto sobre las ventas, así:

***“Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto.*** *El impuesto a las ventas se aplicará sobre:*

*a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;*

*b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial;*

*c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;*

*d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;*

*e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.*

*(…)*

***“Parágrafo 3°.*** *Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.” (Subrayado fuera de texto)*

Con la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 420 del Estatuto Tributario, tratándose de servicios, se establece que los mismos están gravados en Colombia sea que se presten en el territorio nacional **o desde el exterior**, con excepción de los expresamente excluidos.

En el parágrafo 3 de este artículo se precisa que los servicios prestados desde el exterior y los intangibles adquiridos o licenciados también desde el exterior se entienden adquiridos en el territorio nacional causándose el impuesto, cuando en relación con **los usuarios directos o destinatarios de los mismos** se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- Tengan su residencia fiscal en Colombia.

- Tengan su establecimiento permanente en Colombia.

- La sede de su actividad económica esté en el territorio nacional.

Así mismo, el Artículo 178 de la Ley 1819 de 2016, adicionó un parágrafo al artículo 437 del Estatuto Tributario, (Responsables del impuesto sobre las ventas), en el siguiente sentido:

***“Parágrafo 2°.*** *La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados.*

*La obligación aquí prevista solamente se hará exigible a partir del 1° de julio de 2018, salvo en aquellos casos previstos en el numeral 3 del artículo 437-2 de este estatuto.” (Subrayado fuera de texto)*

Adicionalmente, el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, modificó el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, que establece los agentes retenedores del impuesto sobre las ventas. Esta norma señala:

*“****Artículo 180.*** *Modifíquese el numeral 3, y adiciónense el numeral 8 y un parágrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:*

*3. Las personas del régimen común, que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.*

*8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:*

*a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);*

*b) Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles;*

*c) Suministro de servicios de publicidad online;*

*d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.*

***Parágrafo transitorio.*** *El sistema de retención previsto en el numeral 8 del este artículo, empezará a regir dentro de los 18 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, siempre y cuando los prestadores de los servicios a que se refiere el Parágrafo 2º del artículo 437 incumplan las obligaciones allí previstas.*

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención* ***prevista en el numeral tercero****.” (Subrayado fuera de texto)*

Siendo preciso aclarar que el proyecto de decreto de yerros, en relación con la Ley 1819 de 2016, en el artículo 6 indica:

***“Artículo 6º Corrección del artículo 180 de la Ley 1819 de 2016.*** *Corríjase el yerro contenido en el inciso segundo del parágrafo transitorio del 437-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, inciso que quedará así:*

*“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención* ***prevista en el numeral octavo.”***

Ahora bien, en relación con la retención en la fuente que procede, atendiendo lo señalado en las normas que se acaban de citar, la Entidad mediante Concepto 06068 del 21 de marzo de 2017 (que se anexa), previa cita de las anteriores disposiciones, precisó lo siguiente:

*“Así las cosas, se consagra un sistema de retención que debe contemplar los siguientes aspectos: el primero es que los servicios enunciados en los literales a) a d) del numeral 8o del artículo 437-2 tendrán una retención en la fuente del 100% desde el primero de enero de 2017,* ***la cual tendrá que ser practicada por el adquirente de estos servicios y a partir del 1o de julio de 2018*** *la tendrán que practicar sólo en el caso que los prestadores de los servicios enunciados en los literales a) a d) del numeral 8o incumplan con las obligaciones previstas en el parágrafo 2o del artículo 437.”*

***NOTA:*** *cualquiera que contrate en Colombia los servicios listados en el numeral 8 del artículo 437-2, mientras no se reglamente el parágrafo 2 del artículo 437 se convierte en agente retenedor por la contratación de estos servicios prestados desde el exterior? O de acuerdo con el numeral 3 del artículo 437-2 del E.T. si bien cabe la retención, solo podrán practicarla los responsables del régimen común, sea por los servicios aludidos o por cualquiera diferente a ellos? Adicionalmente, es necesario tener en cuenta que una vez reglamentado el tema, y a partir del 1 de julio de 2018, la retención por los servicios relacionados en el numeral 8 del artículo 437-2, numeral 8,* ***solamente la practicarán los sujetos señalados en ese numeral,*** *que en principio, no son los adquirentes de los servicios (a menos que la DIAN los señalara como tales), sino los administradores de los medios de pago y los sujetos que señale la DIAN.*

*“Otro aspecto a considerar es que a* ***los servicios diferentes a los enunciados*** *en los literales a) a d) del numeral 8o del artículo 437-2, que se presten desde el exterior, se les deberá practicar una retención en la fuente del 100% por el adquirente de estos servicios,* ***en consideración a lo señalado en el numeral 3o de este artículo****, sin que esto implique para los prestadores de estos servicios la inscripción como responsables del impuesto, ni el seguimiento de un procedimiento de inscripción ante la DIAN.” (Subrayado fuera de texto)*

***NOTA:*** *Debe entenderse inequívocamente que tratándose de los* ***servicios diferentes*** *de los listados en el numeral 8 del artículo 437-2, la retención la practican los* ***responsables del régimen común en consideración a lo señalado en el numeral 3 del mismo artículo. En efecto,*** *acorde con la ley supondría la práctica de eta retención estrictamente por los destinatarios de los servicios responsables del régimen común. Y se entendería en relación con éstos, la precisión que se hace a renglón seguido en cuanto a que los prestadores de estos servicios no requieren la inscripción como responsables del impuesto (del exterior). Lo cual se justificaría en la medida que el impuesto se retiene en el 100%. No obstante, técnicamente acorde con los artículos 420 y 437 actualmente, se entendería que por tratarse de servicios prestados desde el exterior se causa el impuesto y quienes los prestan son responsables del mismo, sin perjuicio que en este caso se recaude anticipadamente vía retención en la fuente.*

*Igual se pregunta, si se trata de* ***servicios diferentes*** *de los señalados en el numeral 8 del art. 437-2, y los adquirentes no son responsables del régimen común, caso en el cual no procede la retención, en su momento, se predicaría la responsabilidad de los prestadores de los respectivos servicios desde el exterior, una vez se reglamente el tema, y tendrían que declarar y pagar el IVA que corresponde?*

***Si en este segundo evento****, (Servicios diferentes de los listados en el numeral 8 del artículo 437-2)* ***como queda planteado en el concepto en cita****, se limita la práctica de la retención a los adquirentes responsables del régimen común, como lo indica el numeral 3 del mismo artículo, lo que excluye la práctica de la retención en las adquisiciones por otros sujetos,* ***por qué*** *en el supuesto de los servicios listados en el numeral 8 del artículo 437, desde el 1 de enero de 2017 y hasta el 30 de junio de 2018, se plantea que* ***el agente retenedor sería en general el adquirente del servicio****? Existe contradicción en el planeamiento de los dos supuestos.*

Podría precisarse así:

Sin embargo, es necesario precisar que: acorde con el numeral 3, del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, la retención a título de IVA, **en general, por los servicios prestados desde el exterior la practican** los responsables del régimen común que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, **indistintamente de los servicios de que se trate (es decir, quedan incluidos los señalados en el numeral 8 del artículo 437-2)**. Y, efectivamente, la retención en este caso es del 100%, acorde con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario.

Una vez se reglamente el parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario y lo pertinente del numeral 8 del artículo 437-2 ibídem, a partir del 1 de julio de 2018 la retención por los servicios listados en este numeral se practicará exclusivamente por los agentes retenedores que indica el mismo numeral y los que adicionalmente señale la DIAN, en las operaciones por los servicios allí listados que presten los responsables del impuesto del exterior que la DIAN incluya en las Resoluciones que expida, como consecuencia del incumplimiento por parte de estos de las obligaciones de declarar y pagar.

Así mismo, una vez tengan lugar las reglamentaciones pertinentes, la prestación de **servicios diferentes** de los referidos en el numeral 8 del artículo 437-2, supone para los prestadores de los mismos desde el exterior la responsabilidad por el impuesto sobre las ventas, no obstante, cuando el adquirente sea un responsable del régimen común procede la retención en la fuente por el 100% del impuesto. **Cuando el adquirente no sea** un responsable del régimen común, procederá la consiguiente obligación de declarar y pagar.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

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