**Oficio N° 73092 (100202208 – 963)**

**15-11-2013**

**Dian**

Temas: Renta y complementarios

CREE

IVA

Descriptores:

Establecimiento permanente

Retenciones: Impuesto sobre las ventas, Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre la renta para la equidad — CREE

Fuentes Formales: "Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio"

Estatuto Tributario

Doctora

**MARÍA VIRGINIA TORRES DE CRISTANCHO**

Directora de Gestión de Recursos y Administración Económica Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 8° No. 6-64 piso 4°

Bogotá D.C.

Atento saludo doctora Marfa Virginia.

Manifiesta en la solicitud de la referencia, que la DIAN pretende contratar la "Prestación de servicios y apoyo a la gestión de la Coordinación Escuela de Impuestos y Aduanas Nacionales para la enseñanza y el entrenamiento del idioma inglés de los funcionarios públicos (...) que lo requieran para el desarrollo de las funciones propias de su empleo, por un plazo de nueve (9) meses, y valor aproximado de $2.800 millones de pesos", cuyo contrato "se haría con una firma extranjera (...) con su plataforma tecnológica y profesores ubicados en el exterior.

Indica, que los funcionarios de la DIAN accederían a esta capacitación a través de internet. El contrato se celebraría en Colombia y se regiría por el Estatuto General de la Contratación Pública" y puntualiza, que el eventual contratista es una firma suiza denominada EF LANGUAGE LEARNING SOLUTÍONS LTD., quien suministraría el servicio de enseñanza a través de su plataforma tecnológica ubicada en Brasil con profesores de diferentes países, y que para efectos de la suscripción del contrato, la eventual contratista constituyó en Colombia la sociedad EF LANGUAGE LEARNING SOLUTÍONS S.A.S. con NIT: 900626084-0, con domicilio principal en la dirección Carrera 9 No. 80-12 oficina 702 en Bogotá D.C., que tiene como actividad principal la formación académica no formal y como secundaria el desarrollo de otras actividades de tecnologías de información y actividades de servicios informáticos, con organización operacional como proveedor, tal como obra en el Certificado de Inscripción, Clasificación y Calificación expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá el 15 de julio de 2013.

Con fundamento en lo anterior, pregunta:

¿A qué impuestos, tasas y/o contribuciones estaría sujeto el aludido contratista extranjero?

Sea primero indicar, que al tenor del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, a ésta Subdirección corresponde absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia atribuida a la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen sus dependencias.

Por lo precedente, la respuesta se concreta a la órbita de los impuestos de orden nacional en el marco de las disposiciones que prevén la competencia funcional, en el siguiente orden: 1- impuesto Sobre las Ventas; 2- Impuestos Sobre la Renta.

**1- Impuesto Sobre las Ventas**

Se comunica en la consulta que "las firmas consultadas han manifestado que están exentas de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992".

Lo anterior aplica siempre y cuando se trate de Instituciones de Educación Superior, Colegios de Bachillerato e Instituciones de Educación no Formal que cuenten con reconocimiento en el Sistema Nacional de Acreditación de que trata el artículo 74 de la Ley 115 de 1994 y cumplan los requisitos anunciados en el artículo 138 ibídem – entre ellos, la correspondiente "licencia de funcionamiento o reconocimiento de carácter oficial".

Referente a lo anterior,. el artículo 193 de la Ley 115 de 1994 también es preciso al señalar:

"ARTÍCULO 193. REQUISITOS DE CONSTITUCIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS EDUCATIVOS PRIVADOS. De conformidad con el artículo 68 de la Constitución Política, los particulares podrán fundar establecimientos educativos con el lleno de los siguientes requisitos:

a)  Tener licencia de funcionamiento que autorice la prestación del servicio educativo, expedida por la Secretaría de Educación departamental o distrital, o el organismo que haga sus veces, según el caso, y

b)  Presentar ante la Secretaría de Educación respectiva un proyecto educativo institucional que responda a las necesidades de la comunidad educativa de la región de acuerdo con el artículo 73 de esta Ley.

(...)" (negrilla fuera de texto).

Estimando que lo anterior no corresponde al caso, debe analizase la normatividad nacional contenida en Estatuto Tributario respecto de este impuesto indirecto.

El literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que "La prestación de servicios en el territorio nacional" genera el impuesto sobre las ventas. En el contexto de caso consultado, deben analizarse las reglas previstas en su parágrafo 3° y en especial las contenidas en el numeral 3 de ese mismo Parágrafo y artículo, que disponen:

"PARÁGRAFO 3°. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes <sic> reglas:

Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.

2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

a)      Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos;

b)      Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.

3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles;

b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

c)  Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad;

d)   Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;

e)  Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro, salvo los expresamente exceptuados;

f)  Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.

g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.

h) El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario." (Negrilla fuera de texto).

Así pues, toda vez que el servicio de enseñanza y entrenamiento del idioma ingles suministrado de forma virtual mediante una plataforma tecnológica y con profesores ubicados en el exterior, no se encuadra en ninguno de los eventos particulares previstos por el numeral 3° del parágrafo 3° del artículo 420 ibídem, para el caso de los servicios objeto de la consulta debe aplicarse la regia general prevista en el Parágrafo 3° del artículo 420 citados, según el cual, "Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio", razón por la cual, su prestación desde el exterior no causa impuesto sobre la ventas, en cuanto no corresponde a ninguno de los previstos en el numeral 3° del Parágrafo 3° del Artículo 420 del Estatuto Tributario.

**2- Impuesto sobre la renta y complementarios**

Es regla general consagrada en el artículo 20 del Estatuto Tributario, que salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país. Para tales efectos se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas.

A su vez, el artículo 24 lb. establece que se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, 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. Prevé en sus numerales 6°, 7° y 8°, respectivamente, como rentas de fuente nacional las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país; los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país, y la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Y en el numeral 5° establece de manera taxativa, que no se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, a condición de que sean prestados en el exterior para entidades del sector público.

No obstante lo anterior, el Congreso Nacional mediante la Ley 1344 de 2009 aprobó el "Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio" y su "Protocolo" firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, cuyas disposiciones, dado el carácter de convenio internacional, prevalecen sobre la normatividad interna que regula estos aspectos.

Como su título lo indica, dicho convenio comprende los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre el patrimonio, así como cualesquiera otros impuestos "de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo" al tenor del numeral 4° del artículo 2°, siendo aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes conforme con el artículo 1° lb.

Ahora bien, bajo el entendido que el artículo 4° del Convenio define el vocablo "residente" de un Estado parte como "toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga" excluyendo "las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo" por lo expresado en el escrito de consulta se colige, que el eventual contratista EF LANGUAGE LEARNING SOLUTIONS LTD., en el contexto del convenio internacional citado es residente en la Confederación Suiza. Establecido como está, al tenor del artículo 7° lb. -relativo a las rentas empresariales- que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, con los elementos de juicio proporcionados en el escrito de consulta corresponde establecer -en el caso que motiva la consulta- si el contratista tiene establecimiento permanente en Colombia, previa advertencia -conforme lo prescribe este mismo artículo, que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de este artículo.

Al efecto, el N° 5 del artículo 5° del Convenio prescribe, que no obstante lo dispuesto en sus apartados 1° y 2° cuando una persona, distinta de un agente independiente' al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

Y en los numerales 6° y 7° prevé, que no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables. Y que el hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea \_por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Analizadas las disposiciones anteriores y en el entendido, según se informa en la documentación anexa a la consulta, que para los efectos contractuales la eventual contratista constituyó en Colombia la sociedad EF LANGUAGE LEARNING SOLUTIONS S.A.S. con domicilio principal en el territorio nacional, quien cuenta con facultades para representar, concluir y suscribir contratos en nombre de la eventual contratista, de acuerdo con las disposiciones antes señaladas del Convenio considera este Despacho que la sociedad contratista tiene establecimiento permanente en Colombia, en cuanto no pueden enmarcarse como de carácter auxiliar o preparatorio.

Siendo lo anterior así, y establecido en la legislación interna en relación con los aspectos formales y sustanciales que deberán cumplirse por quien tiene la representación legal de la eventual contratista.

A su vez, quien le efectúe pagos o abonos en cuenta deberá practicar retención en la fuente, para lo cual debe tener en cuenta las disposición aplicables a las sociedades nacionales, considerando los conceptos de los pagos, las bases de su cálculo y tarifas previstas en las normas legales y reglamentarias para los contribuyentes declarantes. Tratándose de servicios calificados, el concepto corresponde honorarios, que al tenor del Artículo 1° del Decreto 260 de 2001 es del once por ciento (11 %) del respectivo pago o abono en cuenta.

Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)

La argumentación esbozada en los preliminares párrafos también es extensible en lo que se refiere al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), con ocasión del artículo 2° del "Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio" ; del cual, para una mayor elucidación, se transcribirán los apartes pertinentes a continuación.

"ARTÍCULO 2°.

IMPUESTOS COMPRENDIDOS.

1, El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías (capital appreciation).

(...)

4. El Convenio se aplicará igualmente. a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

(...)" (negrita fuera de texto).

Es ostensible que — si bien en el marco del régimen tributario colombiano se trata de tributos autónomos con elementos estructurales propios — en aplicación del señalado Convenio internacional son asimilables.

Para el caso, basta repasar los numerales 2° y 4° de la norma mencionada, para afirmar que el eventual contratista EF LANGUAGE LEARNING SOLUTIONS LTD. estaría sujeto al CREE, pues de éste impuesto, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 que lo creó y prevé que aplica a partir del 1° de enero de 2013, son sujetos pasivos las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, respecto del cual debe practicarse la autorretención de acuerdo con el Decreto 1828 de 2013 teniendo en cuenta el código de actividad económica del contribuyente; autorretención que aplica a partir del 1° de septiembre de 2013, en cuanto en tiempo anterior estaba prevista la retención por quien efectuaba los pagos o abonos en cuenta.

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**

**Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina**