

OFICIO 1147 DE 2016

(febrero 2)

Diario Oficial No. 49.787 de 15 de febrero de 2016

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN NORMATIVA Y DOCTRINA

Bogotá, D. C., 29 de enero de 2016

100208221-000061

Señor

JESÚS ANTONIO SÁNCHEZ BARRAGÁN

jsanchez06b@gmail.com

Carrera 72 A número 9-99 Int. 2

Bogotá, D. C.

Referencia: Radicado 100036708 del 02/12/2015

Tema: Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal
Descriptores: Potestad impositiva pago intereses
Fuentes formales: Artículo 11 de la Ley 1082 de 2006

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección 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 de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

En el escrito de la referencia hace alusión al Concepto número 098916 de diciembre 19 de 2011, mediante el cual se analizó el artículo 11 de la Ley 1082 de 2006, aprobatoria del Convenio para evitar la doble tributación, suscrito entre los gobiernos de Colombia y España, en relación con el pago de intereses a favor de una entidad financiera residente en España y para el efecto cita la parte final que señala:

“(…) En esos términos, podrían tener cabida dos de las alternativas planteadas en la consulta, es decir:

1. Que los intereses que la sociedad colombiana le pague a la entidad financiera residente en España y beneficiaria efectiva, pueden someterse a imposición tanto en Colombia como en España, pero en este caso solo podrá gravar Colombia la renta a una tarifa del 10%, sin perjuicio de la tarifa que se aplique en España, o
2. Que si la entidad financiera española es catalogada como un “banco o institución de crédito”, o

el crédito es de los señalados en el literal b) del numeral 3) del artículo 11 en estudio, no habría retención del impuesto sobre la renta en Colombia.

Respecto a la tarifa de retención que debe aplicar la entidad colombiana que paga los intereses a la entidad financiera española, cuando esto proceda, como ya se dijo es máximo del 10%”.

En este contexto, formula las siguientes preguntas:

1. ¿Cuando no se practica retención en la fuente por el pago de intereses a un “banco o institución de crédito” o en alguno de los casos previstos en el numeral 3 del artículo 11 del Convenio, procede para el deudor en Colombia, la limitación del 15% de los gastos conforme con los artículos [121](#) y [122](#) del Estatuto Tributario?

Para responder, se remite el Concepto número 077842 de octubre 6 de 2011, en el que luego del correspondiente análisis normativo, se concluye que en el caso del CDI, no opera esta limitación.

2. ¿Si el crédito lo toma la sociedad colombiana de una sucursal de un residente en España, sucursal que se encuentra ubicada en un tercer país, procede la no práctica de retención?

Sobre el tema debe nuevamente tomarse el artículo 11 del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición aprobado mediante Ley 1082 de 2006, que dispone:

“Intereses.

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante solo podrán someterse a imposición en este otro Estado si:

a) El beneficiario efectivo es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales; o

b) Los intereses se pagan en relación con la venta a crédito de mercancía o equipos a una empresa de un Estado contratante; o

c) Los intereses se pagan por razón de créditos concedidos por un banco o por otra institución de crédito residente de un Estado contratante.

(...)

5. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7”.

Bien es sabido que en efecto el establecimiento permanente de una sociedad residente en un Estado, ubicado en otro Estado, no convierte a esta sociedad en residente del Estado donde aquel está ubicado, pues este es solo una figura a través de la cual el Estado ejerce su potestad tributaria por la actividad que dicha sociedad ejerce en ese país por intermedio de su Establecimiento permanente; es decir, es la manera de concretar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes.

Puede pensarse que en principio si el ingreso es recibido por el establecimiento permanente, también lo es de la sociedad que ejerce la titularidad del establecimiento permanente ubicado en un tercer país ajeno al Convenio. No obstante se considera que por este mero hecho no puede de plano afirmarse que en todos los casos en que el crédito esté asociado a dicho establecimiento ubicado en un tercer Estado, deba el Estado de la fuente, renunciar a gravar los intereses que se pagan a dicho establecimiento.

Para ello y para propósitos de esta disposición, considera esta oficina, que resulta de particular importancia tener presente que el E.P. se considera como una empresa distinta y separada que realiza las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y se trata con total independencia con la empresa de la que es E.P., es lo que se denomina el principio de independencia de las partes.

Y, además, el concepto de “beneficiario efectivo” de los intereses. En consecuencia es pertinente remitirnos a una parte de los comentarios a los Convenios de Doble Imposición realizados por la OCDE, que si bien no son vinculantes sí de conformidad con lo establecido por la Corte Constitucional en Sentencia C-295 de 2012, resultan ser criterios de interpretación válidos en el ordenamiento jurídico colombiano.

En este contexto en los comentarios al artículo 11, pág. 180 Mod 2005, señaló:

“(…)

9. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del Artículo 11 para explicar el significado de las palabras “pagados a un residente” tal y como se utilizan en el apartado 1 del Artículo. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir el impuesto sobre unos ingresos por intereses por el mero hecho de que dichos ingresos pasaron inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

(…)”

Es decir que para determinar si quien percibe el pago de los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos deberá en cada caso determinarse si es el titular real de dicho ingreso, si es el beneficiario económico del mismo y por ello tiene la capacidad para disponer y gozar de él, es la Sociedad residente en el otro Estado contratante, en este caso España.

A este propósito puede ayudar lo expresado por los doctores Juan Ignacio Fraschini y doctor Luis Aisenberg en su texto **“El Concepto de Beneficiario Efectivo en Derecho Tributario Internacional”**.

“(…)

En lo que respecta a dividendos, intereses o regalías, el criterio generalmente adoptado por los Estados al negociar los tratados, es el que se indica en la letra b), esto es acordar la gravabilidad de las referidas partidas por el país de residencia pero admitiendo que el país de la fuente los someta a imposición hasta un determinado tope (y aún en contra del Modelo OCDE, que en caso de las regalías prevé la tributación exclusiva por el país de la residencia).

Es en este contexto que surge el concepto de beneficiario efectivo, al establecerse que las limitaciones a la imposición establecidas para el país de la fuente solo operarán en la medida que las rentas sean abonadas a un beneficiario efectivo residente en el otro Estado Parte. En otras palabras si el pago se efectúa a una entidad residente en el otro Estado pero que no revista la calidad de beneficiario efectivo, no resultarán aplicables las limitaciones a la potestad impositiva del país de la fuente acordadas entre las partes en el marco del convenio. Así, la reducción de alícuotas opera solo en tanto los intereses, dividendos o regalías sean pagados a su beneficiario efectivo.

Como puede apreciarse, tratándose de rentas pasivas, ya no es suficiente que el receptor sea una 'persona residente' en el otro Estado parte (Art. 1 Modelo OCDE) para aplicar un Convenio, sino que además habrá que analizar si dicha persona residente es en definitiva 'beneficiario efectivo' de las rentas que recibe...”.

De tal manera que no puede esta oficina de manera general determinar si quien percibe el ingreso puede tener la consideración de beneficiario efectivo, y en consecuencia aplica la limitante a la potestad tributaria nacional respecto de estos pagos, para ello se requerirá que el pagador de los rendimientos del Estado fuente pueda conocer determinados aspectos acerca de quien recibe dichos pagos de los mismos, de tal suerte que delimite su responsabilidad.

Más allá de este tipo de consideraciones tal vez se requiere que la normativa interna delimite el alcance de dicha responsabilidad para quien efectúa el pago y si debe o no actuar como agente retenedor del respectivo impuesto sobre la renta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los íconos: “Normatividad” - “Técnica” y seleccionando los vínculos “ doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E),

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Ministerio de Relaciones Exteriores

ISSN 2256-1633

Última actualización: 30 de septiembre de 2024 - (Diario Oficial No. 52.869 - 4 de septiembre de

2024)

