

CONCEPTO 14305 DEL 5 DE JUNIO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100006270 del 30/01/2019

Tema	Impuesto a las ventas Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Servicios Prestados Desde el Exterior Ingresos de Fuente Nacional
Fuentes formales	Estatuto Tributario, artículos: 12, 24, 406, 408, 415; 420, 437, 437-1 y 437-2; Resolución 000051 de 2018.

Cordial saludo, Sra. Deisy.

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.

Manifiesta que se trata de una empresa que presta servicios educativos, no avalada por el gobierno nacional, razón por la cual los servicios que presta están gravados. Se dictan cursos de inglés en general y especializados tendientes a la certificación en los exámenes respectivos. También aplican los exámenes de suficiencia en inglés, no obstante, los certificados los expiden los proveedores del exterior que son entidades educativas, agencias donde los estudiantes de Colombia llegan a finalizar sus estudios.

Plantea un tema económico frente a la rentabilidad de la empresa, que está siendo afectada, por efectos de la alianza con su parte del exterior, que expide los certificados de los exámenes que realizan. Se trata de entidades educativas, que no permiten que se les efectúe retención en la fuente aduciendo que son entidades educativas y son exentas en sus países. La empresa colombiana asume esas retenciones constituyendo una carga difícil de soportar, girando a la entidad del exterior el 100% del pago.

Frente al impuesto sobre las ventas, indica que las entidades del exterior no lo facturan. Que durante el año 2018 realizaban el IVA teórico reteniendo el 100% del IVA con la tarifa del 19%. Que con la nueva reformado pueden descontar ese IVA, y se obliga a que la entidad del extranjero lo facture, y que

ellos por la reglamentación tributaria de su país no lo hacen.

Se solicita:

- a) Aclarar si para el concepto específico "gastos educativos de instituciones educativas del exterior sin domicilio o sucursal en Colombia", se debe aplicar alguna de las tarifas de retención en la fuente diferentes al 20%.
- b) Aclarar si para el concepto específico "gastos educativos de instituciones educativas en el extranjero", sin domicilio o sucursal en Colombia, se debe seguir aplicando IVA teórico, o realmente debe pagarlo la empresa colombiana como retención, pero no deducirlo en la declaración de IVA. Se indica que si en realidad el IVA se paga no es posible que no pueda ser descontado.

Finalmente enfatiza que los centros educativos del exterior no permiten que se les efectúe retención en la fuente y, que así mismo, no facturan IVA.

Al respecto se observa:

1. Impuesto de Renta v Retención en la fuente por pagos al exterior.

Para efectos del impuesto sobre la renta y la retención en la fuente, en materia de servicios es necesario precisar el tipo de servicios que presta la entidad del exterior a la empresa en Colombia. En la consulta se mencionan "servicios educativos", sin embargo, en este punto es relevante considerar el acuerdo o contrato entre la entidad del exterior y la entidad en Colombia. Así, por ejemplo, si existe un acuerdo, con el fin de efectuar pruebas de suficiencia de idiomas, si las pruebas se realizan en Colombia y los certificados los expide la entidad del exterior, ¿cuál es realmente el servicio o servicios que la entidad del exterior presta a la entidad en Colombia?

Lo anterior es relevante por lo siguiente:

1.1. Para efectos del impuesto de renta:

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 12 del Estatuto Tributario, las sociedades y **entidades extranjeras** son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Por su parte, el artículo 24 ibídem determina qué ingresos se consideran de fuente nacional para efectos de este impuesto. Esta disposición fija la regla general que permite establecer si un ingreso es de fuente nacional, siendo

ésta, que el ingreso se origine en la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país, **la prestación de servicios dentro de su territorio**, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, así como los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Así mismo, el artículo 24 del E.T. señala de manera enunciativa los ingresos que se ajustan a dicha regla. No obstante, en los numerales 7 y 8 consagra una regla especial, relativa, entre otros, a los servicios de asistencia técnica y servicios técnicos, respectivamente, caso en el cual están gravados en Colombia **independientemente que se presten en el país o fuera de él.**

1.2. Para efectos de la retención en la fuente:

Por su parte, el Estatuto Tributario en el Capítulo IX del Libro Segundo, regula la retención en la fuente por pagos al exterior. En el artículo 406 establece que debe efectuarse retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario, entre otros, cuando se efectúen pagos de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de sociedades u otras **entidades extranjeras sin domicilio en el país.**

Los artículos 407 a 414 del mismo estatuto, señalan las tarifas de retención en la fuente procedentes para los ingresos expresamente indicados en estas disposiciones, así: Tarifas para dividendos y participaciones (Art. 407), Tarifas para rentas de capital y de trabajo (Art 408), Tarifa especial para profesores extranjeros (Art. 409), Tarifa sobre los contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material (Art. 412), Tarifa sobre pagos por arrendamiento de maquinaria (Art. 414), retención sobre transporte internacional (Art. 414-1). Las tarifas para rentas en explotación de películas cinematográficas (art. 410) y para rentas en explotación de programas de computador (Art. 411) fueron derogadas por la Ley 1943 de 2018.

Por su parte el artículo 408 ibídem, modificado últimamente por el artículo 86 de la Ley 1943 de 2018, se refiere a la retención que aplica sobre "Rentas de capital y de trabajo", que actualmente es del 20%, e incluye conceptos como intereses, **comisiones**, honorarios, **prestación de servicios**, entre otros.

El inciso segundo de esta norma se refiere explícitamente a **los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica**, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, con la misma tarifa, precisando en estos casos que, **procede bien sea que se presten en el país o desde el exterior.**

Finalmente, el artículo 415 del E.T. señala la tarifa de retención en la fuente aplicable cuando no existe una tarifa específica, por no encontrarse en ninguna de las disposiciones anteriores.

Análisis:

Se observa que la empresa colombiana presta diversos servicios, entre ellos, servicios de formación en inglés en general, servicios de inglés especializados tendientes a la preparación para pruebas de suficiencia en el idioma inglés. Incluso aplica los exámenes de suficiencia, no obstante, los certificados correspondientes los expide la entidad del exterior con la cual se tienen contratados unos servicios.

Sin embargo, cabe preguntar ¿Cuáles son los términos de negociación y contratación entre la entidad del exterior y la entidad en Colombia? ¿Cuáles son exactamente los servicios que le presta la entidad del exterior a la entidad en Colombia?

Es necesario diferenciar los servicios que la entidad colombiana presta a los usuarios en el país, de los servicios que la entidad del exterior le presta a la entidad colombiana.

Ahora bien, en materia de prestación de servicios, a partir de la doctrina y la jurisprudencia y para efectos de los impuestos de renta y ventas y de retención en la fuente, se han efectuado distintas precisiones:

Por ejemplo, en Sentencia de fecha del 12 de febrero de 2004 proferida por el H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, radicado número: 11001-03-27-000-2002-00112-01(13623), aunque con referencia al impuesto sobre las ventas y en relación con la norma vigente para esa época, se expresó:

*"... es evidente que aunque no existe dentro del ordenamiento jurídico colombiano, definición expresa de los términos "asistencia técnica" y "servicios técnicos" para efectos del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con la interpretación jurisprudencial dada sobre los mismos y al sentido natural y obvio de las palabras, se tiene que los servicios profesionales de asesoría, a los cuales se refiere el literal b) numeral 3º parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario, involucra **el concepto de asistencia técnica al comportar una verdadera transmisión de conocimientos tecnológica mediante una activa***

capacitación, adiestramiento y consejería al beneficiario o usuario de los mismos, mientras que los servicios técnicos implican la realización de una labor transitoria o permanente, intelectual o material, que se agota con su ejecución y que no va más allá del objeto contratado, con la cual el beneficiario no recibe ninguna clase de capacitación por parte del prestador del servicio, planteamiento concordante con la definición legal que de la noción de servicio se encuentra en el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992...

/.../ En tales condiciones, los servicios técnicos no pueden entenderse incluidos dentro de la noción de asesoría, al no comprender los primeros la transmisión de conocimientos por parte de quien presta el servicio, sino tan solo la realización de la labor encomendada, lo que torna improcedente gravar con IVA la prestación de servicios técnicos ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o beneficiarios ubicados en el País...". (Subrayado fuera de texto).

La doctrina por su parte, en torno al mismo tema ha manifestado, entre otros, en el Oficio 058366 de 2014, remitiéndose a lo planteado en el Concepto 015454 de marzo 10 de 1998, lo siguiente:

"SERVICIOS. Son los ingresos que se reciben por la prestación de un servicio, en donde no predomina el ejercicio intelectual. Medir, pesar, colocar y remover materiales son ejemplos de este concepto. /.../."

Para definir los conceptos anteriores en relación con un servicio técnico especializado, el concepto 015454 de marzo 10 de 1998 señaló:

"En términos generales la prestación de servicios se concreta en una obligación de hacer por una persona natural o jurídica sin que medie una relación laboral con quien lo contrata.

Cuando en la prestación del servicio se requiere condiciones de idoneidad por medio de la aplicación de conocimientos calificados o un ejercicio intelectual, dicha actividad desborda la definición general de servicios y se trataría de una categoría especial en la que se encuentran los conceptos tales como servicios técnicos, servicios profesionales, servicios de asesoría o servicios de consultoría entre otros.

Son servicios técnicos aquellos que requieren de la utilización y aplicación de ciertos conocimientos especiales que permiten aplicar métodos y procedimientos, efectuar seguimientos, evaluaciones, análisis

o emitir conceptos o conclusiones sobre una situación o un proceso.
Lo anterior pone de manifiesto la intervención de una actividad intelectual en la prestación del servicio que determina la calidad e idoneidad del resultado del mismo./../...". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, para efectos de establecer si los ingresos obtenidos por una entidad del exterior están gravados con el impuesto de renta en Colombia y si procede la retención en la fuente, es necesario determinar en primer lugar, de acuerdo con el contrato y las obligaciones pactadas, el tipo de servicios contratados.

Por ejemplo, es pertinente determinar si la entidad del exterior tiene injerencia en lo que se refiere a la preparación para exámenes que presta la entidad consultante en el país, si la entidad del exterior le presta servicios de asesoría para llevarlos a cabo, o de capacitación de personal para su aplicación y valoración, si le transfiere conocimiento, o si el servicio consiste en proveer los contenidos de las pruebas para que los realice personal en Colombia y finalmente entrega los certificados respectivos. Así mismo, frente a la expedición de certificados, debe valorarse en el marco de la contratación, si ello forma parte de los otros servicios (de formación en inglés y/o preparación para las pruebas de suficiencia en el idioma) o si es un aspecto independiente de las demás actividades, si la entidad del exterior solamente expide los certificados y si por esto se acuerda, por ejemplo, una comisión.

En suma, esto permitiría valorar si se está frente a:

- **Servicios en general:** caso en el cual, si los presta una entidad del exterior sin domicilio en Colombia, el ingreso estaría gravado en Colombia **si los servicios se prestan** en Colombia y el pago estaría sujeto a retención en la fuente del 20%.

Sí el servicio lo presta una entidad del exterior sin domicilio en Colombia, **pero el servicio no se presta en Colombia, el** ingreso no está gravado en el país y el pago no está sujeto a retención.

- **Servicios técnicos y asistencia técnica:** si el servicio lo presta una entidad del exterior sin domicilio en Colombia, independientemente que lo preste en Colombia o fuera de ella el ingreso está gravado en el país y el pago está sujeto a retención en la fuente del 20%.

Hablaríamos de servicios, en general, si los mismos no implican un factor intelectual y/o se limitan simplemente a una obligación de hacer. Si

predomina el factor intelectual, si el servicio exige condiciones de idoneidad y/o conocimientos calificados pasamos a servicios especializados, profesionales y/o de asesoría que nos lleva al campo de los servicios técnicos o de asistencia técnica (estos últimos suponen transmisión de conocimiento).

Así las cosas, si valorado el contrato y las obligaciones entre la entidad nacional y la del exterior se concluye que se trata de servicios técnicos o de asistencia técnica, con los criterios orientadores que se citan en el presente oficio, el ingreso está gravado con el impuesto de renta y procede la retención en la fuente a la tarifa del 20%, así **los mismos se presten desde el exterior, por tener origen en el territorio colombiano, independientemente de su calidad de contribuyente o no en su país.** Si se trata de alguno de los conceptos del artículo 408 del E.T., diferente de los servicios técnicos y asistencia técnica, por ejemplo, ingresos a título de comisiones, ingresos por servicios en general, la retención procede a la misma tarifa, sólo si el servicio se presta en Colombia.

Corresponde entonces al consultante efectuar la valoración pertinente.

Frente a la figura que plantea el solicitante, de asumir por su cuenta la retención en la fuente que procedería practicar sobre un ingreso de fuente nacional que obtenga una entidad sin domicilio en Colombia, esta entidad se ha pronunciado claramente acorde con el artículo 553 del Estatuto Tributario:

"Art. 553. Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco."

Así mismo, de acuerdo con el artículo 370 ibídem:

"Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad."

Cabe observar finalmente que, si la entidad beneficiaria del pago reside en un país con el que Colombia haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble, en ese caso se atenderán a las reglas sobre la distribución de la potestad tributaria acordada.

Así mismo, si la operación tuviera lugar entre los países a los cuales aplica Decisión 578 de 2004 de la CAN (actualmente: Colombia, Bolivia, Perú y Ecuador) debe tenerse presente que el criterio esencial radica en que las rentas se gravan en el país donde tuvieron su origen; por ejemplo, si una persona residente en Colombia prestó un servicio en Perú, solo este último puede gravar dicho ingreso.

2. Impuestos sobre las ventas por servicios prestados desde el exterior.

De acuerdo con el artículo 420 del ET., el impuesto a las ventas en Colombia aplica sobre:

"8...)

- 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 (...)* (Resaltado fuera de texto).

El párrafo tercero de esta norma, señala para fines del IVA, bajo qué condiciones los servicios prestados desde el exterior se entienden prestados en Colombia y gravados con este impuesto:

"(...) 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". (Resaltado fuera de texto).

De otra parte, de conformidad con el párrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, radica en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad de establecer mediante resolución el procedimiento mediante el cual **los prestadores de servicios desde el exterior deben cumplir con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar el IVA en su calidad de responsables, cuando los servicios prestados se encuentren gravados,**

obligación 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.**

En desarrollo de esta facultad la DIAN profirió la Resolución No. 000051 de 2018, por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del Impuesto sobre las Ventas - IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior.

La mencionada resolución crea el procedimiento simplificado del impuesto sobre las ventas -IVA para prestadores de servicios desde el exterior, señalando en el artículo 2 los sujetos obligados a implementarlo, así:

"Únicamente estarán sujetos a este procedimiento los responsables sin residencia o sin domicilio en Colombia Que presten servicios desde el exterior gravados con el impuesto sobre las ventas - IVA en Colombia, a sujetos que no estén en la obligación de practicarles la retención prevista en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario". (Subrayado y resaltado fuera de texto).

A su vez, el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, dispone:

"ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados: (...) **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** (...) (Resaltado fuera de texto).

Es necesario tener presente que, en la actualidad, con la modificación efectuada por la Ley 1943 de 2018, las referencias al régimen común se entienden referidas a los "responsables del IVA".

En consecuencia, el procedimiento simplificado del impuesto sobre las ventas para prestadores de servicios desde el exterior establecido en la Resolución No. 000051 de 2018, no aplica a los prestadores de servicios desde el exterior cuando el usuario del servicio en Colombia es un responsable del impuesto sobre las ventas, caso en el cual éste debe retener el impuesto, según lo indica el numeral 3 del Artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Luego, si las entidades del exterior, sin domicilio en Colombia, que prestan servicios desde el exterior siendo destinatarios en el territorio nacional sujetos responsables del Impuesto sobre las ventas, como parece

ser el caso objeto de consulta, aquellas no serían responsables del impuesto sobre las ventas ni estarían obligadas a cumplir con el procedimiento y las obligaciones que precisa la Resolución 000051 de 2018 y, en tanto, se trate de servicios gravados, el responsable del IVA en Colombia y destinatario de los mismos debe efectuar la retención del 100% del impuesto.

En efecto la retención en la fuente según el artículo 437-1 del E.T. se estableció con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, debe practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Y, de acuerdo con el parágrafo 1 de esta norma: *"En el caso de las prestaciones de servicios gravados a que se refiere los numerales 3 y 8 del artículo 437-2 de este Estatuto, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto."*

El impuesto sobre las ventas retenido por responsables del impuesto sobre las ventas en las operaciones con entidades del exterior, sin domicilio en Colombia, debe declararse en la respectiva declaración de retención en la fuente. Así mismo, dado que se trata de un impuesto que, en este caso, **soporta el usuario del servicio en Colombia (sujeto pasivo)**, vía retención en la fuente que el mismo práctica, es posible llevarlo como impuesto descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando reúna las condiciones para su procedencia de acuerdo con las disposiciones pertinentes del Estatuto Tributario en materia de impuestos descontables.

Cabe mencionar finalmente que, acorde con el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, incorporado en el artículo 1.3.1.1.12 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, *"... para efectos de lo dispuestos en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, **en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado, que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.**"* (Resaltado fuera de texto).

En los anteriores términos se atiende su solicitud.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Tel: 607 99 99 Ext: 904101