

CONCEPTO 34765 DE 04 DE DICIEMBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

SANDRA PATRICIA GOMEZ

Cra. 12 #71-33

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100005448 del 23/02/2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Inversión Extranjera
Fuentes formales	Artículos: 12, 20, 20-1,20-2, 240, 326, 370, 406, 571, 572, 572-1, 592 del Estatuto Tributario; Decreto 2080 de 2000 modificado por Decreto 4800 de 2010, artículos 3 y 12.

Cordial saludo, Sra. Sandra:

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.

Pregunta usted:

1. En qué casos son solidariamente responsables, por las obligaciones tributarias de sociedades extranjeras inversionistas en Colombia, los apoderados de las mismas o las sociedades receptoras de la inversión?
2. En caso que no haya responsabilidad solidaria por parte de los apoderados o por las sociedades receptoras de inversión respecto de obligaciones pendientes por parte de sociedades extranjeras, cómo se hacen exigible dichas obligaciones, con base en qué normas?

Para efectos de la consulta se parte de la base del supuesto planteado, esto es, una sociedad extranjera que tiene una inversión en una sociedad en Colombia, que opera a través de apoderado.

En primer lugar es pertinente precisar que acorde con el Régimen General de Inversiones de capital del exterior en Colombia y de capital colombiano en el exterior, Decreto 2080 de 2000, modificado por el Decreto 4800 de 2010, existen dos tipos de inversión extranjera, la directa y la inversión de portafolio.

El artículo 3 del mencionado Decreto, dispone:

ARTICULO 3o DEFINICIONES SOBRE INVERSIONES DE CAPITAL DEL EXTERIOR. Son inversiones de capital del exterior la inversión directa y la inversión de portafolio.

a) Se considera inversión directa:

i) La adquisición de participaciones, acciones, cuotas sociales, aportes representativos del capital de una empresa o bonos obligatoriamente convertibles en acciones;

ii) La adquisición de derechos o participaciones en negocios fiduciarios celebrados con sociedades fiduciarias sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, cuyo objeto no se constituya en lo señalado en el literal b) de este artículo;

iii) La adquisición de inmuebles, directamente o mediante la celebración de negocios fiduciarios, o como resultado de un proceso de titularización inmobiliaria de un inmueble o de proyectos de construcción;

iv) Los aportes que realice el inversionista mediante actos o contratos, tales como los de colaboración, concesión, servicios de administración, licencia o aquellos que impliquen transferencia de tecnología, cuando ello no represente una participación en una sociedad y las rentas que genere la inversión para su titular dependan de las utilidades de la empresa;

v) Inversiones suplementarias al capital asignado de las sucursales;

vi) Inversiones en fondos de capital privado de que trata el Título Catorce del Libro Primero de la Parte Tercera del Decreto 2555 de 2010 o las normas que lo modifiquen o sustituyan.

b) Se considera inversión de portafolio la realizada en valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores, RNVE, las participaciones en carteras colectivas, así como en valores lisiados en los sistemas de cotización de valores del extranjero.

PARÁGRAFO 1o. No constituyen inversión extranjera los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento. Constituye infracción cambiaría la realización por residentes en el país de operaciones de endeudamiento externo con divisas que hayan sido declaradas como inversión extranjera. En ningún caso, los negocios fiduciarios de que trata el ordinal ii) del literal a) del presente artículo, podrán tener por objeto el otorgamiento de crédito a residentes o no residentes, o servir de medio para eludir el cumplimiento de las regulaciones cambiarias adoptadas por la Junta Directiva del Banco de la República, incluyendo las relativas a endeudamiento externo.

PARÁGRAFO 2o. Para efectos del presente decreto se entiende por empresa lo previsto en el artículo 25 del Código de Comercio, así como las sociedades, las entidades sin ánimo de lucro y las entidades de naturaleza cooperativa

El artículo 15 del Decreto 2080, se refiere a la representación de inversionistas del exterior, señalando que: *"...deberán nombrar un apoderado en Colombia de acuerdo a los términos previstos en la legislación colombiana. Para la inversión de portafolio, el apoderado será la respectiva entidad administradora."*

Ahora bien, según dispone el artículo 12 del Estatuto Tributario:

"/.../ Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional."

El artículo 20 ibídem, modificado por el artículo 85 de la Ley 1607 de 2012, establece:

"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. (Subrayado fuera de texto)

Para tales efectos, se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas."

El artículo 20-2 del mismo Estatuto, precisa:

"Las personas naturales no residentes y las personas jurídicas v entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en

el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal, según el caso, de acuerdo con lo consagrado en este artículo y con las disposiciones que lo reglamenten. La determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales. (Subrayado fuera de texto)

Parágrafo. *Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a que se refiere este artículo, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los Ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles. Sin perjuicio del cumplimiento por parte de los obligados al régimen de precios de transferencia de los deberes formales relativos a la declaración informativa y a la documentación comprobatoria, para efectos de lo establecido en este artículo, la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos.*

Acorde con el artículo 20 -1 del Estatuto Tributario, el establecimiento permanente se define como un lugar fijo de negocio ubicado en el país mediante el cual una empresa extranjera o una persona natural sin residencia realiza su actividad, comprendiendo en tal concepto las sucursales, las agendas, oficinas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

De acuerdo con esta misma disposición, no se consideran establecimiento permanente las actividades ejecutadas a través de agentes independientes o las actividades que sean auxiliares o preparatoria.

De otra parte, el artículo 24 del Estatuto Tributario permite identificar los ingresos que se consideran de fuente nacional.

En este contexto, las sociedades extranjeras que efectúan inversiones directas en sociedades nacionales son contribuyentes del impuesto sobre la renta y tributan solamente sobre sus rentas de fuente nacional.

A partir del año gravable 2013, de conformidad con el artículo 240 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012, la tarifa del impuesto sobre la renta para sociedades aplica así:

- Sociedades nacionales 25%.

- Sociedades extranjeras que obtengan sus rentas a través de sucursales o establecimientos permanentes 25%.
- Sociedades extranjeras cuando las rentas obtenidas no sean atribuibles a sucursales o establecimientos permanentes 33%.

Ahora bien, al inversionista extranjero le corresponde presentar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, no obstante, el numeral 2o del artículo 592 del Estatuto Tributario señala que no están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

"/.../

2- Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas" cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada. (Subrayado fuera de texto)

/.../”

De acuerdo con el artículo 406 del Estatuto Tributario:

"Deberán retener a título del impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

/.../”.

Las tarifas de retención *en la fuente* a título del impuesto sobre la renta, aplicables a los pagos o abonos en cuenta efectuados al exterior por una persona que tiene la calidad de agente retenedor, en favor de personas naturales y jurídicas extranjeras no residentes o no domiciliadas en el país, están previstas en los artículos 407 a 415 del Estatuto Tributario.

No obstante, no están obligados a declarar las personas jurídicas extranjeras sin residencia o domicilio en el país, por los ingresos obtenidos en un año gravable, cuando la totalidad de los mismos hubieren estado sometidos a retención en la fuente a que se refieren los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario y la retención en la fuente les hubiere sido practicada. El artículo 407, por ejemplo, se refiere a las retenciones para dividendos y participaciones.

Si las retenciones aludidas, no se hubieren practicado o se trata de ingresos sometidos a un concepto de retención diferente de los señalados en dichos artículos; por ejemplo, la señalada en el artículo 415 del mismo Estatuto, corresponde presentar la respectiva declaración.

Recordemos que, la retención en la fuente es un instrumento que tiene por finalidad conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause. Por lo tanto, las retenciones implican un pago anticipado del impuesto sobre la renta para aquellas personas naturales y jurídicas extranjeras que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y sus complementarios.

Para aquellas personas jurídicas extranjeras que en virtud de la legislación tributaria son contribuyentes del impuesto de renta, pero no declaran, su impuesto será el resultado de sumar las retenciones en la fuente que a título de dicho tributo debe aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados a su favor.

Así las cosas, los inversionistas extranjeros, como es el caso de una sociedad extranjera que tenga inversiones en Colombia, es sujeto del impuesto de renta sobre sus ingresos de fuente nacional y, según el caso, puede ser o no declarante.

Si la sociedad extranjera inversionista en Colombia, que tiene un representante o apoderado en el país, debe presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, es pertinente tener presentes las siguientes disposiciones:

"Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio." (Subrayado fuera de texto)

"Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales. *Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:*

/.../

h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos en que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones de

renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributario. (Subrayado fuera de texto)

/.../”

“Artículo 572-1. Apoderados generales y mandatarios especiales. Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente.” (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, cuando una sociedad extranjera inversionista en Colombia, tiene un apoderado general en el país o un mandatario o apoderado especial para asuntos tributarios o un agente exclusivo de negocios, éste debe cumplir con las obligaciones que le corresponden; el incumplimiento conlleva la responsabilidad solidaria por las obligaciones sustanciales y formales dejadas de cumplir.

Cabe observar adicionalmente, que si el inversionista del exterior enajena total o parcialmente su inversión, esta transacción implica el cambio de titularidad de la misma y, por consiguiente, debe presentar la respectiva declaración en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en el territorio nacional, liquidando y pagando el impuesto de renta que corresponde a esta operación, según dispone el artículo 326 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 327 ibídem y el decreto reglamentario correspondiente.

En este evento, aplica lo anteriormente señalado, por lo tanto, la declaración podrá ser presentada a través de los apoderados generales o los mandatarios o apoderados especiales para fines tributarios o por los agentes exclusivos de negocios en Colombia. Así mismo cabe fa responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

Finalmente, en relación con la sociedad receptora de inversión extranjera, es preciso señalar que la misma no es responsable de las obligaciones sustanciales y formales del inversionista. No obstante, se observa que

cuando la sociedad receptora de la inversión efectúe pagos o abonos en cuenta al inversionista, como se indicó arriba, debe acorde con las disposiciones legales vigentes practicar la retención en la fuente que tenga lugar, si no la práctica será responsable en los términos del artículo 370 del Estatuto Tributario, que establece:

"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."

Así las cosas, sí bien la sociedad receptora de la inversión no es responsable solidario por las obligaciones fiscales de los inversores, debe sin embargo, en cumplimiento de la ley practicar las retenciones en la fuente que tengan lugar. En caso de omitir esta obligación, el agente responde al Estado por los valores dejados de retener y sus intereses de mora, sin perjuicio que el agente puede repetir contra el contribuyente. Esta responsabilidad surge para el receptor de la inversión en virtud de las obligaciones que le corresponden en su calidad de agente retenedor.

En los anteriores términos, atendemos su solicitud 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 en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina