

CONCEPTO DIAN 305 DEL 30 DE ABRIL DE 2024

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref.: Décima adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptor: Presencia Económica Significativa.
Fuentes formales: Retención en la fuente.
Artículos 20-3, 24, 121, 122, 408, 771-2 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.1.3, 1.2.4.39, 1.6.1.2.5, 1.2.1.28.4., 1.2.1.28.4.2, 1.2.1.28.4.7, 1.2.1.28.4.3, 1.2.1.28.4.10, 1.2.1.28.4.11 del Decreto 1625 de 2016.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Con el presente pronunciamiento, esta Subdirección responderá varios interrogantes formulados en torno a la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas (el «Impuesto» en adelante) con motivo de la Ley 2277 de 2022, con la adición al capítulo II «Presencia Económica Significativa» del Concepto General de la referencia (Concepto 006363 - interno 618 del 29 de mayo de 2023).

II. PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA (PES)

7. ¿Los pagos realizados por clientes o usuarios en Colombia a una persona no residente o entidad no domiciliada en el país, con presencia económica significativa en Colombia que haya optado por

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

presentar la declaración de renta en Colombia de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, están sujetos a las restricciones del artículo 122 del Estatuto Tributario en relación con el reconocimiento de costos o gastos en el exterior?

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario establece que las personas no residentes y entidades no domiciliadas en Colombia están sujetas a tributación por presencia económica significativa (PES) en el país en relación con los ingresos derivados de la venta de bienes y/o la prestación de servicios a clientes y/o usuarios en territorio nacional. De acuerdo con el numeral 17 del artículo 24 del Estatuto Tributario, estos ingresos se consideran de fuente nacional.

En este sentido, el último inciso del artículo 408 del Estatuto Tributario previó como regla general, la retención en la fuente obligatoria para estos pagos. Sin embargo, el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario previó una excepción a practicar la retención en la fuente prevista, cuando: (i) el contribuyente opte por presentar y pagar la declaración; y solicite (ii) que no le sea practicada la retención en la fuente. Adicionalmente, el Decreto 1625 de 2016 en sus artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.4.11, establecen normas especiales para el soporte y reconocimiento de estas operaciones, sin que sea requisito la retención en la fuente, cuando el contribuyente haya optado por presentar declaración y haya solicitado que no le practiquen retención en la fuente. Particularmente, este último artículo establece:

«Artículo 1.2.1.28.4.11. Acreditación de operaciones no sujetas a retención en la fuente con contribuyentes con presencia económica significativa -PES en Colombia.

Los contribuyentes que adquieran bienes y/o servicios de personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa -PES en Colombia , podrán llevar los costos, deducciones e impuestos descontables derivados de tales operaciones sin que deban acreditar que sobre dichos pagos o abonos en cuenta se efectuó la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que el proveedor de tales bienes y/o servicios haya optado por presentar la declaración del impuesto sobre la renta y haya registrado el no sometimiento y no aplicación de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario.

Para tales efectos, la condición de sujeto no sometido a retención

en la fuente por presencia económica significativa -PES en Colombia se acreditará con Registro Único Tributario - RUT, en donde se evidencia tal condición.» (énfasis propio).

Por lo tanto, en el caso particular de tributación por presencia económica significativa en Colombia (PES) del parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, al ser considerado un ingreso de fuente nacional que el contribuyente no residente declara y solicita que no se le practique retención en la fuente, el correlativo costo o gasto no estaría limitado por el artículo 122 del Estatuto Tributario, pero sí aplicaría el artículo 121 del Estatuto Tributario. En consecuencia, en este caso particular en el que el contribuyente haya optado por presentar declaración y haya solicitado que no se le practique retención en la fuente -en los términos del parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario- no será aplicable la restricción establecida en el artículo 122 del Estatuto Tributario respecto a la deducción de dichos costos o gastos, pues la ley y el reglamento prevé expresamente una retención obligatoria y su excepción.³

De esta manera, el reconocimiento de los costos, deducciones e impuestos descontables quedaría condicionado a las demás normas generales aplicables⁴ y lo establecido en los artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.4.11 del Decreto 1625 de 2016. En caso contrario, que i) haya optado por presentar declaración y no haya solicitado que no se le practique retención en la fuente, o ii) no haya optado por presentar declaración, el adquirente del bien o servicio deberá acreditar adicionalmente que practicó la retención en la fuente de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, y en cumplimiento del artículo 121 del mismo estatuto y de conformidad con el artículo 1.2.4.39. del Decreto 1625 de 2016.

8. Según el artículo 20-3 del Estatuto Tributario ¿cuándo se entiende que una persona no residente o entidad no domiciliada tiene presencia económica significativa en Colombia?

El numeral 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario señala que, para la comercialización de bienes y/o servicios, se entenderá que una persona no residente o entidad no domiciliada tendrá presencia económica significativa en Colombia cuando:

³ Sin embargo, si el contribuyente no opta por presentar declaración de renta ni solicita que no se le practique la retención en la fuente, la retención practicada es un requisito para la deducibilidad del pago, en virtud de los artículos 121, 177 y 632 del Estatuto Tributario.

⁴ E.g. Artículo 107 del Estatuto Tributario.

- (i) Mantenga interacción(es) deliberada(s) y sistemática(s)⁵ en el mercado colombiano, con clientes y/o usuarios ubicados(s) en el territorio nacional⁶; y
- (ii) Durante el año gravable anterior o en el año gravable en curso, hubiere obtenido u obtenga ingresos brutos de 31.300 UVT o más por transacciones que involucren venta de bienes con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en territorio nacional.

Así mismo, el numeral 2 de la disposición citada indica que, para la prestación de servicios digitales desde el exterior, se deberán reunir los requisitos mencionados y prestar cualquiera de los servicios que la norma enumera. Por lo tanto, si la empresa extranjera cumple con los requisitos para tener presencia económica significativa (PES) en Colombia, sus ingresos se considerarán de fuente colombiana y estará sujeta al impuesto sobre la renta por presencia económica significativa (PES) en el país.

9. ¿Cómo se verifica si una empresa extranjera ha optado por no aplicar la retención en la fuente, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario?

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario y el numeral 1 del artículo 1.2.1.28.4.3 del Decreto 1625 de 2016 establece que las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa (PES) en Colombia que cumplan los requisitos de la pregunta anterior, estarán obligados, entre otros, a:

⁵ Sobre el particular, el parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario señala que «se presume que existe una (s) interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional cuando: 1. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga una interacción o despliegue de mercadeo con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios ubicados en el territorio colombiano durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o 2. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga o establezca la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en pesos colombianos (COP).»

⁶ Para el efecto, el parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, establece la presunción para verificar la interacción deliberada y sistemática. A continuación, se reproduce: «PARÁGRAFO 1o. Para efectos del numeral 1.1. del presente artículo se presume que existe una (s) interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional cuando:

1. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga una interacción o despliegue de mercadeo con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios ubicados en el territorio colombiano durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o
2. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga o establezca la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en pesos colombianos (COP).»

- (i) Optar por declarar y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a través del formulario que se prescriba para tal fin; o
- (ii) Asumir el impuesto a través del mecanismo de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios por presencia económica significativa en Colombia (PES) de conformidad con lo previsto en el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario.

En ese sentido, el numeral 2.1. de la citada norma establece que, si se elige la opción de declarar el impuesto a través del formulario, es obligatoria la inscripción en el Registro Único Tributario -RUT⁷ con la responsabilidad de declarante del impuesto sobre la renta y complementarios⁸. Por su parte, los numerales 2.2.1 y 2.2.2. de este artículo, prevén que los contribuyentes por presencia económica significativa en Colombia (PES) que optaron por declarar, deben manifestar expresamente si se les aplicará o no la retención en la fuente⁹.

En este sentido, el inciso final del artículo 1.2.1.28.4.11 del Decreto 1625 de 2016 establece que la no sujeción a retención en la fuente por presencia económica significativa (PES), cuando el contribuyente opta por declarar se acreditará mediante el Registro Único Tributario -RUT. Por lo tanto, si una persona no residente o una entidad no domiciliada en el país, con presencia económica significativa (PES) en Colombia, opta por acogerse al tratamiento previsto en el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, deberá presentar junto con la solicitud de no aplicación de la retención en la fuente del inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, la evidencia de su condición de no sujeto a retención a través del Registro Único Tributario -RUT.

Sin embargo, pueden existir contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta por presencia económica significativa (PES) en Colombia, sujetos a retención en la fuente que no estén inscritos en el Registro Único Tributario -RUT. Lo anterior, en los escenarios en los que el residente extranjero cumpla con los requisitos en el punto #8 de este pronunciamiento y no opte por declarar u optando por declarar no se acoge a la no aplicación de la retención en la

⁷ Cfr. Art. 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016.

⁸ Cfr. Comunicado de prensa DIAN No. 004 del 9 de enero de 2024.

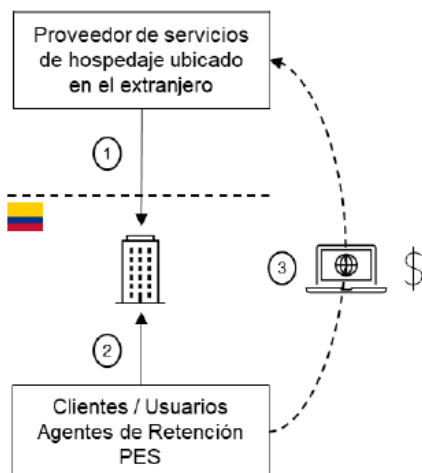
⁹ Cfr. inciso 2 del parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

fuente. En estos casos, el agente de retención deberá hacer un ejercicio diligente de conocimiento de sus clientes, preguntándoles por el cumplimiento de los requisitos, para determinar si tiene la obligación de practicar la retención en la fuente correspondiente.

Adicionalmente, el parágrafo 1 del artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016 prevé que «todas las entidades relacionadas con el pago de bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia, estarán obligadas a transmitir la información necesaria para practicar correctamente la información».

10. Si un residente fiscal extranjero tiene un inmueble en Colombia en el que presta servicios de hospedaje mediante un mercado digital, con el que mantiene una interacción con más de 300.000 clientes / usuarios domiciliados en Colombia y de esta actividad recibe ingresos superiores a 31.300 UVT en el año gravable ¿sus ingresos están sujetos a la tributación por presencia económica significativa (PES)?

No. Los ingresos percibidos por el residente fiscal extranjero tributan en cabeza de éste a la tarifa general del impuesto sobre la renta, pues son ingreso de fuente nacional, distinto a la tributación por presencia significativa (PES). A continuación, se ilustra la operación y se analizan los efectos tributarios.



1. El proveedor del servicio de hospedaje, residente fiscal extranjero, es propietario de un inmueble en Colombia.
2. El proveedor del servicio, mantiene una interacción con más

de 300.000 clientes (sic) y/o usuarios en Colombia.

3. El residente extranjero presta el servicio a través de un mercado digital, con destino a usuarios ubicados en el territorio colombiano, facturando más de 31.300 UVT al año.

Como se indicó en el punto #8 de este pronunciamiento, los criterios que deben tenerse en cuenta para determinar si personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país, cuentan o no con presencia económica significativa (PES) en Colombia, son:

- (i) Mantener interacción (es) deliberada(s) y sistemática¹⁰(s) en el mercado colombiano, con clientes y/o usuarios ubicados(s) en el territorio nacional;
- (ii) Durante el año gravable anterior o en el año gravable en curso, haber obtenido u obtenga ingresos brutos de 31.300 UVT o más por transacciones que involucren venta de bienes con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en territorio nacional.

Así mismo, el numeral 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, indica que, para la prestación de servicios digitales desde el exterior, se deberán reunir los requisitos mencionados anteriormente y prestar cualquiera de los servicios que la norma enumera.

Sin embargo, el parágrafo 2 del artículo 1.2.1.28.4.3 del Decreto 1625 de 2016 señala:

«(...) Cuando las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa -PES en Colombia obtenzan ingresos diferentes a los previstos en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, deberán cumplir las obligaciones sustanciales y formales a que haya lugar por dichas operaciones.» (énfasis propio).

Por su parte el primer inciso del artículo 24 del Estatuto Tributario,

¹⁰ Sobre el particular, el parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario señala que «se presume que existe una (s) interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional cuando: 1. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga una interacción o despliegue de mercadeo con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios ubicados en el territorio colombiano durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o 2. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga o establezca la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en pesos colombianos (COP).»

señala que:

«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. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes» (énfasis propio).

De acuerdo con lo anterior, se concluye que el servicio de hospedaje en Colombia, a partir de la explotación del bien inmueble ubicado en Colombia, es un ingreso de fuente nacional, razón por la cual se enmarca dentro del inciso 1 del artículo 24 del Estatuto Tributario y no dentro del alcance de presencia económica significativa (PES).

En este sentido, el ingreso percibido es diferente al señalado en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario y, por tanto, se encuentra gravado a la tarifa general del impuesto sobre la renta, siguiendo las reglas generales sobre la materia y no le aplica la tributación por presencia económica significativa (PES). Lo anterior, sin perjuicio de los ingresos que reciba la plataforma por su labor de intermediación entre el arrendador y arrendatario y si la plataforma se encuentra dentro o fuera del país para evaluar la aplicación del artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

11. Los proveedores de bienes cuyas compras ingresan mediante declaración de importaciones en Colombia y cumplen con los requisitos del numeral 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, cuyos pagos se realizan a través de cuentas de compensación y que no fueron adquiridos por plataformas digitales, ¿están sujetos a la tributación por presencia económica significativa (PES)?

El artículo 1.2.1.28.4.2 del Decreto 1625 de 2016 señala:

«Artículo 1.2.1.28.4.2. Criterios para determinar clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional. Para efectos del numeral 1 del parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, se entenderá por clientes y/o usuarios ubicados en territorio nacional, cuando:

El domicilio o donde resida o viva habitualmente el cliente y/o

usuario, se encuentra en Colombia, y/o

Los pagos se efectúan a través de tarjetas de crédito, débito u otro tipo de tarjetas o bonos o a través de cualquier mecanismo de pago, ubicado en Colombia, y/o.

La tarjeta crédito o débito por medio de la cual se realice el pago de la operación fue emitida en Colombia, y/o.

La dirección de envío por la venta de bienes se encuentra ubicada en Colombia, y/o.

La dirección de protocolo internet ("IP" por sus siglas en inglés) del dispositivo utilizado por el cliente y/o usuario, se encuentra ubicada en Colombia, al momento de realizar la operación, y/o.

El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente y/o usuario lo ubica en Colombia.

Parágrafo. Solo cuando se trate de la venta de bienes, la ubicación de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional se configura cuando se cumplan como mínimo dos criterios de los indicados en el presente artículo.» (énfasis propio).

Ahora bien, de acuerdo con los requisitos para que los no residentes o entidades ubicadas en el extranjero sean considerados como sujetos obligados a la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia, se deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 20-3 como se indicó en el punto #8 del presente pronunciamiento. Así, al tratarse de la venta de bienes, para efectos de concluir si un cliente y/o usuario se encuentra ubicado en territorio colombiano se deberán revisar los criterios establecidos en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.28.4.2 del Decreto 1625 de 2016. Advirtiéndose que, el cumplimiento mínimo de dos de estos será suficiente para que se configure la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia, por parte del proveedor ubicado en el exterior.

Por otro lado, es dable considerar que, el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, no contempló que la venta de bienes tuviera que ser realizada a través de medios digitales, para que se sujete a las reglas de presencia económica significativa (PES) en Colombia. Por lo anterior, si las personas no residentes o entidades ubicadas en el extranjero que realicen ventas de bienes cumplen con los requisitos

de interacción deliberada y sistemática con el mercado colombiano y, de monto de ingresos para tener presencia económica significativa (PES) en Colombia, estarían sujetas a este tipo de tributación.

Por ende, a pesar de que las cuentas de compensación se encuentran ubicadas en el extranjero, este es sólo uno de los criterios a considerar para determinar la calidad de cliente y/o usuario ubicado en territorio colombiano, siendo necesaria la revisión de los demás requisitos para determinar si realmente se configura la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia.

12. ¿Los requisitos establecidos en el artículo 20-3 para la tributación por presencia económica significativa (PES) sólo aplican para servicios digitales?

El numeral 4 del artículo 1.2.1.28.4.1 del Decreto 1625 de 2016 indica:

«Artículo 1.2.1.28.4.1. Definiciones. Para efectos de la tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia serán aplicables las siguientes definiciones:

(...)

Servicios digitales: Los servicios digitales son aquellos servicios prestados a través de internet o una red electrónica de manera automatizada que requieren de una participación humana mínima por el proveedor del servicio e imposibles de garantizar en ausencia de tecnología de la información. Los servicios digitales comprenden los servicios listados en el numeral 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario y excluyen aquellos servicios que tengan un tratamiento tributario establecido en otras disposiciones, tales como los servicios técnicos, los servicios de consultoría, la asistencia técnica y los servicios de educación, aunque se presten a través de una red o plataforma electrónica.» (énfasis propio).

Nótese que, de la lectura armónica del numeral 2 del artículo 20-3 y del artículo 1.2.1.28.4.1 del Decreto 1625 de 2016, la norma delimita la prestación de servicios a los digitales que estén contemplados en el numeral 2 del mencionado artículo 20-3 o que puedan ser tenidos como digitales, si encuadran dentro de la definición de servicios digitales. Adicionalmente, el numeral 2.11 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario reitera que la prestación de

servicios sometidos a la tributación por presencia económica significativa (PES) serán aquellos que se presten a través de cualquier mercado digital.

Por lo anterior, los servicios que no se encuentren en alguno de los mencionados supuestos, no se entienden sujetos a lo establecido en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, considera este Despacho que, de acuerdo con la redacción del artículo 20-3 del Estatuto Tributario y de lo indicado en el punto #11 de este documento, la venta de bienes también se contempla dentro de las actividades que están sujetas a la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia. Lo anterior, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

Así, es importante mencionar que los requisitos del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, aplican tanto para servicios digitales como para la venta de bienes, por cuanto la misma norma así lo señala.

13. ¿Cuál es la tasa representativa del mercado (TRM) aplicable en la venta de bienes para los obligados a tributar en Colombia por presencia económica significativa (PES)?

El artículo 1.1.3 del Decreto 1625 de 2016 señala:

«Artículo 1.1.3. Tasa de cambio representativa del mercado para efectos tributarios (TRM). La tasa de cambio representativa del mercado (TRM) para efectos tributarios, será la tasa de cambio representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial y posterior de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según lo previsto en el Estatuto Tributario y en este decreto.

La tasa de cambio representativa del mercado (TRM) corresponde a la certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la Resolución Externa 01 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República o las normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan. (...)» (énfasis propio).

De acuerdo con la disposición anterior, las operaciones que efectúen los obligados a tributar por presencia económica significativa (PES)

en territorio colombiano con moneda extranjera deberán aplicar la tasa de cambio representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según el artículo 288¹¹ del Estatuto Tributario.

14. ¿Cuál es la distinción entre las personas jurídicas o asimiladas que trata el numeral 2.2 del artículo 1.6.1.2.5 del Decreto 1625 de 2016 y las sociedades extranjeras mencionadas en el numeral 2.3 de la misma disposición?

El artículo 2 del Decreto 2039 de 2023 modificó el numeral 2 del artículo 1.6.1.2.5 del Decreto 1625 de 2016 para efectos de establecer la ubicación de aquellas sociedades y entidades extranjeras prestadoras de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas - IVA y de aquellas con presencia económica significativa (PES) en Colombia.

Por ende, de la lectura del numeral 2.3¹² del artículo 1.6.1.2.5 ibidem es dable colegir que, esta disposición aplica para efectos de determinar el domicilio de sociedades entidades extranjeras que:

- i) Sean prestadoras de servicios desde el exterior responsables el impuesto sobre las ventas - IVA de acuerdo con el parágrafo 3 del artículo 437-2¹³ del Estatuto Tributario.
- ii) Cumplen con los requisitos del artículo 20-3 del Estatuto Tributario para tener presencia económica significativa (PES) en territorio colombiano.

¹¹ Artículo 288. Ajustes por diferencia en cambio. Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.

¹² 2.3 Sociedades y entidades extranjeras prestadoras de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) y/o con presencia económica significativa (PES) en Colombia, la dirección relacionada en el domicilio principal deberá corresponder a la señalada en el documento vigente que acredite la existencia y representación legal de las mismas, o en la certificación que expida el representante legal o apoderado que sea aportada para efectos de la formalización de la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT).

¹³ 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:

(...),
PARÁGRAFO 3. Los prestadores de servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente al sistema de retención previsto en el numeral 8 de este artículo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral 8. Lo anterior solo será aplicable a los prestadores de servicios electrónicos o digitales que:

Por su parte, el numeral 2.2¹⁴ del artículo 1.6.1.2.5 ibidem aplica para personas jurídicas o asimiladas nacionales.

15. Cuando un contribuyente del artículo 368 del Estatuto Tributario hace un pago a un no residente que no cuenta con inscripción en el Registro (sic) Único Tributario -RUT en la que se indique que no se le debe practicar retención en la fuente por presencia económica significativa (PES) ¿es obligatorio contar con la prueba de manifestación bajo gravedad de juramento del párrafo 2 del artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016, para soportar costos y gastos?

El párrafo 2 del artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016 señala, como regla general, que los agentes de retención del artículo 368 del Estatuto Tributario practicarán retención en la fuente a proveedores residentes fiscales extranjeros por presencia económica significativa (PES), previendo dos excepciones. De acuerdo con la norma:

«(...) **Parágrafo 2.** Para el caso previsto en el numeral 1 del presente artículo [agentes de retención del artículo 368 del Estatuto Tributario], el agente retenedor practicará la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, salvo que el vendedor o prestador de servicios desde el exterior manifieste bajo gravedad de juramento que no cumple con los criterios del artículo 20-3 del Estatuto Tributario o cuando haya optado por declarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente de acuerdo con el artículo 1.2. 1.28.4.3. de este Decreto.»

De acuerdo con la norma anterior, las dos excepciones que permiten al agente de retención del artículo 368 del Estatuto Tributario para no practicar la retención en la fuente consisten en que:

¹⁴ 2.2 Personas jurídicas o asimiladas, el domicilio principal deberá corresponder al señalado en el documento de constitución vigente y/o documento registrado. Cuando se determinen diferencias entre estos registros, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá actualizar de oficio el Registro Único Tributario (RUT), aceptando como domicilio válido para las entidades obligadas a registro, el que se encuentre en dicha entidad y para las demás la contenida en el documento de constitución o reforma vigente, lo anterior sin que medie acto administrativo.

Cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en desarrollo del artículo 579-1 del Estatuto Tributario determine el domicilio fiscal de una persona jurídica, este deberá incorporarse en el Registro Único Tributario (RUT) y tendrá validez para todos los efectos, incluida la notificación de los actos administrativos proferidos por esta Entidad.

- (i) El proveedor del exterior haya manifestado bajo gravedad de juramento que no cumple con los criterios del artículo 20-3 del Estatuto Tributario; o
- (ii) El proveedor del exterior haya optado por declarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente (evento que se verifica con la inscripción en el Registro Único Tributario -RUT).

Es importante recordar, como se advirtió en el punto # 7 de este documento que el artículo 121 del Estatuto Tributario establece como requisito para deducción de gastos efectuados el exterior, haber practicado retención en la fuente. Por lo tanto, haber practicado la retención en la fuente, cuando sea obligatorio (i.e. cuando no se encuentre en las situaciones descritas en los numerales anteriores), es un requisito para la deducibilidad del respectivo costo o gasto¹⁵.

Así las cosas, se concluye que para soportar la deducibilidad de un pago que haga un agente de retención del artículo 368 del Estatuto Tributario no se necesitará la manifestación bajo gravedad de juramento, cuando cuente con una copia del Registro Único Tributario -RUT del proveedor del exterior en la que se evidencie que haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente. Sin embargo, si el agente de retención no cuenta con Registro Único Tributario -RUT del proveedor con las características anteriores ni con la manifestación bajo gravedad de juramento y no le practicó retención, su pago no será deducible en virtud del artículo 121 del Estatuto Tributario.

16. En el caso de aquellas entidades financieras que no cuentan con la información necesaria para practicar la retención a título del impuesto sobre la renta y complementarios por presencia económica significativa (PES), ¿cuál sería el agente retenedor de acuerdo con la prelación establecida en el artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016?

El artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016 señala:

«Artículo 1.2.4.39. Praelación de agentes de retención para la aplicación de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios del inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario. Para efectos de la retención en la

¹⁵ Cfr. artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.11 del Decreto 1625 de 2016.

fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, cuando concurren en una misma operación múltiples agentes de retención, los agentes de retención establecidos en el parágrafo 2° del artículo 408 del Estatuto Tributario tendrán en cuenta, el siguiente orden de prelación:

1. Los agentes de retención de que trata el artículo 368 del Estatuto Tributario, cuando adquieran directamente el bien o servicio.
2. La entidad financiera emisora de la tarjeta cuando este sea el medio de pago y cuente con la información necesaria para practicarla.
3. Las pasarelas de pago, cuando los pagos se realicen por estas. Este orden de prelación no exime a la pasarela de compartir la información a la entidad financiera del numeral 2, para que sea esta quien realice la retención.

(...)

Parágrafo 1. Las entidades relacionadas con el pago de bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia, estarán obligadas a transmitir la información necesaria para practicar correctamente la retención.

Parágrafo 2. Para el caso previsto en el numeral 1 del presente artículo, el agente retenedor practicará la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, salvo que el vendedor o prestador de servicios desde el exterior manifieste bajo gravedad de juramento que no cumple con los criterios del artículo 20-3 del Estatuto Tributario o cuando haya optado por declarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente de acuerdo con el artículo 1.2.1.28.4.3. de este Decreto.»

De acuerdo con la disposición anterior y el orden de prelación señalado, en el caso que la entidad financiera no cuente con la información necesaria para practicar la retención ni con la posibilidad de obtenerla, serán las pasarelas de pago quienes actúen como agentes de retención a título del impuesto sobre la renta y complementarios del inciso 8 del artículo 408¹⁶ del Estatuto

¹⁶ Artículo 408. Tarifas para rentas de capital y de trabajo

(...)

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de la venta de bienes y/o prestación de servicios, realizada por personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia, a favor del cliente y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, que no se

Tributario según la prelación señalada en el artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades previstas en el artículo 370 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, es importante advertir que, previo a pasar a otro orden de prelación, la entidad financiera emisora de tarjeta de crédito, tiene que demostrar haber solicitado la información a: (i) las pasarelas de pago particularmente, en virtud del numeral 3 de la norma transcrita; y (ii) todas las entidades relacionadas con el pago de bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES, pues están obligadas a transmitir esta información. Así, sólo ante ausencia de información, previa solicitud, se puede continuar con el orden de prelación de la norma.

Por último, como lo indica en el párrafo 2 de la disposición referenciada, los agentes de retención que señala el artículo 368 del estatuto Tributario no estarán obligados en aplicar la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta en el caso que el vendedor o prestador del servicio ubicado en el exterior manifieste bajo gravedad de juramento que no cumple con los requisitos para ser sujeto pasivo de la tributación por Presencia Económica Significativa (PES) o cuando haya optado por declarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente como se indicó en el punto #15 del presente pronunciamiento.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA (A)

Subdirectora de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Bogotá, D.C.

enmarquen en los demás supuestos de este artículo, están sujetos a una tarifa del diez por ciento (10%) sobre el valor total del pago. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá regular la forma de aplicación de la respectiva retención en la fuente.

Doctora

CECILIA RICO TORRES

Directora de Gestión de Impuestos

U.A.E. DIAN

cricot@dian.gov.co

Doctor

ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA

Director Operativo de Grandes Contribuyentes

U.A.E. DIAN

apardoq@dian.gov.co

Doctor

ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ

Director de Gestión de Fiscalización

U.A.E. DIAN

aordonezp@dian.gov.co