



Facultad de Ciencias Jurídicas
Especialización en Derecho Tributario

**Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Derecho
Tributario de la Pontificia Universidad Javeriana**

***TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES
EN COLOMBIA***

**KAREN JOHANNA BARRETO CASTRO
CRISTIAN DAVID MORA VALENCIA
FABIO ANDRES HERRERA MARIÑO**

Director: Andrés Eduardo Hernández de León

2019

Bogotá – Colombia

RESUMEN

El propósito del presente trabajo de grado es determinar las obligaciones formales con que debe cumplir un Establecimiento Permanente (EP) para que resulten procedentes los costos y gastos atribuibles al mismo. En particular se analiza si se debe contar con una factura o documento equivalente para que sea procedente la deducción de los costos y gastos atribuidos o si, por el contrario, con la atribución realizada por medio del estudio de atribución de rentas y ganancias ocasionales es suficiente para tener derecho a las deducciones.

Palabras Clave: Establecimiento Permanente, Tributación, Obligaciones Formales

ABSTRACT

The purpose of the present document is to determine the formal duties of a Permanent Establishment (PE) in order to be able to deduct the cost and expenses attributed to it. Particularly, the analysis seeks to determine whether an invoice or its equivalent document is necessary to make the cost and expenses deductible or, if the mere attribution of cost and expenses performed via a Study of Attribution of Profits would suffice the legal requirements for its deduction.

Key Words: Permanent Establishment, Taxation, Formal Duties

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN

INTRODUCCIÓN 1

DESARROLLO 4

1. Historia de los Establecimientos Permanentes 4

2. Deducibilidad Gastos y Costos en Colombia..... 8

3. Atribución de Rentas..... 13

3.1. Contexto Internacional 13

3.2. Régimen Legal Colombiano Aplicable 15

4. Tributación de los EP en Colombia 18

5. Derecho Comparado con México 20

CONCLUSIONES 23

BIBLIOGRAFÍA 26

INTRODUCCIÓN

Como se verá más adelante en detalle, el concepto de Establecimiento Permanente (EP) y su definición en la legislación fiscal colombiana es relativamente nuevo (en comparación con el surgimiento del concepto a nivel global), a pesar de que el mismo ya hacía parte de los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por Colombia.

Esta adopción tardía del concepto de EP ha generado dificultades en el manejo y operación de los EPs, ya que primero se instauró el concepto para efectos de los CDIs (obligando a los contribuyentes y a la DIAN a darle efectos) y solo más tarde se expidió la reglamentación específica que establece la forma en la que se deben comportar los EPs para efectos fiscales. Si a eso se suma el hecho de que las sucursales de sociedades extranjeras son un EP¹, y esa figura existe en Colombia desde hace varios años, con sus propias reglas comerciales y fiscales, la complejidad en la aplicación de las reglas de EPs a las sucursales en particular resulta todavía más complejo. A modo de ejemplo, El Artículo 20-2 del Estatuto Tributario (ET), el cual fue reglamentado por el Decreto 3026 de 2013, señala que la determinación de la base gravable de los EP está basada en los lineamientos del *Authorized OECD Approach* (AOA) contenido en el *Report on the attribution of Profits to Permanent Establishments* de la OCDE, en relación con la identificación de los ingresos, costos y gastos, pasivos y activos que deben ser atribuidos a un EP. Estos deben obedecer a la remuneración de mercado por las funciones desarrolladas, el personal involucrado y los riesgos asumidos por el EP en sus actividades de negocio. Todos estos son

¹ El Artículo 20-1 del E.T., el cual define el concepto de EP, incluye dentro de este concepto a las sucursales de sociedades extranjeras en Colombia, entre otras entidades y vehículos no societarios y personas. No obstante, resulta particularmente interesante hacer mención especial de las sucursales en la medida en que las mismas se encuentran previamente reglamentadas por las normas de derecho societario y cuentan con obligaciones específicas que no necesariamente aplican a los demás EP.

conceptos, si bien no resultan novedosos en relación con su surgimiento y aplicación dentro del ámbito de la tributación internacional, sí lo son para efectos de la legislación doméstica ya que suponen un régimen fiscal específico diferente del tratamiento fiscal que la legislación colombiana tenía previsto para las sucursales en Colombia, antes de la introducción del concepto de EP.

El mencionado artículo obliga a los EP (término que, como ya se vio, incluye por igual a las sucursales) a llevar una contabilidad separada para efectos fiscales, la cual debe estar soportada en un estudio de atribución de rentas según los parámetros mencionados en el párrafo anterior.

Sin perjuicio de esto, al tratarse de elementos del costo y de gasto (así como del ingreso) que deben ser atribuidos, esto es, a pesar de estar basados en operaciones reales (económicamente soportables), las mismas no cuentan necesariamente con soportes contables tradicionalmente considerados por la ley tributaria (como facturas, contratos, etc.), por tratarse de operaciones llevadas a cabo por el mismo ente jurídico con una parte de sí mismo o al interior del mismo ente jurídico.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que en el ordenamiento jurídico colombiano existen normas específicas en relación con los elementos objetivos mínimos con que debe cumplir una entidad para que los costos y gastos sean considerados deducibles² en la depuración de su renta líquida gravable y, que entre ellos se destacan el soporte de la factura o documento equivalente, así como haber practicado la retención cuando a ello hubiere lugar, en nuestro concepto no resulta claro si el EP debe cumplir con todas las obligaciones fiscales de forma y de fondo establecidas en la normativa colombiana (incluidas las mencionadas previamente, que aplicarían para cualquier sociedad con

² Este tema (los requisitos para la procedencia de la deducibilidad de los costos y gastos) se tratará más detalladamente en este trabajo en la sección 2.

domicilio fiscal en Colombia), para garantizar la deducibilidad de los costos y gastos previamente asignados a éste mediante el estudio de atribución de rentas.

Así las cosas, mediante esta monografía, pretendemos llegar a una conclusión razonable acerca de cuáles son los requisitos mínimos o cuáles son las obligaciones con las que debe cumplir un EP para que los costos y gastos atribuidos al mismo mediante el estudio de atribución de rentas y contenidos en la contabilidad separada, puedan ser efectivamente deducidos en la declaración de renta correspondiente sin que sean objeto de cuestionamiento por parte de la autoridad tributaria.

En particular nos centraremos en la necesidad de contar con una factura o documento equivalente, así como con haber practicado la respectiva retención en la fuente cuando a ello hubiera lugar.

DESARROLLO

1. Historia de los Establecimientos Permanentes

El origen de la figura del EP, de acuerdo con César Montaña³, estuvo ligada a los impuestos sobre bienes y no al impuesto sobre la renta. El concepto de EP surge del derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, puntualmente del derecho mercantil prusiano el cual utilizó el término "*Betriebsstätte*" (en español significa, precisamente, establecimiento permanente) para determinar el espacio total utilizado en la realización de una actividad empresarial. Subsiguientemente, en la legislación tributaria local de Prusia tal definición fue utilizada para gravar las utilidades provenientes de la actividad comercial e industrial de sujetos que vivían en otros municipios.

Es así como, a partir de la definición de EP, resultó posible fijar los fundamentos objetivos básicos para reconocer la presencia de una actividad empresarial en un determinado territorio y, en consecuencia, la posibilidad de gravarla. Dichos fundamentos fueron condensados de la siguiente manera en la jurisprudencia alemana de la época: "*la existencia de una localización física fija en el otro Estado, y la posibilidad de reconocer la intención de llevar a cabo la actividad empresarial en ese lugar.*"

Ya para 1885 la legislación fiscal de Prusia recogía el concepto de EP. Este incluía las agencias, los lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes. Con el tiempo, el concepto de EP fue adquiriendo un carácter más general y se convirtió en

³ Cesar Montaña, "*el establecimiento permanente en los países miembros de la comunidad andina y en el modelo de convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económico*", PP. 3-7. Quito, 2002). Disponible en: <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>.

un criterio para determinar la competencia de una autoridad administrativa para gravar la realización de una actividad económica llevada a cabo por una persona o entidad extranjera. Inicialmente de manera local y, posteriormente, como principio internacional para la determinación de la competencia tributaria, como lo demuestra su inclusión por primera vez en el tratado internacional suscrito entre el Imperio austro-hungaro y Prusia, el 21 de junio de 1899.

No obstante esta, si se nos permite, temprana adopción del concepto en un tratado internacional, la noción de EP solo comienza a ganar reconocimiento y popularidad, y a ser incluida de manera recurrente en los Convenios de Doble Imposición (CDI), hasta la tercera década del siglo XX. En efecto, la figura de EP fue incluida en el primer Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones en 1927, la cual carecía de una definición y estaba limitada a los siguientes supuestos: centros reales de dirección, las filiales, las sucursales, las fábricas, depósitos, oficinas y almacenes.

A pesar de haberse erigido como el elemento fundamental en la determinación de la competencia tributaria de un Estado para gravar la realización de una actividad económica llevada a cabo por una persona extranjera en dicho Estado en el contexto de la tributación internacional; el concepto aun requería seguir siendo desarrollado puesto que, como estaba planteado, no respondía a todas las situaciones que involucraban la realización de actividades económicas por parte de una persona en otro Estado.

Ya para 1928, el concepto de EP fue definido en el Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones, el cual incluyó los supuestos previamente mencionados, pero sin contemplar las filiales. A su vez incluyó una definición para agente independiente, el cual no sería considerado un EP.

Posteriormente, en 1963 la OCDE recoge los principios desarrollados por la Sociedad de Naciones e incluye en su Modelo de Convenio (MCOCDE) una definición general de EP, la cual también considera las obras de construcción dentro de la categoría de EP.

Por su parte, el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (MCONU) incluyó, en términos generales, la misma definición para el concepto de EP que el MCOCDE, con algunas diferencias significativas, siendo las que más se destacan: (i) el término de duración para los EP de construcción y (ii) la fuerza de atracción para aquellas actividades llevadas a cabo por las sociedades extranjeras pero que no son conducidas a través de un EP.

Como se ha podido apreciar, la figura de EP es un concepto fundamental en los tratados y convenios tributarios internacionales, toda vez que el mismo reconoce el derecho a someter a imposición los rendimientos de actividades económicas adelantadas por una persona o sociedad extranjera en la jurisdicción de la fuente, como una excepción al principio general del derecho que ostenta la jurisdicción de la residencia de gravar rentas y ganancias ocasionales.

Por lo anterior, resulta imperativo conocer cuál ha sido la evolución de la figura del EP en la legislación local colombiana, lo cual nos lleva al momento previo a la modificación del Artículo 20 del E.T. por la Ley 1607 de 2012 a través de su artículo 85.

De acuerdo con el texto original del Decreto 624 de 1989⁴, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se consideraban contribuyentes a las entidades y sociedades extranjeras de cualquier naturaleza en relación a su renta y ganancia

⁴Decreto 624 de 1989. Fuente Original compilada D. 2053/74 Art. 6°. Secretaria del Senado (disponible en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#20).

ocasional de fuente nacional, a las cuales se les debía aplicar el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales (salvo las restricciones expresas). Solo a partir de la inclusión del concepto de EP, resultó posible que las sociedades y entidades extranjeras tributaran en Colombia también a través de sus establecimientos permanentes.

En efecto, fue sólo hasta el año 2012 que, a través del artículo 87 de la Ley 1607, se adicionó el Artículo 20-1 al Estatuto Tributario y se incorporó el concepto de establecimiento permanente en Colombia

Cabe resaltar que, a pesar de que los CDI incluían la cláusula sobre EP, el concepto no se encontraba desarrollado en el ordenamiento jurídico interno colombiano. Como resultado de esto, el reconocimiento del EP en los CDI no tenía un efecto práctico. Por lo tanto, la tributación de las sociedades extranjeras se daba y se practicaba en ausencia de este concepto, lo que llevaba a un desaprovechamiento de algunos de los beneficios que otorgaban los CDI e, inclusive, en algunos casos a doble imposición, haciendo menos atractivo, desde la perspectiva fiscal, el mercado colombiano para la inversión extranjera.

En respuesta a esta limitación, y por la necesidad de alinear la legislación local colombiana con las recomendaciones de la OCDE -con el fin de preparar la entrada del país a dicho organismo internacional-, Colombia adopta por primera vez la definición de EP en su ordenamiento jurídico interno.⁵

⁵, cómo ya se mencionó, a través del artículo 87 de la Ley 1607 de 2012; el cual reza de la siguiente manera: “...Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad. Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.”

Es importante mencionar que la definición de EP adoptada en la reglamentación interna colombiana⁶ podría no coincidir con lo convenido en los tratados de doble imposición suscritos por Colombia. En efecto, en la definición de EP explícitamente se hace referencia a que tal definición se debe entender “sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble imposición suscritas por Colombia”⁷

En ese sentido, si bien no es el tema de esta monografía, consideramos pertinente dejar abierta la discusión en torno a cuáles son las consecuencias de adoptar una definición específica de EP en el ordenamiento interno y aceptar que puedan existir otras definiciones e interpretaciones (a menudo más amplias) posibles de acuerdo con los CDI.

Para citar solo algunas de las inquietudes que surgen a partir de este hecho, señalamos, por ejemplo, aquellos CDI que incluyen EPs de construcción⁸ o de servicios. O, en el caso particular de aquellos acuerdos que siguen el MCUN, que para efectos del Artículo 7 contempla el principio de fuerza de atracción.⁹

2. Deducibilidad Gastos y Costos en Colombia

En el ordenamiento jurídico colombiano, se encuentran detalladas de manera específica las condiciones para que un gasto sea deducible. El objetivo de la ley

⁶ En este sentido, es importante mencionar que, en el curso del desarrollo de la presente monografía, fue aprobada la Ley 1943 de 2018, la cual, mediante su artículo 58, incluyó las rentas de fuente extranjera atribuibles a los EP, dentro de la base gravable de tales EP. Tal disposición cambia significativamente la naturaleza en la concepción misma de la figura de EP como el mecanismo a través del cual el estado de la fuente podrá gravar las rentas de individuos y sociedades extranjeras. No obstante, teniendo en cuenta que dicho cambio no tiene efectos sobre las conclusiones del presente texto, no se realizará un análisis particular, ni más detallado de sus implicaciones.

⁷ *Ibíd.*

⁸ Para hacer la discusión aún más inquietante, se podría hablar de aquellos que siguen el MCUN que contempla un periodo de 6 meses, frente a los 12 meses propuestos por el MCOECD.

⁹ De acuerdo con el Artículo 7(1) del MCUN, además de los ingresos atribuibles al EP por las actividades realizadas, también se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de productos o el desarrollo de actividades iguales o similares, realizados directamente por la oficina principal del EP en el estado donde esta se encuentra constituido.

tributaria colombiana en este contexto es, entonces, ejercer control y proteger la base gravable de eventuales errores u omisiones por parte de los contribuyentes en la determinación de sus deducciones.

Este control se realiza en doble vía por parte de la administración tributaria, la cual detecta al contribuyente que genera un ingreso que, a su vez, es llevado como deducción por otro contribuyente.

En ese sentido, a continuación se mencionan las condiciones con que se debe cumplir para que las deducciones sean consideradas como tal:

- Las deducciones deben tener asociado un ingreso, presente o futuro;
- Las deducciones deben ser llevadas al gasto en el periodo en el cual se cumplan las condiciones de devengo.
- Las erogaciones deben contar con los soportes contractuales solemnes exigidos por la ley y por las normas tributarias (escrituras públicas, contratos, registros de contratos para temas de importación de tecnología, servicios técnicos y asistencia técnica).

Como se puede apreciar, la norma está diseñada para facilitar la trazabilidad de las operaciones de los contribuyentes por parte de la administración de impuestos. Este hecho se reafirma con la obligación de reportar periódicamente la información exógena a las entidades de control, por los contribuyentes.

El término deducción, se encuentra directamente asociado a las implicaciones fiscales que puedan tener un costo o gasto en una sociedad durante un periodo gravable. Tal como lo menciona el artículo 59 del Estatuto Tributario: *“para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente, son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable”*

por lo anterior, los costos deben cumplir con 3 requisitos fundamentales, para que fiscalmente sean aceptados como deducciones en las sociedades nacionales:

Necesidad: El costo o gasto debe ser obligatorio e ineludible para desarrollar la actividad productora de renta, y deben determinarse con criterio comercial teniendo en cuenta las costumbres comerciales de la actividad.

Proporcionalidad: que exista conformidad o proporción de la erogación, tanto como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí. (Sentencia marzo 22 de 2011 expediente 17152 Consejo de Estado Sección cuarta)

Relación de Causalidad: El costo o gasto debe guardar relación directa con la actividad productora de renta.

Ahora bien, la Sentencia marzo 22 de 2011 expediente 17152 Consejo de Estado Sección cuarta resalta lo mencionado en el artículo 107 *“son deducibles las expensas realizadas durante el periodo o año gravable, en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta siempre que tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta, y que sean necesarias, y proporcionadas de acuerdo con cada actividad”*.

Adicionalmente es importante resaltar lo mencionado en el artículo 115 del E.T. *“es deducible el 100% de los impuestos, tasas y contribuciones; que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable por parte del contribuyente, que tenga relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto de renta y complementarios”*.

Habiendo definido los términos de las deducciones conceptualmente, ahora vamos a analizar los requisitos de forma que son de igual importancia, y resultan determinantes al momento de considerar si un gasto o costo es deducible o no deducible en materia fiscal. La prueba documental de la expensa es exigible por parte

de las autoridades tributarias nacionales, por lo tanto, es tan importante que cumpla con los requisitos legales, como su salvaguarda.

El principal documento soporte es la factura de venta, la cual, por su grado de importancia en materia probatoria, debe cumplir con los siguientes requisitos según el artículo 621 del Código de Comercio y el 617 del ET.

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.*
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
- e. Fecha de su expedición.*
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
- g. Valor total de la operación.*
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.*

Los requisitos mencionados anteriormente son de indispensable cumplimiento. Sin embargo, todos los costos deben estar soportados sin excepción. Por lo tanto, igualmente, como soporte alternativo probatorio y como soporte contable, encontramos documentos que son equivalentes a la factura que también pueden ser soporte de los costos y gastos, que son aceptados por la ley:

- Tiquetes de máquina registradora.
- Las boletas de ingreso a espectáculos públicos.
- Los tiquetes de transporte.

- Los recibos de matrículas y pensiones expedidos por establecimientos de educación reconocidos por el Gobierno.
- Pólizas de seguro, títulos de capitalización y los respectivos comprobantes de pago.
- Extractos expedidos por sociedades fiduciarias fondos de inversión, fondos de valores, fondo de pensiones y cesantías.
- Factura electrónica.
- Documento equivalente para personas del régimen simplificado.

Haciendo uso de los requisitos mencionados, como prueba formal para fortalecer el concepto de deducibilidad, podemos garantizar la veracidad de la operación verificando lo siguiente:

- La existencia del tercero con el que se realiza la transacción (Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio).
- La operación debe corresponder al periodo gravable en que se reconoce y en el que se realizó la operación (Fecha de su expedición).
- Es prueba de que la operación es legalmente aceptada.

Basados en lo expuesto anteriormente, es clara la importancia que tiene para contribuyentes y administración tributaria por igual, cumplir con los requisitos legales, principalmente el documento físico que soporte las deducciones tomadas por los contribuyentes. La norma es enfática en esta premisa ya que el control de las autoridades tributarias colombianas se basa en la documentación probatoria que tiene el contribuyente para soportar la legalidad y veracidad de sus operaciones.

3. Atribución de Rentas

3.1.Contexto Internacional

El artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) estipula que:

“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente 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. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste

correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

Para tales efectos, es decir, para determinar los beneficios que deben ser atribuidos al EP, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desarrolló los principales aspectos a ser tenidos en cuenta al momento de elaborar el reporte de atribución de rentas respecto de dichas entidades. Sobre el particular, debe mencionarse que dicho reporte se enfoca en el desarrollo de un análisis funcional y fáctico que permiten identificar y comparar las actividades, ingresos, riesgos y responsabilidades asumidas y ejercidas por el EP. Al respecto, debe resaltarse que el análisis funcional y factual permite determinar:

- La atribución al establecimiento permanente de los derechos y obligaciones derivados de las transacciones llevadas a cabo por la empresa a la cual éstos pertenecen y otras compañías (vinculadas o no);
- La identificación de las funciones significativas relevantes para la atribución de la propiedad económica de los activos, y la posterior atribución de la propiedad económica de los activos al establecimiento permanente;
- La identificación de las funciones significativas relevantes en la atribución de riesgos, y la consiguiente asignación de riesgos al establecimiento permanente;
- La identificación de otras funciones realizadas por el establecimiento permanente;

- El reconocimiento y determinación de la naturaleza de los *dealings* (operaciones internas) llevados a cabo entre el establecimiento permanente y otras partes de la empresa que puedan ser apropiadamente reconocidos; y
- La atribución de capital con base en los activos y riesgos atribuidos al establecimiento permanente

3.2. Régimen Legal Colombiano Aplicable

De conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la ley 1943 de 2018, *“para efectos de lo establecido en los artículos 20, 20-1 y 20-2 del E.T. los establecimientos permanentes de los individuos, sociedades o entidades extranjeras de cualquier naturaleza, ubicados en el país, serán gravados sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional o extranjera que le sean atribuibles”*

Para tales efectos, la legislación colombiana sigue las recomendaciones sobre atribución de rentas de la OCDE mencionadas en la sección anterior y ordena que la determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realice con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales. Asimismo, se establece que la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras debe 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.

De manera específica el Artículo 12 del Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013 estableció los aspectos esenciales que deben ser incluidos en el estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes y sucursales, a saber:

- a) La atribución al establecimiento permanente o sucursal de los derechos y obligaciones derivados de las operaciones entre la empresa de la que forma parte y empresas independientes;
- b) La identificación de las funciones significativas desarrolladas por el personal que sean relevantes para hacer la atribución de la propiedad económica de los activos, así como la atribución misma de la propiedad económica de los activos al establecimiento permanente o sucursal;
- c) La identificación de las funciones significativas desarrolladas por el personal que sean relevantes en relación con la asunción del riesgo y la atribución misma de los riesgos al establecimiento permanente o sucursal;
- d) La identificación de otras funciones del establecimiento permanente o sucursal;
- e) La consideración y determinación de la naturaleza de las operaciones internas (*dealings*) entre el establecimiento permanente o sucursal y otras partes de la misma empresa; y
- f) La atribución de capital al establecimiento permanente o sucursal con base en los activos y riesgos atribuidos al establecimiento permanente o sucursal.

Por último, es importante destacar que el mencionado Decreto establece que cuando un ingreso de fuente colombiana¹⁰ obtenido por personas naturales o extranjeras no sea atribuible a un establecimiento permanente, o cuando un establecimiento permanente realice un pago o abono en cuenta realizado por el establecimiento permanente a personas naturales o jurídicas extranjeras, el régimen de retención aplicable es el de pagos al exterior contenido en los artículos 406 y siguientes del E.T.

¹⁰ *Ibíd.*

Como se puede apreciar, aparentemente, la propia reglamentación del Artículo 20-2 del E.T. nos da una respuesta (o solución) acerca del tratamiento fiscal que se le debe dar a los pagos al exterior (así como en el caso de los documentos equivalentes que pueden ser utilizados para reemplazar las facturas para soportar los costos y gastos atribuidos al EP), para efectos de su deducción.

No obstante, el problema práctico se mantiene: ¿cómo es posible cumplir con lo dispuesto en los artículos 406 y siguientes del E.T., si dichos pagos o abonos en cuenta se realizan a partir de una atribución, la cual, por su propia naturaleza, en la gran mayoría de casos sólo puede realizarse al final del ejercicio fiscal y, si el hecho económico del cual se derivó el costo o gasto se presentó al inicio del ejercicio y, por lo tanto, ni el abono en cuenta, ni la retención se practicó (declaró y pagó) en el periodo correspondiente, entonces se debe entender que dicho costo o gasto no resulta deducible?

Pues bien, nuestra conclusión anticipada es que, en la medida que no es posible determinar con certeza en el momento en que se llevan a cabo las transacciones que dan lugar a los costos y gastos atribuibles al EP y, que solo *a posteriori*, inclusive, en muchos casos únicamente después de terminado el ejercicio fiscal, es posible llegar a una conclusión con un grado de certeza mayor a partir de la atribución misma de los costos y gastos al EP. Y, en tanto el contribuyente no está obligado a lo imposible, la retención en la fuente (cuando a ello haya lugar) podrá y deberá ser practicada en el momento de la atribución para efectos de cumplir con lo dispuesto en artículo 1.2.4.11.1 del DUR 1625 de 2016: *“Los agentes de retención que realicen pagos o abonos en cuenta a favor de personas naturales sin residencia en el país o de sociedades o entidades extranjeras que tengan uno o más establecimientos permanentes en el país deberán practicar la retención en la fuente a título de*

impuesto sobre la renta y complementario que corresponda a dichos pagos o abonos en cuenta, a las tarifas y en las condiciones aplicables a los residentes y sociedades nacionales, siempre que dichos pagos o abonos en cuenta correspondan a rentas atribuibles al establecimiento permanente en Colombia”, con lo cual se entenderá entonces satisfecha esta condición para la procedencia de la deducibilidad de los costos y gastos atribuibles al EP.

4. Tributación de los EP en Colombia

Como se mencionó previamente, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 4 del Decreto 3026 de 2013, “...*las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras que... tengan uno o más establecimientos permanentes en el país o una sucursal en Colombia, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional...que sean atribuibles a dichos establecimientos permanentes o sucursal en Colombia, así como por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que perciban directamente.*”

Así pues, los EP en Colombia deberán determinar su base gravable con base en un estudio de atribución de rentas, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 12 del Decreto 3026 de 2013. Igualmente, este mismo Decreto, en el Artículo 13, establece que los EP deberán llevar una contabilidad separada (para efectos exclusivamente fiscales y para los propósitos de la atribución de rentas y ganancias ocasionales).

Dicha contabilidad deberá estar debidamente soportada en el estudio de atribución de rentas antes mencionado, así como en los documentos que sirvan de soporte externo de las operaciones, actos y hechos registrados en la misma.

Sin perjuicio de lo anterior, los párrafos primero y segundo del mencionado Artículo 13, establecen las reglas para el registro de las transacciones en la contabilidad separada a la que hace referencia. A continuación, se presenta una transcripción de tales párrafos, dada su relevancia para la pregunta que se pretende responder en este trabajo:

***“PARÁGRAFO PRIMERO.** Para el registro en la contabilidad separada de las operaciones que le sean atribuidas al establecimiento permanente o sucursal, se aplicarán las normas establecidas en el Estatuto Tributario sobre realización de ingresos, costos y deducciones.*

***PARÁGRAFO SEGUNDO.** Para los efectos consagrados en el presente artículo, y con el fin de facilitar su reconocimiento e identificación, las operaciones internas que le sean atribuidas al establecimiento permanente o sucursal deben estar igualmente soportadas en documentos, iguales o similares a los que usualmente habría en los casos de operaciones realizadas entre partes jurídicamente diferentes. Dichos documentos soporte deben, además, ser el reflejo del estudio al que se refiere el artículo anterior.*

Como se desprende de la lectura de los párrafos primero y segundo antes mencionados, para el reconocimiento de los ingresos, costos y deducciones atribuibles a los EP se deben aplicar las normas contenidas en el E.T. para tal fin, en particular, señalamos aquellas de necesidad, proporcionalidad y causalidad descritos en el apartado 2 del presente documento, así como aquellas contenidas en el artículo 406 y siguientes del E.T., en relación con la aplicación de las retenciones en la fuente cuando aplique, bajo los términos expuestos en el numeral 3 del presente texto.

5. Derecho Comparado con México

En primer lugar, es importante mencionar que debido a las limitaciones en espacio determinadas por los requisitos con que debe cumplir este documento para ser considerado para efectos de los requisitos de grado, hemos tenido que limitar el análisis de derecho comparado a una sólo jurisdicción.

En ese sentido, cabe igualmente destacar que los criterios tenidos en cuenta para la ecogenia de la jurisdicción (en presente caso, México), están asociados a la familiaridad de los autores con dicha jurisdicción, la cual nos ha permitido realizar un análisis más profundo gracias al mejor entendimiento que tenemos sobre la misma.

En cuanto a la normativa de los EP en México resulta pertinente, para este caso de estudio, señalar varios artículos del Código Fiscal Federal.

Es así como el mencionado Código en su artículo 1 nos describe, como sujetos del impuesto, a las personas físicas y las morales, las cuales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

RESIDENTES EN MEXICO

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MEXICO

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Así mismo podemos ver en el Artículo 16 lo referente a los Ingresos en cuanto a los establecimientos de residentes en el extranjero: *“Las personas morales residentes en*

el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta”.

Respecto a las deducciones que tienen lugar en los EP de personas morales extranjeras encontramos en el Artículo 26 de Código Fiscal Federal que:

“Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrodeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título

de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente”.

Para fines prácticos los EP de residentes en el extranjero tributan de la misma manera que lo hacen las sociedades constituidas como mercantiles (personas morales).

En consecuencia, deben cumplir con las mismas reglas atribuibles a las personas morales mexicanas como lo son llevar una contabilidad respecto a las actividades del EP en México, presentar declaraciones periódicas (mensuales y anuales), emitir comprobantes electrónicos, obtener dichos comprobantes respecto de sus deducciones locales y respaldo de deducciones generadas en el extranjero.

Para fines fiscales las tres diferencias básicas respecto a las sociedades mercantiles mexicanas son:

- 1.- Además de las erogaciones locales plenamente identificadas se puede aplicar el prorrateo de gastos desde la casa matriz.
- 2.- Por ser una extensión del extranjero no se puede pagar regalías ni intereses a la casa matriz (no se puede prestar a si mismo).
- 3.- Las líneas aéreas internacionales pueden aplicar prorrateo sobre base mundial no solo con casa matriz.

CONCLUSIONES

Producto de análisis realizado en este trabajo podemos concluir que el soporte principal para el cálculo de las bases fiscales de un EP es un estudio de atribución de rentas. A través de dicho estudio se busca determinar las rentas y ganancias ocasionales atribuibles al EP a partir de la identificación de los ingresos, costos y gastos, activos, pasivos y capital libre, que corresponden a la operación realizada por el EP. A partir de los riesgos asumidos, funciones desarrolladas y personal involucrado en el desarrollo del negocio del EP.

A su vez esta asignación será el soporte de la contabilidad separada llevada para fines fiscales que exigen las normas locales a partir de la cual se depurará la renta ordinaria. Con base en lo anterior, es posible argumentar que los soportes ordinarios requeridos por la legislación tributaria colombiana, para soportar la deducción de costos y gastos, no son rigurosamente aplicables en la medida en que las normas específicas para la atribución de los EP aceptan como soportes, por un lado, la atribución realizada por medio del estudio, y por otro lado los documentos soportes equivalentes.

Producto del análisis realizado evidenciamos que los soportes contables, si bien no son estrictamente exigibles, es importante que los costos y gastos producto del estudio de la atribución de rentas, cumplan con los requisitos establecidos en el ET: necesidad, proporcionalidad y causalidad; incluyendo la aplicación de la retención en la fuente, siempre que para el costo o gasto sea aplicable. Estos criterios son indispensables para determinar la deducibilidad de los costos y gastos atribuibles a las rentas aplicables en Colombia para los EP.

Lo anterior dadas las características particulares de los EP, siendo que un EP es un mismo ente jurídico junto con su oficina principal, por lo tanto, las transacciones

realizadas entre sí se entienden llevadas a cabo por el mismo ente jurídico (desde el punto de vista del derecho societario), imposibilitando la generación de facturas que respalden las transacciones entre las partes.

Así pues, de conformidad con el análisis de derecho comparado realizado previamente para el cual se utilizó la norma mexicana aplicable a la materia, es posible concluir que en legislaciones que contienen el concepto de EP, en las cuales también se tributa de conformidad a la atribución de rentas, permiten igualmente la deducción de costos y gastos con base en soportes distintos a los legalmente aceptados, contable y fiscalmente.

Si bien la inclusión de las recomendaciones y desarrollos globales en materia tributaria en Colombia nos pone a la vanguardia en términos de sofisticación de la estructura jurídica fiscal, muchas entidades y sociedades extranjeras con EP en el país pasan por alto la relevancia del estudio de atribución de rentas, siendo este un requisito fundamental para las deducciones de los costos y gastos atribuibles a los EP. Asimismo, no existe una norma que exija su reporte periódicamente y la ausencia de esta obligatoriedad ha generado que los EP, no realicen las atribuciones correctamente, o simplemente no las realicen del todo.

Si bien la preparación de un estudio de atribución de rentas genera una carga administrativa por el manejo fiscal en cada país, es importante recalcar, sin embargo, que el estudio de atribución de rentas permite deducir costos y gastos, que antes de la vigencia de la norma no era posible, y con esto alivianar la carga impositiva en Colombia.

Por último, en relación con la evolución de la atribución de rentas a los EP, consideramos conveniente revisar la evolución del concepto mismo de EP, así como los diferentes desarrollos en términos de tributación de la economía digital, los cuales

ya han venido siendo adoptados por diferentes jurisdicciones como es el caso de India (*equalization levy*), Australia (*digital services tax*) o Corea (*digital tax*); así como algunas propuestas que, si bien no han sido incluidas en las legislaciones locales, ya se encuentran en etapa de discusión tales como impuesto sobre servicios digitales (Australia), participación del usuario (Reino Unido), intangibles de mercadeo (USA), impuesto mínimo (Alemania y Francia), y la presencia económica significativa (India).

La razón por la que consideramos conveniente analizar la evolución de la tributación de la economía digital es porque el concepto mismo de EP como “un lugar fijo de negocios”, podría verse cuestionado ante la realidad de la evolución de las nuevas tecnologías que permiten llevar a cabo transacciones y actividades económicas de manera virtual sin que se requiera de una presencia física en una determinada jurisdicción.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- Cesar Montaña, “*el establecimiento permanente en los países miembros de la comunidad andina y en el modelo de convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económico*”, PP. 3-7. Quito, 2002).(disponible en <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>).

Otros:

- Decreto 624 de 1989. Fuente Original compilada D. 2053/74 Art. 6° Secretaria del Senado (disponible en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#20)
- Código Fiscal Federal (México)
- Estatuto Tributario Colombiano
- Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016
- <https://www.consultame.co/index.php/articulos/aspectos-contables-y-tributarios/aspectos-tributarios/procedimiento-tributario/537-requisitos-para-los-costos-y-deducciones>
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017)
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017)
- OECD (2001), Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264184527-en>.