CONCEPTO 183 DE 2024

(enero 15)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 9 de febrero de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

100208192-22

Bogotá, D.C.,

Tema:	Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre las ventas Aduanas
Descriptores:	Donaciones de gobiernos o entidades extranjeras Hecho generador del impuesto sobre la renta y complementarios Hecho generador del impuesto sobre las ventas Exención del IVA Rentas exentas Tributos aduaneros
Fuentes formales:	Artículo V del Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica Artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Artículos 26, 233, 235-2, 420 y 632 del Estatuto Tributario. Artículo 96 de la Ley 788 de 2002 Artículo 3° del Decreto 1165 de 2019 Artículos 1.3.1.2.1. y 1.3.1.9.3. del Decreto 1625 de 2016 Sentencias C-305/22 y C-057/21 de la Corte Constitucional

Cordial saludo

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 DIAN[1]. 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 2019[2].

PROBLEMA JURÍDICO #1

¿Qué impuestos y derechos administrados por la DIAN pueden comprender los literales a) y b) del numeral 2 del artículo V del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica"?

TESIS JURÍDICA

El literal a) del numeral 2 del artículo V del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" puede comprender el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las ventas y cualquier otro impuesto cuyo hecho generador tenga lugar en el pago de las remuneraciones a que hace referencia o con ocasión de éstas. En el caso del literal b) de la misma disposición, éste puede comprender los tributos aduaneros y el impuesto sobre las ventas.

En todo caso, se sugiere revisar la vigencia del mencionado instrumento internacional[3].

FUNDAMENTACIÓN

El artículo V del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica", aprobado mediante la Ley 560 de 2000, establece en su numeral 2 que la República de Colombia:

a) No percibirá impuestos ni otros gravámenes públicos sobre las remuneraciones que los expertos enviados y el personal administrativo enviado reciban de fondos del Gobierno de la República Federal de Alemania por servicios prestados en el marco del presente Convenio; la misma norma se aplicará a las remuneraciones que se paguen a empresas encargadas por el Gobierno de la República Federal de Alemania de realizar medidas de fomento en el marco del presente convenio;

b) Permitirá a las personas mencionadas en la frase primera del párrafo 1o. la importación y venta, exenta de impuestos, derechos y finanzas, de un automóvil, así como la importación y venta exenta de derechos y fianzas, de los objetos destinados a su uso personal (...) (Subrayado fuera de texto)

En el caso del literal a), en la medida que gira en torno a las remuneraciones obtenidas por unas determinadas personas, es claro que el impuesto sobre la renta estaría comprendido, teniendo en cuenta que éste se genera por la obtención de ingresos ordinarios y extraordinarios que, habiéndose realizado en el período gravable, sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción (cfr. artículo 26 del Estatuto Tributario y Sentencia C-305/22).

También comprendería el impuesto sobre las ventas si dicha remuneración es la contraprestación de una actividad, labor o trabajo prestado por una persona sin que exista relación laboral con quien contrata su ejecución y que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual (cfr. artículo 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016). Esto, bajo el entendido que se prestan servicios en el territorio nacional o desde el exterior (cfr. literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario).

El literal a) en comento también puede comprender cualquier otro impuesto cuyo hecho generador tenga lugar en el pago de las remuneraciones a que hace referencia o con ocasión de éstas.

Ahora, en el caso del literal b), ya que versa sobre la importación y venta de unos bienes, en uno y otro caso comprendería los tributos aduaneros y el impuesto sobre las ventas, de conformidad con el artículo 3° del Decreto 1165 de 2019 y el literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Finalmente, se sugiere al peticionario consultar con el Ministerio de Relaciones Exteriores la vigencia del instrumento internacional sub examine.

PROBLEMA JURÍDICO #2

¿Están exentos del IVA los servicios prestados en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" de acuerdo con el literal a) del numeral 2 de su artículo V?

TESIS JURÍDICA

Los servicios prestados en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" están exentos del IVA de acuerdo con el literal a) del numeral 2 de su artículo V y el artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

FUNDAMENTACIÓN

A partir de una interpretación armónica del literal a) del numeral 2 del artículo V del Convenio sub examine y del artículo 96 de la Ley 788 de 2002 es posible concluir que los servicios, objeto de consulta, están exentos (no excluidos) del IVA.

En efecto, el citado artículo 96 contempla:

ARTÍCULO 96. EXENCIÓN PARA LAS DONACIONES DE GOBIERNOS O ENTIDADES EXTRANJERAS. <Artículo modificado por el artículo 138 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Se encuentran exentos de todo impuesto, tasa o contribución, los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano, destinados a realizar programas de utilidad común y registrados en la Agencia Presidencial de la Cooperación Internacional. También gozarán de este beneficio tributario las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios realizados con los fondos donados, siempre que se destinen exclusivamente al objeto de la donación. (...) (Subrayado fuera de texto)

PROBLEMA JURÍDICO #3

¿Están exentas del impuesto sobre la renta las remuneraciones que se paguen en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" de acuerdo con el literal a) del numeral 2 de su artículo V?

TESIS JURÍDICA

Las remuneraciones que se paguen en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" están exentas del impuesto sobre la renta de acuerdo con el literal a) del numeral 2 de su artículo V y los artículos 233 y 235-2 del Estatuto Tributario.

FUNDAMENTACIÓN

El artículo 233 del Estatuto Tributario señala que “Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes” (subrayado fuera de texto). En la misma línea, el artículo 235-2 ibidem reconoce que existen rentas exentas reconocidas en convenios internacionales ratificados por Colombia.

Por ende, es de colegir que las remuneraciones que se paguen en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" tienen la naturaleza de renta exenta.

Dicho sea de paso, esta renta exenta no debería estar sometida a ninguna limitación[4] prevista en la normativa tributaria ya que, de lo contrario, se estaría vulnerando lo previsto en el literal a) del numeral 2 del artículo V del Convenio sub examine. En este punto, se debe reconocer la

importancia del principio pacta sunt servanda, instaurado en la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"[5].

PROBLEMA JURÍDICO #4

¿Están exentas del impuesto sobre la renta las remuneraciones que se paguen en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" a las filiales o subsidiarias de las “empresas” referidas en el literal a) del numeral 2 de su artículo V?

TESIS JURÍDICA

Las remuneraciones que se paguen en el marco del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" a las filiales o subsidiarias de las “empresas” referidas en el literal a) del numeral 2 de su artículo V no están exentas del impuesto sobre la renta, salvo dichas filiales o subsidiarias sean encargadas por el gobierno de la República Federal de Alemania.

FUNDAMENTACIÓN

Los beneficios tributarios “son, en general, taxativos, limitados, personales e intransferibles, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional” (subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-057/21). Es claro, entonces, que la renta exenta derivada del literal a) del numeral 2 del artículo V del instrumento internacional bajo análisis sólo aplica a las empresas encargadas por el gobierno de la República Federal de Alemania de realizar medidas de fomento en el marco del mismo.

PROBLEMA JURÍDICO #5

Para efectos del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" ¿existe un procedimiento previsto en la Ley para acreditar que las remuneraciones pagadas provienen de fondos del Gobierno de la República Federal de Alemania?

TESIS JURÍDICA

Para efectos del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica", no existe un procedimiento previsto en la Ley para acreditar que las remuneraciones pagadas provienen de fondos del Gobierno de la República Federal de Alemania.

FUNDAMENTACIÓN

A falta de un procedimiento específicamente establecido para efectos del Convenio sub examine, esta Subdirección considera que el interesado cuenta con libertad probatoria para acreditar el origen de la remuneración obtenida (i.e. fondos del gobierno de la República Federal de Alemania).

No sobra recordar que las personas, contribuyentes o no de los impuestos administrados por la DIAN, deben conservar los documentos, informaciones y pruebas que permiten acreditar, entre otras cosas, las exenciones y demás beneficios tributarios a que tengan derecho (cfr. artículo 632 del Estatuto Tributario).

PROBLEMA JURÍDICO #6

Para efectos del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica" ¿existe alguna restricción en la Ley que limite lo previsto en el literal a) del numeral 2 de su artículo V cuando los servicios o medidas de fomento son ejecutadas directamente por el gobierno de la República Federal de Alemania, sus agencias, ministerios, mandatarios o cualquier otra entidad que actúe a su nombre o por cuenta de éste?

TESIS JURÍDICA

Para efectos del "Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federal de Alemania sobre Cooperación Técnica", no existe ninguna restricción en la Ley que limite lo previsto en el literal a) del numeral 2 de su artículo V cuando los servicios o medidas de fomento son ejecutadas directamente por el gobierno de la República Federal de Alemania, sus agencias, ministerios, mandatarios o cualquier otra entidad que actúe a su nombre o por cuenta de éste.

No sobra advertir que, adicionalmente, es posible dar aplicación al artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

FUNDAMENTACIÓN

Una vez revisado el Convenio sub examine no se encuentra que exista la limitación, objeto de consulta. A la par de lo anterior, es relevante advertir que, además del referido instrumento internacional, también es aplicable lo consagrado en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

La reglamentación de esta última disposición contempla el concepto de “donantes ejecutores”, entendidos éstos como “las entidades y gobiernos extranjeros que ejecutan y administran directamente los recursos en los programas de utilidad común” (subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 1.3.1.9.3. del Decreto 1625 de 2016).

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,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

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

Bogotá, D.C.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

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 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Exclusivamente para los efectos de este pronunciamiento, este Despacho parte de la base que el Convenio por el que se consulta está vigente.

4. Como p.ej. las establecidas en el numeral 3 del artículo 336, en el parágrafo 6° del artículo 240 y en el artículo 259-1, todos del Estatuto Tributario.

5. Esta Convención, aprobada mediante la Ley 32 de 1985, señala en su artículo 26 que "Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" (subrayado fuera de texto).

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Normograma DIAN
ISBN n.n
Última actualización: 16 de febrero de 2024