

Sede efectiva de administración; vacíos en la legislación y retos de la reglamentación

Place of Effective Management; Law Loopholes
and Regulation Challenges

Sede efetiva de administração; vazios na legislação
e desafios da regulamentação

CLAUDIA MARCELA ESCOBAR OLIVER¹

Garrigues Colombia - Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 10 de marzo de 2016

Fecha de aprobación: 27 de mayo de 2016

Página inicial: 245

Página final: 256

Resumen

En los esfuerzos por parte del Gobierno Nacional por combatir la evasión y elusión en materia tributaria, incluyó una serie de normas dentro de las cuales se encuentra la Sede Efectiva de Administración como criterio determinante de la residencia tributaria de una sociedad en Colombia. La aplicación de esa norma implica que sociedades que se encuentren domiciliadas en el extranjero sean tratadas como sociedades nacionales para efectos tributarios, con lo que quedarían responsables de todas las obligaciones sustanciales y formales que tienen dichas sociedades en materia tributaria.

A pesar del impacto que dicha norma implica, la redacción de la misma deja muchos vacíos que es necesario que se aclaren mediante una reglamentación por parte del Gobierno Nacional.

1 Abogada de la Universidad Javeriana de Cali y Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Javeriana, con Maestría en Tributación del Centro de Estudios Garrigues (Madrid, España). Actualmente es asociada sénior del Departamento de Derecho Fiscal de Garrigues Colombia.

* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Claudia Marcela Escobar Oliver. *Sede efectiva de administración; vacíos en la legislación y retos de la reglamentación*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 245, Bogotá D.C., mayo 2016.

En este análisis se pretende evidenciar dichos vacíos y establecer algunos de los retos más importantes que tiene el Gobierno Nacional en la reglamentación de la norma de Sede Efectiva de Administración.

Palabras clave

Residencia fiscal, Renta mundial, Sociedad nacional, Tecnología, Gestión, Dirección, Actividades empresariales.

Abstract

Regarding the efforts made by the Government to fight against evasion and avoidance in tax matters, has included a set of rules that includes the Place of Effective Management as a determining criterion of tax residence of companies in Colombia. The application of this rule implies that companies that are domiciled abroad are treated as domestic corporations for tax purposes, which would be responsible for all substantive and formal obligations of such companies in tax matters.

Despite the impact that this rule involves, it leaves many loopholes that need to be clarified through a regulation that should be issued by Colombian Government.

This analysis is intended to highlight these loopholes and establish some of the most important challenges of the National Government in the regulation of the Place of Effective Management rule.

Keywords

Residence for tax purposes, Worldwide income, Domestic entity, Technology, Management, Business activities.

Resumo

Nos esforços por parte do Governo Nacional por combater a evasão de impostos e esquiva em matéria tributária, incluiu uma série de normas dentro das quais se encontra a Sede Efetiva de Administração como critério determinante da residência tributária de uma sociedade na Colômbia. A aplicação dessa norma implica que sociedades que estejam domiciliadas no estrangeiro sejam tratadas como sociedades nacionais para efeitos tributários, com o que ficariam responsáveis de todas as obrigações substanciais e formais que têm ditas sociedades em matéria tributária.

Apesar do impacto que dita norma implica, a redação da mesma deixa muitos vazios que é necessário sejam aclarados mediante uma regulamentação por parte do Governo Nacional.

Nesta análise se pretende evidenciar ditos vazios e estabelecer alguns dos desafios mais importantes que tem o Governo Nacional na regulamentação da norma da Sede Efectiva de Administração.

Palavras-chave

Residência fiscal, Renda mundial, Sociedade nacional, Tecnologia, Gestão, Direção, Atividades empresariais.

Sumario

Introducción; 1. Origen del concepto de SEA; 2. Introducción en la legislación colombiana de la SEA y su interpretación por parte de la Administración de Impuestos; 3. Retos en la reglamentación; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

En el año 2012, a través de la Ley 1607, el Gobierno colombiano hizo un esfuerzo por actualizar la legislación fiscal e introducir un paquete de normas con el fin de combatir la evasión y elusión fiscales. Dichas normas se inspiraron tanto en legislaciones internacionales, como en las recomendaciones de instancias internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Mundial.

Así, desde la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, se indicaba que un objetivo fundamental de la iniciativa era el de dotar “*al fisco de herramientas normativas para hacer frente a los altos niveles de evasión y elusión tributaria en Colombia*”.

Una de las normas novedosas que se incluyó en el Estatuto Tributario fue el concepto de “Sede Efectiva de Administración” (SEA) como criterio determinante para considerar a una sociedad como nacional, adicionalmente a los puntos de conexión tradicionales que hasta ese momento se aplicaban que eran el domicilio de la sociedad y su constitución conforme las leyes colombianas.

En este sentido, el efecto de la aplicación del criterio de “Sede Efectiva de Administración” es que una sociedad extranjera sea considerada para efectos tributarios como una sociedad nacional, lo que significa que la totalidad de sus ingresos, bien sean de fuente nacional o extranjera, estarán sometidos a tribu-

tación en Colombia y que deban cumplir con todos los deberes formales tales como presentación de las declaraciones tributarias y los propios de los agentes de retención.

Este cambio en la legislación tiene el potencial de afectar a todas las sociedades extranjeras cuya “administración” se lleve en el territorio nacional, con lo que los grupos colombianos que expanden su actividad al extranjero y aquellas sociedades patrimoniales de colombianos en el exterior deben tener especial atención al respecto.

Sin embargo, la redacción de la norma, la cual, si bien fue objeto de una reglamentación parcial por parte del Gobierno Nacional², carece de la claridad necesaria para ser aplicada y no brinda una seguridad jurídica a los contribuyentes que garantice que no serán víctimas de interpretaciones arbitrarias por parte de la Administración de Impuestos.

Bajo este escenario, el objetivo de este análisis no es otro que evidenciar los vacíos de la norma y plantear los retos que tiene el Gobierno Nacional en la expedición de la reglamentación.

1. Origen del concepto de SEA

El concepto de SEA tiene su origen en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (“MC OCDE”)³, el cual establece, en el apartado 3 del artículo 4°, una regla de desempate en el evento en que una sociedad, bajo los criterios usuales de residencia o domicilio de acuerdo con la aplicación de la legislación doméstica, se entendiera residente en los dos países que hacen parte del tratado. El art. 4.3 del MC OCDE establece que en estos supuestos la sociedad se considerará residente para efectos tributarios, únicamente en el estado en el que se encuentre su sede de dirección efectiva⁴.

De acuerdo con los comentarios al MC OCDE⁵, la sede de dirección efectiva es el lugar donde se encuentra la gestión clave y la toma de decisiones empresariales sustanciales de la sociedad como en su conjunto. Para lo anterior, añade el comentario, se deben tener en cuenta todos los factores y circunstancias relevantes, lo que reconoce que en la práctica, ante la dificultad en la aplicación de dicho concepto, se debe hacer un análisis caso por caso. Adicionalmente, se reconoce

2 Decreto 3028 de 2013.

3 OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. (2014).

4 Cuando se hace mención a la SEA en la legislación colombiana, se debe entender como concepto equivalente al de Sede de Dirección Efectiva utilizado en todas las publicaciones de la OCDE.

5 OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. Artículo 4°, comentario Párrafo 24. (2014).

que un país puede tener varias sedes de dirección pero solo una sede de dirección efectiva en un determinado momento.

Algunos países miembros de la OCDE consideran que el enfoque casuístico es el más adecuado para lidiar con las dificultades en la determinación de la Sede Efectiva de Dirección que “puedan generarse por la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación”⁶.

La versión de los comentarios al MC OCDE del año 2008 reconoció que los criterios que deben tenerse en cuenta para la determinación de la SEA no pueden ser rígidos, con lo que se eliminó la referencia al lugar de reunión del máximo órgano social de dirección como ejemplo de sede efectiva de dirección, así darle prioridad al lugar en donde se toman las decisiones clave y no el lugar en donde dichas decisiones son aprobadas⁷.

La OCDE establece que las autoridades competentes de acuerdo con cada Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) deben tener en cuenta para la aplicación de esta disposición, varios factores como por ejemplo los siguientes⁸:

- El lugar en donde usualmente se llevan a cabo las reuniones del consejo de administración de la compañía o del órgano social equivalente;
- el lugar en donde el CEO o los ejecutivos de alto nivel generalmente realizan sus actividades;
- el lugar en donde habitualmente se lleve a cabo la alta dirección del día a día;
- el lugar donde se encuentran las oficinas centrales de la sociedad;
- el país que de acuerdo con sus leyes rige la situación jurídica de la compañía; o,
- el lugar en donde se conserven los registros contables.

Vemos entonces cómo la OCDE de acuerdo con su doctrina se ha esforzado por dotar de herramientas de análisis a las autoridades competentes para que caso por caso, puedan solucionar los conflictos de residencia dual determinando el estado contratante en donde se encuentre la Sede Efectiva de Dirección de la persona jurídica, en aplicación de los convenios de doble imposición.

6 Ibid. Párrafo 24.1.

7 José Manuel Calderón Carrero, Néstor Carmona Fernández, Adolfo Martín Jiménez et ál. *Ámbito subjetivo de aplicación. La residencia fiscal*, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. p. 97. Ed. Wolters Kluwer. (2010).

8 OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. Artículo 4°, comentario Párrafo 24.1. (2014).

Así mismo, es importante señalar que la DIAN ha reconocido el carácter interpretativo de los comentarios al MC OCDE al citarlos en su doctrina oficial relacionada con los CDIs suscritos por Colombia⁹.

Ahora bien, en países en donde se aplica la SEA como norma de atracción de la tributación de una sociedad, parte de la doctrina ha aceptado que el objetivo de dicha norma es el de evitar que se haga uso de sociedades sin ninguna sustancia en países en donde la tributación es más benévola que en los países desde donde dichas sociedades son controladas y administradas. En el caso de España, Néstor Carmona Fernández señala que dicha norma se creó “*para atraer la residencia fiscal de entidades deslocalizadas ilegítimamente*”¹⁰ y que las entidades cuyo domicilio se pretende atraer a España son las “*entidades interpuestas o carentes de sustrato empresarial, cuya dirección (poco “profesionalizada”, si hablamos de sociedades de inversión puramente especulativas, constituidas directa o indirectamente por residentes en España) y control –ejecutivo, no accionarial– se demuestre o deduzca razonablemente que se efectúa desde territorio español*”¹¹. Adicionalmente, la mayoría de los doctrinantes españoles concuerdan en que la SEA es el lugar en donde las decisiones claves de la administración de una sociedad se toman y no en donde la administración del día al día se lleva a cabo¹².

2. Introducción en la legislación colombiana de la SEA y su interpretación por parte de la Administración de Impuestos

De acuerdo con el capítulo 3.6. “*Normas antielusión y antievasión*” de la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria del año 2012¹³, la razón fundamental para incluir en nuestra legislación la SEA como determinación de la residencia fiscal de sociedades en Colombia fue la de tener la posibilidad de ganar “*la disputa por la residencia de las sociedades y otras entidades*” en los casos de residencia dual bajo los CDI suscritos con España y Suiza.¹⁴ Adicio-

9 DIAN. Oficio 4488 de 2013. (Enero 25 de 2013).

10 Néstor Carmona Fernández. *Residencia fiscal de las personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares*, en *Fiscalidad internacional*, 137. Fernando Serrano Antón, Dir. Ediciones CEF, Madrid. (2015).

11 Néstor Carmona Fernández. La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 261. Teodoro Cerdón Ezquerro, Dir. IEF, Madrid. (2007).

12 Guglielmo Maisto. *Residence of companies under tax treaties and EC Law*. p. 770. Ed. Series Editor IBFD. (2009).

13 Dicho Proyecto fue el origen de la Ley 1607 de 2012.

14 Los únicos CDIs vigentes en Colombia que contemplan la SEA como regla de desempate en el caso de conflictos por residencia dual son los celebrados con España y Suiza. En los demás casos, la postura del Gobierno Nacional ha sido la de resolver dichos conflictos a través de acuerdo mutuo por parte de las autoridades competentes.

nalmente señala dicho documento, que *“dado que la residencia de una sociedad determina cuál de los países tiene mayor poder de imposición, es de suma importancia suministrar una definición en la ley interna colombiana que permita que Colombia se constituya como país de la residencia en los casos en los que la sociedad en el exterior se constituyó como un simple vehículo manteniendo la dirección y la toma de decisiones vitales en Colombia”*.

En efecto, en la redacción de la norma se tomaron en consideración algunos de los elementos mencionados en los comentarios al MC OCDE para definir la SEA.

Ahora bien, como veremos más adelante, el impacto de la incorporación de la SEA en la legislación colombiana es mucho más amplio de lo que en principio se pretendía.

Así las cosas, se incluyó en el Estatuto Tributario el artículo 12-1 el cual, en su primer inciso señala que: *“se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el respectivo año o período gravable tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano”*. Para efectos de lo anterior la SEA se define como: *“el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad como un todo”*.

En el segundo inciso del Parágrafo 1° de ese artículo se establece que para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial los relacionados con los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia, y aclara que: *“no se considerará que una sociedad o entidad es nacional por el simple hecho de que su junta directiva se reúna en el territorio colombiano, o que entre sus accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares se encuentren personas naturales residentes en el país o a sociedades o entidades nacionales”*.

Antes de la inclusión de este criterio en la legislación colombiana, una sociedad se consideraba nacional por el hecho de tener su domicilio principal en el país o estar incorporada en el mismo de acuerdo con las leyes nacionales, criterios que son igualmente aplicables luego de las modificaciones introducidas en el año 2012.

Una vez se expidió esta norma, la misma fue reglamentada por el Decreto 3028 de 2013, el cual en su artículo 8° señala que las sociedades o entidades que sean consideradas nacionales por tener su sede efectiva de administración en el territorio colombiano, no serán consideradas extranjeras para todos los efectos

fiscales, desde el momento en que tengan su sede efectiva de administración en el territorio nacional y que a dichas sociedades se les aplicará el régimen tributario consagrado para las sociedades limitadas o anónimas, según el tipo societario colombiano que más se asimile a la sociedad o a la entidad en cuestión.

Posteriormente, a través del artículo 31 de la Ley 1739 de 2014 se modificó el artículo 12-1 del E.T. en la medida de limitar el concepto de sede efectiva de administración en los siguientes casos:

- Cuando la sociedad del exterior es cotizada o emisora de bonos en la Bolsa de Valores de Colombia o en cualquier otra bolsa de reconocida idoneidad internacional.
- Cuando el 80% o más de los ingresos totales de la sociedad sean de fuente de la jurisdicción en donde esté constituida.

Para efectos del segundo caso enunciado no se tendrán en cuenta dentro de los ingresos totales para efectos de la determinación del porcentaje del 80%, las rentas pasivas tales como intereses y regalías obtenidas por la explotación de cualquier intangible, y los dividendos provenientes directa o indirectamente de sociedades en donde no se tenga más del 25% de participación. En este sentido, los ingresos totales a los que le será aplicable el porcentaje del 80% será la suma de los ingresos obtenidos por la sociedad extranjera diferentes a los expresamente excluidos por los parágrafos adicionados al artículo 12-1 del E.T.

Por su parte, la DIAN expidió el Concepto No. 58445 de septiembre de 2013 en donde hace alusión a algunas interpretaciones en relación con la aplicación del artículo 12-1 del E.T. de las cuales se pueden destacar las siguientes:

- Se considera que una sociedad o entidad es nacional si la misma tuvo su sede efectiva de administración en cualquier momento del período gravable correspondiente.
- Para efectos de la definición de sede efectiva de administración se entiende que el lugar en donde “*materialmente*” se tomen las decisiones de una sociedad o entidad es el lugar en donde dichas decisiones son tomadas “*realmente*”. Adicionalmente para efectos de determinar si una decisión es “*decisiva y necesaria*” debe ser apreciada en relación con la actividad de la sociedad, partiendo de todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes.

Al respecto, el concepto señala expresamente lo siguiente:

“La norma es clara al referirse a “... los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia de la sociedad o entidad”.

Por lo tanto, con respecto a los mecanismos no presenciales, no debe confundirse el medio por el cual las decisiones son comunicadas con el lugar en el cual realmente se toman o se han tomado las decisiones”.

- Se reitera que para el análisis correspondiente, no es suficiente con que la junta directiva de la sociedad se reúna en Colombia o que miembros de dicha junta sean residentes colombianos para que se considere sociedad nacional.
- Se resalta que el legislador no atribuyó ninguna tarifa legal a determinadas operaciones comerciales o actos jurídicos desarrollados para efectos de determinar la SEA, pues el artículo 12-1 del E.T. ordena que: *“para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes”.*

Posteriormente mediante el Concepto 61818 de 2014 la DIAN retomó lo señalado en el concepto anteriormente mencionado, pero citó expresamente los comentarios de la OCDE en relación con la sede efectiva de dirección señalados en los párrafos 24 y 24.1 del comentario al artículo 4° del MC OCDE.

Vale la pena mencionar que la anterior es la doctrina oficial en relación con la aplicación del artículo 12-1 del E.T. y que luego de la entrada en vigencia de las limitaciones introducidas por la Ley 1739 de 2014, la DIAN no ha emitido ningún pronunciamiento que constituya doctrina oficial.

Si bien los comentarios al MC OCDE dan algunas pautas importantes para la interpretación del artículo 12-1 del E.T., sin embargo es claro que la SEA es un concepto abierto que debe analizarse caso a caso, sin que sea generalizable una regla como un absoluto.

De acuerdo con este recuento, si bien los comentarios al MC OCDE dan algunas pautas importantes para la interpretación del artículo 12-1 del E.T., el tema sigue siendo poco claro ya que no hay un lineamiento para la aplicación de los diferentes criterios que deban tenerse en cuenta para la determinación de la SEA, esto sumado a situaciones complejas como, entre otras, la utilización de herramientas tecnológicas en la administración de una sociedad y estructuras complejas de los grupos empresariales agravan la situación y hacen necesaria la expedición de un reglamento claro que otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes.

3. Retos en la reglamentación

En la expedición de un reglamento del artículo 12-1 del E.T., es necesario que en primer lugar se definan los elementos clave contenidos en la definición de la SEA tales como:

- Qué se entiende que una entidad o sociedad tenga su SEA “durante” un determinado período gravable. ¿Implica habitualidad? ¿Cómo determinar dicha habitualidad?
- Qué debe entenderse por “materialmente”.
- Cómo reconocer cuando una decisión comercial o de gestión es decisiva y necesaria para la actividad empresarial.
- En el evento en que se determine que efectivamente una sociedad extranjera tiene su SEA en Colombia, ¿Cómo será la tributación de esa sociedad en Colombia?, ¿Se hará con base en la contabilidad del país en donde se encuentra constituida, o se tendrá que tener una contabilidad en Colombia?

En la definición de dichos elementos clave necesariamente se deberán tener en cuenta cuáles son los ejecutivos en cuya cabeza se encuentran las decisiones comerciales y de gestión decisivas, qué elementos probatorios podrían ser de utilidad para demostrar efectivamente el lugar en donde se toman dichas decisiones, si el hecho de que exista una actividad económica real en el país en el que se encuentra domiciliada la sociedad puede tener alguna implicación en la determinación de la SEA, entre otros.

El gran reto es otorgar la mayor certeza posible a la aplicación de la norma sin exceder las facultades reglamentarias del Gobierno Nacional y evitar así cualquier ambigüedad en la interpretación de la misma por parte de la Administración de Impuestos y de las autoridades judiciales.

También es importante que se establezcan reglas claras en la creación y el funcionamiento del Comité de Fiscalización de la DIAN, órgano competente para tomar las decisiones en relación con la SEA en el marco de un proceso de fiscalización.

Finalmente, y sin ánimo de agotar los temas que pueden ser objeto de la reglamentación del Gobierno, se debería señalar el procedimiento a seguir por parte de una sociedad que por tener su SEA en Colombia empiece a actuar como sociedad nacional, así como la manera de revertir dicha situación cuando ya no concurren los elementos que hicieron que esa sociedad tuviera su SEA en territorio colombiano.

4. Conclusiones

La inclusión del concepto de Sede Efectiva de Administración como criterio determinante y preferente de la residencia fiscal de sociedades extranjeras en la legislación colombiana ha generado muchos interrogantes en cuanto a su aplicación,

interrogantes que es necesario que sean resueltos lo antes posible considerando el impacto tan importante de la norma.

En este sentido, el Gobierno Nacional está en mora en la expedición de un reglamento claro y completo que les otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes y evite arbitrariedades por parte de la Administración de Impuestos.

Así mismo, es momento de que todo el paquete de normas “*antielusión y antiabusos*” pueda ser efectivamente aplicado en su integridad para el fin para el cual fue introducido en la legislación colombiano.

Como anotación final, no debería aplicarse la norma de SEA con el mismo rasero a una filial económicamente activa de una multilatina colombiana que a una sociedad patrimonial opaca.

5. Bibliografía

José Manuel Calderón Carrero, Néstor Carmona Fernández, Adolfo Martín Jiménez, Monserrat Trapé Viladomat. *Ámbito subjetivo de aplicación. La residencia fiscal, en Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer España, S.A., Madrid. (2010).

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. (2008).

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. (2010).

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada. (2014).