

El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano

The permanent establishment in colombian tax law

O conceito de estabelecimento permanente no sistema tributário colombiano

ÓMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Ómar Sebastián Cabrera Cabrera. *El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 133.

Recibido: 30 julio 2018

Aprobado: 30 agosto 2018

Página inicial: 133

Página final: 187

Resumen

Históricamente, el criterio del establecimiento permanente ha sido un eje fundamental en los principios que rigen la tributación de naturaleza activa de los no residentes fiscales, tanto desde el punto de vista de las reglas distributivas de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, como de las normas tributarias internas. Así las cosas, dada la intención de Colombia de actualizar su normativa interna referente a las reglas de tributación internacional, el injerto jurídico del establecimiento permanente llegó con la ratificación del tratado tributario celebrado con España (Ley 1082 de 2006) y fue incorporado formalmente a la normativa interna mediante la reforma tributaria del año 2012 (Ley 1607 de 2012). De

1 Abogado con profundización en Derecho tributario y especialista en Derecho Económico Internacional de la Universidad Externado de Colombia. Especialista y magíster en Tributación de la Universidad de los Andes. También cursó Diplomado en Impuestos de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia. Ha sido docente asistente de Derecho Tributario Internacional en esta última Universidad y de la Universidad de los Andes e investigador del Centro de Estudios Fiscales Externadista y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Consultor senior en PricewaterhouseCoopers Colombia. Las opiniones expresadas en este artículo son personales y solo comprometen al autor. Correo: omarcabrercabrera@gmail.com.

esta manera, existen actualmente algunas dudas en torno a la aplicación práctica de este concepto en el sistema tributario colombiano.

Palabras clave: Establecimiento permanente, sucursales de sociedades extranjeras, Convenios para Evitar la Doble Imposición, tributación de los beneficios empresariales, principio de la fuente, atribución de rentas a los establecimientos permanentes, precios de transferencia.

Abstract

Historically, the concept of the permanent establishment has been a fundamental axis in the principles that rule the business taxation of non-resident taxpayers, both from the point of view of the distributive rules of Double Taxation Conventions, as well as for domestic tax laws. Thus, given Colombia's intention to update its domestic regulations regarding international taxation rules, the legal concept of the permanent establishment first arrived through the tax treaty concluded with Spain (Law 1082 of 2006) and was incorporated into Colombian tax law through the tax reform of 2012 (Law 1607 of 2012). In this sense, there are currently some concerns about the practical application of this concept in the Colombian tax system.

Keywords: Permanent establishment, branches of foreign companies, Double Taxation Conventions, taxation of business profits, source principle, attribution of profits to permanent establishment, transfer pricing.

Resumo

Historicamente, o critério do estabelecimento permanente tem sido um eixo fundamental nos princípios que regem a tributação de natureza ativa dos não residentes fiscais, tanto desde o ponto de vista das regras distributivas dos Convênios para Evitar a Dupla Imposição, quanto as normas tributárias internas. Assim sendo, devido à intenção da Colômbia de atualizar sua normativa interna referente às regras de tributação internacional, o enxerto jurídico do estabelecimento permanente chegou com a ratificação do tratado tributário celebrados com a Espanha (Lei 1082 de 2006) e foi incorporado formalmente à normativa interna mediante a reforma tributária do ano 2012 (Lei 1607 de 2012). Desta forma, existem atualmente algumas dúvidas em torno à aplicação prática deste conceito no sistema tributário colombiano.

Palavras-chave: Estabelecimento permanente, sucursais de sociedades estrangeiras, Convênios para Evitar a Dupla Imposição, tributação dos benefícios

empresariais, princípio da fonte, atribuição de rendas aos estabelecimentos permanentes, preços de transferência.

Sumario

Introducción; 1. Aproximaciones al criterio del establecimiento permanente; 2. Actualidades del concepto del EP; 3. Principales vehículos de inversión en el contexto internacional; 3.1 Filiales de sociedades extranjeras; 3.2 Sucursales de sociedades extranjeras; 4. El establecimiento permanente y las sucursales de sociedades extranjeras; 5. Historia legislativa del criterio de EP en Colombia; 6. Tipos de EP en la legislación fiscal colombiana y los CDI vigentes; 6.1 EP regla base; 7. EP de agencia; 8. EP de construcción; 9. EP de servicios; 10. EP de seguros; 11. EP de explotación de recursos naturales; 12. Actividades preparatorias y auxiliares; 13. Tributación del EP en Colombia; 13.1 Régimen general; 14. Régimen de retenciones en la fuente en el impuesto de renta; 14.1 El EP como agente de retención en la fuente; 15. Retención en la fuente por pagos o abonos en cuenta a favor de un EP; 16. Régimen de autoretenciones en la fuente; 17. Renta presuntiva; 18. Remesas de utilidades al exterior; 19. Precios de transferencia; 20. Implicaciones en el Impuesto sobre las Ventas (IVA); 21. Obligaciones formales; 21.1 Inscripción en el RUT; 22. Declaración del impuesto sobre la renta; 23. Declaración de retenciones en la fuente; 24. Declaración de activos en el exterior; 25. Medios magnéticos; 26. Registros contables; 27. Consideraciones cambiarias; 28. Conclusiones; Bibliografía

Introducción

Hoy por hoy, el concepto del establecimiento permanente (EP) es, por no decir menos, uno de los conceptos con mayor relevancia para los propósitos del Derecho Tributario Internacional en su concepción más amplia (Skaar, 1991). A pesar de que actualmente exista un agitado debate en torno a su supervivencia dentro de la llamada “economía digital” e importantes cambios a su regulación debido a la implementación de la acción 7 del plan de acción de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* por sus siglas en inglés), no puede negarse que, al margen de estos hechos actuales, el criterio del EP sigue siendo uno de los asuntos más delicados y fundamentales en el mundo de la tributación internacional.

Valga decir que la relevancia de este concepto no solo tiene efectos directos para los fines de la aplicación de normas de tributación internacional locales, sino también, para distintas reglas de distribución impositiva contenidas y reguladas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), tanto del Modelo de

Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), como el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Pese a que el concepto del EP posee una historia de largo calado en el mundo tributario y que, asimismo, ha existido en las normativas tributarias domésticas de distintos países por décadas, su adopción en Colombia se produjo de manera bastante tardía en términos comparativos; resultado de ello es que en el país existe muy poco desarrollo, tanto jurisprudencial como doctrinal, de los lineamientos generales de aplicabilidad del EP, tanto desde un punto de vista local como internacional, de los CDI firmados por Colombia.

No obstante, ante la adopción interna de este criterio, todavía no son conocidas a la fecha fiscalizaciones ni fallos judiciales en el país frente al tópico del EP y deberá esperarse un tiempo prudente para que estas comiencen a ocurrir y se puedan conocer sus verdaderos alcances normativos.

Una vez establecido el marco introductorio, el presente texto está dirigido a realizar un análisis profundo de la regulación aplicable al concepto del EP, tanto desde la perspectiva de la normativa fiscal doméstica de Colombia, como de lo que ha negociado el país en sus CDI vigentes, junto con los pronunciamientos más relevantes de la doctrina oficial de la autoridad tributaria.

Asimismo, también se reseñarán de manera genérica algunos aspectos generales que rodean la temática del EP y que permiten una mayor contextualización. Por último, se abordarán de manera muy resumida aspectos de actualidad del concepto del EP, los cuales son requeridos para un mejor entendimiento de la temática.

1. Aproximaciones al criterio del establecimiento permanente

Las consideraciones y aproximaciones tributarias al criterio del EP dependerán de la óptica desde donde este último sea visto, a saber, si este se analiza desde la perspectiva de los ordenamientos tributarios internos, o, por el contrario, desde la arista del Derecho Internacional Tributario (DIT)².

Dicho lo anterior, es preciso indicar que cuando el concepto de EP se inserta en la legislación tributaria positiva, es una de las maneras de establecer el régimen

2 Para los propósitos de este texto entiéndase por Derecho Internacional Tributario aquella vertiente que estudia exclusivamente todas aquellas fuentes de índole internacional que afectan la tributación, como lo son, por ejemplo, los CDI.

tributario, principalmente en tributación directa, tanto formal como sustancial, de los no residentes fiscales con actividades permanentes en dicho país (Sasseville y Skaar, 2009; Castro y Marín, 2009). Sin embargo, en algunos casos excepcionales, se adopta para dirimir conflictos de territorialidad tributaria entre subdivisiones políticas o administrativas y así evitar sobreimposiciones en impuestos locales o municipales (Cabrera Cabrera, 2016).

Contrariamente, cuando el EP es incluido en una fuente del DIT, como lo es, por antonomasia, un CDI, se incorpora como un medio para establecer el reparto de la potestad tributaria, principalmente de rentas activas, entre los Estados contratantes del acuerdo con el fin de evitar dobles imposiciones tributarias internacionales.

Dicho lo anterior, el artículo 7º, tanto de los Modelos de Convenio de la OCDE (MOCDE) como de la ONU (MONU), establece como pauta general que los beneficios empresariales (rentas activas) obtenidos por un residente fiscal de un Estado contratante solo pueden ser gravados en dicho país (Estado de la residencia), a no ser que este primero realice su actividad en el otro país (Estado de la fuente) mediante un EP.

Sin embargo, el país de la fuente solo podrá someter a imposición aquellas rentas que le sean imputables al EP según un estudio de atribución de ingresos y bajo la aplicación del mundialmente reconocido principio fiscal de plena competencia o concurrencia (*arm's length*).

Así las cosas, en el marco de un CDI el concepto de EP indica el “cuándo” y el “qué” puede gravar el país de fuente, a saber, el “cuándo”, en el evento de existencia de un EP, y el “qué”, corresponde a aquellos ingresos atribuibles a dicho EP.

Adicionalmente, debe tenerse presente que en el contexto de un CDI el EP no solo es relevante para regular el régimen tributario de las rentas activas, sino también, de rentas pasivas (dividendos, regalías e intereses) dado que las reglas especiales de retención en la fuente previstas en los CDI frente a estas últimas rentas no son aplicables cuando la renta pasiva está vinculada efectiva y económicamente a un EP (conocido doctrinalmente como “EP proviso”), en cuyo caso, estas últimas pueden someterse a gravamen según los criterios normativos domésticos del país de la fuente pero bajo un criterio de atribución de la renta conforme con el artículo 7º de los CDI.

En adición, el EP también tiene efectos relevantes para el funcionamiento de la tributación en la fuente de otras reglas distributivas tales, como, las ganancias de capital³ y las rentas laborales⁴ junto con la tributación del patrimonio⁵.

Por su parte, existe también una disposición especial en virtud de la cual se prohíbe a los Estados contratantes imponer un tratamiento menos favorable al EP respecto del tratamiento que le es aplicable a las sociedades nacionales (conocido como principio de no discriminación⁶).

Una vez sentados los puntos anteriores, teóricamente hablando, se permite tributación en la fuente en los casos en que exista un EP allí en el país de la fuente dado que este concepto es considerado como un umbral que permite determinar el nivel de presencia y vinculación económica del no residente fiscal en el país de la fuente (Vogel, 2011).

Por lo tanto, si no existe un EP se entiende que la actividad no es de una envergadura tal que legitime algún tipo de imposición, mientras que, en caso contrario, esto es, la presencia de un EP, es visto como un evento de un vínculo económico notorio que habilita al país de la fuente a ejercer su potestad tributaria (Cockfield, 2003 y Sasseville, 2004).

Ahora bien, es por dicho motivo por el cual el artículo 5(4) de las plantillas del MOCDE y MONU listan ciertas actividades que por su naturaleza preparatoria o auxiliar no generan la activación de un EP, dado que no son actividades de relevancia o que indiquen un nexo de negocio con el país de la fuente. Adicionalmente, esta excepción también se justifica dado que en estos casos existe una dificultad palmaria para fines de atribución de rentas a estas actividades.

En ese orden de ideas, debe indicarse que, por regla general, el EP no es considerado como un ente jurídico independiente y, por tanto, es tratado como una extensión económica del no residente fiscal sin perjuicio que, para fines exclusivos de atribución de rentas, deba ser visto como una entidad independiente y autónoma a la luz del principio de plena competencia (Reimer, 2015).

Bajo lo consignado anteriormente se explica el motivo por el cual se ha sostenido que el empleo del umbral del EP como limitante de tributación en la fuente resulta injusto cuando un CDI es celebrado entre un país en vías de desarrollo y un país del llamado “Primer Mundo”. Lo anterior toda vez que, si no se configura

3 Artículo 13(2) del MOCDE.

4 Artículo 15(2)(c) del MOCDE.

5 Artículo 22(2) del MOCDE.

6 Artículo 24(2) del MOCDE.

el EP, el país de la fuente queda completamente restringido a ejercer su potestad tributaria, y dado que los flujos de inversión recíproca van a ser totalmente desiguales, va a ser mayor el sacrificio fiscal que soporte el país subdesarrollado.

Bajo la anterior perspectiva se explica por qué el MONU procura por una regulación que genera un espectro más amplio de los supuestos del EP, con la finalidad principal de que el país de la fuente tenga mayores posibilidades de obtener tributación en las recepciones de inversión extranjera por parte de residentes fiscales del país desarrollado.

Ahora bien, bajo el marco de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), dado que se trata de un CDI multilateral que, a diferencia del MOCDE, optó por aplicar una preferencia de tributación en el Estado de la fuente, se prefirió prescindir del criterio del EP como umbral de reparto de potestad tributaria toda vez que, de acuerdo con el artículo 6º de la decisión, los beneficios empresariales solo se pueden gravar en el país en donde está su fuente productora, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad sin importar si existe o no un EP allí.

2. Actualidades del concepto del EP

Frente a las tendencias actuales que existen en torno del EP, debe mencionarse que mucho se discute frente a si las reglas existentes son adecuadas para la finalidad de gravar, tanto con tributos directos como indirectos, las transacciones y operaciones que ocurren dentro de llamada “economía digital” (Cabrera Cabrera, 2017a).

En ese respecto, debe indicarse que las reglas de configuración positiva del EP fueron estructuradas bajo los albores de la segunda Revolución Industrial (1870-1914) en donde dominaba una mentalidad de negocios que se conducían a través de lugares puramente físicos como talleres, fábricas, oficinas y demás.

De esta manera, en una época en la cual la mayor parte de los negocios ocurre en la red y en medios cibernéticos, es decir, en espacios intangibles imperceptibles por los sentidos humanos sin que medie la existencia de ninguna presencia concreta, nace el interrogante a si la exigencia de una presencia física continúa siendo un criterio idóneo que permita establecer un nexo tributario.

En ese orden de ideas, la literatura tributaria, tanto doctrinal como de organizaciones internacionales, han planteado nuevas alternativas para el reemplazo de la exigencia física por un nexo más conveniente en el plano del mundo digital en todas sus posibles presentaciones.

De esta manera, se han ideado alternativas como el EP digital en el cual el nexo fiscal debería establecerse con base en el tipo de servicio digital, el número de usuarios e ingresos que posean los contribuyentes que realizan sus actividades a través de medios digitales (Hongler y Pistone, 2015), o también existen alternativas a nuevos nexos determinados por el consumo de datos en la web, o simplemente imponer una retención en la fuente por pagos al exterior aplicable a todo tipo de servicios para fines de simplicidad (Báez y Brauner, 2015).

Dicho lo anterior, consideramos este punto de gran relevancia, toda vez que, a pesar de que la normativa Colombia, en razón de no ser relativamente reciente, no contempla reglas especiales para establecer nexos fiscales necesarios para que guíen la tributación de la economía digital. Sin embargo, resulta probable que en futuras reformas tributarias dichas normas sean eventualmente incorporadas a nuestro ordenamiento tributario.

Por su parte, en la acción 7 del mundialmente famoso plan de BEPS de la OCDE se desarrollaron aquellas temáticas y estructuras que, a visión de la OCDE, generaban abusos del criterio del EP y su elusión artificiosa con el fin de evitar tributación en el país de la fuente. Dicho esto, se trajeron a colación 4 puntos fundamentales:

- I. Cambios a la redacción de la regla de la agencia para atacar estructuras de comisionistas en eventos en los cuales el comisionista, al ser un representante indirecto, no tenía facultad para vincular legalmente a la entidad extranjera.
- II. Nuevas reglas frente a las excepciones de actividades preparatorias y auxiliares para contribuyentes cuya actividad principal de negocio se realizaba amparada en una actividad preparatoria o auxiliar o que fraccionaba su actividad en diferentes actividades preparatorias auxiliares.
- III. Normas anti-fragmentación de contratos para evitar estructuras de división temporal de contratos que deriven en que no se cumplan los tiempos de permanencia requeridos.
- IV. Proponer buscar en un futuro nuevas guías para actualizar las reglas de atribución de beneficios al EP.

En refuerzo de lo anterior, es preciso indicar que las recomendaciones de la acción 7 de BEPS fueron recopiladas en el nuevo MCODE de 2017 y quedaron reproducidas en el instrumento multilateral de la OCDE basado en la acción 15 de BEPS (conocido como MLI⁷ por sus siglas en inglés) el cual fue suscrito por

7 *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS.*

el Estado colombiano. De esta manera, consideramos que este tópico cobrará gran relevancia para el país dado que ya se advierte que estas nuevas reglas han sido adoptadas en los más recientes CDI suscritos por lo Colombia con Italia y los Emiratos Árabes Unidos. Asimismo, pensamos que lo anterior se verá exacerbado por la reciente adhesión del Estado colombiano a la OCDE. Por su parte, cuando se produzca la entrada en vigor del MLI tanto para Colombia como para los demás Estados con los cuales se han suscrito CDI, se generarán importantes cambios a las normas actuales del EP de dichos CDI.

3. Principales vehículos de inversión en el contexto internacional

A la hora de emprender negocios en un país extranjero, las empresas multinacionales tienen la alternativa de elegir entre diferentes vehículos jurídicos de inversión en concordancia, bien sea, con la legislación interna del país receptor de la inversión extranjera, o con la propia legislación existente en el Estado de donde proviene el capital.

Respecto a lo anterior, el vehículo optado dependerá del tipo de inversión que se quiera o pretenda realizar, pero, particularmente, de la naturaleza de permanencia o ánimo de establecimiento de dicha inversión en el otro país.

En ese orden de ideas, cuando se trata de inversiones que tengan la connotación de ser de portafolio, conocidas en el argot como inversiones de *capitales golondrina*, es decir, inversiones temporales en el mercado de capitales (derivados financieros, renta fija, renta variable o divisas) que generan principalmente rentas pasivas, se suelen utilizar fondos de inversión, de pensiones, fiducias o *trusts* creados bajo la legislación del país de procedencia de dichos capitales.

En estos casos es usual que no se le obligue al inversionista del exterior a constituir un vehículo en el país de inversión, sino que simplemente se suele exigir el tener un apoderado y conducir la inversión a través de administradoras de inversiones locales. Lo anterior se genera dado lo efímeras que pueden ser estas inversiones, además de contemplar la finalidad de no entorpecerlas ni hacerlas engorrosas, dado que son sumamente dinámicas en el flujo global de recursos.

Así las cosas y, por regla general, cuando se trata de inversiones de índole activa con ánimo de ser permanentes o que, por lo menos se espera que sean fructíferas y duraderas en un mediano o largo plazo, el vehículo de inversión puede ser la incorporación ya sea de una filial o de una sucursal en dicho país, en

la medida en que, usualmente, para estos casos si se requiere la constitución de un vehículo en el país que importa el capital.

3.1 Filiales de sociedades extranjeras

Como primer punto, la filial no es más que la creación de una sociedad comercial de conformidad con los tipos societarios que prevea la legislación mercantil del país receptor, y cuya principal característica resulta la de ser una entidad jurídicamente independiente de su accionista extranjero, pero con dependencia legal y económica.

En ese sentido, este atributo de la personalidad jurídica de la filial estará fundamentado en las normas internas soberanas del país de incorporación y, por tanto, todo lo referente a la creación, liquidación, representación, administración y extinción de la filial, estará determinado por dichas normas (*lex societatis*).

Por norma general, la filial será considerada como una sociedad doméstica la cual quedará sujeta al ordenamiento legal, cambiario, tributario, regulatorio, entre otros, previsto en la normativa del país en donde fue incorporada.

Adicionalmente, en el Derecho Internacional Público pueden evidenciarse acuerdos en virtud de los cuales también se establece la obligación de reconocer la personalidad jurídica de las sociedades. Dicho esto, para el caso colombiano se puede tomar como ejemplo lo dispuesto en el artículo 5° del Tratado de Derecho Comercial Internacional de 12 de febrero de 1989 (aprobado en Colombia mediante la Ley 33 de 1992) el cual señala el sometimiento a la ley colombiana de las sociedades incorporadas en Colombia independientemente del país de procedencia de los aportes del capital.

Por último, por pauta general a las filiales de inversionistas del exterior se les garantiza el mismo tratamiento, o por lo menos uno no menos favorable del que la legislación interna ofrece a las sociedades locales, para evitar, de esta manera, tratamientos discriminatorios a la inversión extranjera.

Lo anterior sin perjuicio de que algunas legislaciones prevean limitaciones a la inversión extranjera en ciertos sectores de la economía considerados como sensibles, así, por ejemplo, en Colombia el artículo 2.17.2.2.1 del Decreto 1068 de 2015 (norma que compila el régimen de inversiones internacionales) prohíbe a los extranjeros invertir en actividades de defensa y seguridad nacional o procesamiento y disposición de desechos tóxicos.

3.2 Sucursales de sociedades extranjeras

En el derecho comercial comparado, la incorporación de una sucursal no conlleva a la creación o nacimiento de una entidad independiente en términos legales de su casa u oficina principal. Por ende, estas últimas estructuras son consideradas, desde un punto de vista legal, como una extensión o brazo de la sociedad comercial del exterior (*branch*).

Bajo esta perspectiva, debe indicarse que la Superintendencia de Sociedades (Supersociedades) ha indicado en Oficio 220-58283 de diciembre 9 de 1996 sobre este punto que las sucursales deben ser consideradas como una prolongación de la casa matriz pero que necesariamente hacen parte de la sociedad foránea que se descentraliza.

Adicionalmente, el artículo 469 del Código de Comercio señala que las sociedades extranjeras se caracterizan por: 1) estar constituidas conforme a la ley de otro Estado, y 2) tener su domicilio principal en el exterior.

Evidentemente, al no poseer personalidad jurídica autónoma, las sucursales deben operar empleando la razón social de la entidad del exterior. Por añadidura de este punto, la Supersociedades en Oficio 220-60767 del 7 de diciembre de 1995, señaló la prohibición que tienen las sucursales de sociedades extranjeras en Colombia de actuar bajo una razón social diferente a la de su casa matriz foránea.

En virtud de este fundamento ya es corriente en las legislaciones comerciales comparadas la existencia de la prohibición a una entidad extranjera particular de incorporar más de una sucursal en el país en donde invierte. Al respecto, la Supersociedades en Oficio 220-59603 del 15 de marzo de 2017, entre otros, confirmó que no es jurídicamente posible, para una misma sociedad extranjera, operar a través de más de una sucursal en Colombia.

Bajo el contexto anterior se desprende la razón por la cual se requiere en distintas normativas mercantiles la incorporación de una sucursal cuando la intención sea la de emprender actividades de negocios con naturaleza permanente.

Así, con arreglo al artículo 471 del Código de Comercio, todas aquellas sociedades extranjeras que pretendan realizar actividades permanentes en Colombia se encuentran en la obligación de incorporar una sucursal de sociedad extranjera con la finalidad de poder emprender sus negocios allí.

Naturalmente, al ser entes que no gozan de personalidad jurídica autónoma, es lógico que se exija para su incorporación, los estatutos sociales de la entidad del exterior sumado al acta del órgano social competente en el cual se acuerda la creación de la sucursal, la asignación de un capital para operar y la designación

de un mandatario o apoderado. Lo anterior sin perjuicio de las demás formalidades que pueda llegar a exigir una determinada legislación para la incorporación de una sucursal.

Sentado lo anterior, para el caso colombiano se exige la protocolización de una escritura pública e indicar algunos aspectos tales como el monto del capital, el plazo de duración de los negocios, el negocio a desarrollar en Colombia, el apoderado general, entre otros.

Al igual que las filiales, las sucursales también tienen derecho al trato equitativo y las mismas limitantes en el destino de la inversión ya que, por regla general, para el caso de las sucursales se suele hacer una remisión normativa a la regulación aplicable a las sociedades locales, en todo aquello que no esté expresamente regulado. Al respecto, nótese como el artículo 497 del Código de Comercio hace una remisión a la regulación de las sociedades colombianas en lo previsto para las sucursales. Asimismo, la Supersociedades en Concepto 115-71785 de 11 de mayo de 2018 indicó cómo las sociedades extranjeras que tienen sucursal en Colombia están sometidas a la ley colombiana.

4. El establecimiento permanente y las sucursales de sociedades extranjeras

No obstante que en la práctica, y por motivos de una proximidad teórica que existe entre los conceptos, se suelen confundir o considerar como análogos los criterios de EP y sucursal de sociedad extranjera, debe indicarse que esto no resulta del todo acertado; a pesar de la cercanía teórica latente entre los EP y las sucursales, existen sendas diferencias entre los mismos.

En este orden de ideas, es fundamental poner de presente que el concepto de EP de manera tajante tiene aplicación exclusiva para fines fiscales. En otras palabras, el EP es un concepto creado por el mundo tributario que no tiene ni equivalencia ni cabida en ninguna otra normativa o disciplina jurídica que no sea la fiscal (Caicedo Tribín, 2014; Barbosa & Oundjian, 2009) y que es mucho más amplio que el concepto de “sucursal”. Asimismo, el hecho de que en términos ficcionales el EP sea considerado como sujeto pasivo de tributos, responde al principio de autonomía calificadora del Derecho Tributario.

En ese sentido, puede leerse de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 lo que se presenta a continuación:

“(…) En vista de lo expuesto, se propone una definición de establecimiento permanente (i) lo suficientemente amplia, como para incluir distintas

hipótesis de negocios que se desarrollan de manera permanente en el territorio nacional y que en consecuencia deberían generar tributación en el país (abarcando así más casos que los contemplados por la legislación mercantil en relación con las actividades permanentes, para cuya realización se exige la constitución de una sucursal en el país), y (ii) en línea con el concepto de establecimiento permanente consagrado en la mayoría de convenios para evitar la doble tributación". (Subrayado fuera de texto)

Frente a lo anterior, la Supersociedades en Oficio 220-146843 del 19 de julio de 2017 indicó que los criterios de EP y sucursal eran distintos y, por ese motivo, no era posible que un EP fuese un ente vigilado por dicha superintendencia ya que este primero solo tenía efectos tributarios. En el mismo sentido, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en Oficio N° 057322 de 06 de octubre de 2014 puso de presente que el EP no tenía ninguna incidencia en materia mercantil, sino solamente para efectos fiscales.

En adición, debe agregarse que, desde un punto de vista histórico, los criterios de EP y sucursal tuvieron una evolución distinta.

En concordancia con lo anterior, la cercanía entre ambos conceptos también se puede explicar desde una perspectiva histórica. En ese sentido, el concepto de EP nace de una figura de la legislación mercantil de 1855 de la entonces Prusia, llamada *Betriebsstätte*, que traducido al español correspondería a un establecimiento de comercio (Friedlander y Scott, 2006). Como puede verse, desde un principio, el concepto de EP nacía de un criterio meramente mercantil.

Sentado lo anterior, tuvo que traerse la figura del *Betriebsstätte* de la legislación comercial con la finalidad de tener un criterio que pudiese resolver los conflictos de territorialidad impositiva que se venían presentando en los impuestos locales a la industria y al comercio dentro de las distintas municipalidades del reino de Prusia (Schong, 2010).

Dicha doble imposición se venía generando en aquellos casos en los cuales se producía el bien en un municipio, pero este era comercializado en otro diferente. De esta manera, se estaba cobrando un tributo en la sede fabril, con ocasión a una actividad industrial, mientras que en la otra ciudad era aplicable un impuesto derivado de la venta.

Así, la fórmula consintió en establecer que solo podía haber gravamen en la ciudad de venta cuando el vendedor tenía allí un *Betriebsstätte* o local comercial abierto al público. Como puede verse, esta problemática no resulta extraña en nuestro Impuesto de Industria y Comercio (ICA), aunque ya se vio solucionada mediante

la regla de territorialidad del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, para la venta por fuera de la sede fabril de productos resultantes de actividades industriales.

Sin embargo, dado que fueron las cortes prusianas las que tuvieron que intervenir para delimitar los elementos que configuraban un *Betriebsstätte*, fue en ese momento en que comenzaron a moldearse las diferencias con la legislación mercantil (Hattingh, 2013). De esta manera, nacen judicialmente los criterios de *Stehendes Gewerbe* y *Betriebstatt*, y con ellos, la exigencia de un lugar fijo de negocios, con lo cual, se genera el desligamiento del derecho mercantil y se produce la creación de un criterio tributario (Cabrera Cabrera, 2016).

Posteriormente, al incluirse el concepto de *Betriebsstätte* en el CDI celebrado en 1899 entre Prusia y el Imperio austrohúngaro (denominado como el primer CDI de la historia), se dio el salto del concepto del EP para fines de la tributación internacional. De esta manera, dicho criterio fue posteriormente incluido en los modelos de CDI elaborados por la entonces Liga de las Naciones en 1927 y años siguientes y también en el primer MOCDE, de 1963.

En definitiva, a pesar que del recuento histórico se puede advertir un antecedente común, es una realidad que también se produjo un desprendimiento del concepto del EP de cualquier disposición mercantil. Por lo tanto, se puede aseverar que se trata de conceptos diferentes que poseen diferencias de gran calado pese a sus similitudes.

Una primera divergencia que se advierte es que la generación de un EP tiene elementos característicos que lo diferencian del criterio de la sucursal como se verá más adelante. En ese sentido, para la activación de un EP se requiere la presencia de múltiples requisitos que no están previstos para las sucursales, como por ejemplo, un lugar fijo de negocios, fijeza geográfica, ánimo de permanencia, derecho de disposición, entre otros.

Otra diferencia de gran relevancia resulta en el hecho que, como ya se señaló, para una sociedad extranjera no es posible incorporar más de una sucursal en Colombia. Contrariamente, para fines tributarios es posible poseer más de un EP e incluso, cada EP debe identificarse con número consecutivo así: EP1, EP2, EP3 y siguientes.

Sin embargo, debe hacerse hincapié en que, desde la perspectiva tributaria colombiana, para fines fiscales el EP y las sucursales tienen, en términos generales, casi idéntico tratamiento. De esta manera, puede leerse en los antecedentes de la Ley 1607 de 2012 lo siguiente:

“(…) Por último, en cuanto a la doble regulación de sucursales y establecimientos permanentes, proponemos asimilar las sucursales a los establecimientos permanentes para efectos tributarios, y regular las remesas a la matriz a manera de dividendos, mediante la modificación de los artículos 30, 234 y 246-1 del Estatuto Tributario”.

A la par, otra disparidad se enmarca en que no se requiere de ningún tipo de solemnidad para que exista un EP, como sí lo requiere la sucursal con la escritura pública o cualquier otra formalidad que exija la legislación doméstica del país de incorporación.

Para culminar este punto, otro elemento relevante resulta de la realidad que no siempre que exista un EP debe presentarse necesariamente una sucursal o viceversa, sin perjuicio de que en algunos casos concurren ambas figuras.

5. Historia legislativa del criterio de EP en Colombia

Como primer punto, resulta crucial poner de presente que el concepto de EP llegó al sistema tributario colombiano con ocasión de la ratificación del CDI con España y fue anexado a la normativa interna con la expedición de la Ley 1607 de 2012, que través de sus artículos 86 y 87, incorporó el concepto de EP y su régimen tributario en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario (ET).

Ahora bien, el motivo que explica por qué se trajo el concepto jurídico del EP a Colombia, consiste en la pretensión que se tenía en ese momento de actualizar las normas de tributación internacional del país de conformidad con los lineamientos que existían en el derecho tributario comparado. Es por dicho motivo por el cual la regulación interna sigue fielmente las pautas generales del concepto de EP previstas en el MOCDE y sus comentarios.

Lo anterior se vio exacerbado por el hecho de que ya Colombia, con la finalidad de atraer mayores flujos de inversión extranjera, había suscrito los CDI con España, Chile, Suiza y Canadá y, por tanto, se veía necesaria la incorporación interna del EP para el propósito de aplicar varias de las normas de reparto impositivo de dichos acuerdos (Quiñones, 2012; Mosquera, 2008). En adición, se consideró en dicho momento que era requerido tener normas más claras y precisas sobre la forma en cómo deben tributar los no residentes fiscales con actividades permanentes en Colombia.

Frente lo anterior, léase de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 lo siguiente:

“(…) Salvo lo dispuesto en materia de establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia, la legislación tributaria colombiana solo regula la situación de las sociedades o entidades extranjeras que realizan negocios en Colombia con carácter de permanencia a través de sucursales establecidas en el país. Es así como, se requiere (i) adoptar una definición de establecimiento permanente y (ii) esclarecer la forma en que se deberá atribuir las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente para efectos tributarios. Lo anterior, con el fin de proporcionar certeza jurídica en cuanto a la tributación tanto de las personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia, como de las sociedades y entidades extranjeras que desarrollan actividades de manera permanente en el país sin haber constituido una sucursal en el país”.

6. Tipos de EP en la legislación fiscal colombiana y los CDI vigentes

Al igual que lo que ocurre en el Derecho tributario comparado y en las plantillas de modelos de convenios tributarios, ya sea de la OCDE o la ONU, la normatividad colombiana, tanto local como internacional de los CDI vigentes, distinguen entre distintos tipos de supuestos objetivos de EP (regla base, regla de agencia, de servicios, entre otros). De esta manera, a continuación, se hará un análisis general de estas manifestaciones desde la óptica de la norma interna y los CDI vigentes.

Lo anterior se realizará teniendo en cuenta los comentarios al MOCDE, dado que, tanto la DIAN en Conceptos N° 057425 de 11 de septiembre de 2013 y 002344 de 30 de enero de 2015, entre otros, como la Corte Constitucional en Sentencia C-460 de 2010 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio), han reconocido su papel como criterios auxiliares de interpretación de dichos acuerdos tributarios.

Por lo tanto, este texto solamente se dedicará a reseñar los supuestos y la regulación aplicable a los EP de no residentes en Colombia y, por tanto, no se hará referencia a los eventos en los cuales contribuyentes nacionales operan en el exterior mediante sucursales o EP. Sin embargo, frente a esto último debe tenerse en cuenta que, dada la aplicación del principio de renta mundial en el sistema tributario colombiano de los artículos 9° y 12 del ET, dichas rentas obtenidas por sucursales o EP de contribuyentes nacionales en el exterior deberán ser agregadas en Colombia, sin perjuicio de que puedan tomarse créditos fiscales respecto de los impuestos soportados en el exterior por dichos EP o sucursales. Igualmente, tampoco se abordarán consideraciones respecto de la aplicación

del régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE) a sucursales o un EP que tengan residentes colombianos en el extranjero.

6.1 EP regla base

Según el artículo 20-1 del ET, el EP regla base está definido como lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad u otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, realiza toda o parte de su actividad en el país.

En ese sentido, el artículo 1.2.1.1.4 del Decreto 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario en materia tributaria) define el concepto de empresa de la siguiente manera: “el ejercicio, por parte de una persona natural sin residencia en Colombia o de una sociedad o entidad extranjera, de cualquier negocio o actividad, y comprende tanto el ejercicio de profesiones liberales como la prestación de servicios personales y la realización de actividades de carácter independiente”.

Por su parte, el artículo 1.2.1.3.5 del Decreto 1625 de 2016, copiando los requisitos indicados en los comentarios al MOCDE⁸, señala que un EP regla base requiere de los siguientes elementos:

- a) la existencia de un lugar de negocios en Colombia;
- b) que dicho lugar de negocios cumpla con la condición de ser fijo, es decir, que esté ubicado en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y
- c) que a través de dicho lugar fijo de negocios una empresa extranjera realice toda o parte de su actividad.

Como se desprende de lo anterior, la primera exigencia es la existencia de un “lugar de negocios” en Colombia. En ese sentido, el reglamento señala que se entiende por tal concepto cualquier tipo de espacio en Colombia, por pequeño que este sea, que esté a disposición del no residente e independientemente de que se tenga o no un título legal formal que le permita ocupar dicho espacio, o si posee empleados o personal laborando en dicho lugar⁹. Así las cosas, la DIAN en Oficio N° 005468 de 12 de marzo de 2016 indicó que un inversionista de portafolio del exterior no tenía ningún lugar de negocios a su disposición en Colombia.

8 Comentario No. 2 al artículo 5° del MOCDE.

9 Comentario No. 10 al artículo 5° del MOCDE.

No obstante, el requisito de “disposición” resulta quizás el punto más controversial a nivel comparado respecto de los requisitos de existencia de un EP. Esto se deriva dado que los comentarios al MOCDE no dan una definición clara del concepto ni tampoco unos parámetros objetivos que coadyuven a determinar si existe o no disposición del lugar de negocios. Contrariamente, los comentarios se limitan a plantear una serie de ejemplos¹⁰, no del todo claros, que resultan incluso incoherentes entre ellos, derivando que este sea un punto por replantear dado que lleva a extremas subjetividades (Nitikman, 2009; Popa, 2013). De esta manera, consideramos que para determinar si existe disposición en el lugar de negocios, se deberá analizar cada caso en particular, para así establecer con los hechos concretos si el no residente tiene algún tipo de control, bien sea de facto, legal o económico, sobre el activo tangible ubicado en Colombia.

Lo dispuesto anteriormente también está en línea con lo previsto en los comentarios al MOCDE que indican que un “lugar de negocios” es cualquier espacio físico tangible sin importar si el no residente posee algún tipo de título legal formal sobre el mismo (por ejemplo, si es propietario, arrendatario o si explota el lugar con base en otro título), lo cual fue reconocido por la DIAN en Concepto No 38348 de 24 de junio 2013. Al respecto, los comentarios al MOCDE indican que puede existir un lugar de negocios incluso cuando este ha sido ocupado de manera irregular o ilegal¹¹.

De esta manera, debe tratarse de un lugar tangible, por lo tanto, sitios intangibles como páginas webs o lugares virtuales de almacenamiento en la nube, no podrán ser considerados como un EP en Colombia. Sin embargo, si el servidor mediante el cual se alojan estos lugares está ubicado en el país, al ser este primero un elemento tangible puede clasificar como un “lugar de negocios”.

Así las cosas, la DIAN en Oficio N° 036046 de 5 de junio de 2012 indicó que el aporte de un intangible por parte de un extranjero sí pudiera ser considerado como un “lugar de negocios” toda vez que dicho intangible se explotaba en máquinas tragamonedas, las cuales, naturalmente, sí son bienes físicos.

Ahora bien, como se ha indicado previamente, se requiere que la actividad del no residente tenga vocación o grado de permanencia. En ese sentido, a pesar de que el MOCDE no señala un plazo fijo para determinar si se cumple con este requisito, debe indicarse que los comentarios al MOCDE indican que este comprende un término de 183 días de acuerdo con la práctica internacional generalmente

10 Comentarios No. 4.2, 4.3 y 4.4 al artículo 5 del MOCDE.

11 Comentario No. 4.1 al artículo 5 del MOCDE.

aceptada¹². Por lo tanto, pese a que la norma colombiana no señala un umbral de tiempo cierto para fines de determinar el ánimo de permanencia, consideramos en nuestra opinión que resulta aplicable el término previsto en los comentarios, es decir, que solo existirá un EP en Colombia si la actividad se desarrolló por al menos 183 días. Adicionalmente, consideramos que respecto a la forma de cómo debe computarse ese cálculo, desde cuándo y qué tipos de interrupciones lo afectan, deberá recurrirse a los comentarios del MOCDE que regulan esta materia.

Por su parte, al igual que lo que ocurre con el MOCDE, la normativa colombiana prevé una lista positiva de ejemplos o formas que puede tomar un EP. Así las cosas, se señala que el concepto del EP 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. Sin embargo, consideramos que se trata de una lista ilustrativa *prima facie*, dado que, de todas maneras, deberán cumplirse con los demás requisitos que son requeridos para la existencia de un EP regla base¹³.

Por último, existe otro requisito fundamental el cual versa sobre la obligatoriedad de que la actividad sea desarrollada a través del lugar fijo de negocios. En ese sentido, la DIAN en Concepto N° 001088 de 16 de enero de 2015 indicó que los no residentes que adquirían inmuebles en Colombia para posteriormente venderlos, estos últimos no debían ser considerados como un EP, toda vez que los inmuebles poseídos en Colombia por la sociedad extranjera sin domicilio en Colombia no eran empleados como medio para el desarrollo, ya sea de manera exclusiva o no, de toda o parte de la actividad económica, y, que, por el contrario, su compra y venta era en sí la actividad.

Ahora bien, el lugar de negocios requiere también fijeza geográfica; es decir, que esté ubicado en un punto geográfico específico en el Estado de la fuente. Por dicho motivo, los comentarios al MOCDE indican que un satélite artificial no puede considerarse fijo toda vez que gira de manera constante en la órbita geoestacionaria sin que sea posible identificar su fijeza¹⁴. En esa misma línea, es usual en el derecho comparado encontrar que un taxi, un bus o un buque que no está anclado en puerto, no cumple con este requisito, dado que se mantiene en constante movimiento. Sin embargo, ello no sugiere que el lugar de negocios esté literalmente fijo al suelo por algún sistema de cimentación¹⁵ (como un edificio). Lo

12 Comentarios No. 6 al artículo 5° del MOCDE.

13 Comentario No. 12 al artículo 5° del MOCDE.

14 Comentario No. 5.5 al artículo 5° del MOCDE.

15 Comentario No. 5 al artículo 5° del MOCDE.

anterior indica que el lugar de negocios puede estar, incluso, ubicado por debajo del suelo (por ejemplo, una tubería o un sótano).

De otro lado, si se emplean diferentes lugares de negocios para realizar la actividad, deberá determinarse si la suma de estos puede llegarse a considerar como una coherencia geográfica y comercial con la finalidad que dichos espacios puedan considerarse como un solo lugar de negocios. Al respecto, los comentarios al MOCDE traen un ejemplo en donde un consultor tiene a su disposición diferentes oficinas dentro de un edificio y debe trasladarse a cada una de ellas; en dicho caso el comentario señala que el edificio será un solo “lugar de negocios” dado que los espacios (oficinas) tienen coherencia geográfica y comercial¹⁶. Sin embargo, el mismo comentario señala que, si el consultor debe trasladarse, no a diferentes oficinas dentro de un mismo edificio, sino a diferentes oficinas de diferentes sedes ubicadas en distintos lugares de la ciudad, cada oficina será un lugar de negocios independiente. Como puede verse, este requisito deberá validarse sobre la base de un análisis casuístico.

Por último, es preciso indicar que en los CDI suscritos por Colombia, los cuales son: España (2006)¹⁷, Chile (2009)¹⁸, Suiza (2009)¹⁹, Canadá (2011)²⁰, México (2012)²¹, Corea del Sur (2013)²², India (2013)²³, República Checa (2013)²⁴,

16 Comentario No. 5.4 al artículo 5º del MOCDE.

17 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2009. Ratificado mediante Ley 1082 del 31 de julio de 2006. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-383 de 2008 (M.P.: Nilson Pinilla Pinilla). Promulgado por el Decreto 4299 del 13 de noviembre de 2008.

18 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2010. Ratificado mediante Ley 1261 del 23 de diciembre de 2009. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-577 de 2009 (M.P. Humberto Sierra Porto). Promulgado por el Decreto 586 del 24 de febrero de 2010.

19 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2012. Ratificado mediante la Ley 1433 del 31 de julio de 2009. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-460 de 2010 (M.P.: Jorge Iván Palacio Palacio). Promulgado por el Decreto 469 del 6 de marzo de 2012.

20 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2013. Ratificado mediante la Ley 1459 del 29 de junio de 2011. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-295 de 2012 (M.P.: Juan Carlos Henao Pérez). Promulgado por el Decreto 2037 del 2 de octubre de 2012.

21 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2014. Ratificado mediante la Ley 1568 del 2 de agosto de 2012. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-221 de 2013 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio). Promulgado por el Decreto 1668 del 1 de agosto de 2013.

22 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2016. Ratificado mediante la Ley 1667 del 16 de julio de 2013. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-260 de 2014 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva). Promulgado por el Decreto 342 del 25 de febrero de 2015.

23 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2016. Ratificado mediante la Ley 1668 del 16 de julio 16 de 2013. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-238 de 2014 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla). Promulgado por el Decreto 1215 del 4 de junio de 2015.

24 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2016. Ratificado mediante la Ley 1690 de diciembre 17 de 2013. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-049 de 2015 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla). Decreto 334 del 24 de febrero de 2016.

Portugal (2013)²⁵, Francia (2015)²⁶, Reino Unido (2016)²⁷, Emiratos Árabes Unidos (2017)²⁸ e Italia (2018)²⁹, el EP regla base está definido de manera idéntica que la norma interna.

7. EP de agencia

Así como ocurre con el MOCDE, la norma colombiana establece la figura del EP de agencia como norma adicional a la regla base, dado que en estos casos no es requerida la existencia de un “lugar fijo de negocios” en los términos anteriormente expuestos. Por su parte, los comentarios al MOCDE son claros al indicar que primero deberá validarse si existe o no un EP reglas base, para así poder analizar la activación de un EP de agencia³⁰.

Así las cosas, el artículo 20-1 del ET señala que también existirá un EP cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y ostente o ejerza de manera habitual en Colombia poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para dicha empresa extranjera, y siempre que no desarrolle una de las actividades preparatorias o auxiliares que se reseñaran más adelante.

De esta manera, no existirá un EP de agencia en aquellos casos en los cuales un agente tenga las facultades, pero no las ejerza o las ejerza de manera esporádica teniendo en cuenta la naturaleza de su labor³¹. Sobre este punto, consideramos que el espectro de norma colombiana es más amplio que la del MOCDE toda vez que no solo está limitada a la celebración de contratos, sino también, a cualquier tipo de acto jurídico. Sin embargo, sobre lo anterior es preciso aclarar que no habría un gran efecto, toda vez que en eventos de representación y agencia los agentes o mandatarios suelen celebrar casi que exclusivamente solo contratos por cuenta del mandante.

Empero, ese mismo artículo indica que no existirá un EP de agencia cuando la actividad sea desarrollada en el país mediante un corredor o cualquier otro

25 Vigente integralmente a partir del 1 de enero de 2016. Ratificado mediante la Ley 1692 del 17 de diciembre de 2013. Declarado constitucional mediante Sentencia Corte Constitucional C-667 de 2014 (M.P. Gabriel Mendoza Martelo). Promulgado por el Decreto 331 del 24 de febrero de 2016.

26 No ha sido ratificado por el Congreso de la República de Colombia.

27 Se encuentra en trámite ante la Corte Constitucional.

28 No ha sido ratificado por el Congreso de la República de Colombia.

29 No ha sido ratificado por el Congreso de la República de Colombia.

30 Comentario No. 31 al artículo 5° del MOCDE.

31 Comentario No. 33.1 al artículo 5° del MOCDE.

agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad. Sobre este punto debe recordarse que los comentarios al MOCDE requieren que exista independencia tanto legal como económica para poder aplicar la exclusión del agente independiente³².

Adicionalmente, dichos comentarios señalan que los criterios objetivos para validar la independencia del agente son: (i) nivel de control del mandante sobre la actividad del agente³³, (ii) el número de mandantes a favor de los cuales desarrolla su labor y si uno de ellos tiene preponderancia sobre los demás³⁴ y (iii) qué tanto riesgo asume el agente en el negocio³⁵. De esta manera, consideramos que estos criterios deberán validarse para fines de la aplicación del EP de agencia doméstico.

No obstante, la normativa colombiana adoptó una norma del ONU, que actualmente ya fue incorporada al MOCDE de 2017, al indicar que dicho agente no podrá ser considerado como independiente cuando realiza todas o casi todas sus actividades por cuenta del no residente, y entre este y el agente se establezcan condiciones en sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes.

Como puede verse, para que exista un EP de agencia se requiere la existencia de un agente dependiente, distinto de un agente independiente, que tenga la facultad de celebrar contratos en nombre del no residente y que ejerce dichas atribuciones de manera habitual y permanente. En adición, llama la atención que la norma colombiana se refiera a un corredor, dado que, según el artículo 1340 del Código de Comercio, el corretaje no es ninguna forma de mandato. Sin embargo, esto se explica dado que la norma fue copiada del MOCDE en donde por motivos históricos fue incluido este ejemplo por influencia del derecho anglosajón.

De esta manera, dado que el sistema legal colombiano se fundamenta en los principios del denominado régimen romano-germánico o *civil law*, el mandato puede ser o no representativo en virtud de nuestras normas comerciales como lo señala el artículo 1262 del Código de Comercio. De esta manera, dada la literalidad de la norma tributaria, consideramos que solamente en aquellos casos en los cuales exista representación directa podría hablarse de un agente dependiente. Lo anterior en la medida que solamente cuando el mandato es representativo, se actúa por cuenta de alguien. En ese sentido, la DIAN en Concepto N° 005310 de 11 de marzo de 2017 indicó que el administrador de una inversión extranjera de

32 Comentario No. 37 al artículo 5° del MOCDE.

33 Comentario No. 38.3 al artículo 5° del MOCDE.

34 Comentario No. 38.6 al artículo 5° del MOCDE.

35 Comentario No. 38 al artículo 5° del MOCDE.

portafolio no correspondía a un agente dependiente en los términos del artículo 20-1 del ET salvo que tuviera la facultad para celebrar contratos y la ejerciera de manera habitual.

Por su parte, en lo que respecta al EP de agencia en los CDI suscritos por Colombia, debe señalarse que siguen la pauta de la norma interna. Sin embargo, en el tratado con la India³⁶ también existirá un EP de agencia cuando el agente: a) no ostente dichos poderes para celebrar contratos, pero habitualmente mantenga en el Estado de la fuente, existencias de bienes o mercancías con las que regularmente efectúe entregas de bienes o mercancías a nombre de la empresa extranjera; o b) habitualmente obtenga pedidos en el Estado de la fuente, total o casi totalmente para la misma empresa. Asimismo, en el CDI con República Checa³⁷ también existirá un EP de agencia cuando el agente mantiene habitualmente en el Estado de la fuente existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

Para culminar este tema, es fundamental poner de presente que los CDI con Italia³⁸ y los Emiratos Árabes Unidos³⁹ incorporaron los nuevos umbrales de BEPS al indicar que habrá un EP agencia cuando los contratos celebrados por el agente sean:

- i) celebrados en nombre del mandante;
- ii) para la transferencia de la propiedad de, o para la concesión del derecho de uso de los bienes propiedad de la empresa o sobre los que la empresa tiene el derecho de uso o
- iii) para la prestación de servicios por parte de la empresa-mandante.

Adicionalmente, estos CDI incorporaron el criterio de “empresas estrechamente relacionadas” previsto por la acción 7 de BEPS para indicar que la excepción del agente independiente no es aplicable a agentes que actúan exclusiva o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas con las que está estrechamente relacionado.

36 Artículo 5(5) del CDI.

37 Artículo 5(5) del CDI.

38 Artículo 5(5) del CDI.

39 Artículo 5(5) del CDI.

8. EP de construcción

De manera inexplicada, la reforma tributaria de 2012 omitió la inclusión de una regulación expresa del denominado EP de construcción, el cual está contemplado en el artículo 5(3) del MOCDE y ONU.

Por su parte, debe hacerse hincapié en que esta forma de EP se caracteriza porque se refiere a que una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con el mismo, solo constituyen un EP si su duración toma más de doce (12) meses, aunque el MONU prevé un término más corto de seis (6) meses, lo cual está en línea con su objetivo de garantizar mayores garantías al país de la fuente.

Sin embargo, consideramos que, pese a que no existe regulación interna, debe tenerse presente que el Código de Comercio en su artículo 474 señala que se entiende como actividad permanente el: 2) *Intervenir como contratista en la ejecución de obras o en la prestación de servicios*. Por lo tanto, para el caso de obras de instalación y montaje será necesaria la incorporación de una sucursal y casi necesariamente la existencia de un EP en Colombia.

De otro lado, es preciso indicar que casi la totalidad de los CDI suscritos por Colombia, salvo el CDI con Emiratos Árabes⁴⁰ que indica un término de 90 días en un plazo de 12 meses, establecen un término de 6 meses (España, Canadá, México, entre otros) o 183 días (Francia, Reino Unido, entre otros), según el caso, para la generación de un EP de construcción, con lo cual, en este punto en particular se ha seguido con lo establecido en el MONU. Sin embargo, es preciso poner de presente que el espectro del EP de construcción varía dependiendo del CDI, toda vez que las actividades (bien sea obra, instalación, montaje, supervisión, entre otras) cambia en cada convenio.

Por su parte, es crucial resaltar que los CDI con Canadá⁴¹, México⁴², Chile⁴³, India⁴⁴, Portugal⁴⁵, Corea⁴⁶, Francia⁴⁷, Emiratos Árabes Unidos⁴⁸ consagran normas que señalan que para fines de calcular el tiempo requerido deben

40 Artículo 3(a) del CDI.

41 Protocolo del CDI.

42 Artículo 5(3) del CDI.

43 Artículo 5(3) del CDI.

44 Protocolo del CDI.

45 Protocolo del CDI.

46 Artículo 5(3) del CDI.

47 Artículo 5(3) del CDI.

48 Artículo 3(b) del CDI.

sumarse los tiempos empleados por entidades vinculadas económicas para el desarrollo de ese mismo proyecto.

9. EP de servicios

Así como con el EP de construcción, la normativa interna colombiana no incorporó ningún supuesto del EP de servicios.

Frente a lo anterior y para una mejor contextualización, debe indicarse que este supuesto nace bajo la idea de que en la prestación de servicios profesionales o empresariales por parte de personas, aunque principalmente naturales, es menos factible que exista un lugar fijo de negocios en términos de la regla base.

Lo precedente toda vez que en estos casos por lo general se trata de personas que son trasladadas al país de la fuente para prestar sus servicios sin que estas primeras puedan llegar a tener un lugar fijo de negocios que esté a su disposición para el desarrollo de su actividad.

Por lo tanto, en esta variante del EP de servicios se reemplaza el requisito de un lugar fijo de negocios por otros criterios más idóneos como lo son, un umbral de tiempo de permanencia de las personas prestadoras de servicios en el país de la fuente, el cual suele ser de 183 días, o un umbral de ingresos.

Sin embargo, es preciso señalar que el EP de servicios sí fue previsto en varios de los CDI suscritos por Colombia. En términos generales, estas cláusulas señalan que existirá un EP en la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultorías, cuando las actividades de prestación del servicio prosigan por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. Sin embargo, el CDI con los Emiratos Árabes⁴⁹ establece un término claramente menor de 90 días.

Es fundamental hacer hincapié en que algunos CDI (como, por ejemplo, Chile, Canadá, Corea, México o India), prevén normas tipo BEPS en el sentido de señalar que, para fines de computar el cálculo de los 183 días, deben computarse todos los tiempos empleados por trabajadores de entidades vinculadas económicamente. Lo anterior con la finalidad de evitar la práctica del *splitting-up of contracts* (división temporal de contratos) en virtud de la cual se le asignan tramos de ejecución del servicio a diferentes entidades vinculadas con la finalidad de evitar cumplir el umbral de tiempo requerido.

49 Artículo 3(b) del CDI.

No obstante, debe advertirse siempre que si el contratista o su personal se trasladan a Colombia para prestar el servicio y superan el umbral de residencia fiscal de los 183 días de que trata el artículo 10 del ET, se convertirán en residentes fiscales colombianos y, por tanto, contribuyentes de renta mundial en Colombia, a no ser que sean también residente de un país con el cual exista un CDI vigente, y sean aplicables las normas de desempate resultando Colombia en Estado perdedor.

10. EP de seguros

Con la finalidad de cumplir su cometido de garantizar mayor tributación de rentas activas en la fuente (Cabrera Cabrera, 2017b), el MONU prevé un nuevo supuesto de EP, denominado EP de seguros, en virtud del cual se considera que una empresa aseguradora de un Estado tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un EP en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura riesgos situados en dicho Estado por medio de una persona que no sea un agente independiente.

Sin embargo, la normativa interna colombiana no estableció ningún supuesto del EP de seguros, con lo cual solo existirá un EP de seguro si se cumple alguno de los supuestos de un EP regla base o un EP de agencia, de conformidad con lo dicho anteriormente.

Sin embargo, en las negociaciones de algunos de los CDI Colombia optó bilateralmente por incluir estos tipos de cláusulas. De esta manera, los CDI con Chile⁵⁰, Corea del Sur⁵¹, India⁵², México⁵³, Portugal⁵⁴, Emiratos Árabes Unidos⁵⁵ y República Checa⁵⁶, incorporaron el concepto de EP de seguros. Pese a no existir regulación interna, consideramos en nuestra opinión que los supuestos de EP de seguros de los CDI antes referidos resultan aplicables toda vez que los CDI son ley, en sentido tanto de forma como sustancial, teniendo una connotación de ley especial, la cual, frente a problemas de interpretación prevalece sobre la ley general en virtud del principio *lex posterior derogat legi priori* dado el monismo moderado acogido por la Corte Constitucional⁵⁷.

50 Artículo 5(7) del CDI.

51 Artículo 5(7) del CDI.

52 Artículo 5(7) del CDI.

53 Artículo 5(7) del CDI.

54 Artículo 5(7) del CDI.

55 Artículo 5(9) del CDI.

56 Artículo 5(7) del CDI.

57 Ver Sentencia C-400 de 1998 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

11. EP de explotación de recursos naturales

Desde un punto de vista de derecho tributario comparado y algunos CDI particulares, se ha optado por incluir un EP especial para establecer la forma en como tributarían aquellas actividades de explotación o exploración de recursos naturales no renovables.

En ese sentido, la ley tributaria colombiana no estableció un supuesto particular de un EP de explotación de recursos naturales. Sin embargo, como se indicó en el caso de la regla base, se considera como un “lugar de negocios” para efectos de esta regla, cualquier lugar en el cual se desarrollen estas actividades.

Adicionalmente, no debe dejarse a un lado que el artículo 474 del Código de Comercio señala como actividad permanente en Colombia el desarrollar actividades de la industria extractiva en cualquiera de sus ramas o servicios, con lo cual, para este tipo de negocios existe la obligación de incorporar una sucursal en el país.

En consecuencia, desde la óptica de la normativa interna un lugar de explotación de recursos naturales será considerado un EP solo si se cumplen con los requisitos generales señalados para la regla base.

Por su parte, en lo que respecta a los CDI vigentes, el tratado fiscal con la India señala que una instalación o estructura utilizada para la explotación de recursos naturales constituye un EP para fines del acuerdo, siempre y cuando las actividades continúen por más de seis meses.

12. Actividades preparatorias y auxiliares

Partiendo de la estructura del artículo 5(4) del MOCDE, el artículo 1.2.1.3.7 del Decreto 1625 de 2016 señala que no se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país, bien sea de agencia o regla base, cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para el desarrollo de actividades meramente promocionales o publicitarias, incluidas las desarrolladas por oficinas de representación de sociedades o entidades extranjeras, siempre que estas no estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representadas en los negocios o contratos cuya celebración promuevan ;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriormente mencionadas, a condición de que tal combinación tenga, a su vez, carácter auxiliar o preparatorio.

Visto lo anterior, es crucial poner de presente que la norma colombiana prevé, de alguna manera, normas de la acción 7 de BEPS en el sentido de exigir que combinación de actividades tengan en conjunto una naturaleza preparatoria o auxiliar.

Frente a este punto, la DIAN en Concepto N° 29266 de 14 de mayo de 2014 indicó que una oficina de representación de una entidad extranjera del exterior no generaba un EP en Colombia dado que su actividad era la de darle publicidad a productos financieros y, en ese sentido, esta actividad tenía una naturaleza preparatoria y auxiliar.

A diferencia de lo que ocurre en el marco de los CDI, bajo la legislación interna colombiana la activación de la lista de actividades preparatorias o auxiliares no genera que la entidad o persona natural del exterior deje de ser contribuyente del impuesto de renta en Colombia. Por ende, en dado caso que la actividad sea preparatoria o auxiliar, excluye el cumplimiento de deberes formales del EP mas no las obligaciones sustanciales del pago del impuesto frente a todos aquellos ingresos o ganancias ocasionales de fuente colombiana obtenidas por el no residente, dada la aplicación del artículo 20 del ET.

Ahora bien, frente a este tópico los CDI suscritos por Colombia siguen similar redacción que la norma interna. Sin embargo, en los CDI con Italia⁵⁸, Reino Unido⁵⁹ y Emiratos Árabes Unidos⁶⁰ incluyen normas BEPS al indicar que esta excepción no será aplicable a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una empresa si dicha empresa o una empresa estrechamente vinculada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado, y:

58 Artículo 5(4)(1) del CDI.

59 Artículo 5(7) del CDI.

60 Artículo 5(5) del CDI.

a) Dicho lugar u otro lugar constituyen un EP para la empresa o para la empresa estrechamente vinculada o

b) el conjunto de la actividad resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por la empresa estrechamente vinculada en los dos lugares, no tiene carácter preparatorio o auxiliar.

13. Tributación del EP en Colombia

13.1 Régimen general

El sistema tributario colombiano consagra un sistema mixto de tributación dado que están incorporados tanto el criterio de la fuente como el de la residencia. De esta manera, el artículo 20 del ET establece que las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza solo están gravadas con el impuesto de renta en Colombia, respecto de sus ingresos y/o ganancias ocasionales de fuente colombiana, independientemente de que los perciban directamente o a través de sucursales o EP.

Por su parte, debe recordarse que el artículo 24 del ET establece las pautas generales para determinar si un ingreso es de fuente nacional sin dejar atrás la exclusión de algunos conceptos que trata el artículo 25 del ET (ingresos que no son considerados de fuente colombiana por expresa disposición especial).

Dicho lo anterior, los no residentes fiscales están sometidos a tributación frente a sus ingresos de fuente nacional conforme a los criterios previstos en el artículo 24 del ET, sin perjuicio de que operen en el país mediante una sucursal o un EP. En caso de que no exista EP o sucursal, el pagador colombiano que realice un pago o abono en cuenta de un ingreso de fuente nacional a favor de un no residente fiscal deberá practicar la retención en la fuente bajo el marco del régimen de pagos al exterior de que tratan los artículos 408 a 415 del ET en concordancia con la naturaleza del pago.

Ahora bien, el artículo 20-2 del ET contiene el régimen general de tributación a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios de los EP en Colombia. De esta manera, dicho artículo indica que los EP son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios en Colombia respecto de sus ingresos y/o ganancias ocasionales de fuente colombiana que les sean atribuibles con base en un estudio de atribución de rentas. Sin embargo, es importante poner de presente que el artículo 51 de la reciente Ley de Financiamiento presentada

por el Gobierno al Congreso establece que los EP y las sucursales serían contribuyentes del impuesto de renta y complementarios respecto de sus ingresos de fuente colombiana y extranjera⁶¹.

Para dichos efectos, el análisis de atribución de rentas al EP debe cimentarse sobre los criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales.

Frente a lo anterior, puede leerse la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 que frente a este punto señaló que:

“(…) De igual manera, se propone exigir contabilidad separada y aplicar principios de atribución de rentas a los establecimientos permanente, teniendo en cuenta los riesgos, activos, funciones y personas involucradas en la actividad desarrollada a través del establecimiento permanente, sin importar el domicilio del pagador. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en lo que respecta a la tributación patrimonial, se debe señalar que el artículo 261 del ET indica que no se encuentran gravados en Colombia los activos y patrimonio que los EP posean en el exterior. Por lo tanto, para fines patrimoniales los EP solo tributarán por el patrimonio poseído en Colombia que le sea atribuible según como lo dispone el artículo 1.2.1.6.2 del Decreto 1625 de 2016.

Por su parte, el artículo 1.2.1.14.2 del Decreto 1625 de 2016 indica que el estudio de atribución debe contar necesariamente con la siguiente información:

- 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;*

61 No obstante, al ser un proyecto de ley puede ser sujeto a modificaciones en el legislativo.

e) *La consideración y determinación de la naturaleza de las operaciones internas 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 su parte, conforme el artículo 1.2.1.14.6 del Decreto 1625 de 2016 el estudio deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al año gravable cuando se elaboró.

Sin embargo, no debe dejarse a un lado que las reglas de atribución de beneficios pueden variar en el marco de un CDI, con lo cual deberá analizar cada caso concreto si el CDI establece reglas especiales de atribución. Así, por ejemplo, los CDI con Suiza, Chile, México, entre otros, señalan que los beneficios imputables al EP se deben calcular cada año utilizando el mismo método.

No obstante, lo reseñado anteriormente, es fundamental hacer hincapié en que la normativa colombiana dista tanto de la práctica tributaria internacional, como de lo dispuesto en las guías de atribución de rentas de la OCDE (Conocido como el *Authorized approach to the attribution of profits to permanent establishments*). Lo previo toda vez que en el derecho comparado los EP son contribuyentes respecto del ingreso y/o patrimonio atribuido sin que verse exclusivamente sobre el patrimonio o ingreso con fuente en el país de ubicación del EP.

De esta manera, podría decirse de alguna manera que las normas fiscales colombianas se fundamentan sobre la base de una suerte de confusión entre los conceptos de atribución y fuente de las rentas y/o patrimonio.

Ahora bien, debe indicarse que el régimen tributario aplicable al EP corresponde de manera análoga al régimen aplicable a las sociedades nacionales. En ese sentido, para efectos de depurar la base gravable, establecer límites a costos y gastos, establecer los requisitos formales de las deducciones y los costos, entre otros, consideramos que el EP tendrá, por regla general, que atenerse al sistema general que rige la tributación de una entidad colombiana. Lo anterior dado que, teóricamente hablando, no deben existir arbitramentos entre la tributación de filiales y sucursales o EP y, bien como lo señalan Goblit y Vaquero (2011), el EP es una suerte de híbrido tributario dado que, si bien el contribuyente es el no residente fiscal, para fines de evitar asimetrías y tratamiento injustificados en materia tributaria, al EP se le grava o debería gravar como una sociedad doméstica.

Asimismo, el EP estará sujeto a las tarifas domésticas del impuesto de renta aplicables a las entidades nacionales. Por tanto, cuando existan sobretasas al

impuesto de rentas, estas también deberán ser liquidadas por el EP. Incluso, en los casos en los cuales se han implementado impuestos a la riqueza o al patrimonio, se ha establecido al EP como sujeto pasivo de dichos tributos.

Sin embargo, consideramos que si se trata del EP de un no residente fiscal que sea una persona natural, deberá atenerse al nuevo régimen de rentas cedulares que rigen la tributación de los contribuyentes nacionales que sean personas naturales.

Para ilustrar lo anterior, la DIAN en Oficio N° 032332 de 10 de noviembre de 2015 indicó que los EP estaban sujetos a la limitación de deducibilidad de gastos en el exterior prevista en el artículo 122 del ET.

A título de otro ejemplo, si el EP celebra un contrato de importación de tecnología –según lo definido en la Resolución DIAN 62 de 2014– con un proveedor del exterior, deberá proceder a registrar el contrato ante la DIAN para que el gasto sea deducible conforme el artículo 123 del ET. De la misma manera, el EP también tendrá la restricción de deducibilidad de intereses de conformidad con la regla de subcapitalización del artículo 118-1 del ET.

En ese mismo sentido, el EP también podrá descontar de su impuesto a cargo los descuentos tributarios que sean aplicables. Así, por ejemplo, si el EP desarrolla inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente como lo dispone el artículo 255 del ET, podrá tomar dicho descuento tributario.

De todas maneras, como se indicó, el EP quedará sujeto a las limitantes de los descuentos tributarios previstas en el artículo 259 del ET y los cuales son: i) que los descuentos no pueden generar saldos a favor y ii) que el impuesto a pagar después de tomados los descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75 % del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva.

No obstante, el EP no podría tomar el descuento por impuestos pagados en el exterior (*foreign tax credit*) de que trata el artículo 254 del ET dado que, como se indicó, el EP no se encuentra gravado por ingresos de fuente extranjera ni tampoco se considera como un residente fiscal, con lo cual no se cumplirían dos de los requisitos fundamentales del método interno colombiano para evitar la doble imposición internacional.

Para culminar, es requerido hacer referencia a que, si se trata de un EP o sucursal que presta en forma regular servicios de transporte aéreo, marítimo, terrestre o fluvial entre lugares colombianos y extranjeros, los ingresos provenientes de estas actividades serán consideradas como rentas mixtas de conformidad al artículo 203 del ET. En el caso anterior, la parte de la renta mixta que se

considera originada en Colombia, y que constituye la renta líquida gravable, es la cantidad que guarde con el total de la ganancia neta comercial obtenida por el contribuyente, tanto dentro como fuera del país en el negocio de transporte, la misma proporción que exista entre sus entradas brutas en Colombia y sus entradas totales en los negocios de transporte efectuados dentro y fuera del país.

14. Régimen de retenciones en la fuente en el impuesto de renta

14.1 El EP como agente de retención en la fuente

Como inicio del tema, es preciso indicar que la DIAN en Oficio N° 32161 de 25 de mayo de 2014 indicó que las oficinas de representación del exterior junto con las sucursales eran responsables de aplicar las retenciones en la fuente respectivas en Colombia, frente a todo pago o abono en cuenta que realicen y que se encuentren sujetos a retención en la fuente.

Por tanto, el EP será considerado como agente de retención en la fuente en el país frente a los diferentes tributos en los cuales sea aplicable este mecanismo de recaudo anticipado de impuestos.

De esta manera, cuando se trate de pagos o abonos en cuenta domésticos, es decir, a favor de residentes fiscales colombianos, el EP debe aplicar la retención en la fuente debida en conformidad con la legislación tributaria colombiana. A manera de ejemplo, si el EP contrata un servicio de obra con una entidad del país, deberá aplicar la retención del 2 % aplicable a este concepto, o si adquiere bienes de proveedores colombianos que sean declarantes del impuesto de renta, deberá aplicar la retención del 2.5 % por compras.

En ese orden de ideas, el EP soportará adicionalmente todas las obligaciones formales de un agente de retención en Colombia, como lo son, por ejemplo, emitir certificados de retención, recaudar y consignar las sumas retenidas, entre otras.

Naturalmente, cuando el EP realiza un pago o abono en cuenta enmarcado en el régimen de pagos al exterior que constituye un ingreso de fuente colombiana para el beneficiario, deberá aplicar la retención en la fuente respectiva en concordancia con el artículo 408 del ET. Lo anterior so pena de que sea responsable por dicha retención y, que, adicionalmente, no pueda tomar el gasto como deducible siguiendo lo previsto en el artículo 419 del ET.

De igual manera, es pertinente señalar que los pagos o abonos en cuenta que haga el EP a favor de beneficiarios que se encuentren constituidos, localizados o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, estarán sujetos a una retención en la fuente a la tarifa general del impuesto de renta para las sociedades nacionales (33 % para el año 2018).

De otro lado, frente a lo que ocurre con la retención en la fuente en pagos o abonos en cuenta que realiza el EP a favor de su oficina principal por operaciones internas, debe indicarse que la DIAN en Oficio N° 032332 de 10 de noviembre de 2015 señaló que sí habrá lugar a practicar la retención en la fuente que corresponda basada en la aplicación del principio de plena competencia para fines fiscales toda vez que eran para fines fiscales contribuyentes independientes.

De la misma manera, la DIAN en Oficio 004488 de 25 de enero de 2013 señaló que en el caso de un crédito asignado por la oficina principal a su EP, no habrá lugar a retención en la fuente por el pago del interés ya que la atribución del gasto por concepto de intereses al EP es meramente fiscal, para efectos de liquidar el impuesto sobre la renta y, por lo tanto, el EP en Colombia no tiene un pasivo con el exterior, ni gira físicamente las divisas asociadas a los intereses ni soporta su pago económicamente (teniendo en cuenta que cambiariamente no son permitidas las operaciones crediticias entre oficina principal y sucursal). Sin embargo, la anterior conclusión se deriva dado que la consulta se trataba de un crédito obtenido por la casa principal suiza con un banco de dicho país, el cual, por virtud del artículo 11 del CDI con Suiza no puede someterse a imposición en Colombia.

Asimismo, en Concepto 1259 de 10 de noviembre de 2014 la DIAN indicó que cuando una casa principal adquiría un crédito a favor de la sucursal o EP, al ser la casa principal la entidad que adquiere el crédito, los intereses no podían considerarse de fuente colombiana toda vez que no se trataba de un crédito poseído en Colombia ya que el deudor (oficina principal) no era un residente colombiano.

Por lo tanto, consideramos que las retenciones en la fuente nocionales por operaciones internas estarán sujetas a retención en la fuente siempre que sean ingresos de fuente colombiana de acuerdo con el raciocinio de la DIAN.

15. Retención en la fuente por pagos o abonos en cuenta a favor de un EP

De acuerdo con el artículo 1.2.4.11.1 del Decreto 1625 de 2016, todo pago o abono en cuenta que se encuentre sujeto a retención en la fuente y que sea realizado por

agentes de retención en Colombia a favor de un EP en el país, estará sujeto al régimen ordinario de retención bajo las tarifas y las condiciones aplicables a los residentes colombianos siempre que estos pagos o abonos estén relacionados con rentas atribuibles al EP. Lo anterior también ha sido reconocido por la DIAN en los Oficios N° 023761 de 2015 y N° 034105 de 21 de diciembre de 2017.

Contrariamente, cuando el pago o abono en cuenta corresponda a un ingreso de fuente colombiana percibido directamente por el no residente, es decir, que no se trate de un ingreso que se sea imputable a un EP que dicho no residente posea en Colombia, el pagador colombiano deberá aplicar la retención en la fuente del régimen de pagos al exterior.

Para ilustrar lo anterior se recurrirá al siguiente ejemplo. Si un agente de retención colombiano contrata servicios de consultoría con un EP de una entidad no residente en Colombia y dicho pago corresponde efectivamente a un ingreso atribuible a tal EP, se deberá aplicar la retención en la fuente a la tarifa doméstica del 10 % u 11 % correspondiente al concepto de honorarios. Por el contrario, si el honorario no le es imputable al EP y, por ende, es percibido directamente por el no residente, se deberá aplicar la tarifa del 15 % prevista en el artículo 408 de ET a no ser que la tarifa pueda ser reducida o nula por la aplicación de un CDI.

Para efectos de que el pagador colombiano sepa cuál de los dos regímenes anteriores debe aplicar, si el régimen doméstico de retención o el de pagos al exterior, el EP deberá presentarse como tal ante el agente de retención acreditando su condición de EP que conste en su Registro Único Tributario (RUT).

No obstante lo anterior, el parágrafo segundo del artículo 1.2.4.11.1 del Decreto 1625 de 2016 establece una presunción en virtud de la cual se presume, salvo que se pruebe lo contrario, que todo pago o abono en cuenta realizado a un no residente fiscal que tenga un EP en Colombia corresponde a un ingreso percibido directamente por este no residente y, por tanto, sujeto al régimen de pagos al exterior.

Naturalmente, las retenciones en la fuente practicadas por ingresos de fuente colombiana atribuibles al EP serán un pago anticipado del impuesto de renta de dicho EP en Colombia, las cuales podrán ser descontadas del impuesto a cargo del EP. Asimismo, en caso de que las retenciones practicadas durante el año gravable superen el impuesto a cargo, el EP podrá solicitar la devolución o compensación de dicho saldo a favor bajo el procedimiento interno para ello.

Por último, es menester decir que el artículo 246 del ET señala que los dividendos que pagan sociedades colombianas a favor de un EP en el país están sujetos a las tarifas de retención en la fuente por pagos al exterior de dividendos. Por lo

tanto, será como si el dividendo fuese girado directamente al exterior aplicando las tarifas del 5 % o 38.25 %; el anterior tratamiento resulta lógico toda vez que, como se ha indicado insistentemente, el sujeto pasivo es en realidad el no residente fiscal.

16. Régimen de autoretenciones en la fuente

El artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016 dispone que se encuentran sometidos a la retención especial del impuesto de renta (reemplazante de la antigua autoretención del extinto Impuesto sobre la Renta para la Equidad o CREE) los siguientes contribuyentes:

- 1) Las sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, y los EP de entidades del exterior o personas jurídicas extranjeras o sin residencia.
- 2) Que estas últimas estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales al Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al régimen contributivo de salud, frente a trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV).

Como se desprende de los anterior, los EP deberán aplicar la autoretención especial de renta frente a todo pago o abono en cuenta que le sean practicados cuando se encuentren exonerados del pago de aportes parafiscales respecto de un trabajador que devengue menos de 10 SMMLV. En adición, la alícuota de retención dependerá del código de la actividad económica (CIU) desarrolla por el EP como lo prevé el **artículo 1.2.6.8 del Decreto 1625 de 2016**.

Por su parte, lo referente a las clasificaciones de los códigos CIU están previstos en la Resolución DIAN 139 de 2012, modificada por las Resoluciones DIAN N° 154 y 41 de 2012 y 2013, respectivamente.

Obviamente, esta autoretención especial es un mecanismo de pago anticipado del impuesto de renta la cual podrá sustraerse del impuesto a pagar del EP y ser solicitada en compensación o devolución en caso de excesos.

Asimismo, el EP podrá solicitar el ser considerado como agente autoretenedor de renta si cumple con los supuestos para pertenecer a esta categoría los cuales están contemplados en la Resolución DIAN N° 04074 del 2005.

Por su parte, al EP también le serán aplicables los regímenes especiales de autoretención como, por ejemplo, si hablamos de una sucursal o EP que

desarrolla actividades de hidrocarburos y, por tanto, exporta crudo, deberá aplicar la autoretenCIÓN prevista en el artículo 366-1 del ET.

17. Renta presuntiva

Según la DIAN en Concepto N° 018719 del 26 de junio de 2015, los EP deben tributar en Colombia por el sistema de renta presuntiva consagrado en el artículo 188 del ET. Sin embargo, dado que el EP solo es contribuyente del patrimonio ubicado en el país, la liquidación de la renta presuntiva solamente debe corresponder a dichos activos y, por tanto, no recae sobre activos no poseídos en Colombia.

Ahora bien, nace el interrogante de lo que ocurre en el caso en el cual el EP posee activos en Colombia pero que no generan ningún tipo de renta atribuible. En ese caso, consideramos que no será necesario liquidar renta presuntiva alguna toda vez que el Consejo de Estado en Sentencia 16028 de 17 de abril de 2008 indicó que las sociedades extranjeras que no perciben ingresos de fuente nacional no pueden ser vistas como contribuyentes del impuesto de renta y, por tanto, no adquieren la calidad de contribuyentes por el simple hecho de poseer activos en Colombia que no generan ingresos.

Adicionalmente, el EP también tiene derecho a descontar de la depuración de la renta presuntiva aquellos elementos consagrados en el artículo 189 del ET, como, por ejemplo, el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.

Asimismo, el EP también podrá compensar los excesos de renta presuntiva sobre rentas líquidas ordinarias dentro de los cinco años siguientes como lo señala el parágrafo del artículo 189 del ET.

18. Remesas de utilidades al exterior

Es común encontrar en el Derecho tributario comparado impuestos de remesas (conocidos como *branch profits tax*) que gravan las remesas o transferencias de utilidades de sucursales o EP hacia su casa principal del exterior.

Así, debe indicarse que lo anterior se establece con la finalidad de evitar arbitramentos tributarios entre el empleo de sucursales sobre filiales.

Frente lo anterior, hay que tener presente que, por regla general, la filial será un contribuyente independiente del impuesto de renta quien deberá tributar sobre su utilidad, en lo que se conoce como el primer nivel de tributación (*First tier of taxation*). Adicionalmente, cuando la utilidad sea pagada vía dividendo al

accionista extranjero, se deberá aplicar una retención en la fuente por pagos al exterior en lo que se conoce como segundo nivel de tributación (*Second tier of taxation*). Naturalmente, lo anterior deriva en una doble imposición económica.

Ahora, toda vez que las sucursales o EP no son entidades jurídicas independientes, que, si bien serán contribuyentes del impuesto de renta y, por tanto, la utilidad estará gravada con el primer nivel de tributación, dado que la transferencia de la utilidad será una simple remesa entre la sucursal y su oficina principal, es decir, la misma persona, en principio, no habría impuesto en la transferencia de la utilidad generando que no exista el segundo nivel de tributación que sí es aplicable a filiales.

Como puede verse, el impuesto de remesas nace con la finalidad de que tanto filiales como sucursales o EP soporten el mismo nivel de tributación y, de esta manera, no existan asimetrías fiscales que generen arbitramentos.

Dicho esto, debe indicarse que en el país existió un impuesto a las remesas que gravaba estas transferencias y que fue derogado mediante la Ley 1111 de 2006. Sin embargo, con la Ley 1607 de 2012 se introdujeron modificaciones que, de alguna manera, revivieron el impuesto de remesas. Así las cosas, se decidió modificar el artículo 30 del ET al indicar que también se consideran como dividendos las transferencias de ingresos o ganancias de fuente colombiana por parte de una sucursal o EP a su oficina del exterior. De esta manera, a través de este sistema el régimen tributario Colombia logra equiparar la tributación de filiales y sucursales o EP respecto de este punto.

Por su parte, el artículo 1.2.1.14.8 del Decreto 1625 de 2016 señala que se entienden realizados fiscalmente los dividendos en el momento en que se efectúe la transferencia de utilidades al exterior a favor de las empresas vinculadas en el extranjero.

Sin embargo, cuando se trate de sucursales o EP que pertenecen al régimen cambiario especial, se entienden transferidas las utilidades al exterior cuando al terminar el año gravable la cuenta de inversión suplementaria al capital asignado arroje un saldo débito (negativo dentro del patrimonio) o, teniendo un saldo débito (negativo dentro del patrimonio) al comienzo del respectivo periodo gravable, tal saldo débito aumenta (mayor saldo negativo dentro del patrimonio). Con la finalidad de aplicar lo anterior, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- a) Cuando durante el respectivo año gravable la cuenta de inversión suplementaria al capital asignado arroje un saldo débito, el valor del dividendo corresponderá al saldo débito que exista al finalizar el año.

b) Cuando la cuenta de inversión suplementaria al capital asignado tenga un saldo débito al inicio del año, el valor del dividendo corresponderá al incremento de dicho saldo débito, ocurrido durante el respectivo año.

De otro lado, con la promulgación de la Ley 1819 de 2016, introdujo una definición de este “dividendos” en los siguientes términos: *La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.*

Adicionalmente, mediante la ley antes referida se introdujeron nuevas reglas fiscales frente a la retención en la fuente aplicable a los dividendos pagados a favor de entidades no residentes frente a utilidades obtenidas a partir del 1 de enero de 2017.

En ese sentido, el artículo 245 del ET establece que dividendos pagados con utilidades que fueron sometidas a tributación a nivel de la sucursal estarán sometidos a una retención en la fuente del cinco por ciento (5 %). Por su parte, frente a dividendos pagados con utilidades no gravadas a nivel de la sucursal, la tarifa de retención aplicable será del 35 % y la retención del 5 % será aplicada una vez disminuida la primera retención, con lo cual la tarifa efectiva será del 38.25 %. Lo anterior puede ilustrarse en la siguiente tabla:

CONCEPTO	TARIFA
Ingresos y/o ganancias ocasionales sometidas a imposición en cabeza del EP	5 %
Ingresos y/o ganancias ocasionales NO sometidas a imposición en cabeza del EP	38.25 %

Ahora, frente a la remesa de utilidades obtenidas con anterioridad a la Ley 1819 de 2016, debe indicarse que el artículo 246-1 del ET estableció un régimen de transición en virtud del cual se mantiene el tratamiento previsto anteriormente, es decir, que si se trata de utilidades gravadas a nivel del EP, la retención en la fuente corresponderá al 0 %, mientras que, si se trata de utilidades que no fueron gravadas en cabeza del EP, aplicará la retención en la fuente del 33 %. Lo anterior fue reglamentado en el artículo 11 del Decreto 2250 de 29 de diciembre de 2017 y quedó compilado en el DUR.

De esta manera, se deberá realizar el cálculo consagrado en el artículo 49 del ET con la finalidad de determinar el monto de utilidad que fue sometida a imposición en cabeza del EP. En ese sentido, el cálculo es el siguiente:

Renta líquida gravable + ganancias ocasionales gravables	
Menos (-)	(impuesto básico de renta + impuesto de ganancias ocasionales) – créditos indirectos por impuestos pagados en el exterior (<u>no aplicable a un EP</u>)
Mas (+)	Dividendos o participaciones en sociedades domiciliadas en los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) Beneficios tributarios comunicables a los socios (oficina principal)
Resultado (=)	Monto de la utilidad que tributó en cabeza de la sucursal

No obstante, no debe olvidarse que no se deberá tener en cuenta para la depuración los créditos fiscales indirectos dado que no es posible que el EP tome descuentos por impuestos pagados en el exterior.

Sin embargo, el numeral 5 del artículo 49 del ET permite trasladar los excesos de utilidades fiscales sobre utilidades contables a periodos futuros (*carryforward*) o anteriores (*carryback*) con la finalidad de contrarrestar el efecto impositivo de las utilidades de naturaleza gravadas con ocasión a diferencias temporarias entre lo contable y lo fiscal. De esta manera, el EP podrá utilizar este mecanismo antes señalado.

Ahora bien, frente a este punto nace el interrogante de si este régimen de considerar las remesas como dividendos es aplicable cuando la oficina principal del EP es una entidad residente en un país con el cual existe un CDI vigente.

Frente a esta pregunta existen dos vertientes. Una primera considera que sí es aplicable dado que cuando se configura un EP el país de la fuente puede ejercer imposición con base en su legislación interna y sin ningún límite salvo la atribución. Una segunda indica que, dada la especialidad de la regla distributiva de los dividendos, estos tipos de transferencias o remesas no están dentro del espectro de la definición de estas rentas pasivas contenida en el artículo 10 del MOCDE.

Sin embargo, es preciso señalar que en los CDI con Italia⁶², Reino Unido⁶³, Francia⁶⁴ y Emiratos Árabes Unidos⁶⁵ se indica expresamente que las remesas de utilidades atribuibles a un EP en Colombia y que no hayan estado sometidas a imposición allí serán consideradas como dividendos para fines de los CDI y, por tanto, estarán sometidas a retención en la fuente en Colombia.

62 Artículo 10(3)(b) del CDI.

63 Artículo 10(3)(b) del CDI.

64 Artículo 10(7) del CDI.

65 Artículo 10(7)(b) del CDI.

19. Precios de transferencia

Mediante la Ley 1607 de 2012 también se introdujeron modificaciones de gran relevancia al régimen colombiano de precios de transferencia en lo que respecta a la definición de vinculación económica.

Dicho lo anterior, el numeral 3 del artículo 260-1 del ET establece que se encuentran en vinculación económica los EP, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte. Lo anterior está justificado en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 en donde se señala que:

“(…) Como se mencionó en lo relacionado al artículo 1º, se incluye la vinculación entre los establecimientos permanentes y sus entidades matrices colombianas o del exterior, y se incluye la presunción de vinculación a toda operación que se haga con una empresa ubicada o domiciliada en un paraíso fiscal”.

De esta manera, al considerarse la oficina principal como una entidad vinculada del exterior, las operaciones realizadas entre la oficina principal y el EP estarán sujetas al régimen de precios de transferencia. De esta manera, deberá atenderse al principio de plena competencia, es decir, establecer la operación como si esta hubiese tomado lugar entre partes independientes.

Igualmente, también estarán sujetas al régimen de precios de transferencia las operaciones realizadas por una oficina principal con otra entidad extranjera a favor de su EP en Colombia.

Así mismo, cuando entidades nacionales celebren operaciones con vinculados residentes en Colombia, en relación con el EP de uno de ellos en el exterior, deberá aplicarse el régimen de precios de transferencia.

De todas maneras, no debe dejarse a un lado que cuando se cumpla con el régimen de precios de transferencia y la plena competencia serán levantadas para el EP ciertas restricciones fiscales según lo contemplado en el artículo 260-8 del ET. De la misma manera, debe tenerse presente que incluso las operaciones a título gratuito realizadas entre el EP y su oficina principal quedan sujetas al régimen de precios de transferencia en concordancia con el Concepto 066293 de 10 de agosto de 2006.

No obstante, no hay que perder de vista que cuando exista la obligación de aplicar el régimen de precios de transferencia y se cumplan con los umbrales señalados en los artículos 260-5 y 260-9 del ET, deberá cumplirse con las obligaciones formales de precios de transferencia, a saber, presentar declaración informativa y documentación comprobatoria.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 260-7 del ET, las operaciones que realice el EP con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales, estarán sujetas al régimen de precios de transferencia. Por lo tanto, en este caso también deberá cumplirse con la obligación de presentar la documentación comprobatoria y la declaración informativa respecto de dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.

Lo anterior sin dejar a un lado la facultad de la DIAN de desconocer costos o gastos en operaciones con estas jurisdicciones conforme el artículo 771-6 del ET, caso en el cual la prueba de una existencia de negocio puede realizarse mediante la demostración del cumplimiento del régimen de precios de transferencia.

En refuerzo de lo anterior, debe señalarse que el artículo 260-7 indica que, para todos los efectos legales, el término paraíso fiscal se asimila al de jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición. Por lo tanto, deberá recurrirse al listado incluido en el artículo 1.2.2.5.1 del Decreto 1625 de 2016. Ahora bien, para el caso de los regímenes preferenciales, la DIAN en Concepto N° 0386 de 10 de abril de 2018 (Concepto Unificado del Régimen ECE) indicó que será el contribuyente quien tenga la carga de determinar si la jurisdicción con la cual realiza la operación cumple con al menos dos de los criterios del numeral 2 del artículo 260-7 del ET.

20. Implicaciones en el Impuesto sobre las Ventas (IVA)

En lo que respecta a la responsabilidad de los EP frente al IVA, debe iniciarse señalando que el artículo 1.2.1.14.10 del Decreto 1625 de 2016 señala que la regulación del EP solo tiene efectos para fines del impuesto de renta y del extinto Impuesto de Renta para la Equidad (CREE).

Bajo esa lógica, la DIAN en Concepto N° 27283 de 21 de septiembre de 2015 indicó que, frente a transacciones gravadas con IVA realizadas por contribuyentes nacionales con un EP de un no residente, el IVA se debía recaudar mediante la retención en la fuente que practique la entidad colombiana (IVA teórico) según lo previsto en el artículo 437-2 del ET. En ese sentido, de dicho raciocinio de la DIAN se puede inferir que, según la visión de esta entidad, el EP no podrá ser responsable de IVA y en estos casos la responsabilidad del recaudo le corresponde a la entidad nacional, dado que la normativa actual no amplía los efectos del EP para fines de impuesto indirectos como el de IVA.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en Sentencia 16372 del 11 de noviembre de 2009, llegó a una conclusión similar a la señalada con anterioridad al indicar que:

“(…) la normativa citada es taxativa y perentoria al determinar, no como opcional, sino de forma obligatoria, que en tanto una sociedad extranjera sin domicilio no cuente con una sucursal en el país, y llegue a prestar servicios gravados en el mismo, es únicamente por medio de la retención que cancelará el IVA que se cause, caso en el cual actuará como agente retenedor la persona o entidad que contrate sus servicios”.

Sin embargo, a pesar de que el fallo fue dictado con anterioridad de la expedición de la Ley 1607 de 2012, consideramos que es probable que el Consejo de Estado hubiese mantenido esta posición ya con la existencia de las normas del EP.

Al igual que la visión del Consejo de Estado, la DIAN en Concepto N°. 00001 del 19 de junio de 2003 expresó que las sucursales sí podían ser responsables del IVA en los siguientes términos:

“Las sucursales de sociedades extranjeras son responsables del impuesto sobre las ventas cuando tengan la calidad de comerciantes e intervengan en cualquiera de los actos de producción o distribución de bienes gravados, cuando presten servicios gravados en el territorio nacional, o cuando importen bienes gravados. Incluso las entidades extranjeras con oficina en Colombia así sean sin ánimo de lucro, pueden ser responsables del impuesto sobre las ventas”.

No obstante lo anterior, estamos en desacuerdo con la posición de la DIAN y el Consejo de Estado en dichos pronunciamientos toda vez que, si bien la norma del Decreto 1625 de 2016 expresamente excluye al EP de los efectos regulatorios del IVA, debe tenerse presente que el IVA es un impuesto de naturaleza objetiva. De esta manera, consideramos que serán responsables del IVA todos aquellos que realicen cualquiera de las operaciones gravadas de conformidad con el artículo 420 del ET.

Adicionalmente, debe tenerse presente que el artículo 437 del ET señala que son responsables del impuesto:

- a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes, sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.
- b. En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de estos.

c. Quienes presten servicios.

d. Los importadores.

Por lo tanto, consideramos que no existen fundamentos para señalar que las sucursales sí son responsables de IVA mientras que los EP de sociedades extranjeras no. Así, creemos que es posible argumentar que el EP será responsable del régimen común de IVA en el país siempre que desarrolle una operación gravada dado que, para este impuesto, no es relevante el sujeto que desarrolla la actividad, sino si la actividad desarrollada por el sujeto está gravada con el impuesto.

Sin embargo, consideramos que si se trata de un EP de un no residente fiscal que sea una persona natural, este primero solo será responsable de IVA si cumple con alguno de los umbrales para pertenecer al régimen común de IVA que se encuentran previstos en el artículo 499 del ET. Lo anterior toda vez que en Oficio N° 036855 de 29 de diciembre de 2015 la DIAN indicó que el responsable será bien la persona natural o jurídica extranjera.

Bajo la idea anterior de considerar al EP como responsable de IVA, este debería solicitar resolución de facturación, facturar (posiblemente electrónicamente, recaudar y consignar el IVA) presentar las declaraciones, ya sean bimestrales o cuatrimestrales, entre otras obligaciones. Asimismo, podría tomar impuestos descontables siempre que se cumplan los requisitos de ley y debería realizar el prorrateo de los impuestos descontables cuando haya lugar a ello.

Igualmente, al pertenecer al régimen común de IVA el EP debería aplicar la retención teórica de IVA prevista en el artículo 437-2 del ET en caso de que contrate servicios gravados con entidades prestadoras del exterior.

Al respecto, puede evidenciarse el concepto de la DIAN N° 48131 de 20 de septiembre de 2013 en donde se respalda nuestra tesis al indicar que el EP o sucursal extranjera está en la obligación de declarar y pagar el IVA causado por la prestación del servicio en el territorio nacional, y al ser responsable del IVA, tendrá derecho a descontar el impuesto sobre las ventas pagado en Colombia por los costos y gastos en que incurrió en el desarrollo de su actividad.

Ante lo anterior, consideramos como propuesta normativa que se haga extensiva la regulación de IVA para los EP con la finalidad de alinear los dos impuestos y evitar este tipo de controversias.

21. Obligaciones formales

La existencia de un EP en Colombia desencadena una serie de obligaciones formales que deben ser acatadas so pena de que se generen las sanciones correspondientes por no cumplir con estos requerimientos impositivos obligatorios.

Ahora bien, es fundamental señalar que estas obligaciones son aplicables incluso cuando se trata del EP de una entidad residente en un país con CDI vigente, dado que estos acuerdos no tienen incidencia en los requerimientos formales de las legislaciones internas de los países contratantes.

Dicho lo anterior, a continuación, se reseñarán las principales obligaciones formales que se encuentran en cabeza de un EP en Colombia.

21.1 Inscripción en el RUT

Como primer requisito de índole formal, las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras tienen la obligación de realizar la inscripción en el RUT de cada establecimiento permanente o sucursal que posean en Colombia (artículo 1.6.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016)

Dicho lo anterior, los documentos requeridos para formalizar la inscripción en el RUT de cada EP que posean no residentes en Colombia varían dependiendo de si el no residente es persona jurídica o natural, y de acuerdo con el artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 son los siguientes:

a) Personas naturales sin residencia en Colombia

1. Fotocopia del documento de identidad del solicitante, con exhibición del original; cuando el trámite se realice a través de apoderado, fotocopia del documento de identidad del apoderado con exhibición del mismo y fotocopia del documento de identidad del poderdante; original del poder especial o copia simple del poder general con exhibición del original, junto con la certificación de vigencia del mismo expedida por el notario, cuando el poder general tenga una vigencia mayor a seis (6) meses;

2. Declaración, que se entiende presentada bajo la gravedad del juramento, en donde consten las circunstancias que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente en Colombia, y copia de los documento o actos que soporten dicha declaración, cuando a ello, haya lugar;

b) Sociedades y entidades extranjeras

1. Fotocopia del documento mediante el cual se acredite la existencia y representación legal, con exhibición del original, en idioma español, debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente.
2. Copia del documento o acto mediante el cual se acordó que la sociedad o entidad llevaría a cabo actividades constitutivas del establecimiento permanente en Colombia o declaración, que se entiende prestada bajo la gravedad del juramento, donde consten las circunstancias que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente en Colombia.
3. Fotocopia del documento de identidad del representante legal o apoderado de la sociedad en Colombia, con exhibición del original. Cuando el trámite se realice a través de un apoderado, fotocopia del documento de identidad del apoderado con exhibición del mismo, y fotocopia del documento de identidad del poderdante; original del poder especial o copia simple del poder general, junto con la certificación de vigencia del mismo expedida por notario, cuando el poder general tenga una vigencia mayor de seis (6) meses.
4. En caso de actuar a través de apoderado de la sociedad en Colombia se requiere presentar fotocopia del poder otorgado por el representante legal de la sociedad en el exterior en idioma español, debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente.

Frente a este punto, no debe dejarse de mencionar que la no inscripción en el RUT por parte de un EP genera la sanción del artículo 658-3 del ET (Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT).

22. Declaración del impuesto sobre la renta

El artículo 1.6.1.5.6 del Decreto 1625 de 2016 señala que cada EP ubicado en Colombia debe presentar una declaración anual del impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos y/o ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles. Así las cosas, consideramos que es posible argumentar que si en un determinado año el EP no obtuvo renta atribuida, no deberá presentar dicha declaración de renta.

En ese sentido, la fecha de presentación de la declaración y pago del impuesto estará atada al último número del NIT que posea el EP, en donde deberá liquidarse anticipo si fuere el caso. Asimismo, es importante señalar que si el EP ha sido clasificado por la DIAN como un Gran Contribuyente, deberá pagar las tres cuotas respectivas del impuesto.

De otro lado, hay que indicar que frente a un EP o sucursal que presta en forma regular servicios de transporte aéreo, marítimo, terrestre y fluvial entre lugares colombianos y extranjeros, los plazos para presentar la declaración del impuesto de renta corresponden, por regla general, en el mes de octubre.

Sin embargo, debe indicarse que las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras que posean un EP en el país pero que perciban rentas y/o ganancias ocasionales de fuente nacional no atribuibles al EP, deberán presentar declaración de renta en Colombia siempre que sus ingresos y/o ganancias ocasionales de fuente nacional no hayan estado sometidas a retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del ET. Para este caso, el artículo 1.6.1.5.6 del Decreto 1625 de 2016 dispone que será el EP o uno de los EP quien deberá presentar dicha declaración de renta en nombre del no residente.

De otro lado, en caso de liquidación, el EP deberá presentar la declaración de renta por fracción de año y solicitar la cancelación del RUT.

Por último, el artículo 326 del ET establece que los inversionistas extranjeros que cedan, liquiden o enajenen su inversión extranjera directa en el país, deberán presentar una declaración de renta dentro del mes siguiente de la operación bajo el formulario DIAN 150. De esta manera, si se realiza la venta de activos asociados a un EP o su liquidación, y esto último se encuentra enmarcado en lo señalado anteriormente, se deberá presentar la declaración de renta respectiva con la finalidad de poder realizar la sustitución o cancelación de la inversión extranjera.

Frente a este punto, debe tenerse presente que los CDI suscritos por Colombia en su artículo 13(2) señala que las ganancias de capital derivadas de la venta de un EP o de los activos vinculados a él pueden someterse a tributación en el Estado donde estos estén ubicados.

23. Declaración de retenciones en la fuente

Dado que los EP son agentes de retención en la fuente respecto de los pagos o abonos en cuenta que realicen y que se encuentren sujetos a retención, nace para estos primeros la obligación tributaria formal de presentar la declaración mensual de retenciones en la fuente que corresponde al formato DIAN N° 350. De esta manera, deben presentar la declaración y consignar las sumas retenidas no solo por concepto del impuesto de renta a título de retención y autoretenición, sino también las sumas retenidas por IVA. Adicionalmente, las fechas en las cuales se debe presentar esta declaración dependerán del último dígito del NIT que le haya sido asignado al EP.

En este orden de ideas, en dado caso del incumplimiento de esta obligación fiscal formal, el EP sería acreedor de las distintas sanciones aplicables, bien sea por extemporaneidad o por no declarar según sea el caso, junto con una posible responsabilidad de tipo penal por una omisión como agente retenedor. Asimismo, en dado caso que se reporten incorrectamente las sumas retenidas, también podría ser aplicable la sanción por inexactitud de que tratan los artículos 647 y 648 del ET.

24. Declaración de activos en el exterior

Como se indicó antes, los EP solamente son contribuyentes en el país respecto del patrimonio ubicado en Colombia que le sea atribuible en concordancia con el estudio de atribución llevado a cabo para el efecto.

De esta manera, se explica por qué los EP no son responsables de presentar la declaración anual de activos en el exterior (Formato DIAN N° 160) que fue establecida por medio de la Ley 1739 de 2014 como lo ha reconocido la DIAN en Concepto N° 32709 de 1 de diciembre 2015.

Lo anterior teniendo en cuenta que la obligación de presentar esta declaración solo recae respecto de aquellos contribuyentes que sean residentes fiscales colombianos de acuerdo con el artículo 607 del ET, algo que como se ha señalado, no se cumple para el caso de los EP.

Adicionalmente, al ser los EP solo contribuyentes del patrimonio colombiano atribuido, no sería coherente imponerles la obligación de llenar declaraciones informativas respecto de patrimonio ubicado fuera de Colombia.

25. Medios magnéticos

Frente a la obligación de enviar a la autoridad tributaria medios magnéticos nacionales, debe señalarse que, según la Resolución N° 000060 del 30 de octubre de 2017, están en la obligación de enviar esta información para el año 2018, entre otras:

- a. Todas aquellas personas jurídicas y sus asimiladas obligadas a presentar declaración del impuesto de renta, que en el año gravable 2016 hayan obtenido ingresos brutos superiores a cien millones de pesos (\$ 100.000.000).
- b. Las personas naturales y sus asimiladas, obligadas a llevar contabilidad en el año gravable 2018 y que en el año gravable 2016 hayan

obtenido ingresos brutos superiores a quinientos millones de pesos (\$ 500.000.000).

- c. Las personas naturales y sus asimiladas obligadas a llevar contabilidad, las personas jurídicas y sus asimiladas que efectúen retenciones y autoretenciones en la fuente a título de impuesto de renta e IVA.
- d. Las personas o entidades que celebren contratos de colaboración tales como consorcios, uniones temporales, contratos de mandato, administración delegada, contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales, *joint venture*, cuentas en participación y convenios de cooperación con entidades públicas.
- e. Las personas o entidades que elaboren facturas de venta o documentos equivalentes.

En concordancia con lo anterior, si se trata de un EP de una sociedad extranjera deberá reportar esta información siempre que durante el año gravable haya estado obligado a presentar declaración de renta, sus ingresos superen el umbral requerido o se cumpla alguno de los demás supuestos de la resolución. En esa misma línea, si hablamos de un EP de una persona natural no residente, solamente cuando se cumpla el umbral dado que, como se indicará más adelante, los EP están obligados a llevar contabilidad.

De todas maneras, en ambos casos, es decir, EP bien sea de personas jurídicas o naturales extranjeras, la información exógena deberá reportarse cuando el EP haya actuado como agente de retención, haya emitido facturas de venta o documentos equivalentes, o haya celebrado contratos de colaboración empresarial o contratos de exploración de hidrocarburos, entre otros.

Sentado lo anterior, el no reporte, reporte con errores, o reporte extemporáneo de los medios magnéticos, implicará para el EP las sanciones aplicables previstas en el artículo 651 del ET, lo que podría llevar inclusive al desconocimiento de costos, gastos o impuestos descontables respecto a las sumas frente a la cuales hubo omisión, extemporaneidad o incongruencia.

Ahora bien, con la expedición de la Ley 1819 de 2016, se incluyó una nueva obligación referente a la información exógena. Dicho esto, el literal n) del nuevo artículo 631 del ET establece que los EP de empresas del exterior están obligados a identificar y reportar a la DIAN sus beneficiarios efectivos en los términos del artículo 631-5 del ET, en donde se debe suministrar la siguiente información de estos:

1. Sus nombres y apellidos;

2. Su fecha de nacimiento; y
3. El número de identificación tributaria del exterior donde tienen su residencia fiscal, en caso de existir;
4. Participación en el capital de las sociedades o empresas;
5. País de residencia fiscal;
6. País del que son nacionales.

Por su parte, conforme con el artículo 631-5 del ET se entiende por “beneficiario efectivo” toda persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.
- b) Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

26. Registros contables

El artículo 20-2 del ET obliga que los EP lleven en Colombia contabilidad separada a la de su oficina principal en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles.

Adicionalmente, dicha contabilidad debe estar debidamente soportada en el estudio de atribución de rentas y en los documentos que sirvan de soporte externo de las operaciones, actos y hechos registrados en la misma.

En adición, en esa contabilidad deberán registrarse las rentas y ganancias ocasionales atribuidas al EP que se generen de operaciones realizadas, tanto con empresas independientes, como con entidades vinculadas, así como las relativas a operaciones internas tales como el reconocimiento de capital, pasivos, derechos, obligaciones, la atribución de la propiedad económica de activos usados por el EP con su consecuente depreciación o amortización.

De otro lado, el registro contable de operación atribuible al EP se deberá realizar conforme a las reglas generales de realización y causación de ingresos, costos y gastos previstas en el ET.

27. Consideraciones cambiarias

Basados en la normatividad cambiaria aplicable en Colombia, debe indicarse que no está contemplada la figura del EP para los fines de la determinación de las obligaciones cambiarias de las entidades extranjeras en el país.

En ese sentido, la regulación de las inversiones de capital extranjero en Colombia establece (numeral vi) del literal a) del artículo 2.17.2.2.1.2 del Decreto 1068 de 2015) que se considera como inversión extranjera directa en Colombia, la participación en el capital asignado e inversión suplementaria en sucursales establecida en el país.

De otro lado, de acuerdo con el literal b) del numeral 1) del artículo 2.17.1.2 del Decreto 1068 de 2015, solamente pueden ser consideradas como residentes cambiarios, las sucursales de sociedades extranjera ya sean estas del régimen especial o general.

Como puede verse, solamente la figura de la sucursal tiene aplicabilidad para fines cambiarios. Por lo tanto, cuando un inversionista extranjero realice inversiones internacionales en Colombia, bien sea en divisas o en especie, que sean de obligatoria canalización en el mercado cambiario, estas últimas solo podrán tener como recepción una sucursal más no un EP.

28. Conclusiones

Sin lugar a duda, el concepto del EP ha sido históricamente un criterio guía transcendental en el mundo de la tributación internacional. De esta manera, sus alcances no solo están limitados para los fines del reparto de facultades impositivas en el marco de los CDI, sino también, desde tiempo atrás ha sido una herramienta fundamental para la determinación de las responsabilidades fiscales de los no residentes con actividades permanentes desde un punto de vista de la legislación tributaria doméstica. Incluso, en algunas latitudes es también empleado como criterio de desempate en casos de sobreimposiciones derivadas de conflictos de territorialidad de impuestos locales.

A pesar de lo indicado, el EP como mecanismo de tributación de no residentes llegó al sistema fiscal colombiano en el año 2005 (año de firma del CDI con España), y de manera formal en 2012 con la Ley 1607, cuando ya desde hacía mucho tiempo atrás era empleado por un número representativo de jurisdicciones tributarias. Dicho esto, su llegada a país se dio no solamente para los propósitos de actualizar la normativa de tributación internacional colombiana, sino también

con la finalidad de poder darle aplicación a ciertas disposiciones de los CDI que ya venía negociando y concluyendo Colombia.

Por dicho motivo, es posible afirmar que la normativa colombiana del EP, salvo algunas excepciones, no es más que una réplica de disposiciones de índole internacional previstas principalmente en el MOCDE, pero también en el MONU. Sin embargo, la regulación interna omitió desarrollar supuestos fundamentales de EP, como lo son, el EP de construcción, de seguros, de servicios y de recursos naturales. Lo anterior sin perder de vista que, por regla general, al EP o a una sucursal le son aplicables las normas generales de tributación que aplican a las entidades nacionales con el fin único de evitar arbitramentos fiscales.

De todas maneras, la generación de un EP en Colombia no solo tiene incidencias para fines tributarios sustanciales, sino también para efectos de obligaciones tributarias formales. En ese sentido, por nombrar alguna de estas obligaciones formales, están las de inscribirse en el RUT, presentar declaraciones de renta, ser agente de retención en la fuente, estar sujeto a las obligaciones formales de precios de transferencia si se cumplen los umbrales, entre otros.

Bajo este contexto, se explica el motivo por el cual existe muy poco desarrollo, tanto jurisprudencial como doctrinal, de los verdaderos alcances tributarios del EP en Colombia. Por dicho motivo, habrá que esperar a que inicien las primeras fiscalizaciones por parte de la DIAN y que estas lleguen a instancias judiciales con finalidad de poder conocer las verdaderas repercusiones de este concepto, no solo para la perspectiva doméstica, sino también para los CDI.

Ahora bien, en lo que respecta a la compatibilidad de la regulación del IVA y el EP, a pesar de que la normativa solamente prevé los efectos del EP para efectos del impuesto de renta, consideramos como propuesta legislativa que expresamente la norma indique que el EP puede llegar a ser considerado como responsable de IVA, para así unificar la regulación del EP tanto para impuestos directos como indirectos.

Por último, es previsible que en un futuro normativo se adopten en Colombia reglas de EP digital en donde se prescindiera de la necesidad de “un lugar fijo de negocios” y este sea reemplazado por un nexo más idóneo para gravar las transacciones en la economía digital. Por su parte, otra gran revolución al concepto del EP consiste en sus actualizaciones en el marco de la acción 7 de BEPS las cuales tendrán un gran impacto en el futuro, toda vez que: (i) fueron incluidas en la última versión del MOCDE de 2017 (pautas que ya siguen los CDI firmados con Italia y Emiratos Árabes) y (ii) también quedaron reproducidas en el MLI

de la OCDE, el cual, al haber sido suscrito por Colombia derivará en importantes cambios a la regulación del EP en los CDI firmados por el país.

Bibliografía

- Barbosa, J y Oundjian A. (2009). "Tributación de los negocios internacionales". *Revista de Derecho Privado Universidad de los Andes* N° 42.
- Báez, A., y Brauner, Y. (2015). "Withholding taxes in the service of Beps accion 1: address the tax challenges of the digital Economy". Ámsterdam, Holanda: *IBFD White Papers*.
- Cabrera Cabrera, O. (2016). *El Establecimiento Permanente: especial énfasis en la Cláusula de agencia*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Cabrera Cabrera, O. (2017a). "Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos". *Revista de Derecho Fiscal* N° 10 *Universidad Externado de Colombia*.
- Cabrera Cabrera, O. (2017b). "El Establecimiento Permanente de seguros: análisis crítico de su aplicación desde la perspectiva tributaria colombiana". *Revista de Derecho Fiscal* N° 11 *Universidad Externado de Colombia*.
- Caicedo Tribín, C. (2014). "La incorporación de la cláusula de Establecimiento Permanente al ordenamiento fiscal colombiano". *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Castro Arango, J, Marín Elizalde, M. (2009). "El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia". *Revista Legis de Impuestos*, N° 153.
- Cockfield, A (2003). "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test". *Canadian Business Law Journal*, vol. 38.
- Código de Comercio de Colombia.
- Decisión 578 de 2004.
- Decreto 1625 de 11 de octubre de 2016.
- Decreto 2250 de 29 de diciembre de 2017.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 066293 de 10 de agosto de 2006.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 036046 de 5 de junio de 2012.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 38348 de 24 de junio 2013.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 057425 de 11 de septiembre de 2013.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 004488 de 25 de enero de 2013.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 48131de 20 de septiembre de 2013.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 29266 de 14 de mayo de 2014.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 32161 de 25 de mayo de 2014.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 057322 de 06 de octubre de 2014.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 1259 de 10 de noviembre de 2014.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 001088 de 16 de enero de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 002344 de 30 de enero de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 018719 de 26 de junio de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 032332 de 10 de noviembre de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No 32709 de 1 de diciembre 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 036855 de 29 de diciembre de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 023761 de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 005468 de 12 de marzo de 2016.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 005310 de 11 de marzo de 2017
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio N° 034105 de 21 de diciembre de 2017.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto N° 0386 de 10 de abril de 2018.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Resolución 62 de 2014.
- Estatuto Tributario Nacional.
- Friedlander, L y Scott, W. (2006). "Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It". *Canadian Tax Journal*, vol. 54 (4).
- Hattingh, J. (2013). "On the Origins of Model Tax Conventions". *Studies in the History of Tax Law*. Portland, Estados Unidos: Hart Publishing.
- Ley 49 de 1990.
- Ley 33 de 1992.
- Ley 1607 de 2012.
- Ley 1819 de 2016.
- Reimer, E. (2016). "Permanent Establishments in the OECD Model Tax Convention". Reimer, Schmid and Orell (eds.). *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. Frederick, Estados Unidos: Wolters Kluwer Law & Business.
- Quiñones Cruz, N. (2012). "Colombia Report". Lang et al. (eds.) *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge, Reino Unido: Cambridge Tax Law Series.
- Mosquera Valderrama, I. (2008). "The International Tax Treaty Policy of Colombia, en Bulletin for International Taxation". *Bulletin for International Taxation*, vol. 67 Issue N 4.
- Nitikman, J. (2009). "The painter and the PE". *Canadian Tax Journal*, vol 57 N° 2.
- Popa, O. (2013). "At the disposal of – The way towards a broader concept". Taxing Business Profits in the 21st century: Selected Issues under tax treaties. Amsterdam: IBFD.
- Sasseville, J. y Skaar, A. (2009). "General Report". *Is there a Permanent Establishment? 63er Congress of the International Fiscal Association*. Vancouver, Canada: Cahiers de Droit Fiscal International by the International Fiscal Association.

- Sasseville, J. (2004). "Agency Relationship: When Is There a Permanent Establishment?". *Bulletin Tax Treaty Monitor IBFD*.
- Skaar, A. (1991). *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Frederick: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Schon, W. (2010) "Germany". *Comparative Income Taxation, a Structural Analysis*. Nueva York, Estados Unidos: Wolters Kluwer Law & Business.
- Consejo de Estado. Sentencia 16028 de 17 de abril de 2008.
- Corte Constitucional. Sentencia C-400 de 1998, M.P Alejandro Martínez Caballero.
- Corte Constitucional. Sentencia C-460 de 2010, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.
- Superintendencia de Sociedades de Colombia. Oficio 220-60767 de 7 de diciembre de 1995.
- Superintendencia de Sociedades de Colombia. Oficio 220-58283 de 9 de diciembre de 1996.
- Superintendencia de Sociedades de Colombia. Oficio 220-59603 de 15 de marzo de 2017.
- Superintendencia de Sociedades de Colombia. Oficio 220-146843 de 19 de julio de 2017.
- Superintendencia de Sociedades de Colombia. Concepto 115-71785 de 11 de mayo de 2018.