

Las sucursales que desarrollen operaciones con su oficina principal deben registrar los contratos de importación de tecnología para la procedencia de deducciones¹.

Los contribuyentes en desarrollo de su actividad económica incurren en erogaciones, que al momento de presentar su declaración de renta, pueden ser tomados como deducciones siempre que los mismos cumplan con los requisitos generales de deducibilidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario (E.T.), los cuales son la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad generadora de renta así como algunos requisitos generales como contar con los documentos soporte de la operación.

Sin embargo, existen dos casos especiales de expensas deducibles donde los contribuyentes además de tener que cumplir los requisitos del 107 del E.T., deben atender requerimientos adicionales.

El primero se refiere a la deducción de salarios², en tanto que el empleador tiene la obligación de encontrarse a paz y salvo con los aportes a seguridad social y practicar la retención en la fuente en pagos superiores a 95 UVT (\$4.471.175).

¹ Proyectó: Shelesthe Moreno Prieto, abogada especialista en derecho tributario. Revisó: Carlos E. Bernal Roa, abogado especialista en derecho tributario.

El segundo se refiere a los pagos al exterior³, es decir, los pagos que realizan los residentes fiscales colombianos a favor de personas o sociedades sin residencia o domicilio en el país. En este caso, los contribuyentes pueden deducir estos pagos, siempre que: i. cumpla con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad; ii. practiquen la retención en la fuente cuando para el beneficiario el ingreso se considere de fuente nacional; y iii. siempre que se trate de un contrato de importación de tecnología llevar a cabo el registro ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

De igual manera, sólo es procedente la retención en la fuente cuando el ingreso es considerado como una renta de fuente nacional. Para esto, se debe consultar el artículo 24 del E.T., el cual nos indica que se consideran de fuente nacional, entre otros, los siguientes ingresos: i. los arrendamientos provenientes de inmuebles ubicados en Colombia; ii. los ingresos que resulten de la explotación de muebles en Colombia; iii. la prestación de servicios técnicos o asistencia técnica suministrados desde Colombia o el exterior; y iv. los dividendos que tienen origen en sociedades Colombianas.

En este punto debe tenerse en cuenta que el artículo 122 del E.T. indica que, por regla general las deducciones por pagos al exterior deben ser de máximo el 15% sobre la renta líquida del contribuyente, la cual debe ser

² Artículos 87-1, 108 y 383 del E.T.

³ Artículo 121 y ss. del E.T.

calculada antes de restar dichas deducciones, salvo que se trate de los siguientes pagos, caso donde no aplica la limitación:

- Cuando es obligatoria la retención en la fuente.
- Si los ingresos no se consideran renta de fuente nacional⁴.
- Las adquisiciones de cualquier clase de bienes corporales.
- Aquellos en que se incurra en cumplimiento de obligaciones legales.
- Los intereses por créditos otorgados por parte de organismos multilaterales de crédito a los contribuyentes con residencia en Colombia.

Adicionalmente, en virtud del artículo 123 del E.T., los contribuyentes que deseen deducir los pagos que se relacionen con los contratos de importación de tecnología⁵, además de cumplir los requisitos mencionados previamente, deben solicitar el registro de dichos contratos ante la DIAN dentro de los 6 meses siguientes a su suscripción, y en caso de ser modificados, la solicitud deberá realizarse dentro de los 3 meses siguientes a la modificación.

Recientemente, el Consejo de Estado estudio un caso⁶ de aplicación práctica sobre la obligatoriedad del registro de los contratos de importación de tecnología por parte de las sucursales para la procedencia de la deducibilidad

del costo en la declaración del impuesto sobre la renta.

El problema jurídico planteado consiste en determinar si resulta procedente detraer de la base gravable del impuesto a la renta el costo derivado de la operación de egreso realizada entre una sucursal y su oficina principal en el exterior, calificada en el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante como de servicios técnicos, a pesar de que no se haya cumplido el requisito del registro del contrato de importación de tecnología.

Para la administración de impuestos el registro del contrato resulta procedente porque constituye un requisito obligatorio en materia tributaria para la procedencia del costo en discusión con independencia de que la actora sea una sucursal de una sociedad extranjera, lo cierto es que tal obligación está prevista en una norma especial de carácter tributario para llevar un costo en el impuesto a la renta.

En contraste, la demandante considera que el registro del contrato de importación de tecnología es improcedente por dos razones:

1. De acuerdo con las normas comerciales es jurídicamente imposible la celebración de contratos entre una sucursal y su oficina principal, en tanto que son la misma persona jurídica. Además, el documento que llamó «*política de costos* y

⁴ Artículo 25 del E.T.

⁵ DIAN, Resolución 8742 de 18 de octubre de 2023

⁶ Consejo de Estado, Sentencia No. 26634 del 11 de abril de 2024.

gastos» y que sirvió de soporte para la asignación a la sucursal del costo discutido, a la luz del régimen de precios de transferencia, no es un contrato y, por lo mismo, no hubiese sido aceptado para registro por parte del órgano competente.

2. El beneficiario del servicio técnico no fue la actora, sino que lo fueron los terceros con los cuales el consorcio y la unión temporal (constituidos por la demandante y otras sociedades) suscribieron los contratos para llevar a cabo diferentes labores en Colombia. Por consiguiente, aseguro que, en realidad, el costo en discusión no fue por concepto de servicios técnicos originado en una relación contractual entre la demandante y su oficina principal en el extranjero, sino que se trató de un costo por concepto de nómina que le fue asignado por parte de su oficina principal, para efectos de cumplir con el régimen de precios de transferencia.

El Tribunal le concedió la razón a la demandante. A estos efectos, señaló que, en su condición de sucursal, la demandante no era un ente autónomo de su oficina principal y, por lo tanto, no tenía capacidad para celebrar un contrato con ella, puesto que carecía de personería jurídica para celebrar negocios jurídicos con sociedades comerciales, incluida su casa matriz. A su vez, determinó que, la actora, como sucursal, sólo era una mandataria de la oficina principal en el extranjero y

carecía de sentido que celebrara un contrato con tal sociedad, en tanto que son la misma persona jurídica.

El Consejo de Estado coincide con la demandante en el sentido de que la actora, en su condición de sucursal de una sociedad extranjera, no es una persona jurídica distinta de su oficina principal y, por lo mismo, en principio y bajo las normas comerciales y societarias, no podría celebrar contratos con su oficina principal, en tanto que son la misma persona y, como bien lo señala la actora en su demanda, en el ordenamiento jurídico colombiano no existe norma alguna que regule la figura del autocontrato. Sin embargo, lo cierto es que, para el caso concreto, lo relevante es determinar el tratamiento tributario que se les da a las sucursales, en virtud de la legislación en materia de impuesto sobre la renta y del régimen de precios de transferencia.

En el artículo 20 del E.T. las entidades y sociedades extranjeras con independencia si incorporan o no una sucursal en el país son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de su renta y ganancia ocasional de fuente colombiana. Así mismo, para efectos de determinar el impuesto, le son aplicables las disposiciones contenidas en el E.T. para las sociedades anónimas nacionales, salvo que expresamente se indicara lo contrario.

Es claro entonces que, hay un tratamiento tributario particular para las entidades extranjeras incluidas las sucursales, muy a pesar de que, bajo las normas comerciales y societarias,

estas no sean más que una extensión de la oficina principal, carentes de personería jurídica, patrimonio propio y capacidad decisoria. Y es que, contrario a lo previsto en el régimen mercantil y societario, el E.T. contempla escenarios en los que, para efectos del impuesto a la renta, la sucursal se entiende como una entidad distinta de su oficina principal, con patrimonio determinado y capacidad jurídica para contraer derechos y obligaciones con la principal, lo cual no es novedoso en el ámbito tributario nacional.

En efecto, nótese que haciendo una interpretación sistemática es posible encontrar situaciones en donde se permite la deducción de pagos realizados a la oficina principal, como en el artículo 124 del E.T., en el que se reconoce esta la posibilidad a las sucursales de sociedades extranjeras en Colombia por concepto de gastos de administración o dirección, siempre que sobre los mismos se haya practicado retención en la fuente a título del impuesto a la renta. Lo previsto en este artículo parte del entendimiento que entre la sucursal y la oficina principal en el exterior existe una obligación, susceptible de ser extinguida mediante un pago.

Adicionalmente, el inciso tercero del artículo 260-1 del E.T, establece que, para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, se consideraban partes relacionadas, entre otros, el caso de las sucursales⁷ respecto de la sociedad principal. En

⁷ Artículo 263 del Código de Comercio.

⁸ Las opiniones plasmadas en este documento son académicas y no pretenden ser una

esa medida, se entiende que las sucursales pueden realizar operaciones con sus oficinas principales, como si las primeras fueran independientes de las segundas. De otra forma no podría verificarse el cumplimiento del principio de plena competencia respecto de las operaciones que se celebran entre ellas. Bajo este escenario, la legislación exige soportar o documentar tales operaciones como lo habrían hecho partes independientes, con personería jurídica y patrimonio propios, en situaciones comparables.

Así las cosas, el ordenamiento jurídico tributario, les concede atributos y características a las sucursales de sociedades extranjeras que no le son reconocidas bajo las normas comerciales, sin que ello signifique que se estén desnaturalizando el carácter que les concede la ley comercial. Por el contrario, estas disposiciones reconocen la libertad de configuración legislativa en materia de política fiscal.

Concluye el Consejo de Estado que en las operaciones celebradas entre la sucursal y su oficina principal que se enmarquen en las tipologías señaladas como un contrato de importación de tecnología, es procedente la exigencia del registro del contrato como requisito de procedibilidad para la deducción de los pagos realizados a la oficina principal.

**** ** * ** **8**

recomendación o concepto, en este sentido no comprometen la responsabilidad de los autores ni de las compañías. En caso de ser utilizado el mismo deberá ser citado.