

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S202290354**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-237

Bogotá, D.C. **22/02/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Pagos al exterior
Fuentes formales: Artículos 90, 107, 553, 684 y 869 del Estatuto Tributario

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta respecto a los contratos de prestación de servicios que incluyen una cláusula *gross up* lo siguiente:

- “1. ¿El Residente Fiscal colombiano adquirente de estos servicios del exterior puede incrementar el precio (...) y puede tomar dicho incremento como un gasto deducible del impuesto sobre la renta en Colombia?”*
- 2. ¿Es suficiente la cláusula establecida en el contrato para efectuar el incremento de precio, así el documento de cobro del proveedor del exterior esté solamente por el valor neto a pagar, y sea la Compañía internamente en Colombia quien realice el cálculo para incrementar el precio y realizar las retenciones?”*

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, **por lo que corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.**

En términos generales, las cláusulas *gross up* corresponden a cláusulas que se pactan en los contratos internacionales bajo las cuales las partes se comprometen a “asumir” los impuestos a que haya lugar en el país de quien efectúa el pago. Para estos efectos, se realiza un cálculo para aumentar el precio en la proporción que corresponda al porcentaje del impuesto a pagar y, una vez se efectúa la retención correspondiente, el beneficiario recibe un valor neto pactado por la prestación de los servicios.

Subdirección de Normativa y Doctrina

En virtud de lo anterior, para esta Subdirección esta clase de estipulaciones obedecen a la libertad contractual de las partes, por lo que corresponderá al peticionario definir- en su caso particular- si lo pactado cumple con las normas de carácter comercial y civil aplicables, puesto que el principio de la autonomía de la voluntad, como todo principio, se encuentra sometido a límites legales.

Una vez se defina si contractual y comercialmente es posible pactar este tipo de cláusulas, corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes:

El artículo 553 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTÍCULO 553. LOS CONVENIOS ENTRE PARTICULARES SOBRE IMPUESTOS NO SON OPONIBLES AL FISCO. Los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco”. (Subrayado fuera de texto).

Así, sin perjuicio de los acuerdos a los que lleguen las partes, resulta claro que se deberá dar estricto y obligatorio cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria a que haya lugar con ocasión de cada operación económica.

Igualmente, nótese que para efectos de la determinación del precio deberán observarse las disposiciones aplicables en la materia, entre ellas, el artículo 90 del Estatuto Tributario, bajo el cual, el valor acordado por las partes no podrá diferir notoriamente del valor comercial de los servicios.

Por otra parte, para efectos de la procedencia de la deducibilidad del gasto, deberá darse estricto cumplimiento a los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y desarrollados jurisprudencialmente por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación No. 21329 del 26 de noviembre de 2020, así:

“1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.

3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

Subdirección de Normativa y Doctrina

4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.”

De esta forma, para la procedencia de la deducibilidad del gasto deberán observarse los requisitos generales de deducibilidad, así como las demás normas legales y reglamentarias concordantes (por ejemplo, los artículos 121 y siguientes del Estatuto Tributario) y los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales aplicables en la materia.

En todo caso, respecto a los impuestos asumidos de terceros, este Despacho ha indicado en repetidas oportunidades que, teniendo en cuenta los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, el gasto en que incurre una empresa al asumir un impuesto de un tercero es un gasto que no es necesario ni tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente y, consecuentemente, **no** es procedente su deducibilidad para efectos fiscales.

Igualmente, nótese que el gasto deberá encontrarse debidamente soportado en la factura de venta o documento que soporta la operación por el valor total de la misma, de conformidad con la normatividad vigente aplicable.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 869 *ibídem*, la Administración Tributaria se encuentra facultada para recharacterizar, reconfigurar y desconocer los efectos de toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria. Esto sin perjuicio de las amplias facultades de investigación y fiscalización de las que goza esta entidad en virtud del artículo 684 *ibídem* para asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales aplicables en cada caso particular.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila