

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-1234

**Radicado Virtual No.  
000S2022907154**

Bogotá, D.C.

**27/09/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Deducción de costos y gastos en el exterior  
Fuentes formales: Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1947)  
Artículo XVII del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios  
Artículo 122 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 solicita lo siguiente:

*“(…) confirmar que en virtud de la cláusula de Trato Nacional donde se exige que un Miembro de la OMC trate los servicios y proveedores de servicios extranjeros con un trato no menos favorable el trato a productos, servicios y proveedores de servicios nacionales similares en materia tributaria no aplica la limitación de gastos en el exterior contenida en el artículo 122 del Estatuto Tributario.*

*“(…) confirmar si los principios se aplican de manera restrictiva solo frente a los servicios que Colombia ha cubierto a través de su lista frente a la OMC, dentro de los cuales están cubiertos los servicios financieros.*

*“(…) solicitamos a la entidad se pronuncie de manera específica sobre el alcance y ámbito de aplicación de los servicios financieros en el marco de los AGCS.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*De llegar a considerar que ello no tiene aplicación, solicitamos que suministre el sustento para llegar a tal conclusión". (Subrayado fuera de texto)*

Sobre el particular, considera este Despacho:

Mediante la Ley 170 de 1994 Colombia aprobó el Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)" así como sus acuerdos multilaterales anexos dentro de los cuales se encuentran el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (AGAAC en adelante) y el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS en adelante).

El AGAAC (de 1994), a su vez, comprende "las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, de fecha 30 de octubre de 1947", cuyo artículo III indica:

*"Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores*

*1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

*(...)" (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el artículo XVII del AGCS contempla el principio de trato nacional, así:

*"Trato nacional*

*1. En los sectores inscritos en su Lista y con las condiciones y salvedades que en ella puedan consignarse, cada Miembro otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro, con respecto a todas las medidas que afecten al suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que dispense a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares.*

*2. Todo Miembro podrá cumplir lo prescrito en el párrafo 1 otorgando a los servicios y proveedores de servicios de los demás Miembros un trato formalmente idéntico o formalmente diferente al que dispense a sus propios servicios similares y proveedores de servicios similares.*

*3. Se considerará que un trato formalmente idéntico o formalmente diferente es menos favorable si modifica las condiciones de competencia en favor de los servicios o proveedores de servicios del Miembro en comparación con los servicios similares o los proveedores de servicios similares de otro Miembro". (Subrayado fuera de texto)*

Valga tener en cuenta que, acorde con el Artículo I del AGCS:

*"a) se entenderá por 'medidas adoptadas por los Miembros' las medidas adoptadas por:*

Subdirección de Normativa y Doctrina

- i) *gobiernos y autoridades centrales, regionales o locales; y*
  - ii) *instituciones no gubernamentales en ejercicio de facultades en ellas delegadas por gobiernos o autoridades centrales, regionales o locales.”*  
(Subrayado fuera de texto).
- b) *el término ‘servicios’ comprende todo servicio de cualquier sector, excepto los servicios suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales;*  
  
(...). (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dado el carácter comercial de las normas en torno a las cuales orbita la petición, esta Subdirección elevó consulta al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el cual se pronunció a través de la Dirección de Inversión Extranjera y Servicios mediante comunicado con Radicado No. 2-2022-026251 de septiembre 5 de 2022, así:

*“(…) se debe examinar, en primer lugar, si existe ‘comercio de servicios’ en el sentido del Artículo 1: 2 del AGCS. Al respecto, debe tenerse en cuenta el alcance amplio de este concepto, dado que el mismo, si bien no está definido en el AGCS, incluye todos los servicios excepto aquellos suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales. Adicionalmente, el comercio de servicios incluye los servicios suministrados en cualquiera de los cuatro modos de suministro especificados en el Artículo 1: 2 del Acuerdo, esto es, suministro transfronterizo, consumo en el extranjero, presencia comercial y presencia de personas naturales. El segundo elemento a examinar es si la medida en cuestión afecta dicho comercio de servicios según lo previsto en el Artículo 1: 1. Debe considerarse que para que una medida afecte el comercio de servicios, ésta no necesita regular o gobernar el comercio de servicios o el suministro de un servicio. Una medida afecta el comercio de servicios cuando ésta tiene que ver con las condiciones de competencia en el suministro de un servicio.*

(...)

- *La obligación de otorgar trato nacional no tiene una aplicación general, es decir, no aplica a todas las medidas que afectan el comercio de servicios. Dicha obligación aplica únicamente a una medida que afecta el comercio de servicios si un Miembro de la OMC se ha comprometido de manera explícita a otorgar trato nacional en ese sector de servicios en particular. Ese compromiso está reflejado en la Lista de Compromisos Específicos del Miembro en cuestión.*
- *Para determinar si una medida es consistente con la obligación de trato nacional tal como lo establece el Artículo XVII:1, debe examinarse si, y en qué medida: (i) un compromiso de trato nacional fue adquirido en el sector de servicios objeto de análisis; (ii) la medida en cuestión es una medida adoptada por un Miembro que afecta el comercio de servicios; (iii) los servicios o proveedores de servicios extranjeros y nacionales son ‘servicios similares’ o ‘proveedores de servicios similares’; y (iv) al servicio o proveedor de servicios extranjero se le otorga ‘trato un trato no menos favorable’.*

*El AGCS representa un sistema de reglas multilaterales que rigen el comercio internacional de servicios, y a través del cual los Miembros adquieren una serie de derechos y obligaciones. No obstante, los Miembros cuentan con la posibilidad de tener excepciones que les permitan, bajo ciertas condiciones, desviarse de dichas obligaciones y compromisos. Esta posibilidad se encuentra reflejada en el Artículo XIV: Excepciones Generales:*

*'A reserva de que las medidas enumeradas a continuación no se apliquen en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre países en que prevalezcan condiciones similares, o una restricción encubierta del comercio de servicios, ninguna disposición del presente Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas:*

*(...)*

*d) incompatibles con el artículo XVII, siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros;*

*(...)'*

*Este literal d) del Artículo XIV señala que un Miembro puede adoptar medidas contrarias al Artículo de Trato Nacional si su propósito es garantizar la imposición o recaudación efectiva de impuestos directos con relación a los servicios o proveedores de servicios de otro Miembro. Esta disposición permitiría observar lo siguiente:*

- El AGCS prevería la obligación de otorgar trato nacional en materia de impuestos indirectos. Dicha obligación sería también extensible, en principio, a los impuestos directos, aunque el Acuerdo prevé excepciones a la misma (Artículo XIV d)).*
- Una medida en materia de impuestos directos quedaría cubierta por el AGCS si es adoptada por un Miembro, dirigida a los servicios o proveedores de servicios de otro Miembro y les otorga un trato menos favorable que el que le otorga a sus propios servicios o proveedores de servicios. Ello significaría que la medida adoptada por el Miembro no es dirigida a sus propios servicios o proveedores de servicios.*
- 'Impuestos directos', de acuerdo con el Artículo XXVIII o) del AGCS 'abarca todos los impuestos sobre los ingresos totales, sobre el capital total o sobre elementos de los ingresos o del capital, incluidos los impuestos sobre los beneficios por enajenación de bienes, los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones y los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre plusvalías'.*

## CONCLUSIÓN

*El AGCS es un acuerdo multilateral que contiene disciplinas que rigen el comercio exterior de servicios. Los asuntos tributarios estarían contemplados dentro del alcance del AGCS, particularmente del Artículo XVII: Trato Nacional. Sin embargo, éstos se circunscribirían, en primer lugar, a los impuestos que un Miembro puede imponer al suministro de servicios de otro Miembro bajo cualquiera de las cuatro formas de comercio exterior de servicios previstas*

Subdirección de Normativa y Doctrina

en el Acuerdo; con lo cual *no cualquier medida tributaria podría ser considerada cubierta por el AGCS* y que por ende, afecta el comercio de servicios. En segundo lugar, *al trato que en materia de impuestos (directos) un Miembro le otorga a un proveedor de servicios de otro Miembro en comparación con el proveedor de servicios de ese Miembro, para lo cual también sería necesario tener en cuenta si el sector de servicios en cuestión fue incluido por ese Miembro en su Lista de Compromisos Específicos.*

Resulta oportuno señalar que en el caso citado en la consulta se hace referencia a una medida que restringe 'la deducción (para efectos del impuesto sobre la renta colombiano) de los pagos realizados por la prestación de servicios desde el exterior'. Al respecto, se entendería que ello representa una importación de servicios a través del modo 1, es decir, la compra de un servicio por parte de una persona natural o jurídica establecida en Colombia a un proveedor extranjero de servicios ubicado en otro país.

En ese caso, *no estaría presentándose una situación en la que tenga que compararse el tratamiento tributario que recibe el exportador, es decir, el proveedor extranjero de servicios, y el importador, es decir, la persona natural o jurídica colombiana que compra el servicio al proveedor extranjero. En consecuencia, al no existir tal situación, no se estaría ante una medida tributaria que pudiese estar afectando el comercio de servicios, y por ende, estar cubierta por el AGCS.*

A partir de lo expuesto, se observaría que los impuestos que deba pagar una persona natural o jurídica en Colombia, incluyendo los relativos a renta (impuesto directo), son los estipulados en la normativa tributaria nacional. Por lo tanto, *una medida adoptada por un Miembro que trata sobre las posibles deducciones que una persona natural o jurídica de ese Miembro pudiese aplicar al momento de liquidar sus obligaciones tributarias en ese Miembro, no estaría cubierta por el AGCS*". (Subrayado fuera de texto)

Así, de lo antepuesto, observa esta Subdirección que:

- En lo atinente a la importación de mercancías, carece de sentido acudir al principio de trato nacional en materia de tributación, contemplado en el artículo III del AGAAC (de 1947), para evitar la aplicación de la limitación prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario sobre la deducción de costos y gastos en el exterior, cuando esta disposición señala que se exceptúan de la misma "*Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales*" (subrayado fuera de texto) (cfr. numeral 3).
- En lo referente a la prestación de servicios desde otro país miembro de la OMC, la condición prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario no atenta contra el principio de trato nacional, reconocido en el artículo XVII del AGCS, ya que no se trata de una medida impuesta sobre el prestador del servicio, sino sobre el adquirente del mismo, específicamente en lo atinente a la determinación de su renta imponible, escapando -por ende- al alcance de este acuerdo multilateral. Lo antepuesto, como fuera explicado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

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](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria

Subdirección de Normativa y Doctrina

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,

NICOLAS  
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por  
NICOLAS BERNAL ABELLA  
Fecha: 2022.09.26  
10:25:52 -05:00'

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 19/09/2022