

**TRIBUTOS E INFRACCIONES CAMBIARIAS CON OPERACIONES EN LOS
SERVICIOS DEL EXTERIOR**

WALTER YESID PINTO RUIZ

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS – ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ, D.C.
2013**

**TRIBUTOS E INFRACCIONES CAMBIARIAS CON OPERACIONES EN LOS
SERVICIOS DEL EXTERIOR**

WALTER YESID PINTO RUIZ

**Trabajo de grado para optar al título de
Especialista en Administración y Auditoría Tributaria**

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS – ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ, D.C.
2013**

Gracias a Dios, por darme salud y sabiduría para enfrentar todos los retos que durante la carrera día a día se fueron presentando; a mis padres y hermana por su apoyo incondicional, a los docentes por su enseñanza y colaboración durante esta etapa de vida y finalmente a la Universidad Jorge Tadeo Lozano por acogernos y brindarnos un espacio para la evolución.

AGRADECIMIENTOS

El autor expresan sus agradecimientos a:

A la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

A todas aquellas personas que de una u otra forma colaboraron en la elaboración de este proyecto de grado.

CONTENIDO

	pág.
RESUMEN	6
INTRODUCCIÓN	7
1 NORMATIVIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA PARA EL MANEJO DE LOS GASTOS EN EL EXTERIOR	8
2 PROCEDIMIENTO Y MANEJO SANCIONATORIO DEL RÉGIMEN CAMBIARIO A LOS GASTOS EN EL EXTERIOR	18
3 SANCIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA Y CAMBIARIA ESTABLECIDAS A LOS GASTOS DEL EXTERIOR	27
CONCLUSIONES	31
BIBLIOGRAFÍA	32

RESUMEN

Este trabajo se desarrolla para poder analizar la aplicación tributaria y cambiaria para los contribuyentes cuando deciden asumir las retenciones en la fuente del exterior sin que las mismas sean descontadas a los prestadores de estos servicios, estos gastos del exterior son la importación de servicios los cuales son (Servicios técnicos, Asesorías técnicas, Consultorías y a los intereses generados en la financiación de créditos), la ley tributaria exige a los agentes retenedores que deben cumplir con la obligación formal y sustancial en cuanto a este impuesto también señala que para que estos gastos se puedan deducir en la Declaración de Renta deben de tener relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y que para ello se debe efectuar la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia, pero coloca al contribuyente a revisar el tema cambiario al momento del giro y reporte de las divisas ya que puede estar canalizando un mayor valor entendiéndose que cometer una posible infracción cambiaria exponerse a sanciones ya que está afectando el comportamiento de la divisa en el país.

Se quiere buscar con la elaboración de este trabajo identificar si hay consecuencias cambiarias al momento de la elaboración de la declaración de cambio o la canalización de las divisas al momento de pagar la obligación con la persona del exterior en los servicios antes mencionados ya que el contribuyente esta asumiendo el costo de las retenciones en la fuente del exterior; así mismo brindarle alternativas para que al momento de una fiscalización por parte de la Administración Tributaria DIAN, no se produzca sanciones tanto de tipo cambiario o por la no aplicación de dichas retenciones.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de éste trabajo tiene como base el estudio de la normatividad tributaria particularmente en la retención en la fuente y el procedimiento cambiario aplicado a los gastos del exterior como son los servicios técnicos, asesoría técnica, consultorías y los intereses generados en la financiación de créditos con bancos del exterior, y por ende analizar las consecuencias que tiene el contribuyente cuando decide asumir la retención en la fuente aplicada a estos pagos con personas del exterior ya que el proveedor no quiere que sea afectado el desembolso del dinero.

Puntualmente se analizara si el contribuyente por cumplir la correcta aplicación de la norma tributaria está incurriendo en alguna infracción cambiaria tanto al momento de elaborar la declaración de cambio o la canalización a través del mercado cambiario de estos pagos posiblemente afectado el manejo de la divisa todo esto derivado de asumir las retenciones en la fuente del exterior.

De esta forma se identificaran las causas o consecuencias en materia tributaria y cambiaria por asumir estas retenciones del exterior, teniendo presente las diferentes interpretaciones y exigencias legales que cada norma señala para el correcto manejo de estas expensas realizadas por el contribuyente con personas del exterior.

1 NORMATIVIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA PARA EL MANEJO DE LOS GASTOS EN EL EXTERIOR

Para poder entender qué implicaciones en materia tributaria y cambiaria puede tener el contribuyente al momento de realizar los correspondientes giros por concepto de servicios técnicos, asesoría técnica, consultorías y cancelación de intereses financieros con créditos tomados con bancos del exterior, se debe analizar y estudiar que me exige la ley tributaria para que estos gastos no sean desconocidos por parte del ente fiscalizador en la declaración de renta para ello me indica que los anteriores están obligados a practicársele una retención en la fuente.

Artículo 121 Que para que estos gastos o expensas se puedan deducir de la Declaración de Renta deben tener relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y que para ello se debe efectuar la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario Renta Gravable en Colombia (Monsalve, 2013, p.172).

También señala la ley tributaria que a los gastos como servicios técnicos, asesoría técnica, consultorías que sean prestados por personas del exterior, el contribuyente está en la obligación de practicar una retención del 10% a título de impuesto de renta:

Artículo 408 Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliados en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10% a título de impuesto de renta bien sean prestados en el país o desde el exterior. (Monsalve, 2013, p.398).

La ley ha considerado que por regla general en cuanto al impuesto de renta que los servicios prestados en el extranjero no están gravados en Colombia, salvo que se traten de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultorías los cuales generan ingresos de fuente nacional, independiente del lugar de donde se presten.

Artículo 25. Ingresos de Fuente Nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de las explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicio dentro de su territorio, de manera permanente o transitorio con o sin establecimiento propio. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entré otros los siguientes:

- Los renta de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y

similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrolle dentro del país.

- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del “Know How”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.
- La prestación de servicios técnicos, que estos se suministren desde el exterior o en el país. (Monsalve, 2013, p.108 - 109)

Hay que tener en cuenta que bajo interpretando los anteriores artículos si el servicio no es calificado como servicio técnico, asistencia técnica o consultoría se debe determinar donde se prestó el servicio y si es prestado por un extranjero en Colombia la retención en la fuente señalado en el artículo 12¹ es del 33%.

Así mismo a partir de la reforma realizada en el año 2010 bajo la ley 1430 de diciembre 29 de 2010 se adicionó grabar con una tarifa de retención en la fuente del 14% los rendimientos financieros que sean pagados a bancos del exterior.

Artículo 47 Los pagos o abonos que se realicen por este concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por un término igual o superior a (1) año se les debe practicar una tarifa del 14% sobre el valor pago o abono en cuenta. (Zamara, 2010, p.19)

Por su parte, el especialista Fernando Zarama (2010) comenta, acerca de la inclusión de esta retención, que:

Con esta decisión se pretende aminorar el efecto de la media tomada en esta ley de considerar rentas de fuente nacional dichos ingresos, que era totalmente válida, y no tenía mayor afectación por efectos del Tax Credit, salvo cuando el origen era un paraíso fiscal. Hay que destacar que esa tarifa especial se aplica a todos los créditos y no solo a los calificados por el Conpes que eran los que anteriormente tenían beneficios. (p. 19-20)

El legislador aclaró bajo la ley 1430 de diciembre 29 de 2010 que los créditos firmados antes del año 2010 y ratificando el criterio de estabilidad Jurídica no están sometidos a retención en la fuente del exterior.

¹ El artículo 12 de la ley 1111 del 27 de Diciembre de 2006, establece:” Modificarse los artículos 240 y 241 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: Artículo 240. Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras. La tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza, es del treinta y tres por ciento (33%).

Artículo 65. Adiciónese un párrafo transitorio al artículo 408 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

Parágrafo transitorio segundo. Los intereses o cánones de arrendamiento financiero o leasing originados en créditos obtenidos en el exterior y en contratos de leasing celebrados antes del 31 de diciembre del 2010, a los que allí sido aplicable el numeral 5 del litera a) o el literal c) del artículo 25 del estatuto tributario, no se consideran rentas de fuente nacional y los pagos o abonos en cuenta por estos conceptos no están sujetos a retención en la fuente. (Monsalve, 2013, p.399)

Por otro lado se debe analizar que créditos la ley los ha excluido de practicarles retención por considerarlos que sus ingresos no son de fuente nacional como son:

Artículo 25. No generan fuente dentro del país:

- Créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros descubiertos bancarios.
- Créditos los cuales se destinaron a la financiación o pre financiar exportaciones.
- Créditos del exterior que obtengan las corporaciones financieras, Bancoldex, Finagro y Findetex y bancos constituidos bajo las leyes colombianas
- Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras, las cooperativas financieras, las compañías de financiamiento, bancoldex y los bancos constituidos bajo las leyes colombianas. (Monsalve, 2013, p. 109-110)

De lo anterior se puede decir que todo crédito tomado por el contribuyente destinado a “capital de trabajo” si tiene retención en la fuente a una tarifa del 14% si es superior a un año, pero si el crédito adquirido es inferior al mismo esta retención se incrementa ya que se debe practicar el 33%.

Para poder determinar en qué casos se debe practicar retención en la fuente a los servicios con personas del exterior debemos analizar si el ingreso que se obtiene es de fuente nacional o de fuente extranjera, este análisis se debe hacer bajo lo señalado en la norma tributaria la cual me indica en qué casos no se efectúa la retención.

Artículo 418.Casos en los cuales no se efectúan la retención. No habrá retención den la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional, hecho que deberá demostrarse cuando así lo exija la Dirección general de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Monsalve, 2013, p.402)

En virtud de lo señalado se debe analizar qué servicios se les debe practicar retención para ello se debe considera si son ingresos de fuente nacional o de

fuentes extranjeras para poder entenderlo se resalta la discusión hecha por parte de la compañía CLABECENTRO y la DIAN, para ello el Consejo de Estado (2007) mediante sentencia en relación a este artículo sostuvo:

La compañía CABLECENTRO no acepta la liquidación oficial de retención en la cual le interponen sanción de inexactitud por no haber practicado la retención en la fuente a su proveedor ubicado en el exterior el cual le emite señal desde una estación terrena ubicada fuera del territorio nacional a un satélite que la recibe y la retransmite a otra estación la cual para este caso está ubicada en Colombia.

Esta compañía argumenta que las sociedades extranjeras sólo son contribuyentes del impuesto de renta por las rentas de fuente nacional, y que por ende el servicio internacional de televisión suministrado desde el exterior a un operador en Colombia, se entiende prestado en el lugar de emisión de la señal, por lo que las rentas originadas en el desarrollo de esta actividad son de fuente extranjera.

También argumenta la compañía que no puede decirse que la sociedad extranjera que emite la señal, presta el servicio de televisión en Colombia a través del operador de cable, pues, éste no actúa por cuenta de aquélla, ni es intermediario entre la sociedad y el usuario final.

Por otro lado la Administración de Impuestos nacionales señala que los ingresos pagados o abonados en cuenta por los operadores de cable a favor de sociedades extranjeras, como contraprestación del servicio de televisión con señal emitida fuera del territorio nacional, y recibida en Colombia por dichos operadores, constituyen renta de fuente nacional para tales sociedades y que por ende CABLECENTRO debe practicar retención en la fuente sobre los pagos que hace a la sociedad extranjera que le distribuye las señales de televisión, por concepto de prestación del servicio de adquisición de los derechos de recepción y distribución de señales codificadas ya que el hecho económico gravado es la prestación del servicio de televisión internacional, en el territorio nacional, donde quien lo recibe paga por su uso, a través de los respectivos operadores.

La sala que resolvió el caso ha concluido que el servicio que presta la sociedad extranjera es emitir la señal desde una estación terrena, ubicada fuera del territorio nacional, a un satélite que la recibe, y la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, donde es retransmitida por múltiples estaciones terrenas, una de las cuales puede estar en Colombia; en consecuencia, el servicio prestado por el operador del exterior, se realiza en el extranjero, de modo que los ingresos que obtiene por el mismo, no son de fuente nacional.

Así mismo señala esta sala que aunque el servicio de televisión cubra desde la emisión hasta la recepción por el usuario, quien se encarga de la recepción y distribución de la señal en Colombia, o sea, de la retransmisión al público, es el cable operador, no el operador extranjero.

Por lo demás, la DIAN consideró que el servicio se prestaba en el territorio nacional, porque era el lugar de destino de la señal y donde se encontraba el usuario del servicio, con lo cual confundió el servicio que presta el operador extranjero con el que presta a los usuarios el cable operador en el país.

En este orden de ideas, el pago o abono en cuenta que efectúa el operador colombiano a la sociedad extranjera, no es ingreso de fuente nacional, pues tan sólo retribuye el servicio de acceso al satélite ubicado fuera de la órbita geostacionaria nacional, ubicada en el domicilio del programador internacional, donde se origina la señal y se envía al satélite, lo que implica su ejecución en el exterior; Lo cual significa que, sobre los pagos o abonos en cuenta hechos por CABLECENTRO S. A., no puede practicarse retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta (artículo 406 del Estatuto Tributario), ni, a título de remesas, toda vez que el artículo 418 ibídem señala que no debe practicarse retención por remesas sobre los pagos o abonos en cuenta que no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente.

Así las cosas, se impone revocar la providencia apelada en cuanto liquidó las retenciones aludidas, para, en su lugar, mantener la declaración privada de dichos conceptos.

Por último, con relación a la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que no debía practicarse retención a título del impuesto de renta, debe levantarse por desaparecer su sustento.²

También debemos establecer la calidad tributaria del contribuyente ya que la misma puede que tenga o no la responsabilidad de ser agente retenedor,³ lo cual si tiene esta calidad lo obliga a practicar la retención en la fuente a todos estos pagos efectuados con personas no residentes del exterior.

² Consejo de estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. – Sección Cuarta. Bogotá, D.C., Sentencia del tres (3) de Octubre de dos mil siete (2007).Exp. 15689. M.P. Palacio Hincapié Juan Ángel.

³ El artículo 368 del Estatuto Nacional Establece: “Son agentes de retención o de percepción, la entidades de derecho público, los fondos de inversión, os consorcios las comunidades organizadas y las demás personas naturales y jurídicas, uniones temporales sucesiones liquidadas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Por tanto y si el contribuyente tiene esta responsabilidad tributaria debe de cumplir con el deber formal y sustancial de la obligación tributaria obligándolos a declarar y consignar lo retenido.

Artículo 376. Consignar lo retenido. Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno nacional. (Monsalve, 2013, p.377).

Artículo 382. Obligación de declarar. Los agentes de retención en la fuente deberán presentar declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos 604 al 606, inclusive. (Monsalve, 2013, p.379)

La ley tributaria hace referencia a aquellos agentes de retención que estando obligados a efectuar las retenciones y que por desconocimiento o una mala interpretación de la norma no se realizó, el mismo debe de responder por dicha suma obligando al reintegro por parte de su prestador de servicio lo pagado por él; si no responde con el deber de realizar la retención le interpondrá el ente fiscalizador una sanción o multa señalado en el siguiente artículo:

Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente: No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación, las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de los deberes serán exclusivamente de su responsabilidad. (Monsalve, 2013, p.375-376).

En lo anterior es indispensable saber la concepción que tiene la jurisprudencia en relación a los responsables agentes retenedores que no efectúen la retención estando obligados a hacerlo para ello acudimos al siguiente aparte en el cual el Consejo de Estado (2002) sobre el particular, ha dicho:

Decide la Sección la legalidad de los actos que modificaron la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de febrero de 1996, presentada por la sociedad Distribuidora F Y F de Colombia Ltda., toda vez que la Administración encontró que se realizaron pagos a favor del señor LEÓN SILVA HUGO LEÓNIDAS por la suma de \$730.900, y de ALFONSO ARIAS por \$7.400.239 sobre los cuales se practicó retención por concepto de transporte, cuando en realidad se trataba de comisiones.

Así mismo la Administración acreditó la realización de pagos a favor de Héctor Amado Ocampo, sobre los cuales se practicó retención en la fuente del 1% debiendo aplicarse la tarifa del 10%, toda vez que los documentos

soportes indican que corresponden al pago de bonificaciones, debiendo aplicarse la tarifa del 10%.

También adicionó Autor retenciones por valor de \$2.399.000, tomando como base la suma de \$699.281.826 como consta en la relación de Autor retenciones firmada por el Representante legal, el contador y el revisor fiscal de la sociedad actora, en la que consta que declaró la suma de \$18.579.000 cuando lo correcto era la suma de \$20.978.455.

La Corporación en reiterada jurisprudencia ha considerado que la retención en la fuente es un mecanismo a través del cual la Administración logra el recaudo inmediato de un porcentaje preestablecido que a título de impuesto se retiene, cuando se efectúen pagos considerados como ingreso tributario para el beneficiario del mismo. Solo para el caso de los contribuyentes no declarantes y de los pagos, por la ganancia ocasional por rifas, loterías y apuestas, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso, es exactamente igual al que se le retuvo en la fuente. Para los demás, solo en el momento de la finalización del ejercicio, cuando se consolide definitivamente su obligación fiscal, podrá establecerse el valor del impuesto a cargo, parte del cual ya fue retenido en la fuente. Se trata entonces de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo.

La retención en la fuente se debe realizar en el momento en que se efectuó el pago o abono en cuenta, el contribuyente así mismo, debe incluirla en la declaración de renta del mismo periodo en que se causó el ingreso que generó la renta y le fue practicada y/o practicó la retención.

Ahora bien, el Estado, a través de la Administración tributaria puede verificar el cumplimiento de las obligaciones que, en virtud de la ley, están a cargo de los agentes de retención, confirmando que se presentó la declaración y se realizó el pago correspondiente; y en uso de la facultad de determinación y liquidación también puede verificar que se practicaron las retenciones que correspondían, toda vez que el artículo 370 del Estatuto Tributario dispone que “Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente”(…).⁴

Por otra parte la ley tributaria restringe al contribuyente al momento de realizar gastos al exterior a los cuales no se les practico retención ya que expreso que los mismos deben de tener una limitación, la cual es el 15% de la renta líquida del contribuyente.

⁴ Consejo de estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. – Sección Cuarta. Bogotá, D.C., Sentencia del doce (12) de Abril de dos mil dos (2002).Exp. 12577. M.P. Ayala Mantilla German.

(...) Artículo 122. Limitación de los costos y deducciones. Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no puede exceder el (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes casos:

- a) Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.
- b) Los referidos en los literales a) y b) del artículo 121 del Estatuto Tributario
- c) Los contemplados en el artículo 25 del Estatuto Tributario.
- d) Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales. (Monsalve, 2013, p.173)

Ahora bien otro aspecto a mencionar es cuando las compañías ubicadas en Colombia realizan un pago a un residente del exterior existiendo un convenio para evitar la doble imposición, el cual no practica la retención en la fuente ya que la facultad impositiva sobre esta renta a quedado en el otro país contratante, dicha deducción se debe de tomar limitada al (15%) como lo señala el anterior artículo o se puede tomar el 100%.

Para ello la Administración Tributaria (2009) aclaro que estas expensas deben de limitarse al 15%, esto a través de la doctrina Jurídica de la Dian:

Tesis jurídica:

En el caso de los pagos al exterior respecto de los cuales es obligatoria la retención en la fuente de acuerdo con el ordenamiento interno, pero que en virtud de la existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición no se encuentran sometidos a retención en Colombia, el límite de los costos y deducciones es del 15% de conformidad con el artículo 122 del Estatuto Tributario.

En este contexto es necesario referirse a la finalidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y sus efectos:

De acuerdo con lo considerado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. OCDE, la doble imposición se presenta:

"... como resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo." Identidad de hecho (ingreso realizado), de sujeto (el mismo contribuyente) y de impuesto (renta).

Ahora bien, el objeto primordial de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) es eliminar la Doble imposición jurídica; que tiene lugar

cuando un solo sujeto pasivo soporta el gravamen múltiple por parte de diferentes Estados, en palabras de FARRÉ ESPAÑOL, "la doble imposición jurídica se produce cuando una misma renta perteneciente al mismo contribuyente es objeto de imposición en dos o más Estados".

En consecuencia estos instrumentos internacionales no tienen como fin eliminar la Doble imposición Económica, que se produce cuando una misma renta es sometida a más de un gravamen que afecta a personas diferentes. En tal sentido no se considera válida la afirmación que se realiza en la consulta referida a que con la situación descrita anteriormente en cuanto a la limitación de los costos"... para los residentes colombianos, dentro del marco de los CDI se estaría generando injustamente una doble tributación económica,.." porque aún en el evento en que esta última se produjera, tal situación escapa al derecho tributario internacional.

Para lograr la finalidad antes descrita, los CDI delimitan la potestad tributaria de los Estados contratantes, es decir delimitan por vía convencional pretensiones tributarias de los Estados en cuanto a tarifas o alícuotas de retención, siempre con fundamento en la Ley de cada uno, como consecuencia no tienen la virtud de alterar o modificar la legislación interna de estos Estados, y menos aún como en el caso en estudio, aquella referida a la determinación de la base gravable del impuesto en dichos Estados.

El aplicar el derecho interno para limitar la deducción para quién realiza el pago, en ausencia de uno de los requisitos exigidos en la legislación tributaria colombiana para su aceptación plena, no implica que la misma renta esté tributando doble vez y menos aún en cabeza de un mismo beneficiario (de hecho el concepto es diferente para cada uno de los sujetos contratantes - costo para uno e ingreso para el otro-), la deducción de gastos y costos hace parte del sistema ordinario de depuración de la renta para determinar su base gravable a la cual se le aplicará el impuesto, y tal asunto no es ni puede ser objeto de negociación dentro de los Convenios de Doble Imposición, éstos, se reitera, se suscriben con el fin de repartir la potestad impositiva de los Estados contratantes.

De otra parte, concordante con lo expresado y tomando como criterio auxiliar de interpretación lo expuesto en los comentarios al Modelo OCDE utilizado por Colombia para las negociaciones, en cuanto a las disposiciones que refieren las tasas de retención no se considera en aparte alguno que la finalidad de estos instrumentos internacionales sea afectar o eliminar las limitaciones legales previstas en la legislación interna de los Estados contratantes.

Visto lo anterior se concluye que cuando un residente colombiano realice pagos al exterior que constituyen renta gravable en Colombia para su

beneficiario, pero que en virtud de un Convenio de Doble Imposición, la tributación recaiga únicamente en el Estado de residencia del beneficiario, la detracción de dichos pagos sólo se aceptara hasta el porcentaje señalado en el inciso 1 del artículo 122 del Estatuto Tributario.

Finalmente, es importante mencionar que dentro de los Convenios actualmente suscritos por Colombia, como es el caso del CDI con España, el cual ya se encuentra en vigor, para aquellas rentas que son de mayor relevancia para la tributación, tales como: regalías, intereses, dividendos, servicios, técnicos, de consultoría, asistencia técnica, remuneración de consejeros, artistas y deportistas entre otros, se pactó que la potestad tributaria se distribuiría entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. De otra parte, el artículo 122 del Estatuto Tributario no sólo establece la posibilidad de deducir el 100% de las expensas en el exterior para aquellos pagos respecto de los cuales es obligatoria la retención en la fuente, dicha posibilidad la establece para otros casos, como sucede para los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales, para los costos y gastos que se capitalizan para su posterior amortización, que como se puede observar son excepciones al límite del 15%. (...).⁵

Para finalizar el tema tributario y aventurarse al tema cambiario dicha norma exige que para la aprobación de estos gastos se deba demostrar la consignación de lo retenido a título de impuesto de renta y cumplir con lo señalado en materia cambiaria establecida en Colombia:

Artículo 419. Sin perjuicio de los requisitos previstos en las normas vigentes para la aceptación de gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, el contribuyente debe conservar el comprobante de consignación de lo retenido a título de impuesto de remesas, si lo pagado o abonado en cuenta constituye para su beneficiario ingreso gravable en Colombia y cumplir las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia. (Silva, 2013, p.300)

⁵ RODRIGUEZ VARGAS, Camilo Andrés. Concepto No 103513 del 17 de diciembre del 2009 DIAN. Recuperado de: «www.cijuf.org.co/codian09/diciembre/c103513.html». [29 de julio de 2013].

2 PROCEDIMIENTO Y MANEJO SANCIONATORIO DEL RÉGIMEN CAMBIARIO A LOS GASTOS EN EL EXTERIOR

Pasamos a revisar el tema cambiario para ello se debe revisar qué procedimiento se establece para la correcta salida de divisas, el cual es reglamentado por el Banco de la Republica de Colombia (2000).

El anterior ha señalado que es obligatoria la realización de una Declaración de Cambio la misma no puede presentar diferencias en cuanto al monto declarado y debe conservar los soportes que han generado el diligenciamiento de la misma, lo cual está establecido así:

Artículo 1o. DEFINICIÓN. Los residentes y no residentes que efectúen en Colombia una operación de cambio, deberán presentar una declaración de cambio en los términos y condiciones que disponga el Banco de la República.

Artículo 2o. DIFERENCIAS. No podrán canalizarse a través del mercado cambiario sumas superiores o inferiores a las efectivamente recibidas, ni efectuarse giros por montos diferentes a las obligaciones con el exterior.

Podrán canalizarse a través del mercado cambiario sumas diferentes al valor de las operaciones de cambio obligatoriamente canalizables, siempre y cuando estas diferencias se presenten por causas justificadas.

Artículo 3o. CONSERVACIÓN DE DOCUMENTOS. Para efectos cambiarios y sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los residentes en el país que efectúen operaciones de cambio están obligados a conservar los documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación y el origen o destino de las divisas, según el caso, por un período igual al de caducidad o prescripción de la acción sancionatoria por infracciones al régimen cambiario. (Banco de la República, 2000, Resolución externa No 8)

Igualmente el emisor bancario ha señalado que el mercado cambiario⁶ es el total de divisas las cuales deben canalizarse a través de los intermediarios autorizados,

⁶ BANCO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. Resolución externa No 8 de Mayo cinco (05) del 2000. Artículo 6. DEFINICIÓN. El mercado cambiario está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación previsto en esta resolución. También formarán parte del mercado cambiario las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalicen voluntariamente a través del mismo.

también hace parte del mismo las divisas que estén libre de dicha obligación y se canalicen voluntariamente. Incluso frente a estas operaciones de cambio obliga a que sean canalizadas a través del mercado cambiario las siguientes:

Artículo 7o. OPERACIONES. Las siguientes operaciones de cambio deberán canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario:

- Importación y exportación de bienes.
- Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas.
- Inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas.
- Inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas.
- Inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario.
- Aavales y garantías en moneda extranjera.
- Operaciones de derivados.

Parágrafo. El Banco de la República mediante reglamentación de carácter general podrá establecer excepciones a la canalización de estas operaciones. (Banco de la República, 2010, Resolución Externa N° 35)

Para los anteriores gastos (Servicios técnicos, Asesoría técnica, Consultoría y pago de intereses financieros) se ha determinado que se debe utilizar la Declaración de Cambio por servicios, transferencias y otros conceptos Formulario No 5.

10.2 Servicios, Transferencias y Otros Conceptos

Los residentes podrán efectuar la compra y venta de divisas por concepto de servicios, transferencias y otros conceptos, mediante la presentación de la “Declaración de cambio por servicios, transferencias y otros conceptos” (Formulario No. 5) a los Intermediarios del Mercado Cambiario (en adelante IMC).

Este formulario también se utilizará para la compra de divisas con destino a las cuentas bancarias en moneda extranjera en entidades financieras del exterior. (Banco de la República, 2010, Circular Reglamentaria Externa DCIN-83)

Para un mejor control cambiario se decide suprimir a la superintendencia de cambios según el Decreto 2116 de 19927 y distribuir la competencia a la Superintendencia Financiera, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Superintendencia de Sociedades.

Por lo anterior a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2008) se le otorgó el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario el cual fue señalado así:

Artículo 1. Competencia. A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones:

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

Artículo 41. Comisión Nacional Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera. La Comisión Nacional Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera será un órgano asesor para el desarrollo de los objetivos y funciones de la DIAN, en cuanto a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de las operaciones aduaneras y cambiarias, y la prevención y represión de las infracciones a los regímenes tributarios, aduanero y cambiario, así como de la prevención y represión de la corrupción en la Entidad.⁸

Así mismo por las condiciones económicas del país, en la regulación cambiaria las cuales son expedidas por el Banco de la Republica se hace necesario modificar el régimen procedimental y sancionatorio en esta materia el cual debe cumplir la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales⁹.

Este ente fiscalizador está en la obligación de vigilar y controlar a todas las personas naturales, jurídicas y demás entidades para que no cometan alguna de las siguientes infracciones cambiarias al momento del pago a los prestadores de servicios del exterior antes mencionados:

⁷ El Decreto 2116 de diciembre 29 de 1992. "Por el cual se suprime la superintendencia de cambios", publicado en el diario oficial No 40.703 de diciembre 31 de 1992

⁸ El Decreto 4048 de octubre 22 de 2008. " Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales", publicado en el diario oficial No 47.150 de octubre 22 de 1992

⁹ Decreto 2245 de Junio 28 de 2011, "Por el cual se establece el régimen sancionatorio y procedimiento administrativo cambiario a seguir por la DIAN," publicado en el diario oficial No 48114 de Junio 28 de 2011. derogando los Decretos 1092 de 1996 y Decreto 1074 de 1999.

ARTICULO 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

- Declaración de cambio: Por no presentar dentro de la oportunidad legal la declaración de cambio o el documento que haga sus veces en los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario; por presentarla con datos equivocados o no exhibirla junto con sus soportes cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales los exija; por no conservarla junto con los demás documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación, así como el origen o el destino de las divisas, según el caso.
 - No habrá infracción cambiaria cuando se trate de errores cuya aclaración, modificación o actualización en la declaración de cambio sea permitida en cualquier tiempo por el régimen cambiario.
- Operaciones canalizables a través del régimen cambiario: Por canalizar a través del mercado cambiario un valor inferior al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, también cuando no se canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada.
 - No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores inferiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación o los que hagan sus veces, o en el evento en que se pruebe que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado, o en los casos en que la entidad de control establezca con fundamento en el análisis integral de la información, que el valor canalizado corresponde al monto de la obligación contraída con o desde el exterior; siempre y cuando en tales eventos las diferencias obedezcan a causas justificadas fundamentadas en los documentos conservados por el investigado.
- Operaciones indebidamente canalizadas a través del mercado cambiario: Por canalizar un valor superior al valor real de la operación, y pagar o reintegrar a través de este mercado cambiario por concepto de servicio, montos que no deriven de las mencionadas operaciones.
 - Por pagar o reintegrar a través del mercado cambiario por concepto de servicios, montos que no se deriven de las mencionadas operaciones
- No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores superiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación o los que hagan sus veces, o en el

evento en que se pruebe que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado, o en los casos en que la Entidad de Control establezca con fundamento en el análisis integral de la información, que el valor canalizado corresponde al monto de la obligación contraída con o desde el exterior; siempre y cuando en tales eventos las diferencias obedezcan a causas justificadas fundamentadas en los documentos conservados por el investigado.

Presentación de documento e información a la DIAN como entidad de control y vigilancia del cumplimiento del régimen cambiario: El no presentar o enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información o los documentos solicitados mediante requerimiento oficial o en desarrollo de visitas administrativas de registro e inspección, o por presentar o enviar la información o los documentos con errores o en forma incompleta. (Decreto 2245, 2011, p. 2, 3-7)

Ahora bien se ha señalado que es obligatorio realizar una Declaración de Cambio y canalizar la importación o exportación de servicios ante un Intermediario Financiero como lo refiere en uno de sus comentarios el doctor Orlando Corredor Alejo señalando:

Ha sido entendimiento generalizado, desde siempre, que “aunque los exportadores de servicios no están obligados a canalizar sus ingresos a través del mercado cambiario colombiano, quienes deseen acceder a los beneficios mencionados..., deben canalizarlos utilizando los intermediarios financieros autorizados por la Superintendencia Bancaria, diligenciando el formulario No. 5 (declaración de cambio por concepto de servicios, transferencias y otros conceptos).¹⁰

Por otro lado se debe analizar si los anteriores gastos su canalización cambiaría son de obligatorio cumplimiento se toma la discusión realizada por parte de la compañía Ingenio del Cauca S.A. quien demandó a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales ante el Consejo de Estado, el cual le da la razón al ente fiscalización mediante sentencia, la cual sostuvo:

La sociedad Incauca S.A. presentó informe del movimiento de su cuenta corriente de compensación especial No. 102005591, correspondiente a las operaciones cambiarias identificadas bajo los numerales 2904 de marzo y junio de 2004, 1601 y 2030 de abril del 2004, 2950 de octubre de 2004 y 2030 de enero de 2005.

¹⁰ Recuperado en: <http://www.tributarasesores.com.co>. Flash tributario330 Exportación de servicios no requiere registro previo del contrato ante el ministerio de comercio exterior. Tomado el 01 de agosto del 2013.

La División de Control de Cambios de la Administración Local de Aduanas de Cali formuló cargos a la sociedad mediante los Actos Nos. 8205073-301-00003858, notificado el 19 de julio de 2005, 8205073-301-000045240, notificado el 12 de enero de 2005, y 8205073-301-00005295 notificado el 14 de septiembre de 2005, por presunta infracción al parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa No. 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, al utilizar la cuenta corriente de compensación especial No. 102005591 para realizar operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

II) DEMANDA

Violación al principio de legalidad y al artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, en cuanto no hubo infracción al literal b) del parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa No. 8 de 2000.

Observó que la canalización voluntaria de divisas en el mercado cambiario, es plenamente permitida por el artículo 6º de la Resolución Externa No. 8 de 2000.

Manifestó que las divisas giradas por Incauca S.A. entran a formar parte del mercado cambiario, por corresponder a operaciones de cambio, que si bien no son de obligatoria canalización, está permitido que voluntariamente puedan formar parte del mismo.

Precisó que es clara la intención de la sociedad de someter todo el movimiento de sus divisas al control gubernamental cambiario, por cuanto presentó los reportes del movimiento de su cuenta de compensación especial al Banco de la República y a la DIAN, tanto de las operaciones de obligatoria canalización como de aquellas que de manera voluntaria canalizó. Señaló que el parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa No. 8 de 2000, tiene como finalidad proteger el mercado cambiario colombiano de la dolarización, evitando que se realicen transacciones indiscriminadas de divisas entre residentes.

Que, por lo tanto, la canalización en el mercado cambiario de divisas correspondientes a operaciones de voluntaria canalización destinadas a un no residente, no afecta el mercado ni la balanza de pagos.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora con los siguientes argumentos:

Señaló que las operaciones indicadas en los numerales: 2900: viajes de negocios, gastos médicos o educativos, pagos laborales a no residentes, seguridad social, suscripciones y afiliaciones, mercancías no consideradas importación, arrendamiento operativo y publicidad comercial; 2030: servicios portuarios; y 2906: servicios técnicos y asistencia técnica, no se encuentran señaladas como operaciones de cambio que deban canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario, por consiguiente, en el caso de registrarse a través de las cuentas especiales de compensación, se incurre en una infracción cambiaria.

Indicó que según los artículos 4º y 7º de la Resolución Externa No. 08 de 2000, las operaciones que deben canalizarse obligatoriamente en las cuentas especiales de compensación son taxativas, y manifestó, que de permitirse el uso indebido de dichas cuentas, no se daría aplicación a las normas cambiarias.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 12 de diciembre de 2008, denegó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Diferenció entre la cuenta corriente de compensación y la cuenta corriente especial de compensación, y señaló que la primera se utiliza para realizar operaciones que no son de obligatoria canalización, mientras que la segunda, sólo puede emplearse para realizar ciertas operaciones específicas, esto es, para aquéllas de obligatoria canalización.

Señaló que si bien está permitida la canalización voluntaria de divisas, no le era dable a la actora que la realizara a través de las cuentas especiales de compensación.

Que si se trataba de someter al control cambiario las operaciones mencionadas, bien podía hacerlo mediante la cuenta que no tuviere el carácter de especial.

Consideró que no se puede exonerar de responsabilidad a la sociedad, con fundamento en el principio de buena fe, toda vez que la actuación sancionada se realizó de manera reiterada.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de diciembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que denegó las súplicas de la demanda.

En cuanto a la legalidad de la sanción, la Sala precisa lo siguiente:

El mercado cambiario está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto, o mediante el mecanismo de compensación previsto en la Resolución No. 08 de 2000, así como por aquellas divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalizan voluntariamente en el mismo.

Se trata, entonces, de un mercado controlado, que, en términos generales, está constituido por la totalidad de las divisas que deben ser transferidas o negociadas por conducto de los intermediarios autorizados, o mediante el mecanismo de compensación.

El literal b) del párrafo 5º del artículo 79 de la Resolución No. 8 de 2000, norma que se considera infringida por el actor, señala:

Artículo 79o. OBLIGACIONES EN MONEDA EXTRANJERA. Las obligaciones que se estipulen en moneda extranjera y no correspondan a operaciones de cambio serán pagadas en moneda legal colombiana a la tasa de cambio representativa del mercado en la fecha en que fueron contraídas, salvo que las partes hayan convenido una fecha o tasa de referencia distinta.

(...).

Parágrafo 5. Los residentes en el país podrán efectuar y recibir pagos en moneda extranjera correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, mediante el giro o recepción de divisas en cuentas corrientes de compensación abiertas para el efecto.

Estas operaciones estarán sujetas a las siguientes condiciones:

a. Las cuentas a través de las cuales se giren las divisas para el pago de las obligaciones entre residentes únicamente podrán constituirse con recursos provenientes de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario.

Estas divisas deberán utilizarse para efectuar los pagos de las obligaciones entre residentes.

Los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

b. Los recursos de las cuentas a través de las cuales se reciban divisas provenientes del pago de obligaciones entre residentes solo podrán

utilizarse para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario. Así mismo, los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

c. Las cuentas a que se refiere el presente párrafo estarán sometidas a las obligaciones previstas en el artículo 56 de esta resolución.

En el caso en estudio es evidente que la actuación desarrollada por la sociedad le causó un perjuicio al Estado, porque generó una distorsión en el mercado cambiario, al dársele una destinación diferente a las divisas consignadas en la cuenta precitada. (Consejo de Estado, 2011, Exp. 17729. M.P. Giraldo Giraldo William).

3 SANCIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA Y CAMBIARIA ESTABLECIDAS A LOS GASTOS DEL EXTERIOR

Para finalizar se debe revisar las consecuencias que se presentan al no cumplir con lo señalado en la norma tributaria y la normatividad cambiaria al momento de la importación de los gastos anteriormente enunciados.

Así mismo la normatividad tributaria ha señalado que el contribuyente debe de cumplir con el deber formal y sustancial en cuanto a la obligación que tiene como agente retenedor de practicar las correspondientes retenciones en la fuente a los anteriores pagos por servicios del exterior de no realizarlo el mismo se expone a las sanciones establecidas en dicha norma.

Para lo anterior el ente fiscalizador ha señalado que si el contribuyente no ha practicado la retención en la fuente puede corregir voluntariamente la declaración tributaria pagando la correspondiente sanción y los intereses de mora generados de la misma el cual fue señalado:

Artículo 644. Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria. (Silva, 2013, p.355-356).

Parágrafo 2o. La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.

Si el contribuyente no cumple con esta obligación el ente fiscalizador tiene la protestad de revisar la declaración en la fuente la cual puede tener indicios de tener inexactitud enviándole un emplazamiento para corregir aumentando la sanción señalada en la siguiente forma:

Artículo 644. Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de

notificado el emplazamiento para corregir¹¹ o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el Requerimiento Especial o pliego de cargos.

Si pasado seis meses el contribuyente no responde dentro de los seis meses al Requerimiento Especial la Administración tributaria le notificara una Liquidación de Revisión procediendo la cual señala lo siguiente:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente. (Monsalve, 2013, p. 626).

Por otra parte la normatividad cambiaría a seguir por parte de Administración de Impuestos Nacionales entidad encargada de vigilar y controlar que se cumplan con el correcto manejo cambiario estableciendo bajo su procedimiento sancionatorio unas correspondientes infracciones cambiarias.

Para estos gastos de importación de servicios se puede incurrir en una infracción cambiaria si la Declaración de Cambios (2011), es presentada con algún error señalado a continuación, de esta manera hay que resaltar que el ente fiscalizador

¹¹ El artículo 685 del Estatuto Nacional Establece: “Cuando la administración de impuestos tenga indicios de inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.”

tiene un límite para la aplicación de la sanción por cada una de las Declaración de Cambios las cuales son señaladas así:

Artículo 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

Declaración de cambio

1. Por no presentar dentro de la oportunidad legal la declaración de cambio o el documento que haga sus veces en los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario; por presentarla con datos equivocados o no exhibirla junto con sus soportes cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales los exija; por no conservarla junto con los demás documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación, así como el origen o el destino de las divisas, según el caso; o por no transmitir las declaraciones de cambio al Banco de la República en los términos, condiciones y oportunidad legal señalados por el Régimen Cambiario respecto de las operaciones realizadas a través de una cuenta de compensación, se impondrá una multa de veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada declaración, sin que el total sancionatorio exceda del equivalente a mil (1.000) unidades de valor tributario (UVT) por investigación cambiaria.(Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales, 2011, p.2)¹²

Hay que recordar que las sanciones cambiarias están establecidas en UVT “Unidad de valor tributario” para el año 2013 está en veinte seis mil ochocientos cuarenta y un mil pesos mcte (\$26.841) (Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales, 2012, Resolución 000138).

También se debe señalara que infracciones cambiarias se pueden presentar al momento de la canalización a través del mercado cambiario:

ARTICULO 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario

¹² Decreto 2245 de Junio 28 de 2011, “Por el cual se establece el régimen sancionatorio y procedimiento administrativo cambiario a seguir por la DIAN”, publicado en el diario oficial No 48114 de Junio 28 de 2011. p. 2

1. Por pagar o recibir pagos a través del mercado cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto dejado de canalizar.
2. Por canalizar a través del mercado cambiario un valor inferior al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en tales documentos
No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores inferiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación o los que hagan sus veces, o en el evento en que se pruebe que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado, o en los casos en que la Entidad de Control establezca con fundamento en el análisis integral de la información, que el valor canalizado corresponde al monto de la obligación contraída con o desde el exterior; siempre y cuando en tales eventos las diferencias obedezcan a causas justificadas fundamentadas en los documentos conservados por el investigado.
3. Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Operaciones Indebidamente canalizables a través del mercado cambiario
4. Por canalizar a través del mercado cambiario un valor superior al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces.
No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores superiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación o los que hagan sus veces, o en el evento en que se pruebe que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado, o en los casos en que la Entidad de Control establezca con fundamento en el análisis integral de la información, que el valor canalizado corresponde al monto de la obligación contraída con o desde el exterior; siempre y cuando en tales eventos las diferencias obedezcan a causas justificadas fundamentadas en los documentos conservados por el investigado.
5. Por canalizar a través del mercado cambiario el valor consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, cuando este valor sea superior al valor real de la operación, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2011, p.3-4)

CONCLUSIONES

El ente fiscalizador exige al contribuyente que cuando el mismo es un agente retenedor debe cumplir con el deber formal y sustancial de la obligación tributaria por ende él tiene que practicar la correspondiente retención en la fuente, en vista de ello los servicios prestados por las personas del exterior bien sea en Colombia o desde el exterior y realicen servicios técnicos, asistencia técnica, consultoría y pagos a intereses con bancos en el exterior como lo señala la norma tributaria deben de realizarle la retención a título de renta.

El mejor procedimiento que debe de realizar el contribuyente es al momento de la negociación con la persona del exterior, revisar si existe algún convenio con este país de doble tributación referente a estos servicios si no indicarle el monto que está obligado a retener a título de renta y plasmarlo en el contrato que firma las partes para así no tener que asumir el costo de la retención dejada de practicar cumpliendo con la obligación tributaria de retener, declarar y pagar la retención; así mismo diligenciar en la declaración de cambio el monto a girar descontando la anterior retención conservando los correspondientes soportes y canalizando el monto real de la operación todo esto con los correspondientes soportes para que al momento de una fiscalización cambiaria demuestre que él no incurrió en ninguna infracción y por ende no afecto el manejo de la divisa.

Por ultimo si la persona del exterior no acepta lo anteriormente señalado el contribuyente debe asumir el porcentaje establecido para practicar la retención en la fuente, declarar y consignarla, también presentar la declaración de cambio señalando el monto a girar que es el mismo de la factura o cuenta de cobro y canalizando el monto real de la obligación, todo esto se debe demostrar ante el ente fiscalizador justificando con la declaración mensual de retención en la fuente, recibo de pago, registro contable donde evidencia que se asume dicha retención, factura o cuenta de cobro la cual acredita el valor de la transacción, la declaración de cambio y la salida de la divisa para así argumentar que se cumplió con lo establecido en la norma tributaria y la norma cambiaria.

BIBLIOGRAFÍA

Banco de la Republica de Colombia (2000). Resolución externa No 8.del cinco (05) de mayo 2000.

Banco de la Republica de Colombia (2010). Resolución externa No 35 de diciembre diez y siete (17) del 2010.

Banco de la Republica de Colombia (2011). Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de febrero 24 de 2011

Consejo de Estado (2002). Sala de lo Contencioso Administrativo - sección cuarta Sentencia del doce (12) de Abril de dos mil dos (2002). Exp. 12577. M.P. Ayala Mantilla German.

Consejo de Estado (2007). Sala de lo Contencioso Administrativo - sección cuarta Bogotá, D.C., Sentencia del tres (3) de Octubre de dos mil siete (2007).Exp. 15689. M.P. Palacio Hincapié Juan Ángel.

Consejo de Estado (2011). Sala de lo Contencioso Administrativo. – sección cuarta. Bogotá, D.C., Sentencia del doce (13) de Octubre de dos mil once (2011).Exp. 17729. M.P. Giraldo Giraldo William.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2012). Resolución 000138 del 21 de Noviembre 2012.

Estatuto Nacional Tributario (2006). Ley 1111 del 27 de Diciembre de 2006

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (1992). El Decreto 2116 de diciembre 29 de 1992.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2008). El Decreto 4048 del 22 de Octubre de 2008.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2011). El Decreto 2245 de Junio 28 de 2011.

Monsalve, T. *Estatuto Tributario Nacional Concordado 2009, 2011 y 2013*. Bogotá: Ed CIJUF.

Silva, A. (2013). *Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios*. Bogotá: Legis Editores S.A.

Zarama, F. (2010) Reforma tributaria comentada leyes 1429 y 1430, Decreto legislativo 4825.