

Las actividades de almacenamiento a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías, frente al establecimiento permanente en Colombia

Storage activities through a private warehouse for the international distribution of goods, compared to the permanent establishment in Colombia.

Les activités de stockage dans un entrepôt privé pour la distribution internationale de marchandises, face à l'établissement stable en Colombie

Atividades de armazenamento através de um depósito privado para a distribuição internacional de mercadorias, em comparação com o estabelecimento permanente na Colômbia

José Daniel Martínez Villa¹
orcid.org/0000-0002-4046-0816

1 Magíster en Tributación Internacional, Comercio Exterior y Aduanas y Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como docente de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Sociales y Humanísticas de la Fundación Universitaria del Área Andina Seccional Pereira. Correo electrónico: jmartinez92@areandina.edu.co. Pereira, Colombia.

Como citar este artículo:

Martínez J. (2017). Las actividades de almacenamiento a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías, frente al establecimiento permanente en Colombia. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 47 (127), pp. 409-430.

Recibido: 12 de abril de 2017

Aprobado: 01 de noviembre de 2017

Resumen

El concepto de establecimiento permanente es una pieza fundamental del sistema tributario a la hora de establecer criterios de atribución de rentas a un no residente fiscal. Dicho concepto, tradicionalmente, se encuentra dentro de los Convenios de Doble Imposición; sin embargo, algunos países como Colombia lo han adoptado en su legislación interna. Dentro de este concepto se contemplan una serie de actividades que -a pesar de desarrollarse en un país, de manera física y fija- no configuran el establecimiento permanente; por consiguiente, no se derivan consecuencias fiscales del mismo, no estando sujeto al pago de las rentas empresariales atribuidas a él. En este caso en concreto, se realizó una reflexión de las acciones que puede desarrollar una empresa extranjera que realiza en Colombia actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías, a través de un depósito privado, y si estas pueden considerarse que configuran el establecimiento permanente de acuerdo con la normatividad interna y cuáles son sus respectivas consecuencias fiscales. El artículo concluye estudiando los efectos fiscales de la actividad de depósito privado para la distribución internacional de mercancías frente al establecimiento permanente, además se define el criterio según el cual estas actividades de almacenamiento de mercancías para la distribución internacional en Colombia pueden considerarse que constituyen el establecimiento permanente o cuándo se consideran de carácter auxiliar a preparatorio, excluyendo las consecuencias fiscales asociadas al concepto.

Palabras clave

Doble imposición, establecimiento permanente, depósito, distribución internacional, impuestos.

Abstract

The concept of permanent establishment is a fundamental part of the tax system in establishing criteria for the attribution of income to a non-resident tax. This concept, traditionally, is found within the Agreements of Double Taxation; However, some countries, such as Colombia, have adopted it in their domestic legislation. Within this concept, it is contemplated a series of activities that - although developed in a country, in a physical and fixed way - do not form the permanent establishment; Consequently, no tax consequences are derived thereof, and are not subject to the payment of business income attributed to him. In the specific case, a reflection was made of the actions that a foreign company can carry out in Colombia that carries out storage activities for the international distribution of goods, through a private deposit and if these can be considered as forming the permanent establishment In accordance with internal regulations and their respective tax consequences. This article concludes by studying the fiscal effects of the private deposit activity for the international distribution of goods

against the permanent establishment; In addition, defining the criterion according to which these merchandise storage activities for international distribution in Colombia can be considered to constitute the permanent establishment or when they are considered auxiliary to preparatory, excluding the fiscal consequences associated with the concept.

Keywords

Double taxation, permanent establishment, deposit, international distribution, taxes.

Résumé

Le concept d'établissement stable est un élément fondamental du régime fiscal au moment d'établir les critères de location à un contribuable non-résident. Ce concept, traditionnellement, fait partie des accords de double imposition. Cependant, certains pays, comme la Colombie, l'ont adopté dans leur législation nationale. Avec ce concept, on envisage une série d'activités qui, bien que se développant dans un pays, de manière physique et fixe, ne configurent pas d'établissement stable; par conséquent, aucune conséquence fiscale n'en découle, n'étant pas assujettie au paiement du revenu d'entreprise qui lui est attribué. Dans ce cas particulier, une réflexion a été faite sur les actions qu'une entreprise étrangère pouvait effectuer en Colombie, en effectuant des activités de stockage pour la distribution internationale de marchandises, au moyen d'un dépôt privé, et si celles-ci peuvent être considérées comme formant l'établissement stable selon la législation interne et quelles seraient leurs conséquences fiscales respectives. L'article conclut en étudiant les effets fiscaux de l'activité de dépôt privé pour la distribution internationale de marchandises vis-à-vis de l'établissement permanent, et définit également le critère selon lequel ces activités de stockage de marchandises pour la distribution internationale en Colombie peuvent être considérées comme stables ou lorsqu'elles sont considérées comme auxiliaires, excluant les conséquences fiscales associées à ce concept.

Mots-clés

Double imposition, établissement stable, dépôt, distribution internationale, taxes

Resumo

O conceito de estabelecimento permanente é uma parte fundamental do sistema tributário ao estabelecer critérios para a atribuição de renda a um não residente fiscal. Este conceito, tradicionalmente, está dentro dos acordos de dupla tributação; no entanto, alguns países, como a Colômbia, o adotaram na sua legislação nacional. Dentro desse conceito, se contemplam uma série de atividades que, apesar de serem desenvolvidas em um país, de forma física e fixa, não configuram o estabelecimento permanente; portanto, não existem consequências fiscais derivadas dele porque não está sujeito

ao pagamento de renda comercial que se lhe atribui. Neste caso particular, foi feita uma reflexão sobre as ações que uma empresa estrangeira que realiza atividades de armazenamento para a distribuição internacional de mercadorias na Colômbia pode desenvolver, através de um depósito privado, e se estas podem ser consideradas como formando o estabelecimento permanente de acordo aos regulamentos internos e quais são suas respectivas consequências fiscais. O artigo conclui estudando os efeitos fiscais da atividade de depósito privado para a distribuição internacional de mercadorias em relação ao estabelecimento permanente e também define o critério segundo o qual essas atividades de armazenamento de mercadorias para distribuição internacional na Colômbia podem ser consideradas como constituindo o estabelecimento permanentes ou quando são considerados auxiliares do preparatório, excluindo as consequências fiscais associadas ao conceito.

Palavras-chave

Dupla tributação, estabelecimento permanente, depósito, distribuição internacional, impostos.

Introducción

La Ley 1607, en su artículo 86, creó para Colombia la figura del establecimiento permanente (en adelante EP), la cual resulta novedosa en la legislación interna. Según esta, el EP es un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera realiza –total o parcialmente– su actividad. La empresa podrá ser una persona natural sin residencia en el país, una sociedad o cualquier otro tipo de entidad extranjera. A partir de este precepto, la ley señala que se considerarán como EP, entre otros, las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

Sin perjuicio de lo anterior, los parágrafos 1º y 2º del artículo 20-1 del Estatuto Tributario (en adelante ET) aclaran que no habrá lugar a esta figura cuando la empresa extranjera realice sus actividades en Colombia mediante un agente independiente, ni cuando las actividades que realice sean de carácter auxiliar o preparatorio.

La configuración de un EP en Colombia tiene un efecto directo en el pago del impuesto sobre la renta, toda vez que se permite gravar las rentas de fuente nacional que se puedan atribuir al EP situado en Colombia según el artículo 87 de la Ley 1607 de 2012. La misma ley permite algunas exclusiones de la noción del EP en las cuales se pueden considerar lugares fijos de negocios, denominados de carácter auxiliar o preparatorio, porque tienen la condición especial de facilitar las operaciones de comercio exterior y de no producir una renta autónoma e independiente.

El artículo 3 del Decreto 3026 de 2013 considera que no existe EP en Colombia cuando una empresa extranjera mantiene un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar en el país una actividad de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio. Entre estas actividades se pueden incluir lugares fijos de negocios como el depósito privado para la distribución internacional de mercancías, las oficinas de compra, la distribución de productos y la logística, entre otras. Así las cosas, existe la necesidad de dividir una actividad auxiliar y preparatoria de la que no lo es, para en el segundo caso, determinar las consecuencias jurídicas de índole fiscal que se derivan de la aplicación de la norma.

En este artículo se hará un estudio de las acciones que puede desarrollar una empresa extranjera que en Colombia realiza actividades de almacenamiento

para la distribución internacional de mercancías, y si estas pueden considerarse de carácter preparatorio y auxiliar y, en consecuencia, estar comprendida en el literal a del artículo 3 del Decreto 3026 del 2013, el cual se refiere a aquella circunstancia en el que una empresa utilice sus instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías.

Además se analizará si las actividades efectuadas por una empresa extranjera que realiza almacenamiento para la distribución internacional de mercancías, en qué casos o no puede constituir un EP, considerando –de acuerdo con lo señalado por el numeral 14 del artículo 24 del ET– que las ventas que realice una empresa extranjera en Colombia, potencialmente pueden ser consideradas como ingresos de fuente nacional y por tanto estar sujetas al pago del impuesto sobre la renta.

Además, se estudiará la actividad de almacenamiento realizada a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías y se determinarán los efectos tributarios de éste frente al EP.

Este documento busca generar un aporte para la comunidad académica dentro del proceso de estudio de la tributación de los negocios económicos internacionales, al igual que para las personas naturales y jurídicas que desarrollan actividades relevantes para el comercio internacional, que deseen estudiar sobre la noción del EP y sus respectivas exclusiones en la legislación colombiana, con el fin de poder medir las consecuencias fiscales y económicas derivadas de las operaciones de comercio exterior realizadas en Colombia.

Así mismo, el análisis adquiere pertinencia dentro de los estudios de tributación internacional, ya que mediante la Ley 1607 del año 2012, Colombia actualizó su normatividad en aspectos esenciales como la introducción y regulación de la figura del EP dentro de las exigencias de los procesos de globalización e integración de la economía, aunque en el pasado lo había hecho con la inclusión de dicho concepto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI), los cuales únicamente tenían efectos entre los países suscriptores. Por lo tanto, se requiere una reflexión que aporte elementos de estudio en la identificación de las posibles consecuencias fiscales de dicha figura.

Dicho lo anterior, el presente trabajo se encuentra dividido en tres capítulos mediante los cuales se busca abordar la investigación: En el primer capítulo, denominado Presentación, se enuncian los objetivos y las características

especiales y relevantes de la investigación. En el segundo capítulo, denominado Resultados de la Investigación, se recopilan y organizan los datos tratando de encontrar el origen y soluciones a la investigación. Y por último, en el tercer capítulo, denominado Conclusiones, se presenta un informe crítico sobre los resultados obtenidos.

Presentación

El concepto de EP es una pieza fundamental del derecho tributario a la hora de establecer criterios de atribución de rentas a un no residente fiscal. Este concepto ha sido construido en diferentes Modelos de Convenio de Renta y Patrimonio, entre los cuales se encuentra incluido el de Estados Unidos, la ONU y la OCDE, siendo este último el de mayor acogida internacional, sirviendo como guía para los países suscriptores de un CDI. Según la OCDE (2010): “Un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel” (p. 96).

Con el fin de brindar claridad y certeza a la tributación de las personas naturales extranjeras sin residencia y a las personas jurídicas extranjeras, Colombia, mediante la Ley 1607 de 2012, adoptó el concepto del EP y a través del Decreto 3026 de 2013 reglamentó dicha figura. Al incluir dicho concepto se establecieron reglas específicas sobre el régimen tributario aplicable a las rentas generadas por un residente, por un no residente con EP y por un no residente sin EP en Colombia, al igual que se fijaron las exclusiones de dicho concepto, las cuales son propias y frecuentes en el comercio internacional de mercancías y tienen gran importancia a raíz de los tratados bilaterales celebrados por el país.

En el comercio internacional se pueden presentar muchas actividades de gran ocurrencia dentro de las empresas, situaciones en las que una empresa extranjera no solo se dedica al depósito de mercancías sino también a la entrega o venta de estas desde Colombia o el exterior. También se puede dar el caso de ventas realizadas por sociedades extranjeras de mercancías, localizadas en centros de distribución de logística internacional. Para realizar estas actividades, en muchos casos, se utilizan lugares fijos de negocios tales como el depósito privado para la distribución internacional de mercancías, oficinas de compra, distribución de productos, centros de logística internacional y depósitos temporales, entre otros.

El desarrollo de este análisis se centrará en analizar las siguientes situaciones de múltiple ocurrencia en el comercio internacional de mercancías:

En primera instancia se realizará un estudio de las actividades que puede desarrollar una empresa extranjera que en Colombia efectúe actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías, y si estas pueden considerarse de carácter preparatorio y auxiliar; en consecuencia, estar comprendida en el literal a del artículo 3 del Decreto 3026 del 2013, el cual se refiere a aquella circunstancia en el que una empresa utilice sus instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías.

En segunda instancia se buscará determinar el criterio según el cual estas actividades de almacenamiento de mercancías para la distribución internacional en Colombia, puede considerarse que pierden el carácter de preparatorio y auxiliar y cuáles son sus respectivas consecuencias fiscales, aspecto de especial relevancia toda vez que cuando las mercancías se encuentran en dichos centros o depósitos, por un término no superior a un año, pueden presentar diversos hechos económicos como el caso de una venta, situaciones que deben ser estudiadas y analizadas a profundidad.

Y por último determinar si las acciones efectuadas por parte de una empresa extranjera que realiza actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías, puede o no constituir un EP.

Por lo anterior, esta investigación únicamente se centrará en responder la siguiente pregunta: ¿las actividades de almacenamiento realizadas por una empresa extranjera en Colombia, a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías, configuran un EP de acuerdo con el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012?

En este escenario, el objetivo de este documento será determinar si las actividades de almacenamiento realizadas por una empresa extranjera en Colombia, a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías, configuran un EP de acuerdo con el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012. Además, buscará definir en qué situaciones una empresa extranjera que realiza actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías configura un EP en Colombia.

Como objeto de análisis, se escogen la legislación colombiana tributaria y aduanera respecto al EP y al depósito privado para la distribución internacional

de mercancías, los CDI suscritos por Colombia y el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE versión 2010 (en adelante MCOCDE), a fin de analizar la información y presentar las conclusiones correspondientes.

Resultados de investigación

Después de enunciar los objetivos y las características especiales y relevantes de la investigación, se procede a presentar de forma ordenada y coherente los resultados de la investigación, para, en el siguiente capítulo, presentar las conclusiones de la investigación.

Definición y naturaleza jurídica del EP en la legislación colombiana

El concepto de EP es utilizado solo para fines tributarios, con el fin de que un país o Estado pueda establecer de manera más acertada la procedencia de los ingresos que se perciben, evitando la doble tributación internacional y solucionando las discrepancias que se pueden generar entre la teoría de la fuente y residencia o domicilio del establecimiento.

La noción de EP en la legislación colombiana es similar a la incorporada en el MCOCDE, que en su artículo 5 señala lo siguiente: “A efectos del presente convenio, la expresión EP significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad (...)”.

En Colombia el concepto de EP no estaba definido, pero a partir de Ley 1607 de 2012 en su artículo 86 se adoptó la definición dada por la OCDE, entendiendo dicho concepto como un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera - ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera o persona natural sin residencia en Colombia - realiza toda o parte de su actividad respetando las definiciones de EP pactadas en los CDI firmados por Colombia con anterioridad a esa ley.

Adicionalmente, el artículo 87 de la Ley 1607 de 2012 establece la tributación de los EP, en el sentido que estos son contribuyentes del impuesto sobre la

renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles a dicho EP, a diferencia del MCOODE, según el cual los EP tributan todas aquellas rentas de fuente mundial que sean atribuibles a él, sin importar su origen.

Igualmente, se incluye una lista expresa de lugares que tienen el carácter de fijos dentro de la definición EP, entre los cuales se encuentran las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

Al respecto, el Decreto 3026 del 27 de Diciembre de 2013 en su artículo tercero, establece que no existirá un establecimiento de comercio en Colombia cuando una empresa extranjera con lugar fijo de negocios, realice como su único fin alguna de las siguientes actividades de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio:

- a. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recoger información para la empresa.
- e. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para el desarrollo de actividades meramente promocionales o publicitarias, incluidas las desarrolladas por oficinas de representación de sociedades o entidades extranjeras, siempre que estas no estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representadas en los negocios o contratos cuya celebración promuevan.
- f. El mantenimiento en un lugar fijo de negocios con el fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriormente mencionadas, a condición que tal combinación tenga a su vez, carácter auxiliar o preparatorio.

La nota distintiva de las actividades enumeradas en el Decreto 3026 de 2013 radica en que se desarrollan para la empresa; es decir, son servicios ejecutados para el beneficio de la empresa del exterior que exclusivamente favorecen a su proceso interno y, por ende, no implican una relación inmediata y directa de la empresa con terceros, como lo es la simple conservación o clasificación de una mercancía.

Referente a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales sin residencia en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras que, en virtud de lo establecido en el artículo 20-1 del ET, tengan uno o más EP en el país o una sucursal en Colombia, la norma indica que deben presentar la declaración por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional atribuibles a dichos EP o sucursal en Colombia, así como por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional percibidas directamente, de conformidad con lo previsto en los artículos 591 y 592 del ET.

Respecto al impacto tributario de la configuración de un EP en Colombia, es importante resaltar que antes de la Ley 1607 de 2012 no existía una definición de EP. Por tal motivo las rentas de fuente nacional que percibían las entidades jurídicas y personas extranjeras - sin residencia o domicilio en el país - se gravaban vía retención en la fuente a la tarifa del 33%, en la mayoría de los casos aplicando las tarifas de los artículos 407 y siguientes del ET, sin que el agente retenido no residente tuviera la opción de solicitar gastos deducibles, porque no estaba obligado a presentar declaración de renta ni a tener una contabilidad en Colombia.

El almacenamiento de mercancías desarrollado por los depósitos privados para la distribución internacional en la legislación colombiana

El Diccionario de la Real Academia Española define la operación de comercio exterior como “La negociación o contrato sobre valores o mercaderías; por comercio, negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías y por exterior, relativo a otros países”. Por lo tanto, las operaciones de comercio exterior son aquellas que regulan el intercambio comercial de bienes y servicios entre países.

Al efectuarse esta clase de transacciones de operaciones de comercio exterior entre distintos países, se generan una serie de circunstancias que necesaria y directamente inciden en la gestión económica y, por ende, en el estado financiero o patrimonial de las personas naturales o jurídicas que intervienen en las mismas.

Dentro de estas operaciones de comercio exterior se pueden utilizar depósitos aduaneros ubicados en distintos países, los cuales son regímenes suspensivos del

pago de impuestos en los que las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares designados para tales efectos.

Estos lugares físicos son controlados por la aduana, con el fin de depositar allí mercancías extranjeras, ya sea con el fin de simple depósito o con el objeto de que sean sometidas a una transformación.

Dichos depósitos pueden ser públicos o privados. Respecto a los de carácter público, en Colombia la DIAN los habilita con el fin de almacenar mercancías bajo control aduanero, en los cuales pueden permanecer las mercancías de cualquier usuario del comercio exterior. Referente a los de carácter privado, se definen como los habilitados por la DIAN para almacenar, bajo control aduanero, únicamente mercancías consignadas a la persona jurídica que figura como titular de la habilitación y estén destinadas en el documento de transporte a dicho depósito.

Dentro de los depósitos privados contemplados en el Decreto 2685 de 1999, se encuentran: para transformación o ensamble, para procesamiento industrial, para distribución internacional, aeronáuticos, transitorios y para envíos urgentes.

La actividad de almacenamiento se encuentra definida por el artículo 1 del Decreto 2685 de 1999, como “El depósito de mercancías bajo el control de la autoridad aduanera en recintos habilitados por la aduana”. Igualmente, el artículo 444 de la Resolución 4240 de 2000 expedida por la DIAN amplía la anterior definición, estableciendo que “Se entiende por almacenamiento, el conjunto de actividades de un proceso orientadas a la situación, ordenamiento, protección y expedición de mercancías, tendientes a garantizar la guarda, custodia, conservación y posterior restitución o pago de las mismas”.

Dicha calidad de depósito privado se encuentra consagrada en el artículo 47 del Decreto 2685 de 1999, el cual los define como lugares autorizados por la autoridad aduanera para el almacenamiento de mercancías bajo control aduanero, donde la mercancía puede permanecer almacenada durante el término máximo de un año, ya sea en el depósito público o en cualquiera de los tipos de depósitos privados habilitados.

Para el caso que ocupa al presente texto, la definición de depósitos privados para la distribución internacional de mercancías se encuentra consagrada en el Decreto 2685 de 1999, en el artículo 55, como aquellos lugares habilitados por

la DIAN a los UAP para el almacenamiento, conservación, acondicionamiento, manipulación, empaque, reempaque o clasificación de mercancías extranjeras, las cuales deben ser sometidas prioritariamente a la modalidad de reembarque en el término máximo de un año o al régimen de importación, so pena de que sean consideradas en abandono a favor de la nación.

Es indispensable agregar que las actividades que realizan los depósitos privados para la distribución internacional que contempla el Decreto 2685 de 1999, con base en sus verbos rectores, son almacenar, conservar, acondicionar, manipular, empaquetar, reempaquetar o clasificar las mercancías de dicho depósito privado.

Con base en la definición anterior se concluye que solamente los UAP pueden constituir en Colombia un depósito privado para la distribución internacional. Al respecto los UAP fueron definidos por el artículo 28 del mencionado Decreto 2685 de 1999, como las personas jurídicas reconocidas o inscritas como tales por la DIAN, previo el cumplimiento de ciertos requisitos.

Por último, se debe aclarar que en el momento de elaboración de este artículo fue expedido el Nuevo Estatuto Aduanero, mediante el Decreto 390 de 2016, publicado el 7 de marzo de 2016, el cual modificó todo el régimen de aduanas, incluyendo el de depósitos que se contemplaba en el Decreto 2685 de 1999, pero este en su artículo 675 expresó que continuaba vigente el artículo 55 del anterior régimen aduanero.

Al respecto, el artículo 668 del Decreto 390 de 2016 aclara que:

Durante el término de cuatro (4) años, a partir de la vigencia del presente decreto, sin necesidad de trámite de homologación alguno, continuará vigente la habilitación de los depósitos privados para la distribución internacional que posean los usuarios aduaneros permanentes.

Los efectos tributarios de las actividades de almacenamiento realizadas por una empresa extranjera a través de un depósito privado para la distribución internacional en Colombia frente al EP

El MCOCDE, al igual que el ET Colombiano, contempla algunas actividades de carácter auxiliar o preparatorio, las cuales a pesar de que son desarrolladas por una empresa o persona natural en el país, a través de un lugar fijo de negocios, no configuran un EP. En consecuencia, no se estaría en la obligación

de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos de fuente nacional que perciba, quedando sujeto únicamente a las retenciones en la fuente que se le practiquen por los ingresos de fuente nacional.

Lo anterior en la medida en que esta actividad es simplemente la última fase para completar el ciclo de producción, transporte, logística, venta y entrega al cliente final de los bienes y servicios, sin que por sí misma pueda considerarse que genera una renta para la compañía (Barreto, 2014, p. 361).

Es necesario tener en cuenta la definición dada por el Decreto 2685 de 1999, ya que una empresa extranjera que realice actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías en Colombia no puede considerarse un EP - por lo cual no se le aplican las consecuencias jurídicas del artículo 20-1 del ET - siempre y cuando la empresa extranjera mantenga el carácter de auxiliar o preparatorio de su actividad. La empresa extranjera debe utilizar el depósito privado con el único fin de almacenar, conservar, acondicionar, manipular, empacar, reempacar o clasificar sus mercancías, las cuales quedan sometidas a la modalidad de reembarque en el término máximo de un año, contado a partir de su llegada al territorio aduanero nacional.

Además, se deberá realizar un análisis independiente para establecer si la empresa extranjera configura un ingreso de fuente nacional, derivado de la venta de bienes que se encuentra en Colombia al momento de su enajenación. En vista de lo anterior, a pesar de que la actividad de almacenamiento realizada por una empresa a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancía en Colombia es considerada como de carácter auxiliar o preparatorio, para determinar la existencia de un EP es muy importante tener en cuenta la normatividad tributaria colombiana, la cual determina los casos en que - a pesar de no configurarse un EP - una empresa extranjera está sujeta al impuesto de renta, toda vez que sus ingresos son considerados de fuente nacional.

Al respecto, el artículo 20-2 del ET señala que:

Las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un EP o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal (...).

De acuerdo con lo anterior, en el evento de que se configure un EP en Colombia, se le aplicaría al EP una tarifa del 33% del impuesto sobre la renta y complementarios y su sobretasa, respecto a sus ingresos de fuente nacional.

Igualmente, el artículo 24 del ET señala los ingresos que se consideran de fuente nacional, entre los cuales se encuentran los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio –de manera permanente o transitoria– con o sin establecimiento propio. También considera de fuente nacional los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

Respecto a este artículo 24 del ET debe tenerse en cuenta que –ante las actividades de almacenamiento realizadas por una empresa extranjera a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías en Colombia frente al EP– se debe poner especial atención a si la empresa extranjera configura un ingreso de fuente nacional derivado por la venta de bienes que se encuentran en Colombia en el momento de su enajenación u obtiene rentas en el ejercicio de actividades comerciales en el país, ya que en tales casos la empresa extranjera está obligada a pagar el impuesto de renta por su ingreso de fuente nacional a la tarifa del 33% para el año gravable 2017, de acuerdo a lo señalado en el artículo 240 del ET, ya que no se configura un EP con base en lo estudiado en el subcapítulo anterior.

Criterio bajo el cual una empresa extranjera que realiza actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías configura un establecimiento permanente en Colombia

El Decreto 3026 de 2013, en su artículo 3 e inciso 8, establece que: “En cualquier caso, no se considerarán de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio la actividad o conjunto de actividades que constituyan parte esencial, significativa o principal de la actividad o conjunto de actividades de la empresa extranjera.”

Con base en lo anterior, Tartarini (2009) explica que:

El criterio que se ha utilizado para diferenciar una actividad de carácter preparatorio o auxiliar de otra que no lo es, consiste en determinar si las

actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades de la empresa en su conjunto. (p. 61)

A partir de la anterior premisa, un lugar fijo de negocios cuyo objeto es idéntico al conjunto de actividades que desarrolla la empresa, no puede considerarse como una actividad meramente auxiliar o preparatoria, lo cual - por contraposición - implica la existencia de un EP.

Después de analizar el Decreto 3026 de 2013 y lo descrito por la doctrina, en el comercio internacional se pueden presentar - entre otras - las siguientes situaciones en las que empresas extranjeras realizan actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías y, a la vez, configuran un EP en Colombia:

- Cuando una empresa extranjera no solo se dedica a la entrega de mercancías, sino que a su vez realiza ventas de estas desde Colombia.
- Cuando el almacenaje de la mercancía se realiza en un lugar fijo de negocios y el almacenamiento constituye un servicio prestado por el almacenista a terceros, del cual deriva ingresos.
- Cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios, donde además mantiene o repara dicha maquinaria, ya que tales actividades van más allá de la simple entrega.
- Un lugar fijo de negocios que preste servicios no solo a la empresa a la que pertenece, sino también directamente a otras empresas, como por ejemplo sociedades que conformen el mismo grupo.
- La enajenación de la propiedad mobiliaria que forme parte de los activos de un lugar de negocios cuando concluyen las actividades de la empresa, como exposición de mercancías y venta de aquellas al finalizar un congreso o feria comercial y la posterior venta de las mercancías que no se hayan expuesto.
- Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como EP y sus excepciones, será considerado como un único EP y, en consecuencia, se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. Por ejemplo, un almacén empleado para la entrega de mercancías que también realice ventas.

La razón de ser de las anteriores situaciones, según Barbosa y Ramírez (2014):

Es que cuando una empresa extranjera vende las mercancías que almacena se está desempeñando como una empresa independiente y separada de la que forma parte, por lo cual se constituiría como una instalación capaz de producir una utilidad autónoma y completar un ciclo de negocios por su propia cuenta. (p. 22)

Conclusiones

Con este trabajo se buscó analizar si las actividades de almacenamiento realizadas por una empresa extranjera en Colombia, a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancías, configuran EP de acuerdo con el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012. Además, definir el criterio bajo el cual una empresa extranjera que realiza actividades de almacenamiento para la distribución internacional de mercancías, configura o no un establecimiento permanente en Colombia.

Durante la investigación se estudió a profundidad el concepto de EP desde el ámbito internacional hasta llegar al nivel local, donde se resaltó su trascendente importancia en calidad de instrumento indispensable para resolver los problemas ocasionados por la doble tributación internacional, atribuir competencias, incentivar el comercio internacional y la inversión extranjera.

La legislación colombiana grava todas las rentas de carácter nacional, independientemente si el sujeto es nacional, residente, no residente, con EP o sin este, sin embargo, las personas que obtengan rentas de fuente nacional sin EP en Colombia son gravadas mediante el mecanismo de retención en la fuente de manera instantánea con una tarifa del 33%. En el caso de los residentes o no residentes con EP en Colombia, ellos son gravados por la renta de fuente nacional, la cual deben determinar anualmente generando el pago del impuesto sobre la renta y complementarios y su sobretasa.

La constitución del EP no opera por la simple verificación de alguno de los elementos fijados en la lista positiva, sino que se hace indispensable revisar los requisitos fijados en el ET, tales como la existencia de un lugar de negocios y la fijeza de dicho lugar, lo que se traduce en la permanencia de ese lugar de negocios en el Estado contratante de la fuente, permanencia que es evaluada desde una perspectiva física, geográfica y temporal y la realización de las

actividades de la empresa del no residente a través de este lugar fijo de negocios y el no realizar las actividades descritas en la lista negativa.

Dentro de la lista negativa se encuentran actividades excluidas de la noción de EP, de las cuales no se derivan las consecuencias fiscales descritas anteriormente, y que pueden ser definidas como aquellas actividades que si bien contribuyen a la productividad de la empresa, no se consideran susceptibles de producir una utilidad autónoma en relación con el resto de la compañía. En caso contrario, si la empresa extranjera que desarrolla actividades en Colombia despliega por sí misma una actividad como si fuera una empresa separada e independiente de la compañía de la que forma parte –es decir inicia y culmina un proceso económico que en sí mismo constituye una organización susceptible de generar ingresos– será considerada para todos los efectos del artículo 20-1 del ET como un EP.

Ahora bien, dentro de las operaciones de comercio exterior entre distintos países se generan ingresos o incrementos en los patrimonios de las personas naturales o jurídicas que intervienen en las mismas. Para el desarrollo de estas operaciones de comercio exterior, se utilizan depósitos aduaneros ubicados en distintos países, controlados por las aduanas, los cuales son regímenes suspensivos del pago de impuestos donde las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en espacios designados para tales efectos.

Se concluye que la actividades de almacenamiento que realiza una empresa extranjera para la distribución internacional de mercancías no implica la configuración de un EP, en la medida que el hecho de contratar el almacenaje o incluso almacenar una mercancía en Colombia –a pesar de que pueda realizarse en un lugar fijo de negocios– constituye una actividad de carácter auxiliar o preparatorio. Una empresa extranjera que utilice un depósito privado habilitado para la distribución internacional en Colombia, con el único fin de almacenar sus propias mercancías, podría ser excluida de la noción de EP, siempre y cuando mantenga el carácter auxiliar de la actividad.

Respecto al criterio que se ha utilizado para diferenciar una actividad de carácter preparatorio o auxiliar de otra que no lo es, la doctrina internacional considera que se requiere determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades de la empresa en su conjunto.

Esta investigación observó que los hechos más comunes que se pueden presentar en el comercio internacional a través de depósitos privados para la distribución internacional de mercancías y a la vez constituir un EP en Colombia, son:

- Cuando una empresa extranjera no solo se dedica a la entrega de mercancías, sino que a su vez realiza ventas de estas desde Colombia.
- Cuando el almacenaje de la mercancía se realiza en un lugar fijo de negocios y el almacenamiento constituye un servicio prestado por el almacenista a terceros, del cual deriva ingresos.
- Cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios, donde además mantiene o repara dicha maquinaria.
- Un lugar fijo de negocios que preste sus servicios no solo a la empresa a la que pertenece, sino también directamente a otras empresas.
- La enajenación de la propiedad mobiliaria que forme parte de los activos de un lugar de negocios cuando finalicen las actividades de la empresa.
- Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como EP y como excepciones.

Es importante concluir que, en los casos anteriores, la empresa extranjera que tiene un depósito privado para la distribución internacional en Colombia, al realizar estas actividades, se está desempeñando como una empresa independiente de la que forma parte, capaz de producir un ingreso autónomamente definido y de completar un ciclo económico por cuenta propia.

Por último, a pesar de que la actividad de almacenamiento realizada por una empresa a través de un depósito privado para la distribución internacional de mercancía en Colombia es considerada como de carácter auxiliar o preparatorio, para determinar la existencia de un EP es muy importante tener en cuenta la normatividad tributaria colombiana. Esta determina los casos en que a pesar de no configurarse un EP, una empresa extranjera está sujeta al impuesto de renta, toda vez que sus rentas son consideradas de fuente nacional, dado que en tales casos la empresa extranjera estaría obligada a pagar el impuesto de renta por su ingreso de fuente nacional a la tarifa del 33%, de acuerdo con lo señalado en el artículo 240 del ET, ya que no se configura un EP. ■

Referencias

- Barbosa, J. y Ramírez, H. (2014). Efectos de la noción del establecimiento permanente en el comercio internacional de bienes y servicios. *Revista Impuestos: LEGIS*, 186, pp. 21-26.
- Barreto, T. (2014). *Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tributación de las operaciones de distribución internacional de bienes en Colombia*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Calvo, J. (2007). El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_17_08.pdf
- Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2008, 23 de octubre). Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Convenio-Espa%C3%B1a.pdf>
- Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2011, 13 de septiembre). Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Convenio-Suiza.pdf>
- Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2012, 2 de octubre). Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/ley145929062011.pdf>
- Convenio entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (2016, 01 de enero). Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201690%20DEL%2017%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>
- Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (2016, 01 de enero). Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201692%20DEL%2017%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>
- Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (2014, 03 de julio). Recuperado de <http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/academica/relatoria/Normas/Convenio%20entre%20Colombia%20y%20Corea.pdf>

Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2009, 22 de diciembre). Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Convenio-Chile.pdf>

Convenio entre la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2013, 16 de julio). Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201668%20DEL%2016%20DE%20JULIO%20DE%202013.pdf>

Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (2013, 11 de julio). Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/ley156802082012.pdf>

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (1969). Recuperado de <http://www.derechos.org/nizkor/ley/viena.html>

Corredor, D. (2014). El establecimiento permanente y tributación en la fuente: armonización de dos nociones antagónicas. *Revista Impuestos: LEGIS*, 186, pp. 27-32.

Colombia. Presidencia de la República. *Decreto 624 de 1989*.

Colombia. Presidencia de la República. *Decreto 2685 de 1999*.

Colombia. Presidencia de la República. *Decreto 3026 de 2013*.

Colombia. Presidencia de la República. *Decreto 390 de 2016*.

Colombia. Congreso de la República. *Ley 1607 de 2012*.

OCDE (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales*. Recuperado de <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versión-Abreviada-2010-ESPAÑOL.pdf>

Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Resolución 4240 de 2000*.

Corte Constitucional de la República de Colombia (1993). Sentencia C 276. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.

Corte Constitucional de la República de Colombia (2008). Sentencia C 383. Magistrado Ponente: Nilson Pinilla Pinilla.

Corte Constitucional de la República de Colombia (2009). Sentencia C 577. Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

Serrano, F. (2013). *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Madrid: Centro de Estudios Fiscales.

Tartarini, T. (2009). Las actividades auxiliares y preparatorias y la configuración del establecimiento permanente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 48, pp. 61-82.