

Dirección de Gestión Jurídica

RADICACIÓN VIRTUAL
000S2021902293

100202208 - 096

Bogotá, D.C. 19 de marzo de 2021

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio N° 100221330-0328 del 8 de febrero de 2021, aclarado y/o complementado por el Oficio N° 100221330-561 del 4 de marzo del mismo año, argumentando que “la interpretación que la Subdirección de Normativa y Doctrina parece delinear en su respuesta, al citar el Oficio 906196 del 20 de octubre de 2020 (...) carece de un sustento normativo apropiado y representa un intento de introducir al ordenamiento jurídico un ‘nuevo procedimiento de retención en la fuente’ a través de un pronunciamiento doctrinario” (subrayado fuera del texto original).

Al respecto, fundamenta su petición de la siguiente manera:

“A. EL DUT ES UNA NORMA COMPILATORIA – ORIGEN DE LOS ARTÍCULOS 1.6.1.21.1. A 1.6.1.21.3. DEL DUT – EL DECRETO 1457 DE 2020 NO REPRESENTA UNA ‘NUEVA DISPOSICIÓN NORMATIVA’

(...)

2. (...) es importante resaltar que las disposiciones reflejadas en los artículos 1.6.1.21.1., 1.6.1.21.2, y 1.6.1.21.3. del DUT (...) tienen su origen en el Decreto 0186 de 2013.

Ahora bien, el Decreto 0186 de 2013 tiene como propósito reglamentar el procedimiento para la aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo 10 del convenio para evitar la doble imposición (en adelante ‘CDI’) suscrito con Chile (entre otros), y las disposiciones aclaratorias reflejadas en el Protocolo del respectivo CDI. (...)

(...)

4. (...)

(...) el CDI suscrito con la República de Chile prevé que tratándose de los denominados ‘dividendos gravados’, originados en utilidades exentas que sean objeto de reinversión por un término mínimo de 3 años, la (sic) de retención en la fuente aplicable es del 7%.

Dirección de Gestión Jurídica

5. Ahora bien, dado que de forma previa a la reinversión de las utilidades, las mismas deben ser distribuidas a los accionistas, lo que en la práctica sucede es que la sociedad distribuidora de las utilidades debe aplicar una retención en la fuente sobre su distribución, equivalente a la tarifa prevista en el artículo 240 del E.T., esto es 31% en el año gravable 2021, y una vez verificado el término de reinversión de 3 años, el accionista se hace beneficiario de la tarifa reducida del 7%.

6. En consecuencia, la forma en que el CDI establece las reglas para que opere la reducción de la tarifa en estos casos, origina que se presente un exceso de retención en la fuente sobre la distribución de los dividendos en cuestión (31% contra 7%) y, por consiguiente, surgió la necesidad de reglamentar la forma en que dicho exceso debe ser objeto de reembolso a los accionistas, reglamentación prevista en el Decreto 0186 de 2013 (cuyo texto se encuentra compilado en los artículos 1.6.1.21.1., 1.6.1.21.2, y 1.6.1.21.3. del DUT).

(...)

8. (...) es importante recordar que en el caso de estructuras corporativas en las que existen dos o más sociedades nacionales (con accionistas extranjeros), la retención en la fuente establecida como 'mecanismo anticipado' en el artículo 242-1 del E.T. (7.5%) tiene un importante impacto en el impuesto sobre la renta (sic) cargo de los accionistas extranjeros.

Lo anterior, habida cuenta que conforme indica el citado artículo dicha retención en la fuente es trasladable e imputable a favor del accionista extranjero (...)

(...)

9. La aplicación de las disposiciones del artículo 242-1 del E.T., en concordancia con la aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo 10 y el Protocolo del CDI, originan una situación adicional de 'exceso de retención en la fuente'; esto debido a que (i) si al aplicar las reglas previstas en un CDI los dividendos distribuidos al accionista chileno se sujetan a una tarifa de retención en la fuente inferior al 7.5% (...) y (ii) la retención en la fuente aplicada sobre la distribución de dividendos a la sociedad nacional es trasladable al accionista extranjero e imputable al momento de la correspondiente distribución, entonces (iii) la retención aplicada en la distribución a la sociedad nacional (7.5%) es superior a la tarifa prevista en el CDI (0% o 7%, en el caso de accionistas residentes en Chile) presentándose 'un exceso de retención'.

10. En consecuencia, insistimos, se hizo necesario que el Gobierno nacional reiterara y robusteciera la reglamentación del reembolso de aquellas retenciones en la fuente 'aplicadas en exceso', resultantes de la aplicación de las disposiciones contenidas en el E.T. en concordancia con la aplicación de las disposiciones en los CDI negociados bajo el modelo OCDE, para lo cual se expidió el Decreto 1457 de año 2020, modificando los artículos 1.6.1.21.1., 1.6.1.21.2, y 1.6.1.21.3. del DUT (...)

Lo anterior, sin que la modificación del DUT signifique que:

b) Las consideraciones que sustentan la expedición del Decreto 0186 de 2013 hayan desaparecido (...)

Dirección de Gestión Jurídica

c) *Que las disposiciones del Decreto 0186 de 2013 hayan sido objeto de derogatoria (...)*

d) *Que mediante el Decreto 1457 de 2020, el Gobierno haya establecido un nuevo procedimiento para (sic) aplicación de retención en la fuente sobre distribución de dividendos no gravados a accionistas residentes en un país con CDI vigente y, en especial, en el CDI con Chile (...) el DUT tal y como fue ajustado por el Decreto 1457 de 2020, simplemente reglamenta un procedimiento de reembolso o devolución de retenciones en la fuente aplicadas en exceso derivadas de la aplicación de las normas vigentes del E.T. y los CDI (...) sin crear una nueva situación que origine un exceso de retención en la fuente.*

B. EL ARTÍCULO 1.6.1.21.1. DEL DUT NO ESTABLECE UNA ACCIÓN DE RETENER PARA LAS SOCIEDADES SINO UNA OBLIGACIÓN DE DEVOLVER PARA LA DIAN – EL PROPÓSITO DE LOS ARTÍCULOS 1.6.1.21.1. A 1.6.1.21.3. DEL DUT NO ES ‘ORIGINAR’ SITUACIONES DE EXCESO EN LA FUENTE

(...)

2. (...) *es claro que el artículo 1.6.1.21.1. del DUT no establece obligación alguna a cargo de la sociedad que distribuye o paga los dividendos, pues no contiene o describe una ‘acción’ o ‘verbo rector’ que esta deba desplegar, sino que establece una ‘acción’ a cargo de la DIAN, representada en la devolución de aquellas retenciones reguladas en otras normas, que resultan en exceso de lo previsto en una norma de carácter superior, como lo son los CDI.*

(...)

3. *En concordancia con lo anterior, los artículos 1.6.1.21.2 y 1.6.1.21.3. del DUT reglamentan las condiciones que deben verificarse para que el derecho del accionista extranjero se concrete (...)*

(...)

4. (...)

(...) *es importante resaltar que los requisitos previstos en los artículos 1.6.1.21.2 y 1.6.1.21.3. del DUT son consistentes con el hecho de que la devolución en cuestión opera en 2 circunstancias específicas identificables en la práctica: (i) retención en la fuente aplicada sobre ‘dividendos gravados’ cuando estos se originan en utilidades exentas que han sido reinvertidas por un término de 3 años, que se contempla en el CDI con Chile por ejemplo y (ii) retenciones en la fuente sobre ‘dividendos no gravados’ cuando las utilidades se reparten a favor de una sociedad colombiana quien a su vez las distribuye a un accionista extranjero, dada la imposibilidad para este de imputar la retención en cuestión. Una tercera posibilidad, derivaría simplemente de un error de parte del agente de retención al momento de ‘operar el CDI’ que resulte en una retención que no corresponde.*

(...)

C. PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PACTA SUNT SERVANDA – LOS CDI SON UNA LEY ESPECIAL DE APLICACIÓN PREFERENTE – IMPROCEDENCIA DE MODIFICAR ACUERDOS INTERNACIONALES VÍA DECRETO

Dirección de Gestión Jurídica

(...)

7. Ahora bien, la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, hace referencia al Oficio 906196 del 20 de octubre de 2020 (...)

(...)

De lo anterior se desprende que la Subdirección de Normativa y Doctrina considera que mediante el Decreto 1457 de 2020 (...), el Gobierno adoptó un 'nuevo mecanismo' de retención en la fuente aplicable sobre los denominados 'dividendos no gravados' distribuidos a inversionistas extranjeros residentes en un país con CDI vigente.

(...)

(...) es indudable que un CDI ostenta una mayor jerarquía que un Decreto Reglamentario, motivo por el cual no podría el Gobierno (vía Decreto) instituir un mecanismo de retención en la fuente modificadorio o complementario a las disposiciones de los CDI.

En tal sentido deben entenderse los comentarios de la OCDE citados por la Subdirección de Normativa y Doctrina, pues como puede observarse tales comentarios expresan que: 'cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer límites establecidos en el Convenio'.

De lo anterior se desprende que (i) el mismo CDI debe prever los límites que cada Estado puede regular, situación que no ocurre en el CDI Colombia-Chile; y (ii) si la intención del Gobierno fuese (que no lo es) regular o limitar las disposiciones del CDI mediante la incorporación de un 'nuevo mecanismo de retención' debería hacerlo con arreglo (...) ordenamiento jurídico colombiano, es decir, respetando la jerarquía de las normas y, por consiguiente, hacer uso de su iniciativa legislativa para propender por la expedición de una Ley que tenga el mismo rango jerárquico que el CDI.

(...)” (Subrayado fuera del texto original).

No obstante, tanto el Oficio N° 100221330-0328 como el Oficio N° 100221330-561 fueron proferidos por la Coordinación de Relatoría de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, dependencia que tiene a su cargo suministrar la doctrina oficial existente y aplicable sobre las materias consultadas, no así pronunciarse sobre la aplicación e interpretación de la normativa aduanera, tributaria y de control cambiario – entre otra – labor que atañe a la referida Subdirección.

En el Oficio N° 100221330-0328 del 8 de febrero de 2021 la mencionada Coordinación indicó:

“(...) solicita se señale que las disposiciones pertinentes del Decreto 1457 de 2020 que quedarían contenidas en los artículos 1.6.1.21.1, 1.6.1.21.2 y 1.6.1.21.3. del DUT:

1- NO impone a las sociedades y entidades distribuidoras de dividendos y participaciones una obligación de retención en la fuente a título de impuesto sobre los 'dividendos NO gravados' de que trata el inciso 1 del artículo 245 del Estatuto Tributario, cuando el beneficiario sea un accionista o socio residente en un país con convenio bilateral para prevenir la doble imposición vigente con Colombia,

Dirección de Gestión Jurídica

2. Que los citados artículos del DUT únicamente reglamentan el mecanismo para que accionistas extranjeros con residencia fiscal en países que tengan un convenio bilateral para evitar la doble imposición, puedan ejercer el derecho a solicitar la devolución de la retención en la fuente que haya sido practicada en exceso resultante de los casos expresados en este memoria (...)

(...)

Al respecto consideramos pertinente la siguiente doctrina vigente, la cual anexamos con el fin de que sea examinada por el peticionario para determinar su aplicabilidad al caso objeto de consulta:

Doctrina vigente

1- Oficio 005899 - int 334 de 19 de marzo de 2020 (...)

2- Oficio 000350 de 21 de abril de 2020 (...)

(...)

El Oficio 005899 - int 334 de 19 de marzo de 2020 hace referencia al Decreto 2371 de 2019 - incorporado en el DUR 1625 de 2016- (el cual en virtud de la a Sentencia C- 481 de 2019, en relación con la Ley 1943 de 2018 sufrió decaimiento). Las disposiciones allí citadas fueron reproducidas en los mismos términos en el Decreto 1457 de 12 de noviembre de 2020 incorporadas en los mismos artículos del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016 –(1.6.1.21.1, 1.6.1.21.2 y 1.6.1.21.3)”

Posteriormente, en el Oficio N° 100221330-561 del 4 de marzo de 2021 la misma Coordinación expresó:

“Se procede de conformidad con el artículo 30 de la Resolución 11 de 2008, a dar alcance al oficio 100221330-0328 del 8 de febrero de 2021 (...)

(...)

En respuesta a sus inquietudes se enviaron los oficios 005899 - int 334 de 19 de marzo de 2020 y oficio 000350 de 21 de abril de 2020; en los que se abordan algunas inquietudes respecto del proceso de devolución de retención en exceso por dividendos establecido en el artículo 1.6.1.21.1 y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

No obstante, es pertinente remitir en complementación el oficio 906196 del 20 de octubre de 2020 (número interno 100208221-1313) publicado en el diario oficial 51.479 del 26 de octubre de 2020, a través del cual se dio alcance al concepto 334 de 2020 (...)

(...)

Es importante resaltar que la doctrina hace referencia al Decreto 2371 de 2019 que fue sustituido por el Decreto 1457 de 2020, lo cual no modifica la interpretación allí contenida en tanto que este último reprodujo las disposiciones del primero.” (Subrayado fuera del texto original).

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Así las cosas, teniendo en cuenta que los oficios emitidos por la Coordinación de Relatoría simplemente relacionan la doctrina oficial aplicable a lo que en su momento se consultó y que en la petición de reconsideración *sub examine* se cuestiona el Oficio N° 906196 del 20 de octubre de 2020, este Despacho abordará su estudio y resolución respecto de éste último.

En el referido Oficio N° 906196 se manifestó:

*“Tal como se puso de presente en el Concepto No. 334 del 19 de marzo de 2020, los convenios para evitar la doble imposición (en adelante ‘CDI’) por su carácter de norma especial y en virtud del principio *pacta sunt servanda* tienen una aplicación preferente. Es por ello, que los artículos 1.6.1.21.1. al 1.6.1.21.4 del Decreto 1625 de 2016 (adicionados por el Decreto 2371 de 2019) facultan para solicitar ante la Administración Tributaria colombiana la devolución de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios practicada en exceso por concepto de dividendos y participaciones a beneficiarios o residentes en Estados con CDI en vigor.*

(...)

Ello se encuentra en concordancia con los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE (2017), en cuyo párrafo 109 se señala:

‘109. Un cierto número de artículos del Convenio limita el derecho de un Estado a gravar las rentas que se generan en su territorio. Como se comenta en el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 10 referido a la tributación de dividendos, el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede limitar automáticamente el impuesto que exige conforme a las disposiciones correspondientes del Convenio, a reserva de una eventual verificación previa del derecho a los beneficios del Convenio, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación interna y posteriormente reembolsar la parte de este que excede del impuesto que puede exigir en virtud de lo dispuesto en el Convenio. Como norma general, para garantizar la aplicación ágil de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de devolución, este debe centrarse en las dificultades que se observen para la determinación del derecho a los beneficios del convenio. Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que la devolución sea expedita, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicha devolución, ya que todo retraso injustificado en el reembolso representa un coste directo para el contribuyente.’

Es así como, en aplicación del Decreto 2371 de 2019, el marco legal en Colombia opta por el segundo enfoque respecto a la reclamación de beneficios en los CDI. Esto es, el pagador debe practicar la retención en la fuente según la legislación interna y, en caso que haya lugar a ello y en cumplimiento del CDI, se solicita la devolución de las retenciones practicadas en exceso por concepto de dividendos y participaciones, en los términos del respectivo CDI y los artículos 1.6.1.21.1 a 1.6.1.21.4 del Decreto 1625 de 2016.” (Subrayado fuera del texto original).

Dirección de Gestión Jurídica

A continuación, las consideraciones de esta Dirección:

Tal y como lo reconoce el pronunciamiento objeto de disenso, los artículos 1.6.1.21.1 a 1.6.1.21.4 del Decreto 1625 de 2016 – que tienen su origen en el Decreto 186 de 2013 – regulan la devolución de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios practicadas en exceso por concepto de dividendos y participaciones pagados a beneficiarios o residentes en Estados con CDI en vigor.

En este sentido, se hizo referencia a la explicación de la OCDE en torno al procedimiento que puede establecer cada Estado en su legislación interna para imponer los límites establecidos en los CDI en lo referente a la tributación de los dividendos, destacándose lo siguiente:

“(...) un Estado puede limitar automáticamente el impuesto que exige conforme a las disposiciones correspondientes del Convenio, a reserva de una eventual verificación previa del derecho a los beneficios del Convenio, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación interna y posteriormente reembolsar la parte de este que excede del impuesto que puede exigir en virtud de lo dispuesto en el Convenio (...)” (Subrayado fuera del texto original).

De modo que, fue con base en lo anterior que la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina concluyó que, en atención a los artículos 1.6.1.21.1 a 1.6.1.21.4 *ibídem*, Colombia optó por el segundo enfoque, esto es, *“el pagador debe practicar la retención en la fuente según la legislación interna y, en caso que haya lugar a ello y en cumplimiento del CDI, se solicita la devolución de las retenciones practicadas en exceso por concepto de dividendos y participaciones”* (subrayado fuera del texto original).

Ahora bien, aunque es cierto que los artículos en comentario reflejan uno de los procedimientos señalados por la OCDE para imponer los límites establecidos en los CDI, es menester aclarar que éste no opera en todos y cada uno de los pagos de dividendos y participaciones que se realicen.

En efecto, es oportuno reiterar que sobre el pago o abono en cuenta de dividendos y participaciones a personas comprendidas en los CDI suscritos por la República de Colombia y vigentes a la fecha deben aplicarse las tarifas de retención señaladas en estos instrumentos internacionales, según las condiciones que concurren en cada caso particular.

Asimismo, debe insistirse en que, en caso de conflicto entre el CDI y la normativa tributaria interna, prevalece el primero atendiendo los principios de especialidad y *pacta sunt servanda*, tal y como fuera indicado en el Oficio N° 000350 del 21 de abril de 2020.

Por lo tanto, es de colegir que, en lo atinente a la aplicación de los límites previstos en los diferentes CDI, se ha adoptado un procedimiento de carácter mixto: La regla general consiste en limitar automáticamente, a la luz de lo establecido en cada CDI, las tarifas de retención en la fuente consagradas en la normativa interna sobre los pagos al exterior; no obstante, bajo ciertas circunstancias opera la devolución de las retenciones practicadas en exceso, como pueden ser aquellas operaciones en donde se haya practicado la retención en la fuente de que trata el artículo 242-1 del Estatuto Tributario, la cual es trasladable al inversionista extranjero beneficiario final.

Dirección de Gestión Jurídica

En los anteriores términos, se aclara el Oficio N° 906196 del 20 de octubre de 2020.

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

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: ARC
Revisó: Pablo Emilio Mendoza Velilla