Subdirección de Normativa y Doctrina

RADICACIÓN VIRTUAL No. 000S2022903704

100208192-579

Bogotá, D.C. **13/05/2022**

Tema:	Impuesto sobre la renta y complementarios Procedimiento tributario
Descriptores:	Dividendos Beneficiario final
Fuentes formales:	Artículo 10 del "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" y su protocolo Artículos 26, 27 y 31 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" Artículos 245, 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario Artículos 1.6.1.21.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

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

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta:

> *"(…) a raíz de lo establecido en el artículo 16 de la Ley 2155 de 2021, modificatorio del artículo 631-5 del Estatuto Tributario y tomando como ejemplo que una sociedad nacional, cuyo accionista es una sociedad española (…) y que de ésta (sic) compañía española su beneficiario final es una persona natural residente en Colombia, se solicita aclararse o conceptuar:*
>
> *1. ¿Existe la obligación de practicar retención en la fuente por parte de la sociedad nacional a la sociedad española sobre la base los dividendos, que según las reglas de los artículos 48 y 49 del E.T. son no constitutivos de renta ni ganancia ocasional?*

2. ¿Puede considerarse como beneficiario efectivo la sociedad española, conforme a la legislación reseñada?

3. ¿En relación con las dos preguntas anteriores y si hubiere obligación de retener por parte de la compañía pagadora del dividendo, puede la compañía española en virtud del principio de pacta sunt servanda, solicitar en exceso la retención?". (Subrayado fuera de texto).

Sobre el particular, considera esta Subdirección que los términos beneficiario efectivo (para efectos del CDI objeto de consulta) y beneficiario final (para efectos del artículo 631-5 del Estatuto Tributario) **no son asimilables entre sí**, como se explicará a continuación:

1. Beneficiario final

Del artículo 631-5 *ibídem*, modificado por el artículo 16 de la Ley 2155 de 2021, es preciso destacar lo siguiente:

i) Se entiende por beneficiario final, *"la(s) persona(s) natural(es) que finalmente posee(n) o controla(n), directa o indirectamente, a un cliente y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción. Incluye también a la(s) persona(s) natural(es) que ejerzan el control efectivo y/o final, directa o indirectamente, sobre una persona jurídica u otra estructura sin personería jurídica"* (subrayado fuera de texto) (cfr. inciso 1° del artículo 631-5 *ibídem*).

ii) Son beneficiarios finales de la persona jurídica:

"1. Persona natural que, actuando individual o conjuntamente, sea titular, directa o indirectamente, del cinco por ciento (5%), o más del capital o los derechos de voto de la persona jurídica, y/o se beneficie en cinco por ciento (5%), o más de los activos, rendimientos o utilidades de la persona jurídica; y

2. Persona natural que, actuando individual o conjuntamente, ejerza control sobre la persona jurídica, por cualquier otro medio diferente a los establecidos en el numeral anterior del presente artículo; o

3. Cuando no se identifique ninguna persona natural en los términos de los dos numerales anteriores del presente artículo, se debe identificar la persona natural que ostente el cargo de representante legal, salvo que exista una persona natural que ostente una mayor autoridad en relación con las funciones de gestión o dirección de la persona jurídica". (Subrayado fuera de texto) (cfr. literal a) del artículo 631-5 *ibídem*).

iii) *"Para efectos tributarios, el término beneficiario final aplica para el beneficiario efectivo o real y se debe entender como tal la definición estipulada en este artículo".* (Subrayado fuera de texto) (cfr. parágrafo 1° del artículo 631-5 *ibídem*).

Asumiendo que en la hipótesis -objeto de consulta- el único accionista de la sociedad colombiana es la sociedad española, de la cual, a su vez, el único accionista es una persona natural con residencia fiscal en el territorio nacional; es de colegir que dicha persona natural tiene la calidad de beneficiario final -de conformidad con el numeral 1 del literal a) del citado artículo 631-5 del Estatuto Tributario- y, como tal, **deberá suministrarse su información en el Registro Único de Beneficiarios Finales de que trata el artículo 631-6 *ibídem* y la Resolución DIAN No. 000164 de diciembre 27 de 2021**.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Sin perjuicio de lo anterior, llama la atención la asimilación para efectos tributarios de los términos beneficiario final – beneficiario efectivo – beneficiario real – contenida en el parágrafo 1° del citado artículo 631-5, ya que podría pensarse que, en principio, tiene repercusiones en la aplicación del CDI suscrito entre el Reino de España y la República de Colombia (aprobado mediante la Ley 1082 de 2006), aunque ello no es así.

En efecto, el literal b) del numeral 2 del artículo 10 del referido CDI establece una tarifa impositiva del 0% sobre el importe bruto de los dividendos *"si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos"* (subrayado fuera de texto).

De afirmarse a rajatabla que la definición de beneficiario final -prevista en el inciso 1° del citado artículo 631-5- se debe extender al CDI *sub examine*, el literal b) antes referido derivaría en una disposición inaplicable, por cuanto sólo tienen la calidad de beneficiarios finales las personas naturales y, en este orden de ideas, los dividendos percibidos por una sociedad española -que no corresponden a utilidades que, de haberse distribuido a una sociedad nacional, hubieran estado gravados conforme los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario- estarían sometidos en cualquier caso a la tarifa del 10% (cfr. artículo 245 *ibídem*), independientemente de la participación en el capital de la sociedad colombiana (como se evidenciará más adelante).

Es por ello que, atendiendo los artículos 26, 27 y 31 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados", suscrita en Viena en mayo 23 de 1969 y aprobada mediante la Ley 32 de 1985, esta Subdirección concluye que la definición de beneficiario final, de que trata el artículo 631-5 del Estatuto Tributario, no es extensible al concepto de beneficiario efectivo previsto en el CDI suscrito entre el Reino de España y la República de Colombia.

En efecto, el artículo 26 instaura el principio *"pacta sunt servanda"*, acorde con el cual, *"Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe"* (subrayado fuera de texto). Por su parte, el artículo 27 indica que, salvo ciertas particularidades, *"Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"* (subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 31 contempla unas reglas generales de interpretación de los tratados, de las cuales se resaltan las siguientes: *(i) "Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin"* (subrayado fuera de texto) y *(ii) "Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes"* (subrayado fuera de texto).

Aunado a lo antepuesto, no sobra advertir que en el protocolo del aludido CDI se establece en su numeral I: *"Lo establecido en este Convenio se entenderá aplicable independientemente de lo previsto en la legislación interna de los Estados contratantes"* (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la no asimilación de los términos beneficiario efectivo y beneficiario final, de acuerdo con lo antes explicado, **en ningún caso debe interpretarse en desmedro de la obligación de suministrar información acerca de los beneficiarios finales, tal y como la contemplan los artículos 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario**.

Subdirección de Normativa y Doctrina

2. <u>Distribución de dividendos</u>

Precisado el alcance del término beneficiario final y teniendo en cuenta la hipótesis planteada, en lo atinente a la aplicación del artículo 10 del "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" se remite copia del Oficio No. 910834 - interno 182 de septiembre 30 de 2021.

Eventualmente y, de ser el caso, si la tarifa empleada para efectos de la retención en la fuente fue superior a la exigible acorde con el mencionado CDI, opera la devolución del exceso, atendiendo lo plasmado en los artículos 1.6.1.21.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

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,

NICOLAS BERNAL ABELLA
Firmado digitalmente por NICOLAS BERNAL ABELLA
Fecha: 2022.05.06 16:34:13 -05'00'

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

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 02/05/2022

Anexo: Copia del Oficio No. 910834 - interno 182 de septiembre 30 de 2021