

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 908206

100208221-1287

Bogotá, D.C. **13/08/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta
Descriptor	Dividendos Retención en la fuente por dividendos
Fuentes formales	Artículos 242-1, 367 y 373 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.4.7.3., 1.2.4.7.8., 1.2.4.7.9., 1.2.4.7.10. y 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, Sentencia del 18 de julio de 2018, Radicación N° 25000-23-27-000-2011-00365-01(20607)

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 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. 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, la peticionaria formula unos interrogantes en torno al artículo 242-1 del Estatuto Tributario desde la perspectiva de su reglamentación (Decreto 1457 de 2020) y el Oficio No. 902161 – int. 405 del 17/03/21 emitido por esta Entidad, los cuales se resolverán cada uno a su turno, así:

1. ***“Conforme al oficio No. 90216 (sic) (0405) del 17 de marzo de 2021, cuando una sociedad arroja pérdidas comerciales o no genera utilidad para repartir, no se puede imputar la retención especial practicada ya que es menester que la segunda sociedad nacional, esté en condiciones de distribuir dividendos o participaciones para efectos de trasladar e imputar al beneficiario final la retención especial practicada de acuerdo con el artículo 1.2.4.7.9 del DUR. Conforme a lo anterior, ¿Cuál es el término para que el beneficiario final pueda imputar la retención especial practicada de que trata el artículo 1.2.4.7.9 del Decreto 1625 de 2016? ¿Existe algún término de caducidad o prescripción?” (Subrayado fuera del texto original)***

Es de recordar que, acorde con el párrafo 1° del artículo 242-1 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente de que trata dicha disposición (reglamentada por el Decreto 1457 de 2020 y cuyas disposiciones hacen parte del Decreto 1625 de 2016) *“será trasladable hasta el beneficiario final persona natural residente o inversionista residente en el exterior”*.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Asimismo, el artículo 1.2.4.7.9. del Decreto 1625 de 2016 señala:

“ARTÍCULO 1.2.4.7.9. Tarifa especial de retención en la fuente sobre dividendos y participaciones que se distribuyan a partir del primero (1) de enero de 2020 con cargo a utilidades generadas a partir del primero (1) de enero de 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2019 a sociedades nacionales. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones que se distribuyan a favor de las sociedades nacionales a partir del primero (1) de enero de 2020 con cargo a utilidades generadas a partir del primero (1) de enero de 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2019, tendrán el siguiente tratamiento:

1. Los dividendos y participaciones provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme con lo dispuesto en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, estarán sometidos a la tarifa especial de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta del siete punto cinco por ciento (7.5%).

2. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades gravadas, conforme con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, estarán sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a las tarifas previstas en el artículo 240 del Estatuto Tributario, según corresponda, y de acuerdo al periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el numeral anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

La retención en la fuente prevista en el numeral 1 del presente artículo, será trasladable e imputable al beneficiario final persona natural residente o inversionista residente en el exterior, que la podrá acreditar en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios según las normas generales del Estatuto Tributario. De igual manera, será trasladable e imputable la retención en la fuente correspondiente al numeral 2 del presente artículo, una vez disminuido el impuesto de que trata el inciso 1 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

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

Ahora bien, para efectos de lo consultado, resulta relevante examinar lo manifestado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, en la Sentencia del 18 de julio de 2018, Radicación N° 25000-23-27-000-2011-00365-01(20607):

“(…) la regulación de las retenciones en la fuente indica en los artículos 365 y 367 del ET que esa institución está dirigida a asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa el tributo, es decir, antes de que culmine el año en el que se realizan los réditos gravados. En este sentido, las normas prevén que los montos retenidos se acreditarán contra el total del impuesto determinado por el periodo, ya sea que el tributo resulte liquidado en una declaración privada (artículo 373 del ET) o en una liquidación oficial proferida por la DIAN (artículo 374 ibidem).” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

En efecto, el artículo 367 del Estatuto Tributario señala, en particular, que la finalidad de la retención en la fuente consiste en *“conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”* (subrayado y resaltado fuera del texto original).

Aunado a lo anterior, el artículo 373 *ibidem* exige: *“En las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada” (subrayado fuera del texto original).

A la par, el artículo 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016 establece el término que tienen los contribuyentes para descontar las retenciones que les han sido practicadas, así:

“ARTÍCULO 1.6.1.21.25. Las retenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en que fueron practicadas. Cuando el sujeto pasivo de retenciones en la fuente, esté obligado a presentar declaraciones de renta y complementario, deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo periodo, salvo que se trate de retenciones que le hubieren practicado sobre ingresos que de conformidad con las normas legales deban ser tratados como ingresos diferidos, caso en el cual las retenciones se incluirán en la declaración del periodo en el cual se causen dichos ingresos.

No habrá lugar a devolución y/o compensación originada en retenciones no incluidas en la respectiva declaración.” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

De otra parte, se debe tener en cuenta que la retención en la fuente prevista en el artículo 242-1 del Estatuto Tributario se traslada e imputa a los beneficiarios finales en los términos del artículo 1.2.4.7.10. del Decreto 1625 de 2016, para lo cual se diseñó el siguiente procedimiento:

“1. Se efectuará la retención en la fuente de conformidad con los artículos 1.2.4.7.3. y 1.2.4.7.8. del presente Decreto según corresponda y a este valor, se le detraerá el valor de la retención en la fuente trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista no residente en la proporción que le corresponda del dividendo sometido a retención, conforme con lo previsto en el artículo 1.2.4.7.9. de este Decreto y en proporción a su participación en dicho dividendo.

El valor de la retención en la fuente trasladable e imputable a la persona natural no puede ser superior al valor de la retención en la fuente calculada en los términos de los artículos 1.2.4.7.3. y 1.2.4.7.8. del presente Decreto.

Quando el beneficiario final tenga la calidad de no contribuyente o pertenezca al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario y la Sección 1 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del presente Decreto, la retención en la fuente trasladable corresponderá al dividendo sometido a retención, conforme con lo previsto en el artículo 1.2.4.7.9. de este decreto y en proporción a su participación en dicho dividendo. En este caso podrá aplicar lo previsto en el artículo 1.2.4.37 del presente Decreto.

2. La diferencia resultante del numeral 1 de este artículo corresponderá a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por concepto de dividendos y participaciones que practicará el agente de retención al momento del pago o abono en cuenta. (...)” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

Para efectos de lo anterior, valga anotar que el artículo 1.2.4.7.3. del Decreto 1625 de 2016 corresponde a la “Tarifa de retención en la fuente sobre dividendos y participaciones que se distribuyan a partir del primero (1) de enero de 2020 con cargo a utilidades generadas a partir del primero (1) de enero de 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2019 a las personas naturales residentes en el país y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país” (subrayado fuera del texto original), en tanto que el artículo 1.2.4.7.8. *ibidem*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

versa sobre la “Tarifa de retención en la fuente sobre dividendos y participaciones que se distribuyan a partir del primero (1) de enero de 2020 con cargo a utilidades generadas a partir del primero (1) de enero de 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2019 a las sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes” (subrayado fuera del texto original).

Se observa entonces que, aun cuando la retención en la fuente contemplada en el artículo 242-1 del Estatuto Tributario (y regulada en el artículo 1.2.4.7.9. del Decreto 1625 de 2016, entre otras disposiciones) se practica “en la sociedad nacional que reciba los dividendos por primera vez”, ésta es trasladable e imputable a los beneficiarios finales de dichos dividendos lo cual sólo ocurre cuando a éstos mismos se les distribuyen dividendos por parte de la sociedad nacional intermedia.

Así también se desprende del párrafo 1 del artículo 1.2.4.7.10. *ibídem* que dispone:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 381 del Estatuto Tributario, el pago o abono en cuenta del dividendo o participación que efectúe una sociedad nacional a otra, y el pago o abono en cuenta del dividendo o participación que ésta última realice a la persona natural residente, inversionista no residente o al beneficiario final que tenga la calidad de no contribuyente o que pertenezca al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios (...) deberá informarlo en el certificado de retención en la fuente, cumpliendo como mínimo los siguientes requisitos:

1. El valor del dividendo o participación pagado o abonado en cuenta.
2. El valor de la retención en la fuente trasladable e imputable a la persona natural residente, inversionista no residente o beneficiario final tenga calidad de no contribuyente o que pertenezcan al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios (...) en proporción a su participación en dicho dividendo, en los términos del numeral 1 de este artículo.
3. El valor de la retención en la fuente asociada al dividendo pagado o abonado en cuenta, calculada de acuerdo con el procedimiento previsto en el numeral 2 de este artículo.
4. Razón social, número de identificación tributaria -NIT, dirección y teléfono de la persona jurídica que efectuó la retención en la fuente por primera vez.” (Subrayado fuera del texto original).

Luego, es claro que la retención en la fuente de que trata el artículo 242-1 del Estatuto Tributario sólo se certifica una vez es trasladada e imputada a los beneficiarios finales, junto con la retención en la fuente practicada sobre los dividendos distribuidos directamente a los mismos, con especial atención a los límites y proporciones indicados en el artículo 1.2.4.7.10. del Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas, los beneficiarios finales (cfr. párrafo 2 del artículo 1.2.4.7.10. *ibídem*) deberán descontar la retención prevista en el artículo 242-1 del Estatuto Tributario, una vez les sea trasladada e imputada, en el mismo año gravable en que ello ocurra, de conformidad con los artículos 373 del Estatuto Tributario y 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016; en otras palabras, dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa el tributo. Lo anterior, sin perjuicio de las correcciones a que haya lugar, señaladas en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, las cuales deberán efectuarse dentro de la oportunidad legal.

2. **“Por último, agradezco me confirmen si cuando una sociedad nacional lleva a cabo la segunda distribución, a qué se refiere este despacho cuando señaló en el citado oficio: ‘Al valor de la retención efectuada de acuerdo con lo indicado en el punto ii) se le detrae el valor de la retención trasladable e imputable al beneficiario final referida en el punto i), ‘en la**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

proporción que le corresponda del dividendo sometido a retención (...) y en proporción a su participación en dicho dividendo”. ¿Cuál retención puede imputarse el beneficiario final, la practicada en la primera distribución o la practicada en la segunda distribución?

En el Oficio N° 902161 – int. 405 de 2021 se manifestó:

“(…) el artículo 1.2.4.7.10 del Decreto 1625 de 2016, también sustituido por el artículo 4 del Decreto 1457 de 2020, señala el procedimiento para el cálculo de la retención especial en la fuente prevista en el artículo 1.2.4.7.9 ibídem, del cual se destaca lo siguiente:

i) Los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones que distribuya una sociedad nacional a otra son objeto de la retención especial de que trata el mencionado artículo 1.2.4.7.9.

ii) Posteriormente, los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones que distribuya la segunda sociedad nacional están sujetos a las siguientes retenciones en la fuente:

a) La indicada en el artículo 1.2.4.7.3 del Decreto 1625 de 2016 cuando los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares son personas naturales residentes en el país o cuando se realizan a sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país.

b) La indicada en el artículo 1.2.4.7.8 ibídem cuando los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares son personas naturales sin residencia en el país o sociedades y entidades extranjeras, o cuando se realizan a sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte no eran residentes en el país.

iii) Al valor de la retención efectuada de acuerdo con lo indicado en el punto ii) se le detrae el valor de la retención trasladable e imputable al beneficiario final referida en el punto i), ‘en la proporción que le corresponda del dividendo sometido a retención (...) y en proporción a su participación en dicho dividendo’. La diferencia resultante corresponde a ‘la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por concepto de dividendos y participaciones que practicará el agente de retención al momento del pago o abono en cuenta’.

Así las cosas, de la lectura del artículo 1.2.4.7.10 del Decreto 1625 de 2016, observa este Despacho que, tal y como fue reglamentado el asunto sub examine, es menester que la segunda sociedad nacional, aludida en el punto ii), esté en condiciones de distribuir dividendos o participaciones para efectos de trasladar e imputar al beneficiario final la retención especial practicada de acuerdo con el artículo 1.2.4.7.9 ibídem.” (Subrayado fuera del texto original).

De acuerdo con lo anterior:

- i) La retención en la fuente contemplada en el artículo 242-1 del Estatuto Tributario es trasladable e imputable a los beneficiarios finales y, como tal, estos mismos podrán incluirla en la declaración del impuesto sobre la renta a su cargo, con base en la certificación que la soporte.*
- ii) Tal y como se anotó en el punto anterior, dicha certificación se realiza con base en la proporción de la participación de los respectivos beneficiarios finales en los dividendos correspondientes*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

a la primera distribución, tal y como lo señala el numeral 2 del parágrafo 1 del artículo 1.2.4.7.10. del Decreto 1625 de 2016.

- iii) Adicional a ello, los referidos beneficiarios finales se podrán tomar la retención en la fuente practicada sobre los dividendos que les han sido pagados o abonados en cuenta de manera directa por la sociedad nacional intermedia.

Sin embargo, resulta importante advertir que:

- i) El valor de la retención en la fuente de que trata el artículo 242-1 del Estatuto Tributario y regulada en el artículo 1.2.4.7.9. del Decreto 1625 de 2016 *“no puede ser superior al valor de la retención en la fuente calculada en los términos de los artículos 1.2.4.7.3. y 1.2.4.7.8.”* del mismo Decreto.
- ii) La diferencia resultante entre la retención practicada acorde con los artículos 1.2.4.7.3. y/o 1.2.4.7.8. *ibídem* y la retención en la fuente del artículo 1.2.4.7.9. *ibídem*, *“corresponderá a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por concepto de dividendos y participaciones que practicará el agente de retención al momento del pago o abono en cuenta”* (subrayado fuera del texto original). Esta retención en la fuente, precisamente, corresponde a aquella que debe practicar la sociedad nacional intermedia cuando distribuya directamente dividendos a los beneficiarios finales.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y 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” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Catalina María García

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda