**OFICIO Nº 900298**

**28-02-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-000205

Bogotá, D. C.

Doctora

**EDNA CAROLINA VENEGAS BARRERA**

ednavenegas@astaf.com

Carrera 13 N° 97-76 Piso 6

Bogotá, D. C.

**Referencia:** Radicado número 034139 del 30/09/2016

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios; Retención en la Fuente; Procedimiento Tributario

**Descriptores** Obligación Tributaria Formal; Pagos al exterior a favor de personas naturales no residentes; Pagos al Exterior Sujetos a Retención; Obligados a Declarar

**Fuentes formales** Artículos [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) literal b), [245](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316), [247](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=319), 407 al 411, [592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730), [594-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12019) del Estatuto Tributario; Concepto 075986 de octubre 18 de 2005

Cordial saludo, doctora Edna Carolina:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad e igualmente atender aquellas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación general de las normas que, en materia administrativa laboral, contractual y comercial, le formulen las dependencias de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, se plantean los siguientes interrogantes que se resolverán en su orden, así:

**1. ¿Una persona natural extranjera no residente fiscal en Colombia, que como accionista en una sociedad nacional recibe un pago por concepto de dividendos no gravados, está obligado a presentar declaración del Impuesto de Renta y Complementarios?**

Sobre el particular, resulta menester recordar la excepción contemplada en la ley tributaria respecto de la obligación de presentar declaración de renta en personas o sociedades no residentes, para lo cual, en el caso que nos ocupa, el numeral 2 del [artículo 592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario, señala que “*[l]as personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas\* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.*(Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en el entretanto de la fecha de su consulta a la de su respuesta, el Congreso de la República aprobó la Ley 1819 de 2016 –Reforma Tributaria Estructural– mediante la cual se modificaron los artículos [45](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=81) y [47](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=84) del Estatuto Tributario, en los que se precisó:

***“***[***Artículo 245***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316)***. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.****<Artículo modificado por el artículo 7º de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).*

***Parágrafo 1°.****Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos*[*48*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=87)*y*[*49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.*

***Parágrafo 2°.****El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones ...*

*.../.../...*

***...***[***Artículo 246-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=318)***. Régimen de transición para el impuesto a los dividendos.****<Artículo adicionado por el artículo 9º de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Lo previsto en los artículos*[*242*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=313)*,*[*245*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316)*,*[*246*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=317)*,*[*342*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=421)*,*[*343*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=422)*de este Estatuto y demás normas concordantes solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.*

*.../.../...*

***...***[***Artículo 247***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=319)***. Tarifa del impuesto de renta para personas naturales sin residencia.****<Artículo modificado por el artículo 10 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en el*[*artículo 245*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316)*de este Estatuto, la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, de las personas naturales sin residencia en el país, es del treinta y cinco por ciento (35%). La misma tarifa se aplica a las sucesiones de causantes sin residencia en el país.*

***Parágrafo.****En el caso de profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a ciento ochenta y dos (182) días por instituciones de educación superior legalmente constituidas, únicamente se causará impuesto sobre la renta a la tarifa del siete por ciento (7%). Este impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta”.*

En consecuencia, deberá observarse la situación particular en que hoy se encuentre la persona natural no residente, que perciba ingresos de fuente nacional por dividendos, para efectos de la aplicación de la tarifa y su comprobación de que se le haya practicado la respectiva retención para dar directa aplicación al numeral 2) del [artículo 592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario

**2. ¿Un no residente fiscal colombiano que percibe rendimientos financieros mínimos con ocasión de una cuenta bancaria en Colombia, sobre los cuales la entidad bancaria no practicó retención en la fuente, se encuentra obligado a presentar declaración de renta por esos rendimientos?**

**a) ¿Existe un monto o valor mínimo para estar obligado a presentar declaración de renta en caso de obtención de ingresos por rendimientos financieros anuales o rentas y ganancias de fuente nacional?**

Al respecto, es imperativo recordar que la excepción contemplada en la norma citada en párrafos anteriores –numeral 2° del [artículo 592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario– y aplicando la regla de interpretación gramatical del artículo 27 del Código Civil, hace referencia a la condición que se deben cumplir para no estar obligado al requisito formal de presentar declaración de renta por un no residente en Colombia.

En ese orden de ideas, la norma prevé que las personas naturales no residentes, sociedades o entidades extranjeras no estarán obligadas a presentar declaración de renta, cuando a **la totalidad**de sus ingresos por determinados conceptos se les practicó la debida retención en la fuente, así que, aquellas cuentas bancarias que generen rendimientos financieros –ingresos– a favor de los sujetos descritos en el inicio de este párrafo –no residentes– y no se les practique la tarifa de retención correspondiente del artículo 407 al 411 del Estatuto Tributario, **estarán obligados a presentar declaración de renta por la totalidad de sus ingresos de fuente nacional en los plazos señalados por el Gobierno nacional.**

**En cuanto al interrogante a) le manifestamos que para las personas naturales no residentes, sociedades o entidades extranjeras la ley tributaria no prevé un monto específico para excluirse de estar sujetos a la obligación formal de presentar la declaración. Sin embargo, sí fija una condición de someter a retención en la fuente a título de renta la totalidad de los ingresos considerados de fuente nacional.**

**3. Un no residente fiscal colombiano, accionista en una sociedad colombiana que recibe un pago a título de intereses presuntos del**[**artículo 35**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66)**del Estatuto Tributario por un préstamo realizado a la sociedad de la cual es accionista, y al cual, no se le practicó retención en la fuente ¿debe estar obligado a presentar declaración de renta por el pago de esos intereses presuntos, teniendo en cuenta que acorde con los artículos 407 al 411 del Estatuto Tributario, no se encuentra la obligación de practicar la retención?**

Sobre el particular, es importante aclarar que en presencia de un pago realizado por una sociedad a un socio o accionista a título de intereses por motivo de un préstamo en dinero, habría lugar a la configuración de alguno de los siguientes supuestos:

A. Un pago realizado por una sociedad a un socio o accionista no residente –de la misma sociedad–, que podría ser considerado vinculado económico por cumplir uno de los presupuestos del [artículo 260-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881), debe estar sujeto a lo señalado en el literal a) numeral 1 del [artículo 260-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10883) del Estatuto Tributario. So pena, que dicha operación de financiamiento no sea considerada como préstamo, sino como aporte de capital y por tal razón, ese pago sea tratado como dividendo y dé lugar a la aplicación de la tarifa de retención en la fuente correspondiente. En ese caso, el socio o accionista no residente se ajustaría a lo dispuesto en el [artículo 592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario y no estaría obligado a presentar declaración de renta.

B. Un pago realizado por una sociedad a un socio o accionista no residente –de la misma sociedad– que no sea considerado vinculado económico, para lo cual, al momento del pago estará sujeto a la tarifa de retención en la fuente por concepto de intereses de que trata el [artículo 408](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=506) del Estatuto Tributario. En ese caso, el socio o accionista no residente se ajustaría a lo dispuesto en el [artículo 592](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario y no estaría obligado a presentar declaración de renta.

Ahora bien, para alcanzar a una correcta interpretación del [artículo 35](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66) del Estatuto Tributario en el entendido de aquellos rendimientos mínimos con ocasión de un préstamo entre socio-sociedad o sociedad-socio, este Despacho en **Concepto 075986 de octubre 18 de 2005**, señaló:

“[Los intereses presuntivos se deben adicionar a los ingresos netos que sirven para determinar la renta líquida del contribuyente por el sistema ordinario, vale decir que se reconocen con ocasión en la presentación de la declaración de renta. Así las cosas, **la obligación de calcular los intereses presuntivos con efectos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, no está asociada con el concepto de pago o abono en cuenta**y por sustracción de materia no nace la obligación de practicar retención en la fuente, máxime si se considera que esta encuentra sentido, como mecanismo de recaudo simultáneo del impuesto con la percepción del ingreso, y en el caso que nos ocupa, la obligación que surge es la de liquidar el impuesto a cargo definitivo, sobre la renta ordinaria incluyendo los intereses presuntos.

Con base en lo anterior, este Despacho concluye que los intereses presuntivos, sobre los préstamos en dinero que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, solamente tienen efecto en la determinación del impuesto sobre la renta y por lo tanto no están sometidos a retención en la fuente”.

En otras palabras, frente al sentido del [artículo 35](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66) es palmario vislumbrar la existencia de una presunción de rendimientos que tienen incidencia exclusiva en la determinación del impuesto sobre la renta, sin la realización de un pago**. Por tal razón, la persona natural extranjera no residente o sociedad o entidad extranjera que perciba rendimientos presuntos de préstamos en dinero del artículo en mención, estará en la obligación de presentar declaración de renta por los ingresos que se consideran de fuente nacional, dentro los plazos señalados por el Gobierno nacional.**

Finalmente, con el ánimo de complementar el análisis al caso planteado, remitimos copia del Oficio número 0005837 de febrero 25 de 2015, en donde se encontrarán aspectos vigentes por el año 2015 y 2016.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente invitamos a consultar la página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/), en donde encontrará los conceptos más recientes de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina,**

*Pedro Pablo Contreras Camargo.*

*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

**AGREDADO DEL CONFERENCISTA GUILLERMO ALZATE DUQUE:**

**Como complemento a este concepto, me permito transcribir el texto del artículo 245 del E.T antes de ser modificado por el artículo 7 de la ley 1819 de 2016.**

ARTÍCULO 245. <Párrafo modificado por el artículo 95 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será la siguiente:

12% para el año gravable de 1993

10% para el año gravable de 1994

8% para el año gravable de 1995

7% para el año gravable de 1996 y siguientes.

**<Nota de Vigencia: El parágrafo 5o. adicionado a este artículo por la Ley 1111 de 2010 establece una tarifa del 0% a partir del año gravable 2007>**

PARAGRAFO 1o. <\*Ver Notas del Editor, Ley 1607 de 2012> <Tarifa modificada por el parágrafo del artículo 12 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a un residente en el país, hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49, adicionalmente a la tarifa de que trata el presente artículo, estarán sometidos a la tarifa general del treinta y tres por ciento (33%) <25%>\* sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en los incisos 1o. y 2o. de este artículo, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

PARAGRAFO 2o. El impuesto de que tratan este artículo y el parágrafo primero, será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

PARAGRAFO 3o. Primer inciso. Derogado tácitamente por el artículo 78 de la ley 1111 de 2006.

<Tarifa general a la que hace referencia el parágrafo 1o. modificada por el parágrafo del artículo 12 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto del 7% a que se refiere este artículo se diferirá, hasta que se demuestre que los correspondientes dividendos o participaciones han estado reinvertidos dentro del país durante un término no inferior a cinco (5) años, en cuyo caso quedaran exonerados de dicho impuesto.

Cuando los dividendos o participaciones estén gravados con la tarifa del 33% de conformidad con el parágrafo primero de este artículo, para gozar de la exoneración se deberá demostrar además el pago de este impuesto.

Para los fines de este artículo, la reinversión de utilidades dentro del país se podrá realizar en la empresa generadora de la utilidad o en otras empresas constituidas o que se constituyan en Colombia. La reinversión de utilidades deberá reflejarse en el correspondiente incremento neto del patrimonio poseído en el país.

PARAGRAFO 4o. <Parágrafo adicionado por el artículo 9o. de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de lo dispuesto en el parágrafo tercero de este artículo y en el artículo 320 del Estatuto Tributario, se entiende que hay reinversión de utilidades e incremento del patrimonio neto o activos netos, poseídos en el país, con el simple mantenimiento de las utilidades dentro del patrimonio de la empresa.

PARÁGRAFO 5o. <Parágrafo adicionado por el artículo 13 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del año gravable 2007, la tarifa a que se refiere el inciso primero de este artículo será del cero por ciento (0%).

De acuerdo al texto del artículo 245 del E.T antes de ser modificado por la ley 1819 de 2016, los dividendos recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por las personas naturales no residentes, estaban gravados a la tarifa del 33% en caso de que provinieran de utilidades sobre las cuales la sociedad no pagó impuesto por corresponder a rentas exentas.

**Agregado del conferencista Guillermo Alzate Duque**

Ley 1819 de 2016:

**“Artículo 126.**Modifíquese el [artículo 408](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=506) del Estatuto Tributario el cual quedará así:

[**Artículo 408**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=506)**. *Tarifas para rentas de capital y de trabajo.***En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know-how, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del quince por ciento **(15%) del valor nominal del pago o abono.**

**(…) “**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**