



HERLAM GIOVANNY ARAQUE AROM

OK SISTEMA

Pág. 1




DIAN No. Radicado 000S2018024422
 Remitente Sede Fecha 2016-09-04 02:58:29 PM
 Destinatario Depen NIVEL CENTRAL
 Folios 3 HERLAM GIOVANNY ARAQUE AROM
 Anexos 0

 COR-000S2018024422

FCRS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- **FC1501**

Bogotá, D.C. **03 SET. 2018**

Señor
 HERLAM GIOVANNY ARAQUE AROM
 CARRER 7 N° 76-35 OFICINA 1202
 helmanaraque@gmail.com
 Bogotá D.C.

S J D

Ref: Radicado 100037109 del 05/07/2018

Tema	Retención en la Fuente
Descriptores	Dividendos distribuidos a inversionistas de capital del exterior de portafolio
Fuentes formales	18-1 y 245 Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, en ejercicio de funciones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias de competencia de la DIAN y en aras de precisar aspectos concernientes con los cambios introducidos mediante Ley 1819 de 2016 al impuesto sobre la renta y complementarios, se emite el presente concepto.

1. Tarifa aplicable a los dividendos girados a inversionistas de capital del exterior de portafolio antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

En primer lugar, es necesario recordar que, antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, el numeral 3 del artículo 18-1 del Estatuto Tributario regulaba la retención en la fuente aplicable a los ingresos que correspondieran a **dividendos susceptibles de ser distribuidos como gravados**. En dicho numeral se establece que aquellas utilidades que no habían estado gravadas con impuesto sobre la renta y complementarios en cabeza de la sociedad y, en consecuencia, dan lugar a dividendos gravados, están sujetos a una tarifa del 25% para los inversionistas de capital del exterior de portafolio.

Por otro lado, la redacción del artículo 245 del Estatuto Tributario, antes de la

entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, establecía que las utilidades que hubiesen estado gravadas en cabeza de la sociedad y las cuales eran susceptible de ser distribuidas como dividendos no gravados, eran declarados por los accionistas de la sociedad que los distribuía como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Lo anterior, sin distinguir entre los receptores del dividendo; es decir, si dichas utilidades habían sido distribuidas a residentes colombianos o extranjeros y sin establecer la necesidad de efectuar retención alguna al momento del pago.

Por lo anterior, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, los escenarios aplicables a los dividendos distribuidos a favor de inversionistas de capital del exterior de portafolio eran los siguientes:

- a. 25% cuando las utilidades que estaban siendo distribuidas, no habían tributado en cabeza de la sociedad, en virtud del numeral 3 del Artículo 18-1 del Estatuto Tributario.
- b. Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, cuando las utilidades que estaban siendo distribuidas ya habían tributado en cabeza de la sociedad.

2. Cambios introducidos mediante la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016, por medio de su artículo 7, modificó el artículo 245 del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

“Art. 245. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.

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%).

PAR. 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 y 49 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.

PAR. 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.”

La redacción incorporada por el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016, que modifica el artículo 245 del Estatuto Tributario, establece una tarifa especial de renta del 5% para los dividendos distribuidos a favor de sociedades extranjeras y personas naturales no residentes en los casos que, por el cálculo establecido en el artículo 48 y 49 del Estatuto Tributario, sean susceptibles de ser distribuidos como no gravados. En los casos en que los dividendos se distribuyan como gravados, estarán sometidos a una tributación del 35%, impuesto pagado vía retención en la fuente ejercida por la sociedad pagadora, a la cual, una vez realizada esta retención, se deberá aplicar la tarifa del 5% sobre el remanente.

De acuerdo con lo anterior, la Ley 1819 de 2016 incluye un cambio sustancial en la legislación colombiana, al determinar que los dividendos se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios.

3. Carácter de norma especial del Artículo 18-1 del Estatuto Tributario.

Las leyes 57 y 153 de 1887, fijaron principios de interpretación de la ley, entre ellos el principio de especialidad, al disponer que *"la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general"* (numeral 1° del artículo 5° de la Ley 57 de 1887).

En este sentido, la Sentencia C-451 de 2015, de la Corte Constitucional puso de presente los tres criterios hermenéuticos para la solución de antinomias entre disposiciones jurídicas:

"(...) (i) el criterio jerárquico, según el cual la norma superior prima o prevalece sobre la inferior (lex superior derogat inferiori); (ii) el criterio cronológico, que reconoce la prevalencia de la norma posterior sobre la anterior, esto es, que en caso de incompatibilidad entre dos normas de igual jerarquía expedidas en momentos distintos debe preferirse la posterior en el tiempo (lex posterior derogat priori); y (iii) el criterio de especialidad, según el cual la norma especial prima sobre la general (lex specialis derogat generali)."

Sobre el criterio de especialidad, la sentencia anteriormente mencionada recalca que dicho criterio *"permite reconocer la vigencia de una norma sobre la base de que regula de manera particular y específica una situación, supuesto o materia, excluyendo la aplicación de las disposiciones generales"*.

Como se puede observar, la modificación del artículo 245 de la Ley 1819 de 2016, no modifica, ni hace remisión a los ingresos correspondientes a dividendos susceptibles de ser distribuidos como gravados, derivados de inversiones de capital del exterior de portafolio, contenidas en el numeral 3 del artículo 18-1 del Estatuto Tributario; sin embargo, el mismo título establece que dicha tarifa del 5% es especial para todos los contribuyentes que sean personas jurídicas o naturales NO residentes en el país. Lo anterior, sin distinguir o aplicar algún tratamiento particular;

es decir que esta norma aplica para todos aquellos contribuyentes que tengan dichas calidades y la tarifa, tal y como lo establece el título del artículo 245 del Estatuto Tributario, es de carácter especial.

De esta forma y teniendo en cuenta lo expresado por la Corte Constitucional en la providencia anteriormente transcrita, se concluye que el numeral 3 del artículo 18-1 tiene carácter de norma especial, al igual que el artículo 245 del Estatuto tributario; la primera regula específicamente lo concerniente a los **dividendos susceptibles de ser distribuidos como gravados**, obtenidos de las inversiones de capital del exterior de portafolio; mientras que el artículo 245 del Estatuto Tributario regula de manera especial el tratamiento de dividendos que son recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.

En este sentido, el artículo 245 del Estatuto Tributario no preveía gravar los dividendos susceptibles de ser distribuidos como no gravados; esto, teniendo en cuenta que la legislación colombiana no establecía un gravamen a dicha distribución.

Con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es claro que los dividendos distribuidos a favor de accionistas residentes en el exterior se encuentran gravados a la tarifa del 5%. Así las cosas, teniendo en cuenta que el artículo 7 de esta Ley no estableció un tratamiento diferenciado y, además es de carácter especial, como dicha norma impone una tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios a una situación que antes no estaba gravada, los dividendos susceptibles de ser distribuidos como no gravados a favor de inversionistas de capital del exterior de portafolio, bajo los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, estarán sometidos a una tarifa del 5%.

4. **Conclusiones.**

Por los argumentos expuestos, se determina que, debido al carácter especial del numeral 3 del artículo 18-1 del Estatuto tributario, la tarifa aplicable para los ingresos correspondientes a dividendos susceptibles de ser distribuidos como gravados, derivados de las inversiones de capital del exterior de portafolio, estarán sujetos a la tarifa del 25%, vía retención en la fuente que deberá ser practicada por la sociedad pagadora del dividendo. Este 25% reemplaza el 35% establecido en el Artículo 245 del Estatuto Tributario por el carácter de especialidad. Por ende, después de aplicar la retención mencionada, se deberá liquidar el 5% aplicable al pago de dividendos del artículo 245 del Estatuto Tributario.

De otro lado, en virtud del principio de especialidad y prevalencia de ley posterior, los ingresos correspondientes a dividendos susceptibles de ser distribuidos como no gravados, obtenidos por las inversiones de capital del exterior de portafolio, la tarifa aplicable será del 5%, de conformidad con la nueva redacción del artículo 245 del Estatuto Tributario, introducida por la Ley 1819 de 2016 en su Artículo 7.

Por lo anterior, después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, los escenarios aplicables a los dividendos distribuidos a favor de inversionistas del exterior de portafolio son los siguientes:

- a. En virtud del numeral 3 del artículo 18-1 del Estatuto Tributario, aplicará una tarifa del 25% cuando las utilidades distribuidas no hubieren tributado en cabeza de la sociedad. A continuación, en virtud del artículo 245 del Estatuto Tributario, al remanente (previamente gravado con una tarifa del 25%) se le aplicará una tarifa del 5%.
- b. 5% cuando las utilidades que estaban siendo distribuidas ya habían tributado en cabeza de la sociedad.

Como se observa de las conclusiones alcanzadas, aquellos supuestos regulados por la norma especial mantienen el mismo tratamiento establecido antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016; esto es, lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 18-1 del Estatuto Tributario. Por su parte, aquellos supuestos no regulados por la norma especial, tendrán el tratamiento previsto posterior a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016; esto es, lo dispuesto en el artículo 245 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016).

Por último, es necesario indicar que el procedimiento para practicar la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, por concepto de dividendos y participaciones de que tratan el numeral 3 del artículo 18-1 y el artículo 245 del Estatuto Tributario, se encuentra establecido en el artículo 1.2.4.7.4. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria (adicionado mediante Decreto 640 de 2018).

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Ana Karina Méndez, Fabrizio de Mari y Lorenzo Castillo
Revisó: Lorenzo Castillo