

**Radicado Virtual No.
000S2023000449**

100208192-132

Bogotá, D.C., 30 de enero de 2023.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Convenios para evitar la Doble Imposición
Fuentes formales: Artículo 10 del “Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias”
Artículos 31 y 32 de la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”
Artículos 27 y 28 del Código Civil

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 y en relación con el “Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias” (en adelante “el CDI”), la peticionaria consulta:

1. “¿Frente a los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a utilidades que no han sido sometidas al impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad (que tienen la calidad de gravadas según lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario), y cuyo beneficiario sea residente en Reino Unido, el impuesto máximo aplicable en Colombia será del 15% sobre el valor bruto de los dividendos, teniendo en cuenta lo previsto en el parágrafo 3 del artículo 10 del mencionado CDI, tarifa dentro de la



cual se encuentra comprendido el impuesto sobre la renta por no haber pagado impuesto en cabeza de la sociedad y el impuesto al dividendo?” (subrayado fuera de texto)

2. “De ser negativa la respuesta anterior, ¿cuál sería el impuesto aplicable a los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a utilidades que no han sido sometidas al impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad (que tienen la calidad de gravadas según lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario), y cuyo beneficiario sea residente en Reino Unido, por concepto del impuesto sobre la renta y el impuesto al dividendo?”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El CDI, aprobado mediante la Ley 1939 de 2018 y en vigor actualmente, establece en su artículo 10:

“ARTÍCULO 10.

DIVIDENDOS.

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante de donde la sociedad que paga los dividendos es residente y de conformidad con las leyes de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así cobrado no puede exceder:

a) El 0 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es un esquema o fondo de pensiones, o en el caso de Colombia, un fondo de pensiones obligatorias;

b) El 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directamente al menos el 20 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

c) El 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican:

a) a dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a utilidades que no han sido sometidas al impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad, de conformidad con las leyes de Colombia; o

b) cuando las utilidades de un residente del Reino Unido, atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia no hayan sido sometidas a impuesto sobre la renta en Colombia



de conformidad con la legislación colombiana, y al ser remitidas fuera de Colombia sean tratadas como equivalentes a dividendos de conformidad con las leyes de Colombia.

En su lugar, tales dividendos y utilidades equivalentes a dividendos pueden ser sometidas a imposición en Colombia a una tarifa que no exceda el 15 por ciento del monto bruto de los dividendos o las utilidades equivalentes a dividendos.

(...)

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación en virtud cual se pagan los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

6. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga utilidades o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que tales dividendos sean pagados a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter las utilidades no distribuidas de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o las utilidades no distribuidas consistan, total o parcialmente, en utilidades o rentas procedentes de ese otro Estado.” (subrayado fuera de texto)

Con base en lo antes reseñado, es de colegir que:

- En principio, el párrafo 2 del artículo 10 del CDI faculta a la República de Colombia (Estado de la fuente para efectos de la consulta) para someter a imposición los dividendos pagados por una sociedad nacional a un residente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; sin embargo, dicha imposición está limitada a las tarifas del 0%, 5% o 15%, según el caso.
- No obstante, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3 de esta misma norma, lo previsto en el párrafo 2 no es aplicable cuando, entre otros casos, los dividendos son pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a utilidades que no han sido sometidas al impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad, de conformidad con las leyes nacionales.

Es decir, cuando se trate de dividendos provenientes de utilidades no susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, de conformidad con los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario y a los cuales hace referencia el parágrafo 1° del artículo 245 *ibidem* (tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes).

Ahora bien, del párrafo 3 del artículo 10 del CDI merece destacarse el siguiente aparte:



“(…) tales dividendos y utilidades equivalentes a dividendos pueden ser sometidas a imposición en Colombia a una tarifa que no exceda el 15 por ciento del monto bruto de los dividendos o las utilidades equivalentes a dividendos” (subrayado fuera de texto)

A partir de una interpretación gramatical de la expresión “imposición en Colombia” es de entender que la misma hace alusión al total de la carga impositiva en el país, la cual, continuando con lo previsto en el párrafo 3 en comento, no puede exceder el quince por ciento (15%) del monto bruto de los dividendos.

Por lo tanto, al estar sometidos a la referida tarifa de imposición los dividendos de que trata el literal a) del párrafo 3 del artículo 10 del CDI, ello implica que la carga tributaria global de las utilidades que los originaron como de los dividendos en sí mismo considerados no pueda exceder el quince por ciento (15%) del monto bruto de dichos dividendos.

Lo anterior, teniendo en cuenta las siguientes razones:

1. Finalizando el párrafo 2 del artículo 10 *ibidem* se establece que las tarifas de imposición en Colombia (del 0%, 5% y 15%) *“no afectan la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos”* (subrayado fuera de texto).

Empero, como fuera indicado previamente, el párrafo 3 del mismo artículo 10 inicia señalando que las disposiciones del párrafo 2 en comento no son aplicables en ciertos eventos; disposiciones dentro de las cuales se encuentra lo referente a la tributación de la sociedad antes reseñada.

Esto implica, en otras palabras, la afectación -potencial- de la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se distribuyen los dividendos, cuando tales utilidades no susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional (acorde con la normativa tributaria nacional).

2. Dentro de las pruebas allegadas a la Corte Constitucional para efectuar el control de constitucionalidad de la Ley 1939 de 2018 (expediente LAT0000456) se encuentra el “Borrador del texto, preliminarmente acordado, en la primera ronda de negociación”, en el cual se indica respecto al mencionado artículo 10:

“(…) 6. No obstante lo dispuesto en las disposiciones anteriores de este artículo, en donde:

a) los dividendos pagados por una sociedad residente de Colombia sean distribuidos con cargo a utilidades que no han estado sujetas a imposición a nivel de la sociedad de acuerdo con las leyes de Colombia o

b) las utilidades de un residente del Reino Unido atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia que sean transferidas y no sujetas a imposición en Colombia de acuerdo con las leyes de Colombia, y dichas utilidades sean tratadas como dividendos equivalentes de acuerdo con las leyes de Colombia,

dichos dividendos o utilidades pueden ser gravados en Colombia y, en el caso del inciso b) estar sujetos en Colombia a un impuesto adicional al impuesto establecido

de acuerdo con las demás disposiciones de este Convenio". (subrayado fuera de texto) (original en inglés, traducción no oficial)

De lo anterior se encuentra que la tributación adicional inicialmente fue concebida para las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia y no para una sociedad residente de Colombia. Sin embargo, fue voluntad de los Estados contratantes acordar, en ejercicio de sus facultades negociadoras, que la imposición en ambos casos - esto es, en materia de dividendos y de utilidades atribuibles a un establecimiento permanente- correspondiera a la imposición total en el país, como se desprende del texto final del párrafo 3 del artículo 10 *ibidem*.

Así, no solo bajo una interpretación gramatical de la norma (cfr. artículos 27 y 28 del Código Civil), sino atendiendo los criterios de interpretación de los tratados internacionales -establecidos en los artículos 31 y 32 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" (aprobada mediante la Ley 32 de 1985)- se llega a la conclusión previamente expuesta en torno a la imposición total.

En efecto, es de recordar que, a la luz de los referidos artículos 31 y 32:

- "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).
- Para efectos de la aplicación del principio *pacta sunt servanda* "Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración" (subrayado fuera de texto)

Finalmente, y sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, este Despacho se permite poner de presente que, para efectos de dar aplicación a las disposiciones establecidas en el CDI, deberá observarse lo establecido en el artículo 22 del mismo, el cual establece:

"ARTÍCULO 22.

DISPOSICIONES VARIAS.

1. Sin perjuicio de las demás disposiciones de este Convenio, no se otorgarán los beneficios consagrados en él con respecto a una partida de renta o a una ganancia de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que obtener dicho beneficio era uno de los principales propósitos de cualquier acuerdo o transacción que resultó directa o indirectamente en dicho beneficio, a menos que se establezca que otorgar el beneficio en esas circunstancias habría estado de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes de este Convenio.

(...)" (subrayado fuera de texto)

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

cambiaría 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,

RAMIREZ CASTAÑEDA
ALFREDO

Firmado digitalmente por
RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO
Fecha: 2023.01.30 11:21:55 -05'00'

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila