

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**RAD: 902630**

100208221-0490

Bogotá, D.C. **26/03/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Dividendos
Fuentes formales	Artículos 26, 48, 49, 59, 105, 107, 177-1, 178 y 330 del Estatuto Tributario. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, Sentencia de Unificación Jurisprudencial del 26 de noviembre de 2020, Radicación N° 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005.

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 consulta textualmente en relación con el diligenciamiento del Formulario 110 – Declaración de Renta y Complementario o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas y Persona Naturales y Asimiladas no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes no Residentes:

*“En años anteriores hemos incluido los dividendos gravados dentro de la depuración ordinaria, donde se le podían aplicar costos y deducciones, quedando inmersos en la renta o pérdida ordinaria, y posteriormente se podían deducir las compensaciones de pérdidas para determinar finalmente la renta líquida gravable.*

*Actualmente el formulario 110 está incorporando un renglón en la depuración ordinaria para discriminar los dividendos gravados, sin embargo, para la determinación de la renta ordinaria, los resta, impidiendo así la aplicación de costos, deducciones y compensación de pérdidas para luego gravarlos de forma independiente en la sección de impuesto de renta sobre las rentas líquidas gravables (...)*

*(...)*

*Mi entendimiento es que para el caso de las personas naturales la determinación cédular no admite costos ni deducciones para la cédula (sic) de los dividendos y participaciones (Art.*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

330 E.T.), sin embargo no he encontrado ninguna limitación para el caso de las sociedades nacionales. ¿o simplemente el gobierno con la ley 2010 de 2019 al establecer el 'impuesto a los dividendos' dejó por fuera la posibilidad de incorporarlos en la depuración ordinaria?" (Subrayado fuera del texto original).

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

Es preciso diferenciar los siguientes supuestos en torno a los dividendos y participaciones recibidos por las sociedades nacionales, sin abordar el tratamiento tributario especial aplicable en virtud de la Decisión 578 de la Comunidad Andina y los convenios para evitar la doble imposición, celebrados por Colombia y vigentes a la fecha:

**1. Dividendos y participaciones que correspondan a utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional**

En los términos de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, cuando estos dividendos y participaciones son percibidos por sociedades nacionales – en su calidad de socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares – no constituyen renta ni ganancia ocasional y, por ende, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no pueden ser objeto de depuración con costos y deducciones, en atención a lo previsto en el artículo 177-1 *ibidem*.

**2. Demás dividendos y participaciones**

A diferencia de lo que ocurre con las personas naturales residentes en el país, a quienes en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo no les es posible imputar costos ni deducciones en la cédula de dividendos y participaciones (cfr. artículo 330 del Estatuto Tributario), tratándose de personas jurídicas no existe una restricción en tal sentido.

Por el contrario, el artículo 26 del Estatuto Tributario dispone:

*“ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”* (Subrayado fuera del texto original).

A su vez, los artículos 59 y 105 *ibidem* establecen que, salvo ciertas diferencias, tratándose de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los costos y gastos realizados fiscalmente son los devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en el Estatuto Tributario (cfr. artículo 107 *ibidem* entre otras disposiciones).

Por su parte, el artículo 178 *ibidem* reitera:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*“ARTICULO 178. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.*

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

Luego, atendiendo a las reseñadas disposiciones, es de colegir que sobre estos dividendos y participaciones las sociedades nacionales pueden detraer los correspondientes costos y gastos – siempre que sean procedentes a la luz de la legislación tributaria – considerando que los mencionados ingresos deben ser tenidos en cuenta para la determinación de la renta líquida gravable de la vigencia fiscal.

A la par, no sobra adicionalmente destacar los siguientes pronunciamientos que se han dado en torno a la procedencia de deducciones en la actividad inversionista:

Concepto N° 048168 del 7 de junio de 2006:

*“(...) se puede predicar la relación de causalidad entre los intereses pagados por el inversionista, sobre los préstamos obtenidos para la compra de acciones y aportes, y la actividad productora de renta.”* (Subrayado fuera del texto original).

Oficio N° 083813 del 26 de septiembre de 2006:

*“(...) es claro que si los dividendos se distribuyen al inversionista como no gravados, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, la deducción de los intereses pagados por la compra de la inversión, en el año en el cual se distribuyan los dividendos, no es procedente. Por el contrario, si se trata de dividendos gravados en cabeza del beneficiario, procede la deducción de los intereses pagados, en el año de su distribución, sobre los créditos obtenidos para la compra de las respectivas acciones o aportes.”* (Subrayado fuera del texto original).

También es importante que se tenga en cuenta la Sentencia de Unificación Jurisprudencial proferida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, de fecha 26 de noviembre de 2020, Radicación N° 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005, en la cual se manifestó:

*“3.1- Como regla general, en los términos del artículo 107 del ET, son deducibles de la renta bruta las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de ‘cualquier actividad productora de renta’, siempre que guarden relación de causalidad con ella y, además, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. (...)*

3.2- (...)

*(...) la relación de causalidad se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el período o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos.*

(...)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*3.4- Asimismo, la Sala reitera que desde una perspectiva constitucional el impuesto sobre la renta se guía, en mayor medida que otras figuras impositivas del sistema tributario, en el principio de capacidad contributiva que exige que los sujetos pasivos del impuesto aporten a la financiación de los gastos públicos en función de su capacidad económica. De ello que el procedimiento de depuración de la base gravable del tributo se encamine a identificar la renta efectiva del contribuyente para gravar su utilidad disponible y no sus ingresos brutos no depurados (i.e. rentas brutas) destinados a su actividad empresarial. Bajo ese entendimiento, como concreción de la exigencia constitucional de tributación enmarcada en los 'conceptos de justicia y equidad' (artículos superiores 95.9 y 363), no se someten a imposición aquellos recursos que demanda el contribuyente en un contexto de negocio (sentencias del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza y del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, CP: ibidem).” (Subrayado fuera del texto original).*

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](http://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,

 Firmado digitalmente por  
PABLO EMILIO MENDOZA  
VELILLA  
Fecha: 2021.03.26 16:29:46  
-05'00'

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.  
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda

Aprobó: Comité Extraordinario de la SGNVD mediante Acta N° 014 del 24 de marzo de 2021