

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-1229

**Radicado Virtual No.  
000S2022907158**

Bogotá, D.C. **27/09/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Rentas exentas  
Fuentes formales: Artículos 9, 10, 206, 336, 406, 408, 592 y 594-2 del Estatuto Tributario  
Artículos 3, 4, 7, 12 y 20 del “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”

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, la peticionaria expone la siguiente situación:

*“Un contribuyente nacido en Colombia con doble nacionalidad Colombiana (sic) y Española (sic), con residencia fiscal en España desde hace más de dos (2) años, quien presta servicios de asesoría jurídica a personas y empresas en el territorio Colombiano (sic), de forma virtual y, si hubiere lugar a ello, presencialmente, por periodos inferiores a 180 días y sin tener establecimiento ni empresa en Colombia”. (Subrayado fuera de texto)*

Con base en lo antepuesto, consulta si dicho contribuyente tendría derecho a la renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular y, bajo la premisa que el contribuyente en comento es un trabajador independiente, son consideraciones generales de este Despacho las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular o brindar asesoría específica a la peticionaria:

## I. Si el contribuyente es residente fiscal en Colombia

Ya que el contribuyente -en la hipótesis planteada- es un nacional colombiano, es posible que tenga la calidad de residente fiscal en Colombia, siempre que se cumpla alguna de las condiciones plasmadas en el numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario (cfr. parágrafo 2 de la misma norma).

Asumiendo que lo antepuesto sea así y que, adicionalmente, a la luz del artículo 4 del “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” (en adelante el “CDI”) se confirma la residencia fiscal en Colombia, una vez aplicadas las reglas de desempate (*tie-breaker rules*), será procedente la aplicación de la renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en tanto se cumpla lo consagrado en el parágrafo 5° de dicha disposición:

*“La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad”.* (Subrayado fuera de texto)

No sobra advertir que:

- Sin perjuicio de lo consagrado en el CDI, dicho contribuyente está sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia *“en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio\* poseído dentro y fuera del país”* (subrayado fuera de texto), de conformidad con el artículo 9 del Estatuto Tributario.
- El contribuyente deberá optar entre la renta exenta en cuestión o la deducción de los costos y gastos procedentes (cfr. artículo 336 del Estatuto Tributario).

## II. Si el contribuyente es residente fiscal en España

En este evento será menester remitirse a las diferentes disposiciones del CDI que distribuyen la potestad impositiva entre los Estados contratantes (Colombia – España) según la naturaleza de la renta percibida, con lo cual es posible identificar los siguientes escenarios en relación con la prestación de servicios de asesoría jurídica:

### A. Actividad realizada por medio de una empresa española, sin la prestación de servicios de consultoría

Si el contribuyente desarrolla su actividad por medio de una empresa, entendida ésta como *“la explotación de cualquier negocio”* (cfr. artículo 3 del CDI) y, teniendo en cuenta que no existe establecimiento permanente en el país, resultaría aplicable el artículo 7 del CDI (beneficios empresariales).

De acuerdo con el numeral 1 de dicha disposición, *“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él”* (subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Por ende, los ingresos obtenidos en este caso solamente serían objeto de imposición en España y no en Colombia, razón por la cual carecería de sentido la procedencia de rentas exentas en esta última jurisdicción.

#### **B. Prestación de servicios de consultoría**

Si la asesoría jurídica prestada por el contribuyente califica como servicio de consultoría, sería aplicable el artículo 12 del CDI (cánones o regalías), caso en el cual el pago está sometido a imposición en Colombia -vía retención en la fuente- a una tarifa del 10% sobre el importe bruto, siendo el valor resultante el impuesto definitivo.

Es de anotar que, en este evento, el contribuyente -aunque es un nacional colombiano- no estaría obligado a presentar declaración de renta y complementarios, a la luz de los artículos 406, 408 y 592 numeral 2 del Estatuto Tributario, y que, en el evento de presentarla, ésta no produciría efecto legal alguno, de conformidad con lo señalado en el artículo 594-2 *ibídem*. Por lo tanto, también queda descartada la posibilidad de aprovechar la renta exenta objeto de consulta ante la ausencia de un denuncia rentístico.

Aunque los citados artículos 406 y 592 hacen referencia a personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, es menester traer a colación lo señalado por esta Subdirección en los siguientes pronunciamientos:

- Oficio 016385 de junio 3 de 2015: “(...) como quiera que de conformidad con el artículo 9 del Estatuto Tributario, las personas naturales nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, solo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país, debe concluirse de manera concordante, que en los casos de pagos o abonos en cuenta al exterior, por concepto de rentas sujetas a impuesto en el país, deberá practicarse la retención (sic), sin considerar si la persona natural no residente es nacional o extranjera. En este sentido se entiende modificado tácitamente los numerales 2 y 3 del artículo 406 del mencionado Estatuto Tributario” (subrayado fuera de texto).
- Oficio 033112 de noviembre 18 de 2015: “(...) las personas naturales o jurídicas sin residencia fiscal en Colombia que no perciban rentas de fuente nacional en los términos del artículo 24 *ibídem*, o que habiéndolas percibido, éstas fueron sometidas a retención en la fuente acorde con los artículos 407 a 411 *ibídem*, no están obligadas al cumplimiento de la obligación formal consultada, siendo indiferente que aquellas sean extranjeras o nacionales, aun cuando posean un patrimonio en el país” (subrayado fuera de texto).

#### **C. Actividad realizada a título personal, sin la prestación de servicios de consultoría**

En este último supuesto, resultaría aplicable el criterio residual plasmado en el artículo 20 del CDI (otras rentas), acorde con el cual el ingreso obtenido en Colombia sólo estaría sometido a imposición en España, al ser el país de residencia del contribuyente, motivo por el cual nuevamente carecería de sentido la procedencia de rentas exentas en el país de la fuente del ingreso (Colombia).

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

Subdirección de Normativa y Doctrina

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,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

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

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda