



Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Otras Disposiciones

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 003206 int 356 DE 2025 MARZO 17

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

▼ Fuentes Formales

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En atención a la consulta de la referencia en la que solicita se indique si el pago efectuado por una sociedad colombiana a una persona natural residente fiscal en España, por concepto de servicios personales dependientes prestados en ese país, está sujeto a retención en la fuente en Colombia, a continuación, nuestros comentarios:

3. El artículo 406 del Estatuto Tributario establece los casos en que debe efectuarse la retención a título de impuesto sobre la renta, precisamente quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.
3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.

4. El artículo 24 ibidem señala el concepto de ingresos de fuente nacional:

Artículo 24. Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

(...)

4. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

5. Ahora bien, el Concepto No. 54399 de junio 3 de 2008 reiterado mediante 105922 del 24 de diciembre de 2009, dispuso frente a las rentas laborales pagadas a personas nacionales o extranjeras, sin residencia fiscal en el país, lo siguiente:

Así las cosas, si se tiene en cuenta que por regla general son ingresos de fuente nacional los provenientes de la prestación de servicios dentro del país, y que en contraste las compensaciones pagadas por el Estado Colombiano por servicios personales prestados dentro o fuera del país, también son de fuente nacional, se infiere que los ingresos derivados de un contrato laboral suscrito en Colombia con un empleador diferente del Estado, no se consideran de fuente nacional y por ende no están sometidos a retención en la fuente cuando el servicio sea prestado en el exterior. Lo anterior sin perjuicio de la obligación de las personas naturales nacionales residentes en el país de tributar sobre sus ingresos de fuente extranjera.

En consecuencia, siempre que el servicio sea prestado en el exterior y los ingresos se deriven de contrato laboral suscrito en Colombia con un empleador diferente del Estado, los ingresos no se consideran de fuente nacional y por ende no están sometidos a retención en la fuente, independientemente del lugar donde se paguen los salarios, sin perjuicio como lo dice la doctrina vigente de la obligación de las personas naturales nacionales residentes en el país de tributar sobre sus ingresos de fuente extranjera.

6. Sin perjuicio de lo anterior, y teniendo en cuenta que la consulta en comentario plantea una operación entre dos residentes fiscales de Estados que han suscrito Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), en este caso Colombia y España, es necesario acudir a las disposiciones allí contenidas, teniendo en cuenta su prevalencia sobre la norma interna.

7. Así las cosas, las rentas laborales se encuentran clasificadas en el artículo 14 del CDI entre Colombia y España:

Artículo 14.

Servicios personales dependientes.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

8. En este sentido, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por una persona residente en un Estado contratante solo pueden ser gravados en este Estado, a menos que el trabajo se realice en el otro Estado contratante.

9. Aunado a lo anterior, este análisis se realiza teniendo en cuenta el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Según esta disposición, estos deben interpretarse «de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin». También de acuerdo con el artículo 32 ibidem que indica la facultad de «acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de

su celebración (...)». Lo anterior permite inferir que es posible acudir a los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MOCDE, 2017) toda vez

que constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación³.

10. Frente al caso concreto, el párrafo 1 de los comentarios del MOCDE al artículo 15, que regula lo relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, el cual está contenido en el artículo 14 del CDI entre España y Colombia, indica:

1. El apartado 1 del artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de la renta del trabajo dependiente (con excepción de las pensiones) según la cual dicha renta puede someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejerce efectivamente. En ocasiones, dirimir si los servicios se prestan o no en el ejercicio de un trabajo dependiente puede generar dificultades que se comentan en los párrafos 8.1 y siguientes. El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.

11. De lo anterior es posible afirmar que, de conformidad con el CDI suscrito entre Colombia y España, las rentas laborales que obtenga un residente fiscal de un Estado contratante se gravan donde se ejerce el empleo, a pesar de que el empleador se encuentre en el otro Estado contratante y los resultados del trabajo se exploten en ese Estado.

12. Por su parte, si no se cumplen los presupuestos para establecer que las rentas laborales debían gravarse en Colombia, esto es, que el trabajo no está siendo ejecutado en este Estado, el trabajador podrá solicitar la devolución de las retenciones que le fueron practicadas indebidamente según lo señalado en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016:

Artículo 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo periodo en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar.

Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos siguientes.

Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente, si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.

Cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente. (...)

13. Tal y como lo señala esta Subdirección en Oficio 004131 int-466 del 21 de junio de 2024, el afectado con la indebida retención deberá presentar por escrito la solicitud de devolución con las pruebas que soporten la indebida retención, y de ser procedente, el agente retenedor reintegrará el valor correspondiente, el cual podrá descontar de las retenciones en la fuente por declarar y consignar, para ello, deberá anular el certificado de retención en la fuente y conservarlo con los documentos presentados por el afectado.

14. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Así lo ha señalado la Corte Constitucional en Sentencia C-460 de junio 16 de 2010.