

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 901303

100208221-0232

Bogotá, D.C. **19/02/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Retención en la fuente
Fuentes formales	Artículos 24, 365 y siguientes, 406 y siguientes del Estatuto Tributario

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, el peticionario consulta si procede la práctica de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta en una operación de compra de criptoactivos en la que interviene un residente fiscal colombiano.

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

i) Naturaleza jurídica de los criptoactivos.

La naturaleza jurídica de los criptoactivos ha sido definida y reiterada por la doctrina de este Despacho como se evidencia por medio del Oficio 100208221-002845 de 10 de diciembre de 2019, oficio compilatorio de la doctrina relacionada con el régimen de tributación de criptoactivos. Así las cosas, esta Subdirección ha señalado:

Oficio nro. 020436 de 2 de agosto de 2017: *“Desde el punto de vista patrimonial en tanto esas monedas corresponden a bienes inmateriales, susceptibles de ser valorados, forman parte del patrimonio y pueden conducir a la obtención de una renta (presuntiva)”.*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Concepto nro. 000400 del 14 de noviembre de 2018. *“En primer lugar, criptoactivos es el término genérico para activos criptográficamente seguros, cuyo uso o propiedad es frecuentemente registrado en una cadena de bloques (blockchain) conocida como un libro público de contabilidad (distributed ledger), cuyo objeto principal es realizar transacciones de manera rápida, segura y sin ningún intermediario.*

Sobre el particular, se debe reiterar lo manifestado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en relación a la naturaleza jurídica de los criptoactivos, en la cual se indicó que éstos son considerados como bienes inmateriales o incorporales susceptibles de ser valorados, forman parte del patrimonio y pueden conducir a la obtención de una renta. Si bien no es una moneda reconocida y, por ende, no tiene un poder liberatorio ilimitado, es claro que los criptoactivos son reconocidos como un activo. Activo que, por su naturaleza, y para efectos fiscales, será considerado como un activo Intangible”.

Con base en lo expuesto, este Despacho reitera que, en términos tributarios, los criptoactivos o criptomonedas representan activos intangibles susceptibles de valoración para efectos tributarios.

ii) Presupuestos normativos para la procedencia de las retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

En términos generales, de acuerdo con los artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario, la práctica de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta se genera en virtud de la realización de un **pago o abono en cuenta** en favor de un sujeto por concepto de ingresos sometidos a imposición, en consideración de los montos y tarifas definidas por la ley y el reglamento correspondiente.

Por otra parte, en lo que atañe al **régimen de pagos al exterior**, los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario han dispuesto los requisitos para la procedencia de la práctica de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta, en los siguientes términos:

1. Que se realice un pago o abono en cuenta por concepto de rentas sujetas al impuesto sobre la renta en Colombia.
2. Que dicho pago o abono en cuenta se realice a sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
3. Que dicho pago o abono en cuenta se realice a personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia o a sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Con base en lo expuesto, a continuación se analizarán algunos escenarios o supuestos para efectos de estudiar la procedencia de la práctica de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta en lo que atañe a la enajenación de criptoactivos.

iii) Práctica de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta por la enajenación de criptoactivos.

Teniendo en cuenta que los criptoactivos han sido calificados por este Despacho como **activos intangibles o inmateriales**, los artículos 24 y 265 del Estatuto Tributario sobre la materia disponen:

“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 (...).”

“Artículo 265. BIENES POSEÍDOS EN EL PAÍS. Se entienden poseídos dentro del país:

1. Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país.

(...)”

Con base en lo expuesto, son ingresos de fuente nacional los generados por la **explotación y enajenación de bienes inmateriales dentro del país, como es el caso de los criptoactivos.**

Así las cosas, algunos ejemplos sobre la materia, sin perjuicio otros escenarios que pudieren configurarse, son:

- i) Si un residente fiscal colombiano percibe ingresos por el pago o abono en cuenta generado en virtud de la enajenación o explotación de criptoactivos por parte de un obligado a practicar retención en la fuente, dicho obligado deberá practicar la retención en los términos estipulados en la ley y en el reglamento.
- ii) Si un no residente fiscal colombiano percibe ingresos por el pago o abono en cuenta generado en virtud de la enajenación o explotación de criptoactivos en Colombia, quien efectúe dicho pago o abono en cuenta deberá practicar la retención en la

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

fuelle a título del impuesto sobre la renta de acuerdo con el régimen de pagos al exterior anteriormente descrito.

- iii) Si se determina que el activo intangible no se enajenó ni se explotó en territorio colombiano y, por ende, no se percibió un ingreso de fuente nacional por parte del no residente, quien efectúe el pago o abono no deberá proceder con la práctica de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta respecto de la transacción económica, esto, con base en lo estipulado en el artículo 418 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, para efectos de lo anterior, deberá en cada caso concreto determinarse si quien efectúa el pago tiene la condición de agente retenedor, si el beneficiario del pago es residente fiscal en Colombia, si el ingreso generado es un ingreso de fuente nacional o no al igual que la naturaleza del pago o abono en cuenta, si procede la aplicación de algún convenio para evitar la doble imposición, entre otras, situaciones que deben definir los sujetos a cargo de la operación económica en particular.

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 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,

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

Proyectó: Brandon S. Espinel Laverde
Revisó: Judy M. Céspedes Q.