



**Radicado Virtual No.
1002025S002235**

100208192 - 226

Bogotá, D.C., 21 de febrero de 2024

Tema: Procedimiento tributario

Descriptores: Devolución GMF
Giros recursos exentos de impuestos
Devolución retenciones en exceso – CDI
Compensación de los impuestos saludables

Fuentes formales: Artículos 513-1, 513-6 y 879 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.4.16., 1.3.1.9.12., 1.3.1.9.13., 1.6.1.21.1 al 1.6.121.4
y 1.6.1.25.2 del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para resolver 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. Mediante el radicado de la referencia plantea una serie de preguntas relacionadas con la devolución del GMF que establece el parágrafo 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario, con la compensación de los impuestos saludables y con la devolución de retenciones practicadas en exceso. Estos interrogantes se atenderán en el orden que fueron planteados, no sin antes reiterar que la respuesta a su solicitud se dará de manera general sin referirse a ningún caso en particular:

“¿Cuál es el reglamento que menciona este parágrafo para que se pueda solicitar este tipo de devolución?”

¿Qué tipo de devolución aplicaría en caso de ser susceptible de alguno de los trámites previstos en la sección de tramites tributarios devoluciones o

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.

compensaciones de la página de la entidad? Es decir, cuál es el procedimiento, tramite, documentación llámese formulario, formato. Explicar cómo se solicita la devolución para este caso particular.”

3. El párrafo 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario³ establece la devolución del GMF cuya procedencia se encuentra supeditada al cumplimiento de las siguientes condiciones: i) Realización de un giro de recursos que genere el GMF; ii) La existencia de un instrumento internacional (tratado, convenio o acuerdo) suscrito por Colombia en la cual se haya acordado la exención de impuestos para recursos; y iii) Que la devolución se realice en los términos que para el efecto haya contemplado el reglamento.

4. Así las cosas, si bien el legislador se encarga de establecer la devolución del GMF, corresponde al reglamento indicar los términos en los cuales procede, en este sentido y dado que el Decreto 1625 de 2016 *"Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria"*, compila todas las disposiciones reglamentarias en asuntos de carácter tributario, resulta necesario remitirse a esta norma y de esta manera definir el tratamiento aplicable.

5. Al revisar el mencionado decreto se observa que el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del mencionado decreto regula la devolución del gravamen a los movimientos financieros, en consecuencia se debe dar aplicación a lo allí dispuesto y de manera específica al artículo 1.6.1.25.2.⁴, según el cual una vez causado el Gravamen a los Movimientos Financieros, la entidad retenedora procederá a reintegrarlo de manera automática en la cuenta respecto de la cual se causó el impuesto.

6. En este sentido, cuando en virtud de cualquier tratado, acuerdo o convenio suscrito por Colombia se establezca que el giro de recursos se encuentra exento del GMF, la devolución de dicho impuesto se debe realizar mediante el reintegro que efectúe la entidad receptora a la cuenta respecto de la cual se causó el impuesto.

7. Respecto de esta devolución, esta subdirección en el Concepto General Unificado 1466 de 2017 Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), señaló:

“11.3. DESCRIPTOR: Devolución del GMF

³ **PARAGRAFO.** El Gravamen a los Movimientos Financieros que se genere por el giro de recursos exentos de impuestos de conformidad con los tratados, acuerdos y convenios internacionales suscritos por el país, será objeto de devolución en los términos que indique el reglamento.

⁴ **ARTÍCULO 1.6.1.25.2. Devolución del Gravamen a los Movimientos Financieros.** Una vez causado el Gravamen a los Movimientos Financieros, la entidad retenedora procederá a reintegrarlo de manera automática en la cuenta respecto de la cual se causó el impuesto. No obstante, el responsable deberá incluir dentro de la declaración del período correspondiente las operaciones gravadas por este concepto, y descontará del valor de las retenciones por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros por declarar y consignar del período el monto de la devolución efectuada. En todo caso, la causación del gravamen, así como su devolución deben encontrarse soportados mediante pruebas, las cuales deben estar a disposición de las autoridades tributarias cuando estas lo requieran.

PARÁGRAFO. Para los casos no previstos en los artículos 1.6.1.25.1 y 1.6.1.25.2 del presente decreto se acudirá a las disposiciones legales sobre la materia contenida en el Estatuto Tributario, en los artículos 1.4.2.1.8, 1.4.2.2.1 al 1.4.2.2.9 del presente decreto y demás normas que las modifiquen o adicionen en cuanto fueren compatibles.

Tratados, acuerdos y convenios internacionales. La exención de impuestos establecida en tratados, acuerdos y convenios internacionales suscritos por el país, opera respecto del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) que se genere por el giro de recursos exentos, mediante el mecanismo de la devolución conforme con el decreto reglamentario que expida el Gobierno nacional.

Para tales efectos se deberá tener en cuenta la ley colombiana que haya aprobado el Tratado, Acuerdo o Convenio de acuerdo con los términos consignados en la misma sobre las exenciones de impuestos de carácter nacional, departamental o municipal.

Las misiones diplomáticas acreditadas en el país conforme con lo señalado por la ley también estarán amparadas por las exenciones respecto del Gravamen a los Movimientos Financieros, beneficio que según el parágrafo 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario operará mediante el mecanismo de la devolución.”

8. Por otro lado, cuando se trate de la exención del GMF de fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano destinados a realizar programas de utilidad común y registrados en la Agencia Presidencial de la Cooperación Internacional., se debe dar aplicación a lo que dispone el numeral 2 del artículo 1.3.1.9.12⁵ y el artículo 1.3.1.9.13⁶. del Decreto 1625 de 2016, normas adicionadas por el Decreto 1651 de 2021 que reglamentó el artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

“¿Cuál sería un ejemplo de tratado, acuerdo o convenio internacional que este suscrito por Colombia y que tenga establecido este tipo de exención? Dentro de los conceptos compensables al momento de solicitar saldos en IVA y Renta no aparecen los impuestos saludables ni el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, ¿Estos impuestos son susceptibles de ser compensados con saldos a favor? en caso de que la respuesta sea negativa ¿Cuál es la norma que lo sustenta? En caso de que la respuesta sea positiva entonces ¿Cómo se solicita si el concepto no está? La respuesta brindada no soluciona la consulta, el

⁵ **ARTÍCULO 1.3.1.9.12. Tratamiento de la exención de impuestos, tasas y contribuciones de los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano.** Para efectos del tratamiento de las exenciones de impuestos, tasas y contribuciones de los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano de que trata el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, modificado por el artículo 138 de la Ley 2010 de 2019 y los artículos 1.3.1.9.2. al 1.3.1.9.11. del presente Decreto, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

(...)

2. Para efectos de la aplicación de la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF, la institución financiera deberá:

2.1. Verificar en los documentos de que tratan los numerales 1.1., 1.2. y 1.3. del artículo 1.3.1.9.11. del presente Decreto que la entidad que solicita la apertura de la cuenta corriente o de ahorros, corresponda al donante ejecutor, entidad ejecutora y/o el contratista ejecutor, según sea el caso.

2.2. Aperturar y marcar la cuenta corriente o de ahorros como exenta del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF, para el uso exclusivo de los fondos provenientes de auxilios o donaciones.

2.3. Cancelar la cuenta corriente o de ahorros una vez finalizada la ejecución total de los fondos de auxilios o donaciones en el programa de utilidad común o del valor objeto del contrato debidamente certificado.

⁶ **ARTÍCULO 1.3.1.9.13. Aplicación preferente.** En caso de existir un convenio o tratado internacional que consagre un tratamiento tributario diferente al establecido en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, modificado por el artículo 138 de la Ley 2010 de 2019, no estarán sometidos los fondos provenientes de auxilios o donaciones al procedimiento establecido en los artículos 1.3.1.9.1. al 1.3.1.9.4. y 1.3.1.9.6. al 1.3.1.9.12. del presente Decreto. En todo caso, el donante ejecutor o la entidad ejecutora deberá registrar el proyecto en el sistema de información de la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, de conformidad con el artículo 1.3.1.9.5. del presente Decreto.



concepto mencionado solo hace referencia plásticos de un solo uso, no se resuelve lo concerniente a los impuestos saludables.”

9. El parágrafo 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario al referirse a los acuerdos, convenios o tratados internacionales lo hace de manera general sin hacer distinción alguna, por esta razón cualquier instrumento internacional suscrito por Colombia en el que se pacte exención del GMF, el giro de recursos que se realice en virtud del mismo se encontraría cobijado con esta exención.

10. Ahora bien, para efectos de conocer los tratados, acuerdos o convenios suscritos por la República de Colombia en los cuales se haya acordado exenciones de impuestos, es necesario que eleve la consulta al Ministerio de Relaciones Exteriores.

11. Tratándose de la posibilidad de compensar saldos a favor en el impuesto de plásticos de un solo uso, esta subdirección en el Concepto General 000641 de 2023 sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, indicó que la ley no contempla mecanismo alguno de devolución o compensación, en los siguientes términos:

“4.1. ¿Se causa el Impuesto sobre productos plásticos de un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empacar bienes) que, habiéndose fabricado en Colombia, son objeto de exportación? De ser así ¿existiría algún mecanismo de devolución o compensación del Impuesto?”

En el punto #3 se indicó que el Impuesto se genera, entre otros eventos, por la venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. Dicha venta, a falta de distinción por parte del Legislador, comprende tanto las efectuadas en el territorio nacional como al exterior. Al respecto, la Ley no contempla mecanismo alguno de devolución o compensación del Impuesto.”

12. En cuanto a la posibilidad de compensación de saldos a favor de impuesto saludables, es importante precisar que el legislador no contempló tratamiento alguno para devolución ni compensación de los impuestos saludables.

13. Lo anterior en virtud del tratamiento que estableció en el parágrafo 4 del artículo 513-1⁷ para el caso del Impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas y en el parágrafo 3 del artículo 513-6⁸ para el caso del Impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, respecto de las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas de los bienes gravados con los mencionados impuestos, pues en estos casos no se configuran saldos a favor y dan lugar a un menor valor a pagar del impuesto, sin que otorgue derecho a devolución.

⁷ Las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas de los bienes gravados con el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas, darán lugar a un menor valor a pagar del impuesto, sin que otorgue derecho a devolución.

⁸ Las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas de los bienes gravados con el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, darán lugar a un menor valor a pagar del impuesto, sin que otorgue derecho a devolución.



14. Ahora bien, el hecho que las normas mencionadas solamente aludan a la devolución no significa que lo allí dispuesto no se pueda aplicar respecto de la compensación, dado que la existencia de saldos a favor es el presupuesto que determina la devolución o compensación y como se indicó anteriormente en el caso de los impuestos saludables se genera un menor valor a pagar por impuesto. Así las cosas, al no generarse saldos a favor en los impuestos saludables no es procedente ni su devolución ni su compensación.

15. Al respecto, esta Subdirección en el Concepto General obre los impuestos saludables 003744 int 383 de 2023, señaló:

“12. ¿Cuál es el tratamiento de las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas de los bienes gravados con los impuestos saludables?”

Este tratamiento está definido en los párrafos 4o del artículo 513-1 del Estatuto Tributario y 3o del artículo 513-6 ibídem y consiste en «un menor valor a pagar del impuesto, sin que otorgue derecho a devolución».”.

“Aprovechando esta oportunidad adiciono esta consulta a la anteriores: DUR 1625 de 2016 ARTÍCULO 1.6.1.21.1. “Si una empresa practica retenciones indebidas o en exceso y el tercero beneficiario del pago solicita el reintegro se tiene que hacer obligatoriamente este proceso o se puede aplicar el procedimiento previsto en el DUR 1625 de 2016 ARTÍCULO 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Si obligatoriamente se le tiene que dar el manejo del primer artículo ¿Quién hace la solicitud la entidad pagadora que practico la retención y esta se la devuelve a quien se la practico en exceso o la solicita el tercero beneficiario del pago a quien le practicaron la retención? El artículo menciona "Una vez el beneficiario final del dividendo o participación, actuando directamente o a través de apoderado, acredite el cumplimiento de todos los requisitos y condiciones establecidos en los respectivos Convenios y en los artículos 1.6.1.21.1 al 1.6.1.21.4 del presente Decreto, serán objeto de devolución por parte de la Administración Tributaria" Dando a entender que es el receptor del pago pero en el ARTÍCULO 1.6.1.21.3. menciona 1. Presentar la solicitud ante la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio de la sociedad que repartió los dividendos y participaciones, personalmente por el contribuyente o por su representante legal con exhibición de su documento de identidad, o por el apoderado con presentación del poder otorgado en debida forma, o por el representante legal de la sociedad nacional que actúe como última pagadora del dividendo, acreditando, para el caso de las personas jurídicas, la existencia y representación legal de la misma." ¿Qué tipo de devolución aplicaría en caso de ser susceptible de alguno de los trámites previstos en la sección de tramites tributarios devoluciones o compensaciones de la página de la entidad? Es decir, cual es el procedimiento, tramite, documentación llámese formulario, formato. Explicar cómo se solicita la devolución para este caso particular.”.

16. En primer lugar, es importante precisar los artículos 1.6.1.21.1 al 1.6.1.21.4 del Decreto 1625 de 2016 establecen el procedimiento de devoluciones aplicable cuando se practiquen retenciones en la fuente por concepto de dividendos y participaciones a beneficiarios o residentes de estados con los cuales Colombia haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, y estas se hayan practicado en exceso a las tarifas allí dispuestas, y sólo en este caso se puede aplicar dicho procedimiento.

17. Así las cosas, para efectos de aplicar el tratamiento dispuesto en las disposiciones en comento, se requiere, por un lado, que se trate de retenciones en la fuente por concepto de dividendos y participaciones, y por el otro, que en cumplimiento de convenios para evitar la doble tributación dichas retenciones se hayan practicado aplicando una tarifa mayor a la establecida en el correspondiente CDI.

18. Frente a esta devolución, esta Subdirección en el Concepto 1313 del 20 de octubre de 2020, expresó:

“Tal como se puso de presente en el Concepto número 334 del 19 de marzo de 2020, los convenios para evitar la doble imposición (en adelante “CDI”) por su carácter de norma especial y en virtud del principio pacta sunt servanda tienen una aplicación preferente. Es por ello, que los artículos 1.6.1.21.1. al 1.6.1.21.4. del Decreto 1625 de 2016 (adicionados por el Decreto 2371 de 2019) facultan para solicitar ante la Administración Tributaria colombiana la devolución de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios practicada en exceso por concepto de dividendos y participaciones a beneficiarios o residentes en Estados con CDI en vigor.

Así ha sido expresamente establecido en el artículo 1.6.1.21.1. del Decreto 1625 de 2016 en el cual se indica:

“Artículo 1.6.1.21.1. Devolución de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios practicada en exceso por concepto de dividendos y participaciones. En cumplimiento de los convenios suscritos para evitar la doble imposición celebrados por Colombia, las retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios que se hayan efectuado sobre dividendos y participaciones a beneficiarios o residentes en Estados con convenios en vigor, que de acuerdo a sus disposiciones resulten en exceso de las tarifas allí previstas, serán objeto de devolución por parte de la Administración Tributaria.

Una vez el beneficiario final del dividendo o participación, actuando directamente o a través de apoderado, acredite el cumplimiento de todos los requisitos y condiciones establecidos en los respectivos Convenios y en los artículos 1.6.1.21.1 al 1.6.1.21.4 del presente Decreto, serán objeto de devolución por parte de la Administración Tributaria”.

(..)

Es así como, en aplicación del Decreto 2371 de 2019, el marco legal en Colombia opta por el segundo enfoque respecto a la reclamación de beneficios en los CDI. Esto es, el pagador debe practicar la retención en la fuente según la legislación interna y, en caso que haya lugar a ello y en cumplimiento del CDI, se solicita la devolución de las retenciones practicadas en exceso por concepto de dividendos y participaciones, en los términos del respectivo CDI y los artículos 1.6.1.21.1. a 1.6.1.21.4. del Decreto 1625 de 2016.



19. En consecuencia, en los demás casos que se practiquen retenciones en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el procedimiento para solicitar la devolución que resulta aplicable es el contemplado en el artículo 1.2.4.16. del mencionado decreto⁹.

20. En los anteriores términos se resuelve 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/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Alexandra Oyuela Mancera – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

⁹ **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.

Tratándose de retenciones en la fuente a título de impuesto de timbre nacional que se hayan practicado en exceso o indebidamente, el agente retenedor podrá, en lo pertinente, aplicar el procedimiento previsto en este artículo. Con tal finalidad, el afectado acreditará las circunstancias y pruebas de la configuración del pago en exceso o de lo no debido en relación con el impuesto objeto de la retención que motiva la solicitud y procederá la devolución, siempre y cuando no haya transcurrido el término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, contado a partir de la fecha en que se practicó la retención.

Las sumas objeto de devolución de las retenciones en la fuente a que se refiere el inciso anterior, podrán descontarse del monto de las retenciones que por otros impuestos estén pendientes por declarar y consignar en el periodo en el que se presente la solicitud de devolución.