

**INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Concepto / ENAJENACIÓN – Definición / ENAJENACIÓN – Implica un traslado de dominio a cualquier título / DONACIÓN – Alcance. Apareja el concepto de enajenar / DONACIONES DE RESIDENTES EN EL PAÍS A EXTRANJEROS NO RESIDENTES – Naturaleza. Para los extranjeros no residentes se puede considerar ingresos de fuente nacional / IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES SOBRE DONACIONES DE RESIDENTES EN EL PAÍS A EXTRANJEROS NO RESIDENTES – Procedencia**

Conforme con los artículos 9, 12 y 20 del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras, así como los no residentes en Colombia están sujetos al impuesto sobre la Renta y su complementario de Ganancias Ocasiones respecto de sus (i) rentas de fuente nacional y (ii) ganancias ocasionales de fuente nacional. El artículo 24 *ibídem* establece los ingresos que deben considerarse de fuente nacional, es decir, los obtenidos dentro del territorio colombiano. Esta norma contiene una definición general de dicho concepto, según el cual, “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”, así como un listado enunciativo de supuestos específicos en los que se generan ingresos de fuente nacional. De esa definición se debe destacar, en lo que interesa al proceso, que constituyen ingresos de fuente nacional, aquellos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. El concepto de enajenación al que se refiere la norma, debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.” De otra parte, la precisión en cuanto a que tal enajenación, puede hacerse a cualquier título, es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio. De acuerdo con esa definición del término “enajenación”, y habida cuenta de que la donación entre vivos, de conformidad con el artículo 1443 del C.C. “(...) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”, se impone concluir, que la donación implica “enajenar”. En otras palabras, que la donación apareja el concepto de enajenación, tal como lo precisó esta Sección en la sentencia del 28 de julio de 2011, con radicado No. 2005-01028, en la que se analizó el artículo 90 del E.T. sobre determinación de la renta bruta en la enajenación. En esas condiciones, no queda duda de que las donaciones realizadas por residentes en el país, a extranjeros no residentes, pueden considerarse ingresos de fuente nacional para estos últimos, pues constituyen la enajenación de bienes dentro del territorio nacional. En consecuencia, son susceptibles de ser gravadas con el impuesto complementario a las Ganancias Ocasiones, al tenor de lo dispuesto en el artículo 302 del E.T., que las clasifica como tales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 9 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 12 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 24 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 302 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1443

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el alcance del artículo 90 del Estatuto Tributario se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 28 de julio de 2011, Exp. 25000-23-27-000-2005-01028(17073), C.P. Héctor J. Romero (E)

**RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE DONACIONES DE RESIDENTES EN EL PAÍS A EXTRANJEROS NO RESIDENTES – Procedencia / PAGO O ABONO EN CUENTA – Alcance. Es aplicable a la extinción de cualquier tipo de obligación o al registro de cualquier hecho o valor económico / DONACIÓN – Se encuentra sometido a retención en la fuente / PAGO DE LA DONACIÓN – Alcance**

Habida consideración de que, como se precisó anteriormente, las donaciones hechas por residentes en el país, a favor de extranjeros no residentes, son susceptibles de gravamen, las mismas se encuentran sujetas a retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el artículo 406 del Estatuto Tributario (...) Por su parte, el artículo 415 dispone: *“ARTICULO 415. PARA LOS DEMÁS CASOS. En los demás casos, relativos a pagos o abonos por conceptos no contemplados en los artículos anteriores, la tarifa será del catorce por ciento (14%) sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.”* El pago o abono en cuenta, es aplicable a la extinción de cualquier tipo de obligación o al registro de cualquier hecho o valor económico que tenga incidencia en la situación tributaria o contable del interesado, respectivamente, sin que puedan limitarse tales conceptos a las que tengan una causa o título onerosos, como parece entenderlo la parte actora. El artículo 125-2 del E.T, que establece las distintas modalidades de las donaciones desde la perspectiva tributaria, señala que *“cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero”*. De acuerdo con lo dispuesto en la citada norma, cuando los artículos 406 y 415 del Estatuto Tributario se refieren al “pago”, en el caso de la donación, debe entenderse la disposición de recursos por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero. Por su parte, para el abono en cuenta, se sigue aplicando el concepto general, esto es, la contabilización de un valor o un hecho económico antes de que se efectúe el pago efectivo. En esos términos, la donación se encuentra sometida a retención, porque en la misma, el propio donante se obligó a realizar una prestación a título unilateral. De manera que, cuando se lleva a cabo la donación, bien sea que se haga mediante cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero, se entiende realizado el pago de la obligación unilateral que adquirió el donante. Así mismo, cuando se realizan los registros contables correspondientes a la donación, en los que se disminuye el patrimonio del donante y correlativamente aumenta el del beneficiario, se efectúa un abono en cuenta de la obligación. De todo lo anterior se concluye, que una donación efectuada a favor de extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia, debe estar sometida a retención en la fuente, pues es una ganancia ocasional de fuente nacional. En este sentido, los conceptos demandados se ajustan a derecho, en la medida en que llegan a la misma conclusión. Aunque es cierto que conforme al artículo 302 del E.T., la donación es un ingreso constitutivo de ganancia ocasional y no de renta, tal circunstancia no implica que no esté sometida a retención, pues como puede verse, el artículo 415 ib. consagra una tarifa general para cualquier pago o abono en cuenta (14% del valor bruto del recurso transferido) realizado al exterior.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 125-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 406 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 415

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 029193 DE 2006 (7 de abril) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (PARCIAL) (No anulado) /

CONCEPTO 033776 DE 2007 (8 de mayo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (PARCIAL) (No anulado)

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., veinticinco (25) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436)**

**Actor: JAIME ANDRES GIRÓN MEDINA**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

**FALLO**

Procede la Sala a decidir sobre la demanda interpuesta por el señor Jaime Andrés Girón Medina contra la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, en la que solicitó se declare la nulidad de los apartes que más adelante se indican, de los Conceptos Nos. 029193 y 033776 de la Dian.

**ANTECEDENTES**

**1. La demanda**

1.1.- En la demanda se pide la nulidad del aparte “...*En todo caso, cuando las entidades sin ánimo de lucro efectúen donaciones a entidades domiciliadas en el exterior, deberán aplicar las correspondientes retenciones en la fuente a título del impuesto de renta y su complementario de remesas, de conformidad a los artículos 20, 321 literal f), 325, 406, 415 y 417 del Estatuto Tributario*”, del Concepto No. 029193 del 7 de abril de 2006 de la Dian.

1.2.- Así mismo, que se declare la nulidad del aparte “...*En consecuencia, por no haberse previsto expresamente una tarifa de retención en la fuente especial para los pagos al exterior por concepto de donaciones, éstos están sometidos a la tarifa del 14% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta*”, del Concepto No. 033776 del 8 de mayo de 2007 de la Dian.

## **2.- Normas violadas y concepto de la violación**

El demandante citó como disposiciones vulneradas, los artículos 12, 24 y 406 del Estatuto Tributario Nacional, por interpretación errada de los mismos, toda vez que:

i) De acuerdo con el Estatuto Tributario, las donaciones recibidas por los extranjeros no residentes en Colombia, de parte de residentes en el país, no están gravadas con el impuesto de Renta y su complementario de Ganancias Ocasionales, ni son objeto de retención en la fuente.

Eso es así, porque estas no cumplen con los requisitos para ser consideradas ingresos de fuente nacional, pues no provienen de la explotación o enajenación de bienes materiales e inmateriales, o de la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

Y no pueden considerarse producto de la enajenación de bienes, pues las donaciones no son una contraprestación, ya que en realidad constituyen una transferencia gratuita e irrevocable de bienes a otra persona.

ii) Por la naturaleza gratuita de las donaciones, y ya que estas no se realizan para satisfacer una obligación, sino por una mera liberalidad del donante, difieren de los conceptos de pago y abono en cuenta, sobre los cuales puede efectuarse retención en la fuente en los términos del artículo 406 del E.T.

## **3.- Oposición**

3.1.- Para la Nación- Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, las donaciones recibidas por personas naturales o jurídicas extranjeras no residentes en el país, están gravadas y sometidas a la retención en la fuente por el impuesto de Renta y complementario de Ganancias Ocasionales, pues estas son ingresos de fuente nacional, comoquiera que tienen origen en la enajenación, a título gratuito, de un recurso que se encuentra en el territorio nacional,

Para el efecto, precisó que el concepto de enajenación alude a la transferencia del dominio de un sujeto a otro, y en esa medida, las donaciones, al tenor de la definición que de ellas hace el Código Civil (artículo 1443), como el acto por el cual se transfiere en forma gratuita e irrevocable el dominio, pueden subsumirse dentro de dicha figura -la de la enajenación-.

Adicionalmente, de acuerdo con los artículos 26 y 302 del E.T., las donaciones están gravadas con el impuesto de Renta y su complementario de Ganancias Ocasionales, porque producen un incremento en el patrimonio neto de quien la recibe.

3.2.- Sobre la obligación de efectuar retención en la fuente cuando se hacen donaciones a extranjeros no residentes en el país, la demandada explicó, que siempre que el donante sea agente retenedor y se trate de recursos sujetos al impuesto de Renta y Ganancias Ocasionales, deberá hacerse la respectiva retención, debido a que las donaciones suponen el reconocimiento contable de una obligación, es decir; constituyen abonos en cuenta, sobre los cuales, según el artículo 406 ib., procede la retención en la fuente.

#### **4. - Audiencia inicial**

El 23 de febrero de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial fijando el litigio, conforme con los hechos de la demanda, los cargos de nulidad planteados y los argumentos de la contestación de la demanda. Toda vez que no se decretó la práctica de pruebas y teniendo en cuenta la fijación del litigio, se estimó que no era necesaria la celebración de las audiencias de los artículos 181 y 182 del CPACA y corrió traslado común a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión.

#### **5.- Alegatos de conclusión**

Las partes presentaron alegatos de conclusión, en los que reiteraron lo dicho en la demanda y la contestación.

#### **6.- Concepto del ministerio público**

6.1.- El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado señaló en su concepto, que el listado que trae el artículo 24 del E.T. de los ingresos que se consideran de fuente nacional no es taxativo, de manera que el hecho de que este no haya hecho referencia a las donaciones, no implica que estas no puedan tener esa naturaleza-la de ingreso de fuente nacional-.

6.2.- Manifestó, que de acuerdo con esa misma norma, los recursos obtenidos en virtud de la enajenación de bienes materiales, se consideran de fuente nacional. En esas condiciones, habida cuenta de que la donación es una forma de enajenación a título gratuito, esta constituye un ingreso de fuente nacional.

6.3.- Así mismo, el concepto de pago no se limita *“al hecho de cubrir una obligación o un pasivo”*, como afirma el demandante, comoquiera que *“incluso en la donación la ley civil menciona el pago, al referirse a que la realiza quien remite una deuda, es decir, la condona o paga a sabiendas que en realidad no debe (art. 1454 del Código Civil).”*

Así las cosas, en vista de que la retención se efectúa respecto de los pagos a abonos en cuenta, y que la donación no es ajena al concepto de pago, esta es susceptible de retención en la fuente, cuando tenga la condición de ser un ingreso de fuente nacional, sujeta al impuesto de renta.

6.4.- En consecuencia, recomendó negar las pretensiones de la demanda.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

El problema jurídico consiste en determinar la legalidad de los apartes demandados de los Conceptos Nos. 029193 de abril 7 de 2006 y 033776 de mayo 8 de 2007, proferidos por la Dian, en tanto establecieron que las donaciones realizadas por residentes en Colombia a extranjeros no residentes en el país, están gravadas con el impuesto de renta y complementarios, y sujetos a la respectiva retención en la fuente.

Para ello es necesario establecer, si estas pueden considerarse ingresos de fuente nacional, y si las mismas constituyen pagos o abonos en cuenta, susceptibles de retención en la fuente por concepto de impuesto de Renta y complementarios.

## **2. Caso concreto**

2.1.- El demandante sostiene que los apartes demandados infringen los artículos 12, 24 y 406 del Estatuto Tributario, toda vez que las donaciones recibidas por sociedades extranjeras, provenientes del país, no están sometidas al impuesto sobre la Renta y su complementario de Ganancias Ocasionales, y por lo tanto, no son objeto de retención en la fuente, por cuanto no constituyen ingresos de fuente nacional de conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario, ni pueden considerarse un pago o abono en cuenta, en tanto son producto de la mera liberalidad del donante.

La Sala considera que no le asiste razón a la parte demandante, por las razones que pasan a explicarse:

1.- Conforme con los artículos 9, 12 y 20 del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras, así como los no residentes en Colombia están sujetos al impuesto sobre la Renta y su complementario de Ganancias Ocasionales respecto de sus (i) rentas de fuente nacional y (ii) ganancias ocasionales de fuente nacional.

El artículo 24 *ibídem* establece los ingresos que deben considerarse de fuente nacional, es decir, los obtenidos dentro del territorio colombiano.

Esta norma contiene una definición general de dicho concepto, según el cual, “*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*”, así como un listado enunciativo de supuestos específicos en los que se generan ingresos de fuente nacional.

De esa definición se debe destacar, en lo que interesa al proceso, que constituyen ingresos de fuente nacional, aquellos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, **a cualquier título**, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

El concepto de enajenación al que se refiere la norma, debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de *“pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.”*<sup>1</sup> De otra parte, la precisión en cuanto a que tal enajenación, puede hacerse a cualquier título, es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio.

De acuerdo con esa definición del término “enajenación”, y habida cuenta de que la donación entre vivos, de conformidad con el artículo 1443 del C.C. *“(…) es un acto por el cual una persona **transfiere**, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”*, se impone concluir, que **la donación implica “enajenar”**. En otras palabras, que **la donación aparece el concepto de enajenación**, tal como lo precisó esta Sección en la sentencia del 28 de julio de 2011, con radicado No. 2005-01028, en la que se analizó el artículo 90 del E.T. sobre determinación de la renta bruta en la enajenación.

En esas condiciones, no queda duda de que las donaciones realizadas por residentes en el país, a extranjeros no residentes, pueden considerarse ingresos de fuente nacional para estos últimos, pues constituyen la enajenación de bienes dentro del territorio nacional. En consecuencia, son susceptibles de ser gravadas con el impuesto complementario a las Ganancias Ocasionales, al tenor de lo dispuesto en el artículo 302<sup>2</sup> del E.T., que las clasifica como tales.

2.- En lo que respecta a la retención en la fuente, la Sala anota:

Habida consideración de que, como se precisó anteriormente, las donaciones hechas por residentes en el país, a favor de extranjeros no residentes, son

---

<sup>1</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>2</sup> ARTÍCULO 302. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados y donaciones y lo percibido como porción conyugal. (texto vigente a la fecha de expedición de los actos demandados).



susceptibles de gravamen, las mismas se encuentran sujetas a retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el artículo 406 del Estatuto Tributario, que señala:

**“ARTICULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN.** *Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, 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”.* (Resaltado fuera del texto).

Por su parte, el artículo 415 dispone:

**“ARTICULO 415. PARA LOS DEMÁS CASOS.** *En los demás casos, relativos a pagos o abonos por conceptos no contemplados en los artículos anteriores, la tarifa será del catorce por ciento (14%) sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.”*

El pago o abono en cuenta, es aplicable a la extinción de cualquier tipo de obligación o al registro de cualquier hecho o valor económico que tenga incidencia en la situación tributaria o contable del interesado, respectivamente, sin que puedan limitarse tales conceptos a las que tengan una causa o título onerosos, como parece entenderlo la parte actora.

El artículo 125-2 del E.T, que establece las distintas modalidades de las donaciones desde la perspectiva tributaria, señala que *“cuando se done dinero, **el pago** debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero”.*

De acuerdo con lo dispuesto en la citada norma, cuando los artículos 406 y 415 del Estatuto Tributario se refieren al “pago”, en el caso de la donación, debe entenderse la disposición de recursos por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero. Por su parte, para el abono en cuenta, se sigue aplicando el concepto general, esto es, la contabilización de un valor o un hecho económico antes de que se efectúe el pago efectivo.

En esos términos, la donación se encuentra sometida a retención, porque en la misma, el propio donante se obligó a realizar una prestación a título unilateral.

De manera que, cuando se lleva a cabo la donación, bien sea que se haga mediante cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero, se entiende realizado el **pago** de la obligación unilateral que adquirió el donante.

Así mismo, cuando se realizan los registros contables correspondientes a la donación, en los que se disminuye el patrimonio del donante y correlativamente aumenta el del beneficiario, se efectúa un **abono en cuenta** de la obligación.

3.- De todo lo anterior se concluye, que una donación efectuada a favor de extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia, debe estar sometida a retención en la fuente, pues **es una ganancia ocasional de fuente nacional**.

En este sentido, los conceptos demandados se ajustan a derecho, en la medida en que llegan a la misma conclusión.

4.- Aunque es cierto que conforme al artículo 302 del E.T., la donación es un ingreso constitutivo de ganancia ocasional y no de renta, tal circunstancia no implica que no esté sometida a retención, pues como puede verse, el artículo 415 ib. consagra una tarifa general para **cualquier pago o abono en cuenta** (14% del valor bruto del recurso transferido) realizado al exterior.

### **3. CONCLUSIÓN**

Del análisis de los apartes acusados del Concepto No. 029193 del 7 de abril de 2006 y del Oficio No. 033776 del 8 de mayo de 2007 con las normas invocadas como violadas, la Sala no encuentra que las haya transgredido y en consecuencia, negará las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

### **F A L L A**

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

**2.-** No se condena en costas en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

**3.-** Cópiese, comuníquese a las autoridades públicas interesadas y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**