

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Otros Temas

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 009461 int 1382 DE 2025 JULIO 17

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

▼ Fuentes Formales

▼ Extracto

1. De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para interpretar las normas tributarias en términos generales.
2. Mediante correo electrónico, se elevó consulta respecto a si las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia pueden ser clasificadas como grandes contribuyentes y en caso de que así sea, se indicaran las obligaciones que de ello se derive y la forma de cumplirlas. Asimismo, se solicitó aclarar el Oficio 743 de 2020 (sic en realidad se trata del oficio con el mismo número 2022), en virtud de la incertidumbre generada sobre el cumplimiento de dichas obligaciones por parte de estas entidades, sobre todo considerando la nueva normativa de PES.
3. Al respecto, este Despacho dará respuesta de manera general y en relación con la posibilidad o no de catalogar como Gran Contribuyente a una sociedad extranjera sin residencia fiscal en el país.
4. El artículo 562¹ del Estatuto Tributario otorga al Director General de la DIAN la facultad de calificar como grandes contribuyentes a determinados sujetos, con base, entre otros criterios, en el volumen de operaciones, ingresos, patrimonio, importancia en el recaudo y la actividad económica, según lo definido por el Comité de Programas.
5. Esta disposición fue reglamentada mediante la Resolución 001253 de 2022, modificada por la Resolución 000191 de 2024, las cuales establecen los requisitos y condiciones para que un contribuyente, agente retenedor o responsable sea calificado como gran contribuyente.
6. De acuerdo con el artículo 1² de la Resolución 001253 de 2022, modificado por la Resolución 000191 de 2024, un contribuyente podrá ser calificado como gran contribuyente si cumple con al menos uno de los siguientes criterios:
 - 6.1. Aporte al Recaudo Nacional: Haber contribuido, junto con otros sujetos, con al menos el 60% del recaudo bruto total de la DIAN por conceptos tributarios (excluyendo sanciones) durante los cinco (5) años anteriores al estudio técnico.
 - 6.2. Ingresos Netos (Personas Jurídicas o Asimiladas): Haber obtenido ingresos netos (excluyendo ganancias ocasionales) iguales o superiores a cinco millones (5.000.000) de UVT en el año gravable anterior al estudio técnico.
 - 6.3. Patrimonio Bruto (Personas Naturales): Haber declarado un patrimonio bruto igual o superior a tres millones (3.000.000) de UVT en el año gravable anterior al estudio técnico.
 - 6.4. Pertenencia a un Grupo Empresarial: Las personas naturales o jurídicas que integren un grupo empresarial al que pertenezca un contribuyente que cumpla con el criterio de aporte al recaudo nacional podrán ser calificadas como grandes contribuyentes para efectos de control.
7. No obstante, el artículo 2³ de la Resolución 001253 de 2022 establece ciertos casos en los que no procede la calificación como gran contribuyente, incluso si se cumplen los criterios anteriores. Estos casos son:
 - 7.1. Personas naturales cuya actividad económica principal sea asalariado, pensionado, rentista de capital, dependiente de terceros o sin actividad económica, y que solo cumplan el criterio de patrimonio.
 - 7.2. Sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia que tengan registrado en el RUT el código 08: "Sociedad extranjera sin domicilio, con inversión en Colombia".
 - 7.3. Contribuyentes en proceso de liquidación, declarados proveedores ficticios, o involucrados en procesos de extinción de dominio o con denuncias por conductas punibles graves.
8. En cuanto al código 08 del RUT, este corresponde, según el instructivo⁴ interno del Registro, a personas naturales sin residencia o sociedades extranjeras que realicen negocios, presten servicios o ejerzan actividades independientes en Colombia. Estos inversionistas de capital extranjero deben designar un apoderado en el país, conforme al artículo 2.17.2.2.3. del Decreto 1068 de 2015, y el poder debe cumplir con los requisitos de autenticación del artículo 480 del Código de Comercio.

9. En consecuencia, una persona natural o jurídica sin domicilio en Colombia que realice actividades y tenga inversiones en el país, aunque cumpla con los criterios **del** artículo 1 **de** la Resolución 000191 **de** 2024, no podrá ser calificada como gran contribuyente **debido** a la exclusión expresa **del** numeral 2 **del** artículo 2 **de** la Resolución 001253 **de** 2022.

10. Esta excepción no aplica si el Comité Técnico **de** Programas considera necesaria su inclusión por razones **de** volumen **de** operaciones o actividad económica, conforme al parágrafo 3 **del** artículo 1 **de** la Resolución 000191 **de** 2024⁵.

11. Así mismo, frente a los contribuyentes responsables **de** renta por tener una presencia económica significativa (PES), es importante resaltar lo establecido en el parágrafo 7 **del** artículo 20-3⁶ **del** ET, que indica que estos contribuyentes, a pesar **de** haber sido calificados como gran contribuyente, no **deberán** cumplir obligaciones formales **de** los contribuyentes residentes fiscales.

12. **De** acuerdo con lo anterior, si es posible que una sociedad extranjera sin domicilio fiscal en el país pueda ser calificado como gran contribuyente pues la exclusión es únicamente para aquellas que tienen inversión extranjera en el país.

13. Ahora bien, en el caso **de** los contribuyentes responsables por tener una PES, si son calificados como grandes contribuyentes, la norma expresamente las excluye **de** cumplir con las obligaciones formales **de** cualquier residente fiscal. Es **decir**, en este caso, no **deberán** presentar información exógena, ni facturar electrónicamente, ni practicar retenciones en la fuente en las que el valor retenido no constituya el impuesto **definitivo** a cargo **del** sujeto retenido⁷. Los contribuyentes sometidos al régimen PES sólo **deberán**, **de** ser el caso, presentar la **declaración del** impuesto sobre la renta y hacer los pagos bimestrales correspondientes⁸.

14. En esta misma línea, es importante tener en cuenta la Sentencia **del** Consejo **de** Estado⁹ **del** 22 **de** mayo **de** 2025, expediente 28140, mediante la cual anuló parcialmente el Concepto No. 902750 **del** 6 **de** diciembre **de** 2018 y la nulidad total **de** los Conceptos Nos. 100208221-0367 **del** 10 **de** marzo **de** 2021 y 100202208-094 **del** 07 **de** julio **de** 2022. En estos conceptos, se interpretó que los grandes contribuyentes, fueran o no responsables **del** IVA, al tener la calidad **de** agentes **de** retención **de** IVA, en virtud **del** numeral 2 **del** artículo 437-2 **del** E.T., **debían** efectuar la retención cuando celebraran operaciones con sociedades extranjeras por la prestación **de** servicios gravados en el país.

15. Para el Consejo **de** Estado, el gran contribuyente que no sea responsable **de** IVA, a pesar **de** tener la calidad **de** agente **de** retención **de** IVA en virtud **del** numeral 2 **del** artículo 437-2, no **deberá** efectuar dicha retención, cuando celebre transacciones con prestadores **de** servicios **del** exterior sin residencia ni domicilio en Colombia.

16. Ahora bien, frente a la manera **de** cumplir con las obligaciones que se **desprenden de** la calificación como gran contribuyente, se reitera lo indicado en el Oficio 904270 - int 743 **del** 3 **de** junio **de** 2022, en el sentido que corresponderá a cada entidad extranjera sin domicilio en Colombia – según sea su situación particular- analizar el alcance y naturaleza jurídica y económica **de** sus operaciones y obligaciones para así establecer primero si está obligada a cumplir con las obligaciones que se **desprenden** al ser catalogados como gran contribuyente.

17. Por lo anterior, este **Despacho** considera que no **debe** aclararse lo indicado en el referido concepto, dado que no contraviene ninguna **de** las normas aquí analizadas, puesto que el mismo fue expedido antes **de** la creación **del** régimen PES y hace referencia a la obligación **de** presentar información exógena.

18. En **conclusión** y frente a las inquietudes planteadas:

18.1. Si la sociedad extranjera sin domicilio en el país es inversionista extranjero, en principio, no **deberá** ser catalogado como gran contribuyente¹⁰. Sin embargo, puede ser calificado como gran contribuyente sobre la base **de** la recomendación **del** Comité Técnico **de** Programas.

18.2. Si la sociedad extranjera sin domicilio fiscal tiene presencia económica significativa en el país, y está sometida al régimen PES, puede ser calificada como gran contribuyente, pero no estará sometida a las obligaciones formales **de** los residentes fiscales¹¹.

18.3. En todos los **demás** casos, una sociedad extranjera sin residencia fiscal en el país podrá ser calificada como gran contribuyente con todo lo que ello implica.

19. 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 ARTICULO 562.ET. ADMINISTRACIÓN **DE** GRANDES CONTRIBUYENTES. Para la correcta administración, recaudo y control **de** los impuestos nacionales, el Director **de** la Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución, establecerá los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que **deban** ser calificados como Grandes Contribuyentes **de** acuerdo con su volumen **de** operaciones, ingresos, patrimonio, importancia en el recaudo y actividad económica **definida** para el control por el comité **de** programas **de** la Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales.

² "Artículo 1. Requisitos para ser calificado como Gran Contribuyente. Será calificado como Gran Contribuyente, el contribuyente, **declarante** responsable o agente retenedor que cumpla por lo menos uno **de** los siguientes criterios:

1. Que se encuentre **dentro del** grupo **de** sujetos que aportaron el sesenta por ciento (60%) **del** recaudo bruto total **de** la entidad, a precios corrientes por conceptos tributarios, sin incluir el valor **de** las sanciones, durante los cinco (5) años anteriores a la presentación **del** estudio técnico al Comité Técnico **de** Programas y Campañas **de** Control **de** la DIAN.

2. Personas jurídicas o asimiladas que, durante el año gravable anterior a la presentación **del** estudio técnico al Comité Técnico **de** Programas y Campañas **de** Control **de** la DIAN, hayan obtenido ingresos netos, diferentes a los obtenidos por ganancia ocasional, por un valor mayor o igual a cinco millones (5.000.000) **de** Unidades **de** Valor Tributario (UVT).

3. Personas naturales que durante el año gravable anterior a la presentación **del** estudio técnico al Comité Técnico **de** Programas y Campañas **de** Control **de** la DIAN, hayan **declarado** un patrimonio bruto igual o superior a tres millones (3.000.000) **de** Unidades **de** Valor Tributario (UVT).

4. Las personas naturales y/o jurídicas y asimiladas a estas últimas que hagan parte **del** grupo empresarial al cual pertenezca el

contribuyente que cumpla con el requisito establecido en el numeral 1 **del** presente artículo, podrán ser calificados como Grandes Contribuyentes para efectos **de** control.”

³ Artículo 2 **de** la Resolución 001253 **de** 2022. Eventos en los cuales no se otorga la calificación como Gran Contribuyente. No será objeto **de** calificación como Gran Contribuyente, los siguientes contribuyentes, responsables o agentes **de** retención aun cuando cumplan los criterios establecidos en el artículo 1 **de** la presente resolución:

1. Las personas naturales que tengan reportada como actividad principal en el Registro Único Tributario -RUT, las siguientes:

- a) Asalariado, código 0010
- b) Pensionado, código 0020
- c) Rentistas **de** capital, código 0090
- d) **Dependientes de** tercero, código 0081
- e) Sin actividad económica, código 0082 que solamente cumplan por el criterio establecido en el numeral 3° **del** artículo primero **de** la presente resolución.

2. Las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, que tengan registrado en la casilla 67 -SOCIEDADES Y ORGANISMOS EXTRANJEROS **del** Registro Único Tributario- RUT el código 08 “sociedad extranjera sin domicilio, con inversión en Colombia”

3. Encontrarse incurso en las causales **de** retiro **de** la calificación como Gran Contribuyente **de** que trata el artículo 4° **de** la presente resolución.

⁴ IN-CAC-0237. 8.6.8. Sociedad extranjera sin domicilio, con inversión en Colombia. **Definición.** Concepto **de** empresa extranjera.

Para efectos **del** artículo 20-1 **del** Estatuto Tributario, se entenderá que el término empresa extranjera se refiere al ejercicio, por parte **de** una persona natural sin residencia en Colombia o **de** una sociedad o entidad extranjera, **de** cualquier negocio o actividad, y comprende tanto el ejercicio **de** profesiones liberales como la prestación **de** servicios personales y la realización **de** actividades **de** carácter independiente. Los inversionistas **de** capital **del** exterior **deben** nombrar un apoderado en Colombia (**Decreto** 2080/2000, art. 15). En este caso el poder **debe** cumplir los requisitos **de** autenticación señalados en el Art. 480 **del** Código **de** Comercio, para los documentos otorgados en el exterior, autenticado y no requieren ser apostillados en Colombia ante el Ministerio **de** Relaciones exteriores. Cuando una sociedad extranjera emprende negocios permanentes en Colombia, **debe** establecer una sucursal con domicilio en el territorio nacional.

⁵ Parágrafo 3. Sin perjuicio **de** lo establecido en el presente artículo. El director general **de** la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN o su **delegado**, previo estudio técnico presentado por la Subdirección **de** Operativa **de** Análisis y Sectores Estratégicos **de** la Dirección Operativa **de** Grandes Contribuyentes y aprobado por el Comité Técnico **de** Programas y Campañas **de** Control, podrá calificar como Grandes Contribuyentes **de** conformidad con lo establecido por el artículo 562 **del** Estatuto Tributario, a:

1. Las personas naturales y/o jurídicas y asimiladas a estas últimas, que se consideren necesario para el control, ya sea por volumen **de** operaciones o por su actividad económica. **De** igual forma podrán ser nombradas las personas naturales que tengan reportada alguna **de** las actividades económicas **de** que trata el numeral 1 **del** artículo 2 **de** la presente Resolución.
2. Los sujetos que pertenezcan al grupo **de** quienes hayan aportado por encima **del** sesenta por ciento (60%) y hasta el setenta por ciento (70%) **del** recaudo bruto total **de** la entidad, a precios corrientes, por conceptos tributarios, sin incluir el valor **de** las sanciones, durante los cinco (5) años anteriores a la fecha en la que se efectúa la calificación.

⁶ PARÁGRAFO 7. Artículo 20-3 **del** E.T. Los individuos y personas jurídicas extranjeras con presencia económica significativa en el país hayan sido o no nombrados gran contribuyente, no estarán sujetas a obligaciones formales, aplicables a los residentes fiscales.

⁷ Por ejemplo, en el caso **de** la retención en la fuente prevista en el artículo 18-1 **del** E.T., la obligación **de** practicar la retención en la fuente es un **deber** sustancial **del** administrador **de** la inversión **de** capital **del** exterior **de** portafolio pues estos inversionistas tienen expresamente prohibida la presentación **de** una **declaración del** impuesto sobre la renta (Nums. 2 y 5, Art. 18-1 **del** ET).

⁸ Ver: **Artículo 1.2.1.28.4.5., Dec. 1625 de 2016.**

⁹ Sentencia CE **del** 22 **de** mayo **de** 2025, expediente 28140 “la Sala concluye que el legislador estableció con suficiencia y **de** manera específica en los numerales 3 y 8 **del** artículo 437-2 **del** ET los agentes **de** retención **de** IVA **de** los servicios prestados por un PSE sin domicilio ni residencia en Colombia, por lo que no cabe hacer interpretaciones extensivas a otros sujetos retenedores -i.e. grandes contribuyentes-. Concordantemente, en el parágrafo 2 **del** artículo 437 *ibidem* **determinó** que el PSE es el único responsable **del** tributo en los eventos que el contratante es un no responsable correspondiéndole a dicho prestador **del** exterior **declarar** y pagar la totalidad **del** impuesto, no siendo este el escenario **de** una retención sino **de** la asunción directa **del** tributo por el PSE. Y en el parágrafo 1 **del** artículo 437-1 *idem* fijó como único porcentaje **de** retención aplicable a estas puntuales transacciones con los PSE el 100% **del** valor **del** impuesto.”

¹⁰ Art. 2, Resolución DIAN 001253 **de** 2022.

¹¹ Par. 7, Artículo 20-3 **del** E.T.