

Concepto 406 [004905]
20-03-2026
DIAN

Bogotá, D.C.

Tema: Otros Temas

1. En desarrollo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020¹, este despacho procede a brindar asesoría respecto a las inquietudes planteadas respecto de la posibilidad de reintegrar a un no residente fiscal valores retenidos en exceso en Colombia cuando dicha retención resulta superior a la prevista en un Convenio para evitar la doble imposición (CDI) en el marco de un procedimiento amistoso o MAP (Mutual Agreement Procedure).

2. Al respecto, se considera pertinente realizar las siguientes precisiones desde la perspectiva del procedimiento previsto en la normativa interna y su articulación con el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP).

3. Para comenzar, debe tenerse en cuenta que el ordenamiento jurídico colombiano prevé un procedimiento específico para el reintegro de retenciones practicadas en exceso establecido en el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016. De conformidad con esta disposición, el reintegro corresponde inicialmente al agente retenedor, quien podrá devolver al retenido los valores retenidos, previa solicitud escrita del afectado y con las pruebas correspondientes.

4. En ese sentido, cuando un no residente considere que la retención practicada en Colombia excede la tarifa prevista en el CDI aplicable, lo procedente en primer lugar es agotar el procedimiento previsto en la normativa doméstica ante el agente retenedor, a efectos de que este efectúe el reintegro correspondiente. Este mecanismo permite, además, que el agente retenedor realice los ajustes fiscales correspondientes en sus declaraciones tributarias futuras, soportando adecuadamente el reintegro frente a la administración tributaria.

5. Ahora, para abordar la gestión del reintegro a través de un MAP, conviene precisar que el Procedimiento de Mutuo Acuerdo constituye un mecanismo de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, cuyo propósito es resolver situaciones de doble imposición o de imposición no conforme con lo previsto en el tratado. En este marco, las administraciones tributarias pueden intercambiar información y adelantar gestiones orientadas a encontrar una solución consensuada al caso concreto.

6. No obstante, debe tenerse presente que el MAP no sustituye ni desplaza los procedimientos previstos en la legislación interna de los Estados, sino que se concibe como un instrumento de coordinación entre administraciones tributarias para facilitar la aplicación correcta del tratado.

7. Bajo esta perspectiva, si bien en el marco del MAP podrían asumirse compromisos de gestión encaminados a facilitar la devolución de una retención indebidamente practicada, dicho mecanismo no puede desconocer el procedimiento interno previsto en la normativa colombiana

para el reintegro de retenciones. En consecuencia, el MAP podría operar como una herramienta subsidiaria de gestión, particularmente en aquellos casos en los que el agente retenedor enfrente alguna imposibilidad material o jurídica para efectuar directamente la devolución al retenido.

8. En tales eventos, la autoridad competente colombiana podría adelantar las gestiones necesarias, en coordinación con las áreas competentes de la administración tributaria y con el agente retenedor, a efectos de evaluar las alternativas que permitan corregir la situación y garantizar la correcta aplicación del CDI atendiendo a las disposiciones contenidas en la Resolución DIAN 227 de 2025, en particular lo previsto en su Título 6 - Aspectos internacionales, Capítulo 1 - MAP. Nótese que el trámite de este procedimiento conlleva los efectos procesales allí establecidos, entre ellos la suspensión de los términos durante su desarrollo².

9. Así las cosas, una vez agotado el procedimiento previsto en la normativa doméstica ante el agente retenedor –de conformidad con el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016– y en el evento en que dicho mecanismo no resulte exitoso, el MAP podría constituirse en un instrumento a través del cual la autoridad competente colombiana, adelante las gestiones necesarias para garantizar la correcta aplicación del CDI y la eliminación de la imposición no conforme con el tratado.

10. En este contexto, el MAP permite a las autoridades competentes de los Estados contratantes coordinar actuaciones administrativas orientadas a resolver el caso concreto, lo cual puede incluir la gestión de la devolución de una retención practicada cuando esta contravenga las disposiciones del CDI aplicable. En tal escenario, y siempre que previamente se haya intentado la solución a través del mecanismo previsto en la normativa interna, la administración tributaria colombiana podría adelantar las actuaciones necesarias para materializar el reintegro del monto retenido indebidamente al no residente, con el fin de dar cumplimiento a la solución acordada entre las autoridades competentes.

11. Ahora bien, en este último caso, la articulación entre el procedimiento interno y las actuaciones que eventualmente se adelanten en el marco del MAP debe analizarse también a la luz del régimen general de devolución de pagos de lo no debido previsto en la legislación tributaria colombiana.

12. En efecto, el [artículo 850](#) del Estatuto Tributario dispone que la DIAN deberá devolver a los contribuyentes los pagos de lo no debido que hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento aplicable a las devoluciones de saldos a favor.

13. Este marco normativo es desarrollado por el procedimiento previsto en el artículo 1.6.1.21.27_Decreto 1625 de 2016 para las solicitudes de devolución o compensación de pagos realizados sin causa legal, las cuales deben presentarse ante la dirección seccional competente, indicando entre otros aspectos los recibos de pago mediante los cuales se efectuó el pago objeto de devolución.

14. En este contexto, la doctrina reciente de la DIAN –particularmente el Concepto 013278 (int. 1544) de 2025– ha precisado que cuando se presentan retenciones practicadas sin fundamento

legal o en exceso, estas pueden configurar pagos de lo no debido, susceptibles de devolución mediante el procedimiento previsto en el [artículo 850](#) del Estatuto Tributario y su reglamentación.

15. No obstante, dicha doctrina también recuerda que, tratándose de retenciones en la fuente, el sujeto legitimado para solicitar la devolución ante la administración tributaria es el agente retenedor, en tanto es quien efectuó el pago a la DIAN y a cuyo nombre aparece el recibo oficial de pago de las retenciones declaradas y consignadas. Esta precisión se fundamenta en la estructura jurídica del mecanismo de retención en la fuente, en el cual el agente retenedor actúa como sujeto pasivo jurídico y responsable frente a la administración tributaria, aun cuando el impacto económico de la retención recaiga sobre el contribuyente retenido.

16. De igual forma, la doctrina ha reiterado que la retención en la fuente constituye un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, mediante el cual el legislador vincula a los particulares en la gestión tributaria. En este sentido, el agente retenedor cumple un deber de colaboración con la administración tributaria, que se materializa en obligaciones tales como practicar las retenciones, declararlas, consignarlas y responder ante el Estado por las sumas retenidas, conforme a lo previsto en los artículos [370](#), [375](#), [376](#), [378](#) y [381](#) del Estatuto Tributario.

17. Bajo esta lógica es que el ordenamiento tributario dispone que el reintegro de las retenciones practicadas en exceso debe ser efectuado inicialmente por el agente retenedor, en virtud del procedimiento previsto en el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016, precisamente porque fue en desarrollo de ese deber de colaboración que se generó la retención indebida.

18. Sin perjuicio de lo anterior, se reconoce que pueden presentarse situaciones en las cuales el agente retenedor no pueda materialmente aplicar dicho procedimiento de reintegro, por ejemplo cuando el monto a devolver exceda las posibilidades de ajuste en sus declaraciones o cuando existan circunstancias que impidan efectuar la restitución directa al retenido. En tales eventos, procede acudir al procedimiento de devolución de pagos de lo no debido previsto en el [artículo 850](#) del Estatuto Tributario, caso en el cual el agente retenedor, en cumplimiento de su deber legal como recaudador de recursos públicos deberá aportar las pruebas que sustenten la solicitud y la administración tributaria para establecer la procedencia de la devolución.

19. A la luz de lo anterior, y en el contexto de un MAP relacionado con la aplicación de un CDI, puede concluirse que, una vez agotado sin éxito el procedimiento previsto ante el agente retenedor, la administración tributaria colombiana podría gestionar la devolución del monto retenido en exceso a través del mecanismo de devolución de pagos de lo no debido, siempre que se cuente con la información y los soportes suministrados por el agente retenedor que permitan acreditar la retención practicada y su consignación al fisco.

20. En tal escenario, la DIAN podría requerir al agente retenedor para que allegue toda la información necesaria –declaraciones de retención, recibos oficiales de pago, certificados de retención y demás soportes– que permitan reconstruir la operación tributaria, con el fin de justificar el egreso del recurso público indebidamente recaudado y proceder a la devolución correspondiente al sujeto afectado.

21. De esta manera, el MAP podría constituirse en un instrumento de coordinación administrativa que permita materializar la devolución del valor retenido indebidamente al no residente, garantizando simultáneamente la correcta aplicación del CDI y el respeto por los procedimientos previstos en la legislación tributaria colombiana para la restitución de pagos de lo no debido.

22. Lo anterior encuentra sustento en la naturaleza jurídica del agente retenedor dentro del sistema tributario colombiano, quien actúa como un colaborador de la administración tributaria en la función de recaudo del impuesto. En efecto, conforme a lo dispuesto en el [artículo 375](#) y ss., del Estatuto Tributario, son agentes de retención aquellos sujetos que, por mandato legal, deben practicar la retención en la fuente cuando intervienen en operaciones gravadas. La jurisprudencia ha señalado que, al practicar la retención, el agente retenedor actúa a nombre del Estado como recaudador inicial del tributo, participando en el mecanismo de recaudo anticipado del impuesto³.

23. En coherencia con esta función pública, el ordenamiento jurídico también establece que el agente retenedor responde frente a la administración tributaria por las sumas que está obligado a retener, de conformidad con el [artículo 370](#) del ET., lo cual evidencia su papel como sujeto obligado dentro del mecanismo de recaudo del impuesto.

24. En este sentido, cuando en el marco de un MAP se determine que una retención fue indebidamente practicada frente a lo previsto en el CDI aplicable, la participación del agente retenedor resulta necesaria para reconstruir la operación tributaria y aportar los soportes que permitan efectuar la devolución del monto indebidamente recaudado, garantizando la trazabilidad del ingreso fiscal y su posterior restitución.

25. En consecuencia, el MAP podría permitir -una vez agotada la solicitud ante el agente retenedor- que la autoridad competente colombiana gestione la devolución directa al no residente, siempre que ello resulte necesario para ejecutar la solución acordada con la autoridad competente del otro Estado y cuente con la información suministrada por el agente retenedor que permita justificar la restitución del recurso público indebidamente recaudado.

26. De esta manera, el MAP operaría como un mecanismo complementario de cooperación administrativa, que permite asegurar la correcta aplicación del CDI y la eliminación de la imposición no conforme con el tratado, sin desconocer el papel que la legislación interna asigna al agente retenedor dentro del sistema de recaudo del impuesto en Colombia.

Notas al pie

-
1. ↑ «2. Asesorar de manera general, en materia jurídica, al Director General, y a los demás Directores del Nivel Central. Esta asesoría no será vinculante para el solicitante».
 2. ↑ Cfr. Artículos 1.6.1.5.1. y ss.
 3. ↑ Cfr. Corte Constitucional sentencia C-009 de 2003. "En este sentido los agentes de retención, independientemente de su condición de contribuyentes o no contribuyentes, están llamados a prestar un eficaz concurso a la Administración Tributaria, al Estado y a la sociedad misma en procura del financiamiento de los gastos e inversiones presupuestados anualmente, y por tanto,

de la oportuna realización de las tareas públicas (...) La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Antes bien, es un mecanismo operativo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación. Ciertamente, como categoría es una herramienta que comparten y utilizan el Estado y los particulares en la esfera impositiva, a efectos de proveer con mayor sentido de oportunidad[9] flujos importantes de recursos que el Tesoro Público requiere para el financiamiento del presupuesto público. Es por ello también un expedito instrumento de liquidez estatal, y por ende, de cuantiosa utilidad para el cumplimiento de los compromisos adquiridos por el Gobierno frente a los asociados, en tanto destinatarios de los fines del Estado. Fines que de suyo incorporan una función pública en cabeza del agente retenedor, haciéndolo responsable conforme a los términos de la Constitución y la ley. De suerte tal que, una vez se tenga la condición de agente retenedor el respectivo agente debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que conforme a nuestra actual preceptiva puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre".