

Concepto 852 [009472] de 2026

Convenio para evitar la doble imposición (CDI) Colombia-España. Sede efectiva de administración o Sede de dirección efectiva. Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Colombia y España (CDI Colombia-España) | Impuesto de Renta | Sociedades Nacionales | Residencia Fiscal | Sede efectiva de administración | Sede de dirección efectiva | Doble Imposición | Abuso en materia tributaria | Reconfiguración de actos o negocios jurídicos.

Concepto 852 [009472]

02-06-2026

DIAN

Bogotá, D.C.

Tema:	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores:	Convenio entre España y Colombia para Evitar la Doble Imposición.
Fuentes Formales:	Artículo 4 del Convenio entre España y Colombia para Evitar la Doble Imposición. Artículo 12-1 del Estatuto Tributario.

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiada, en lo de competencia de la DIAN^[1]. 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 2019^[2].

2. En la consulta del radicado, el peticionario formula una serie de interrogantes en relación con la expresión “sede de dirección efectiva” del apartado 3 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y la Republica de Colombia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en adelante, CDI Colombia- España. Las preguntas realizadas son las siguientes:

2.1 Si una sociedad está constituida en Colombia, pero la totalidad de los actos concernientes a su administración ocurre en España, y bajo la sección 3 del artículo 4 del CDI Colombia- España podría considerarse residente fiscal en España, ¿cuáles son, desde la perspectiva de la DIAN y conforme al artículo 4

del CDI, los criterios que deben concurrir para determinar que la sede efectiva de administración de dicha sociedad se encuentra en España?

2.2. ¿Qué elementos tácticos y documentales considera la DIAN suficientes para acreditar que la sede efectiva de administración de una sociedad se ubica en un país determinado, en el marco del análisis del artículo 4 del CDI?

2.3. En los casos de doble residencia corporativa previstos en el CDI Colombia-España, ¿cómo evalúa la DIAN la interacción entre los criterios de sede efectiva de administración y los factores comerciales (empleados, activos, funciones y riesgos) para efectos de determinar la residencia fiscal?

2.4. ¿Cómo evalúa la DIAN la materialidad de la presencia física de directivos (frecuencia de viajes, permanencia efectiva, toma de decisiones presenciales o virtuales) para determinar la sede efectiva de administración conforme al artículo 4 del CDI?

2.5. ¿En qué medida la DIAN considera elementos como la infraestructura operativa, la ubicación del personal clave, la contratación administrativa o la existencia de oficinas reales para determinar la sede efectiva de administración en una jurisdicción distinta a la de incorporación?

2.6. Cuando las decisiones de la sociedad se toman por medios virtuales, ¿qué criterios aplica la DIAN para determinar en qué país se entiende ubicado el centro de dirección efectiva, considerando la doctrina comparada y la interpretación del CDI?

2.7. ¿Qué relevancia otorga la DIAN a la evidencia relacionada con la ejecución de funciones estratégicas—como la aprobación de presupuestos, decisiones de inversión o políticas corporativas—al momento de definir la sede efectiva de administración?

2.8. ¿Cómo pondera la DIAN el uso de servicios de administración fiduciaria o de terceros en la jurisdicción extranjera al analizar si existe una sede efectiva real?"

3. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 1 del CDI Colombia-España, el convenio es aplicable «(...) a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes», a la par que, el apartado primero del artículo 4 establece por residencia de uno de los estados contratantes, la imposición de la persona en dicho estado «(...) por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (...)».

4. Así, considerando que la residencia para efectos fiscales se determina en arreglo a la legislación interna de cada país, tenemos que, las sociedades y entidades nacionales se encuentran gravadas en Colombia por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente mundial^[3], siendo consideradas nacionales

aquellas con sede de administración efectiva en Colombia y las que tengan su domicilio principal en el territorio colombiano o que hayan sido constituidas en Colombia con arreglo a las leyes vigentes, según lo dispone el [artículo 12-1](#) del Estatuto Tributario (ET).

5. Por su parte, el párrafo 1o del [artículo 12-1](#) del ET contempla la definición de “sede efectiva de administración”, y en su párrafo 4o se precisa que «(...) Salvo disposición expresa en contrario, las expresiones “sede efectiva de administración” y “sede de dirección efectiva” tendrán para efectos tributarios el mismo significado

6. Así, en relación con la pregunta 2.1, toda vez que el peticionario indica que se trata de una sociedad constituida en Colombia, dicha sociedad es una sociedad nacional colombiana para efectos tributarios en cuanto se consideran nacionales las sociedades y entidades que han «(...) sido constituidas en Colombia, de acuerdo con las leyes vigentes en el país»^[4], como previamente se expuso.

7. Sin perjuicio de lo anterior, ello no obsta para que dicha sociedad también pueda ser considerada residente fiscal en España de acuerdo con su legislación interna, por lo cual, en relación con los criterios para que se determine que la sede de dirección efectiva de una sociedad o entidad se encuentran en España, de acuerdo con el sistema tributario español, se sugiere elevar las consultas sobre el mismo a la autoridad tributaria de dicho país.

8. Ahora bien, el apartado 2 del artículo 4 del CDI Colombia - España contempla disposiciones aplicables a aquellos escenarios en los que una persona física es residente de ambos estados contratantes en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, mientras que el apartado 3 establece las reglas aplicables cuando se trata de un residente de ambos estados contratantes que no sea una persona física^[5], así:

“(…) 3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.”

9. Por ende, se colige que el apartado 3 del artículo 4 del CDI Colombia-España busca dirimir el conflicto que surge cuando una sociedad o entidad –que no sea una persona física– se considera residente fiscal acorde a la legislación interna de ambos estados, para lo cual, a efectos de la aplicación del convenio, se dará prelación al criterio de “sede de dirección efectiva”, como se extrae de los comentarios al MOCDE 2003^[6], vigente en la fecha de suscripción del CDI, así:

“21. Este apartado se refiere a las sociedades y a otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. En la práctica será poco frecuente que las sociedades y demás entidades estén

sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado atiende al lugar de inscripción en el registro y el otro a la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de sociedades y entidades han de establecerse reglas especiales de preferencia.

22. No parece adecuado dar importancia a un criterio puramente formal como es la inscripción en un registro. Por tanto, el apartado 3 tiene en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente

10. Además, se considera oportuno señalar que en el artículo 24^[7] del CDI Colombia - España se contempla un mecanismo internacional de solución de conflictos entre los estados contratantes, al cual es posible acudir para resolver cuestiones relativas a las diferencias en la interpretación y aplicación de los convenios cuando un contribuyente considere que las acciones de uno o ambos estados resultan o resultarán en una tributación no conforme con las disposiciones del CDI.

11. Al respecto, se debe tener en cuenta el [artículo 869-3](#) del ET que contiene las disposiciones relativas a la solicitud de asistencia para el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP), así como la resolución DIAN número 000085 del 21 de agosto de 2020^[8], la cual dispone, entre otros, el contenido de la solicitud y el detalle del Procedimiento de Mutuo Acuerdo - MAP en virtud de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y la elusión fiscal suscritos por Colombia.

12. De otra parte, frente a la pregunta número 2.2, los criterios para determinar que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad se encuentra en Colombia, son los establecidos en el párrafo 1o y ss. del [artículo 12-1](#) del ET, a saber:

“(…) Párrafo 1o. <Párrafo modificado por el artículo 56 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Para los efectos de este Artículo se entenderá que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad es el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad en el día a día. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial el relativo a los lugares donde los administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la sociedad o entidad.

Parágrafo 2o. No se considerará que una sociedad o entidad es nacional por el simple hecho de que su junta directiva se reúna en el territorio colombiano, o que entre sus accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o

similares se encuentren personas naturales residentes en el país o a sociedades o entidades nacionales.

Parágrafo 3o. En los casos de fiscalización en los que se discuta la determinación del lugar de la sede de administración efectiva, la decisión acerca de dicha determinación será tomada por el Comité de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Parágrafo 4o. Salvo disposición expresa en contrario, las expresiones “sede efectiva de administración” y “sede de dirección efectiva” tendrán para efectos tributarios el mismo significado.

Parágrafo 5o. <Parágrafo adicionado por el artículo 31 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> No se entenderá que existe sede efectiva de administración en Colombia para las sociedades o entidades del exterior que hayan emitido bonos o acciones de cualquier tipo en la Bolsa de Valores de Colombia y/o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional, de acuerdo con resolución que expida la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta disposición aplica igualmente a las subordinadas - filiales o subsidiarias - de la sociedad o entidad que cumpla con el supuesto a que se refiere el presente inciso, para lo cual la filial o subsidiaria deberá estar consolidada a nivel contable en los estados financieros consolidados de la sociedad o entidad emisora en Bolsa. Las entidades subordinadas a las cuales aplica este parágrafo podrán optar por recibir el tratamiento de sociedad nacional, siempre y cuando no estén en el supuesto mencionado en el parágrafo siguiente.

Parágrafo 6o. <Parágrafo adicionado por el artículo 31 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> No se entenderá que existe sede efectiva de administración en el territorio nacional para las sociedades o entidades del exterior cuyos ingresos de fuente de la jurisdicción donde esté constituida la sociedad o entidad del exterior sean iguales o superiores al ochenta por ciento (80%) de sus ingresos totales. Para la determinación del porcentaje anterior, dentro de los ingresos totales generados en el exterior, no se tendrán en cuenta las rentas pasivas, tales como las provenientes de intereses o de regalías provenientes de la explotación de intangibles. Igualmente, se consideraran rentas pasivas los ingresos por concepto de dividendos o participaciones obtenidos directamente o por intermedio de filiales, cuando los mismos provengan de sociedades sobre las cuales se tenga una participación, bien sea directamente o por intermedio de sus subordinadas, igual o inferior al veinticinco por ciento (25%) del capital. Los ingresos a tener en cuenta serán los determinados conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

13. Ahora bien, las preguntas 2.2 a 2.8 buscan profundizar en los criterios acogidos por la administración tributaria para la determinación de la sede de dirección efectiva, y la forma como se materializa la aplicación de dichos criterios.

Así, es oportuno traer a colación el Concepto 019560 int. 1126 del 01 de noviembre de 2023, en el cual se precisó que cada caso particular se evaluará y determinará de acuerdo con la normativa vigente, considerando las amplias facultades de fiscalización e investigación de la DIAN, según lo previsto en el [artículo 684](#) del ET.

14. Además, en el concepto señalado se precisa que en los casos en que se discuta la determinación de la sede de administración efectiva, dicha decisión será adoptada por el «Comité de Fiscalización para la determinación de una Sede Efectiva de Administración» creado mediante la Resolución DIAN No. 1284 del 09 de diciembre de 2022:

“4. ¿La Administración Tributaria ha adoptado criterios cuando se discute la existencia de una SEA?

Valga anotar que, según el párrafo 3o del [artículo 12-1](#) *ibidem*, «*En los casos de fiscalización en los que se discuta la determinación del lugar de la sede de administración efectiva, la decisión acerca de dicha determinación será tomada por el Comité de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*» (énfasis propio).

En este sentido, mediante la Resolución DIAN No. 1284 de diciembre 9 de 2022 se creó el «Comité de Fiscalización para la determinación de una Sede Efectiva de Administración».

Ahora bien, a la luz de las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta la Administración Tributaria, según lo previsto en el [artículo 684](#) del Estatuto Tributario, en cada caso particular ésta evaluará y determinará, considerando la normativa vigente, si se configura o no una SEA.”

15. Así las cosas, en el Concepto 019560 de 2023 citado, se retoma la doctrina previa de la entidad, en lo aplicable, la cual resulta pertinente para atender las preguntas 2.2, 2.3^[9], 2.7 y 2.8, en cuanto se precisa que el legislador no estableció una tarifa legal a las operaciones comerciales o actos jurídicos desarrollados para la determinación de la sede efectiva de administración, toda vez que deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes. Además, frente a las preguntas 2.4, 2.5 y 2.6, el Concepto 019560 de 2023 se refiere al término “materialmente”, en relación con la toma de decisiones, y cómo debe entenderse este respecto a los mecanismos no presenciales, así:

“Para el efecto, resulta apropiado retomar parcialmente lo expresado en el Oficio No. 058445 de septiembre 16 de 2013:

«(...) el término *materialmente* significa el lugar en donde realmente se toman las decisiones. (...)

Por lo tanto, con respecto a los mecanismos no presenciales, no debe confundirse el medio por el cual las decisiones son comunicadas con el lugar en el cual realmente se toman o se han tomado las decisiones.

(...)

Para considerar una decisión como “(...) necesaria”, así como para la consideración de los términos “administración” y “administradores”, debe utilizarse un criterio comercial y de gestión, como lo prevé el parágrafo 10 del artículo en estudio que expresamente se refiere a “decisiones comerciales y de gestión (...)”.

Conforme con lo anterior, para determinar si una operación específica es relevante para ser calificada como decisión comercial o de gestión, debe ser apreciada en relación con la actividad en conjunto de la sociedad, partiendo de todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes.

En este contexto debe resaltarse que el legislador no atribuyó ninguna tarifa legal a determinadas operaciones comerciales o actos Jurídicos desarrollados, pues el [artículo 12-1](#) del Estatuto Tributario es claro en ordenar que “para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes”.»

16. Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que, de conformidad con el [artículo 869](#) del ET la Administración Tributaria podrá desconocer o reconfigurar los actos o negocios jurídicos cuando constituyan abuso en materia tributaria, esto es, cuando carezcan de una razón o propósito económico o comercial válido y tengan como finalidad principal la obtención de un provecho tributario indebido. En tales eventos, la DIAN estará facultada para determinar la obligación tributaria atendiendo a la realidad económica de la operación.

17. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiada, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

[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.

[3] Cfr. Artículo 12 del Estatuto Tributario.

[4] Numeral 2 del inciso segundo del artículo 12-1 del Estatuto Tributario.

[5] El literal d) del artículo 3 del CDI Colombia-España, para efectos del convenio, establece que el término “persona” comprende “(...) las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas”.

[6] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Versión abreviada. 28 de enero de 2003.

[7] Artículo 24. Procedimiento amistoso.

1 Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 23, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes. 3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. 4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante un intercambio verbal de opiniones, éste podrá realizarse a través de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

[8] Resolución compilada en la Resolución 227 de 23 de septiembre de 2025, 'por la cual se expide la resolución Única en Materia Tributaria, Aduanera y Cambiaría en lo de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN'.

[9] En relación con los criterios establecidos por la legislación interna colombiana para determinar la existencia de una Sede Efectiva de Administración. De otra parte, respecto al escenario relativo a la concurrencia de la residencia fiscal de acuerdo con la legislación interna de ambos estados contratantes por favor remitirse a lo indicado en los párrafos 7 a 11.