

SJO



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 9 ENE. 2015

100208221- a 000130

DIAN No. Radicado 000S2015002344
Fecha 2015-01-30 09:58:40
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario RICARDO ANDRES RUIZ CABRERA
Anexos 0 Folios 3



COR-000S2015002344

PwC impuestos en línea
Revisó:

Ref. Radicado 67130 del 11/11/2014

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION - CLAUSULA DE NO DISCRIMINACION Inversion Extranjera - Cambio de Titular
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículo 326 Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio artículos 3, 24 Decreto 1735 de 1993 artículo 2 Decreto 1242 de 2003 artículos 1, 2 Decreto 2080 de 2000 artículo 1º Oficio 051017 del 22 de agosto de 2014

Atento saludo Dr. Ruiz.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el radicado de la referencia se consulta si es aplicable el término contemplado en el artículo 327 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 18 del Decreto 2979 de 2013 y anualmente mediante decretos expedidos por el Gobierno Nacional, para un inversionista chileno que enajene su inversión poseída en Colombia, dentro del marco de la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 24 numeral 1 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Colombia y Chile.

Como fundamento de su solicitud, expone que la aplicación del término de un mes siguiente al perfeccionamiento de la operación implica un tratamiento discriminatorio para los nacionales chilenos (el término "nacionales" incluye tanto a personas naturales como jurídicas).

En ese sentido señala que la cláusula de no discriminación aplica respecto de cualquier imposición cubierta por el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) u obligación relativa, que para este caso no puede imponer una situación más gravosa al nacional del otro estado contratante, en este caso de un inversionista chileno, que aquella que tendría un nacional en Colombia.

Igualmente señala que la aplicación del artículo 18 del Decreto 4907 de 2011, implica una violación por parte del Estado Colombiano de los artículos 26 y 31 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, debido a que el efecto que tiene aplicar un término para declarar diferente al previsto a los inversionistas colombianos implica que se hace nugatorio el esfuerzo que hacen los Estados contratantes por lograr una tributación justa y lograr una equidad en condiciones entre los contratantes de cada Estado parte del convenio..

Por último solicita se de aplicación de la doctrina contenida en los conceptos 38998 del 30 de mayo de 2011 y 077842 del 6 de octubre de 2011, en el sentido que la aplicación de la cláusula de no discriminación sobre normas de derecho interno fue aceptada por la Administración en la referida doctrina.

Sobre el particular se considera:

El artículo 24 del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, establece la eliminación de la discriminación tributaria en determinadas circunstancias, estas son: por razón de la nacionalidad (apartado 1), con base en el establecimiento permanente (apartado 2), respecto de las deducciones (apartados 3 y 4), por razón del control o posesión, directo o indirecto, del capital de una empresa residente por parte de uno o varios residentes del otro Estado contratante (apartado 5).

En el caso materia de análisis el consultante llama la atención en la cláusula de no discriminación con base en la nacionalidad, de que trata el apartado 1, la cual contiene la siguiente redacción en el Convenio:

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

(Se resalta)

Respecto de la expresión "obligación relativa" el consultante señala que la obligación a cargo del inversionista chileno de presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando enajena su inversión, dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta (artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario), constituye una medida que vulnera la cláusula de no discriminación con base en la nacionalidad, razón por la cual la interpretación de la norma se enfocará en establecer si el cumplimiento de esta obligación en efecto vulnera la norma en comento.

La norma hace mención al término "nacional" en relación con un Estado contratante, que según la definición que proporciona el artículo 3 del Convenio establece que este designa a: (i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y (ii) cualquier persona jurídica o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

De la lectura del artículo 24 apartado 1 del Convenio se tiene que está prohibido establecer diferencias con base en la nacionalidad, aun cuando de estas no resulte un mayor gravamen, lo que implica que las modalidades de determinar su base y su liquidación, así como las formalidades en su cumplimiento (por ejemplo la declaración, los plazos para hacerlo) deben ser las mismas.

Sobre el tema se traen a colación los comentarios al modelo de Convenio para evitar la doble tributación emitido por la OCDE, que si bien no son vinculantes ni obligatorios, sirven en el contexto como guía auxiliar de interpretación, en especial cuando los CDI son negociados con base en el mismo, como es el caso del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.

En ese sentido los comentarios indican que la expresión "En las mismas circunstancias" se refiere a las condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general, aplicables a los contribuyentes.

En este punto es oportuno traer a colación lo señalado por la doctrina respecto de la expresión "en las mismas circunstancias":

Por lo tanto, siempre que se encuentren en una situación comparable, los nacionales de un Estado contratante deben ser tratados de la misma forma que los nacionales del otro Estado contratante. La disposición no recoge los motivos por los cuales se permite justificar una discriminación. **Sin embargo circunstancias especiales pueden hacer que la situación del contribuyente no sea comparable a la de los nacionales de un Estado contratante, en cuyo caso las disposiciones de no discriminación no serán aplicables.** (LANG, Michael. Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición. Editorial Temis. Página 190.)

(Se resalta)

También señalan los comentarios al Modelo que no debe forzarse el ámbito objetivo del artículo de modo que comprenda la denominada discriminación "indirecta", pues este apartado sólo se ocupa de la discriminación directa en los términos anteriormente señalados, en consecuencia, al aplicar el apartado 1, la cuestión subyacente es determinar si dos personas residentes en el mismo Estado son tratadas de manera diferente sólo por tener una nacionalidad diferente (Comentarios al artículo 24-1, 8).

Las anteriores precisiones cobran importancia en la medida que el Estatuto Tributario consagra como obligación para autorizar el cambio de titular de una inversión extranjera, que el competente exija la acreditación del pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción, mediante la presentación de la declaración de renta y complementarios, según lo establece el artículo 326.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 327 del Estatuto Tributario, el Gobierno Nacional determinará las condiciones en que los titulares de inversiones extranjeras deben cumplir los requisitos, para lo cual se expidió el decreto 1242 de 2003 el cual consagra el término con que cuenta el inversionista (dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta), entre otras previsiones.

En este punto se destaca, que la norma si bien la norma se refiere a "inversión extranjera" la obligación no se fundamenta en una distinción basada en la nacionalidad, sino en la calidad de residente y no residente que para efectos cambiarios trae el artículo 2 del Decreto 1735 de 1993:

Artículo 2°. Definición de residente. Sin perjuicio de lo establecido en tratados internacionales y leyes especiales para efectos del régimen cambiario **se consideran residentes todas las personas naturales que habitan en el territorio nacional**. Así mismo se consideran residentes las entidades de derecho público, las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro, que tengan domicilio en Colombia y las sucursales establecidas en el país de sociedades extranjeras.

Se consideran como no residentes las personas naturales que no habitan dentro del territorio nacional, y las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro que no tengan domicilio dentro del territorio nacional. Tampoco se consideran residentes los extranjeros cuya permanencia en el territorio nacional no exceda de seis meses continuos o discontinuos en un período de doce meses.

(Se resalta)

En efecto, en este caso el régimen de inversiones internacionales parte de esta definición para efectos de establecer las reglas aplicables a las inversiones de capital del exterior en territorio colombiano, por parte de personas no residentes en Colombia, y las inversiones realizadas por un residente del país en el extranjero (artículo 1° del Decreto 2080 de 2010).

Así las cosas, más allá de la nacionalidad que ostente el inversionista, el punto que debe analizar al momento de cumplir con la obligación contenida en el artículo 326 del Estatuto Tributario, es su condición de residente o no residente para efectos cambiarios.

Esta situación implica que, por ejemplo, un nacional colombiano que ostente la calidad de no residente (sí no cumple con los presupuestos señalados en el artículo 2 del Decreto 1735 de 1993) y se vea abocado en su calidad de "inversionista extranjero" a cumplir con lo señalado en el artículo 326. Igualmente no tendría la calidad "inversionista extranjero", para efectos cambiarios, una persona extranjera que tenga domicilio dentro del territorio nacional o cuya permanencia en el territorio nacional exceda de seis meses continuos o discontinuos en un período de doce meses.

Otro aspecto que este despacho pone en consideración, es lo previamente señalado en los comentarios al modelo de Convenio para evitar la doble tributación emitido por la OCDE. En ese sentido es preciso recordar que el tratamiento a los nacionales de un Estado contratante frente a los nacionales del otro Estado contratante no configurará discriminación si este no varía o resulta más gravoso, siempre que se encuentren en una situación comparable.

Con el fin de aclarar este concepto, es preciso analizar la siguiente hipótesis: dos personas (un nacional **chileno** y un nacional **colombiano**), residentes en Chile que realizan una inversión en

Colombia, esta inversión se enajena lo que implica la presentación de la declaración según lo establece el artículo 326 del Estatuto Tributario.

Este despacho al interpretar la norma y en virtud de lo establecido en los comentarios al Modelo, entiende que la norma en comento será discriminatoria si bajo las mismas condiciones (residencia en Chile, inversión en Colombia) se consagra una situación más gravosa o el cumplimiento de unos deberes diferentes para el nacional chileno, por el sólo hecho de su nacionalidad, situación que para este caso no ocurre.

En efecto, en este caso la obligación se debe cumplir por parte de los no residentes (el **chileno** y el **colombiano**), independientemente de su nacionalidad, lo que reafirma que este deber no configura un tratamiento discriminatorio para los nacionales chilenos. En ese sentido se le recuerda al consultante que al ser los "inversionistas extranjeros", para efectos cambiarios, contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia por las rentas de fuente nacional, están obligados al cumplimiento de los deberes y obligaciones formales, frente a los cuales la Administración ha señalado mediante oficio 051017 del 22 de agosto de 2014 que "no existe ninguna excepción al cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes, personas jurídicas extranjeras o naturales no residentes en Colombia, por razón de no tener sucursal, establecimiento permanente o cuerpos directivos en Colombia".

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha pérmimo para cumplir ubicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P. lcc/R. Onyd

 **PwC** *PwC impuestos en línea*
Revisó: 

