



Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina

4 MAR 2010

2010 MAR 24 P 4:57

020445

Bogotá, D.C.

08

Señor  
**ANTONIO MARIA PEDRAZA SIERRA**  
Carrera 100 A No. 129 C 57  
Bogotá, D.C.

*PwC impuestos en línea*  
Revisó:

Ref: Consulta radicada bajo el número 96308 de 21/10/2009

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y en la Orden Administrativa No 000006 del 21 de agosto de 2009, es función de este despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, en materia aduanera y cambiaria en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**PROBLEMA JURIDICO**

¿Que obligaciones tributarias surgen para una sociedad española sin domicilio en Colombia que enajena la inversión que posee en sociedades nacionales a otra sociedad española igualmente sin domicilio en Colombia con la cual tiene vinculación económica?

**TESIS JURIDICA**

Las enajenaciones de inversiones extranjeras en Colombia están sometidas al cumplimiento de las normas tributarias nacionales. No obstante, de dichas operaciones derivará o no imposición en Colombia dependiendo de la clase y de las condiciones de la inversión de que se trate, de conformidad con las disposiciones del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional suscrito entre la República de Colombia y el Reino de España actualmente vigente.

**INTERPRETACION JURIDICA**

De conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario, 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.

De acuerdo con la norma citada, cuando una sociedad extranjera percibe ingresos por la enajenación de su participación en empresas colombianas, estos se consideran de fuente nacional y en consecuencia están gravados con el impuesto sobre la renta en el País, en cuanto que, de acuerdo con los artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario, salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de las rentas de fuente nacional que perciban.

Ahora bien, en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición internacional -CDI- suscrito entre el Gobierno de la República de Colombia y el Reino de España al que alude en la consulta, sus disposiciones determinan cuál de los dos Estados tiene la potestad impositiva para gravar las rentas y como ha de ejercerse esa potestad; esto es, si tal atribución corresponde al Estado de la fuente del ingreso, o al Estado de la residencia, o a ambos Estados de manera compartida, según la renta de que se trate.

Respecto de rentas relativas a "Ganancias de Capital", sin perder de vista la clase de inversión y de las condiciones de la misma en razón de los activos en que este representada, debe darse aplicación a lo consagrado en el artículo 13 del Convenio en mención que regula lo referente a esta clase de rentas, es decir las correspondientes a ganancias de capital.

Como en la consulta no se precisa la clase de inversión que se enajena -acciones o aportes- ni las condiciones de la inversión y los bienes en que está representada en la sociedad receptora, debe hacer alusión genérica al tratamiento que establecen los apartados 4° y 5° del artículo 13 citado.

A este respecto, el apartado 4° regula lo relacionado con las ganancias que se obtienen por la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor derive directa o indirectamente en mas de un 50% de bienes inmuebles situados en uno de los países contratantes, indicando, que en tal evento la potestad tributaria se podrá ejercer en el Estado fuente sin que prevea limitación alguna en la forma en que ha de ejercerse esa facultad impositiva, lógicamente sobre el supuesto de que la legislación interna de los Estados contratantes este consagrada la imposición para esta clase de rentas.

En consecuencia, si las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en mas de un 50% de bienes inmuebles ubicados en Colombia, dicha renta puede ser gravada en Colombia sin limitación alguna respecto de la aplicación de la norma interna que prevé la tributación relativa a la rentas por enajenación de activos fijos, advirtiendo, que si bien se indica en el punto IX. de Ad. al Artículo 13 en el Protocolo del Convenio, que en el caso de Colombia la tributación de las ganancias de capital mencionadas en este artículo se refiere a la suma de los impuestos sobre la renta ( antes 35%, hoy 33%) y al impuesto complementario de remesas como adicional, por la derogatoria que de ese impuesto complementario hizo el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 actualmente no existe impuesto complementario de remesas que causaba la transferencia al exterior de rentas o ganancias ocasionales obtenidas en Colombia.

Ahora, si bien la potestad impositiva relativa a la clase de renta a que se refiere el numeral 4º del Convenio no es privativa del Estado de la fuente del ingreso y en consecuencia puede ser sometida a imposición igualmente en el Estado de residencia del inversionista enajenante, a efectos de evitar la doble imposición jurídica internacional que es la esencia del Convenio, habrá de estarse a las disposiciones del artículo 22 Ib. relativo a los métodos para evitar la doble imposición.

Por otra parte, el apartado 5º establece que cuando se trate de la enajenación de bienes diferentes a los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 de dicho artículo 13, las ganancias estarán gravadas solamente en el Estado de residencia del inversionista enajenante.

Así, en el evento en que las acciones o participaciones objeto de enajenación por parte de la sociedad española correspondan a acciones o derechos de participación de condiciones diferentes a las referidas en el apartado 4 del artículo 13, en virtud de lo dispuesto en el mismo apartado 5º, tales rentas podrán gravarse únicamente en España, país de residencia de quien enajena las acciones o derechos de participación, según se trate.

En relación con las obligaciones formales que surgen con ocasión del cambio de titular de inversión extranjera por enajenación de la misma, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina se pronunció al respecto en el Concepto No 042158 de 2009, el cual se anexa para su conocimiento.

Como se precisa en el anterior pronunciamiento oficial, la obligación que surge para el titular de inversión extranjera se origina con motivo de la realización de ciertas operaciones que implican el cambio de titular de dicha inversión.

Ahora bien, la existencia de un CDI suscrito entre España y Colombia no conlleva excepción alguna al cumplimiento de obligaciones formales que puedan surgir como consecuencia de las diferentes transacciones realizadas, como es el caso de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta por transferencia de la titularidad del derecho de dominio de los bienes en que esta representada la inversión extranjera.

Indica el consultante, con fundamento en la cláusula de no discriminación - artículo 23 del CDI suscrito entre España y Colombia-, que la declaración por cambio de titular de inversión extranjera reglamentada mediante el Decreto 1242 de 2003, no es aplicable al inversionista español, por no ser ésta exigible al nacional colombiano.

Al respecto es necesario hacer las siguientes precisiones

El apartado 1 del artículo 23 del CDI suscrito entre España y Colombia dispone:

*"Los nacionales de un estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sea más gravosos que aquellos a los 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. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes." (Negritas fuera de texto).*

Como se desprende de la norma en mención, la aplicación del principio de la no discriminación pretende, en términos generales, que frente a situaciones iguales se dé por parte de los Estados un trato igual.

El supuesto de esta norma se fundamenta en que los nacionales de cada uno de los países contratantes se encuentren en las mismas condiciones, es decir, en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares. Por lo tanto, al referirse la norma de manera expresa a "en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia", ello permite afirmar que la residencia constituye un elemento determinante para establecer la homogeneidad de trato, por lo que se concluye que no se encuentran en las mismas condiciones un residente de un Estado contratante frente a un no residente del mismo.

Conforme con anterior, es claro que no se encuentran en las mismas condiciones los residentes en Colombia frente a los extranjeros no residentes, por lo que un tratamiento diferente para los extranjeros no residentes en el país con respecto a los residentes, en relación con su inversión en sociedades nacionales, no implica discriminación con respecto a los residentes en Colombia.

Ahora bien, hay que señalar que la norma tributaria que exige la presentación de la declaración de renta cuando hay cambio de titular de la inversión extranjera no puede catalogarse como una norma discriminatoria, pues corresponde al cumplimiento de una obligación formal como *mecanismo de control* sobre la inversión foránea.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los residentes en Colombia igualmente deben presentar, en los plazos señalados por el Gobierno nacional, la respectiva declaración tributaria en la cual reflejará, entre otras y si es del caso, las operaciones por enajenación de inversiones realizadas en el periodo gravable de que se trate, con lo cual, no existe ninguna discriminación de trato entre nacionales y extranjeros.

Por lo anterior, independientemente del CDI suscrito entre Colombia y España, la empresa española que enajena la inversión ubicada en Colombia deberá presentar declaración de renta.

Respecto a la aplicación del régimen de precios de transferencia, para el caso de inversión extranjera este Despacho se pronunció en el Concepto No 092805 de 2005, ratificado mediante el Oficio No. 53175 de Julio 9 de 2009, los cuales se anexan para su conocimiento.

Como se indica en los anteriores pronunciamientos, la aplicación del régimen de precios de transferencia es obligatoria cuando se reúnan los siguientes supuestos: la existencia de un sujeto obligado, esto es, un contribuyente del impuesto sobre la renta, la existencia de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior con ese contribuyente y la celebración de operaciones entre el contribuyente y sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

En el caso objeto de consulta, en virtud de la aplicación del CDI suscrito entre España y Colombia deberá tenerse en cuenta lo señalado en la parte inicial de este escrito para determinar en cual de los Estados contratantes recae la potestad tributaria para determinar en cual de los Estados es contribuyente la sociedad que enajena la inversión con el fin de establecer si se cumplen los supuestos señalados en la ley para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

De otra parte, en relación con el interrogante sobre si el cambio de titular de la inversión extranjera se realiza en virtud de la fusión o escisión de sociedades, este Despacho en Concepto No 038762 de 2003 manifestó:

*"...En el evento de cambio de titular de la inversión extranjera por efectos de la fusión o escisión de sociedades, según lo señalado por los Artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario, y por cuanto no se considera que existe enajenación entre las sociedades fusionadas o escindidas no es exigible la presentación de la declaración de Renta y Complementarios, bastará para el registro del cambio del titular de la inversión extranjera allegar al Banco de la República certificación del Revisor Fiscal y/o Contador Público de la empresa receptora de la inversión (artículo 4. Decreto 1242/03)."*


De igual manera, el régimen de precios de transferencia no tendrá aplicación si se tiene en cuenta que de acuerdo con lo consagrado en el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, para efectos tributarios, no se considera que existe enajenación entre las sociedades fusionadas.

Otra de las obligaciones que debe cumplir la sociedad española que enajena su participación en empresas nacionales es la inscripción en el Registro Único Tributario, al respecto se pronuncio este Despacho en el Oficio No 046748 de 2008 del cual se anexa copia para su conocimiento.

Por último, lo contemplado en el inciso 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario, según el cual los extranjeros sin residencia o domicilio en el país no están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios cuando la totalidad de sus ingresos por los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario hayan estado sometidos a retención en la fuente, no es aplicable para establecer la obligación de presentar declaración en los casos de cambio de titular de inversión extranjera, pues esta es una norma cuyo objetivo es efectuar un control a la inversión extranjera en Colombia y aplica con independencia de las demás normas que establecen la obligación de presentar declaración de renta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

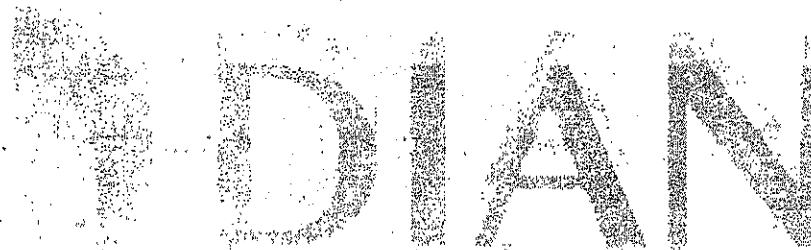
Atentamente




**CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS**  
Director de Gestión Jurídica

Anexo: Conceptos 42158/09;92805/05;53175/09; 38762/03,46748/08

Proyecto: Aom  
R/ lepm



Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

 PwC impuestos en línea  
Revisó: 