**OFICIO Nº 033241**

**12-12-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C./100208221-001808

Señor

**ALEXANDER FÉLIX GRAS TRESPALACIOS**

Cra 73 163 21 Ap 332

alexander.gras@yahoo.es

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100065727 del 03/10/2017

**Tema:**Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores:**Convenio Colombia-Suiza para evitar la doble imposición. Patrimonio/Inmuebles

**Fuentes Formales:**Ley 1344 de 2009- CDI. Estatuto Tributario [art 9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31).

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

**En el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre la República de Colombia y la Confederación Suiza, solicita se conceptúe acerca de cómo debe declarar un residente colombiano, un inmueble que posee en Suiza.**

**Para el efecto cita el Artículo 6 numerales 1 y 3 del CDI acerca de los rendimientos obtenidos por estos inmuebles, así como el Artículo 22 sobre la imposición del patrimonio. Considera que el inmueble debería tenerse en cuenta para presentar la declaración anual de activos en el exterior, mas no para la declaración de renta, pues a su juicio incluirlo en esta conllevaría que tribute en Colombia cuando ya fue gravado en Suiza dado que los rendimientos que genera el inmueble se añaden a los “ingresos imponibles” según la ley tributaria Suiza.**

**RESPUESTA**

En relación con del (sic) Convenio suscrito entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio –en adelante CDI- y antes de referirnos al tema específico, debemos señalar que la finalidad de estos Convenios consiste no solo en plantear mecanismos para eliminar la doble imposición internacional sino también en determinar el reparto de la potestad tributaria de los Estados Contratantes y cómo será ejercida, es decir si la atribución para gravar determinada renta corresponde al Estado de la fuente-ingreso o al Estado de la residencia o si los dos Estados comparten dicha potestad tributaria y en qué condiciones o límites.

Cuando la potestad impositiva frente a determinada renta es compartida por los dos Estados a efectos de evitar la doble imposición jurídica internacional, habrá de acudirse a las disposiciones de la cláusula relativa a los “Métodos para Eliminar la Doble Imposición.”

Sobre estos aspectos se pronunció este Despacho en el Concepto No. 103513 del 17 de diciembre de 2009:

*“…*

*De acuerdo con lo considerado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, la doble imposición se presenta:*

*… como resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.” Identidad de hecho (ingreso realizado), de sujeto (el mismo contribuyente) y de impuesto (renta).*

*Entonces con los Convenios, “Al adoptar el método de atribución de competencias exclusivas, se impide que, frente a la ley, llegue a formarse un concurso real de normas, pues su ámbito espacial de incidencia queda definitivamente circunscrito por estas reglas especiales de conflictos, en términos de excluir el concurso. “Xavier, Alberto. Derecho Tributario Internacional. Universidad Astral 2005. Argentina”*

*Es decir, que la doble tributación involucra un conflicto de normas, y puede hablarse de este conflicto cuando se presentan consecuencias jurídicas que deben ser excluidas recíprocamente por lo que sólo una de ellas puede ser aplicada, una de ella excluye la aplicación de la otra cuando ambas concurren sobre la misma situación concreta. “.. en la doble tributación se produce la acumulación de las consecuencias jurídicas de las dos normas es decir el concurso real acumulativo y es la atenuación o eliminación de ese cúmulo de pretensiones y consecuencias lo que constituye el objeto de las medidas tendientes a evitar la doble tributación.” op. cit*

*Ahora bien, el objeto primordial de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) es eliminar la Doble imposición jurídica; que tiene lugar cuando un solo sujeto pasivo soporta el gravamen múltiple por parte de diferentes Estados, en palabras de FARRÉ ESPAÑOL, “la doble imposición jurídica se produce cuando una misma renta perteneciente al mismo contribuyente es objeto de imposición en dos o más Estados”.*

*…*

*Para lograr la finalidad antes descrita, los CDI delimitan la potestad tributaria de los Estados contratantes, es decir delimitan por vía convencional pretensiones tributarias de los Estados …”*

Con la consideración anterior frente a la inquietud planteada por el consultante que estima que el haberse gravado una renta generada por la posesión de un inmueble en un Estado, en este caso Suiza, no permite que el otro Estado –Colombia- tenga en cuenta ese inmueble para efectos tributarios en este país, es preciso aclarar que en relación con los inmuebles el CDI –Colombia-Suiza incorpora dos cláusulas que si bien se relacionan son diferentes.

Así, para el caso de las rentas de bienes inmuebles consagra el artículo 6:

**“ARTÍCULO 6**

**RENTAS DE BIENES INMUEBLES**

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.”

Del texto de la disposición y concordante con lo antes expresado, se tiene que respecto de estas rentas se ha pactado la potestad tributaria de manera compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente.

Es decir que las rentas que –para el caso consultado- un residente de Colombia obtenga de bienes inmuebles situados en Suiza pueden someterse también a imposición en Suiza.

El vocablo “pueden” está dado para permitir que esta facultad que en principio sería del Estado de la residencia sea compartida, si fuese de manera exclusiva en uno u otro Estado así se expresaría, como en el caso y para citar un ejemplo, de las rentas de pensiones del artículo 17 en donde la tributación es exclusiva del Estado de residencia:

**“ARTÍCULO 17**

**PENSIONES**

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas **a un residente de un Estado**contratante por razón de un ejemplo anterior **sólo**pueden someterse a imposición en ese Estado“ resaltado fuera de texto.

**En este contexto, las rentas obtenidas en razón de inmuebles pueden ser sometidas a imposición tanto en Colombia como en Suiza, recuérdese que según la legislación interna los residentes colombianos tributan sobre sus rentas de fuente mundial.**[**Artículo 9**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31)**del Estatuto Tributario**

De otra parte, el artículo 22 del CDI regula lo concerniente a la imposición del patrimonio.

**“ARTÍCULO 22**

**IMPUESTO AL PATRIMONIO**

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro estado contratante.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques y aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”

En el marco de lo expuesto, obsérvese como frente a los bienes inmuebles a que hace referencia el artículo 6 y a los bienes muebles del establecimiento permanente según los numerales 1 y 2 de la disposición en cita, se pactó la potestad tributaria de manera compartida entre los dos Estados –Colombia y Suiza. Respecto de los bienes a que aluden los numerales 3 y 4, esta facultad impositiva radica solamente en el Estado de residencia, y/o dirección efectiva de la empresa según el caso.

**En consecuencia para concretar la respuesta:**

**- Las rentas que un residente colombiano obtenga por los inmuebles que posea en Suiza conforme con el artículo 6 del CDI deberán ser incluidas y gravadas en la declaración del impuesto sobre la renta, que como residente en Colombia deba presentar, sin perjuicio de las obligaciones tributarias en Suiza.**

**- Los inmuebles que el residente colombiano posea en el otro estado contratante –Suiza también deberán ser incluidos en su declaración de renta pues forman parte de su patrimonio.**

**De igual manera, como quiera que la base gravable, en el sistema de determinación de la renta líquida especial, como es la renta presuntiva, es el patrimonio líquido del último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, a efectos de determinar la renta presuntiva del respectivo año gravable necesariamente deberá considerarse el patrimonio líquido a 31 de diciembre del año anterior determinado conforme con las normas vigentes.**

**Ahora bien, como en estos casos la potestad tributaria es compartida entre los dos Estados –Colombia y Suiza- el contribuyente válidamente puede acudir a las disposiciones de la cláusula relativa a los “Métodos para Eliminar la Doble Imposición.” pactada en el artículo 23 del CDI en estudio.**

**Lo anterior sin perjuicio de la presentación de la declaración anual de activos en el exterior para los residentes fiscales. Se anexa el Oficio No. 027751 de octubre 7 de 2015 sobre el tema.**

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_