**OFICIO Nº 1433 [908351]**

**21-11-2022**

**DIAN**

100208192-1433

Bogotá, D.C.,

|  |  |
| --- | --- |
| **Tema:** | Impuesto sobre la renta y complementarios |
| **Descriptores:** | Ingresos de fuente nacional |
| **Fuentes formales:** | Artículo 13 del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio |

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita se dé respuesta las siguientes inquietudes:

*“i. ¿La donación de acciones de una sociedad comercial poseídas por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional de fuente nacional? En ese mismo sentido, ¿el legado de acciones de una sociedad comercial poseídas por un causante residente en Colombia al momento de su muerte a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional de fuente nacional?*

*ii. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta i. ¿la donación o el legado de acciones de una sociedad comercial realizada por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España, cuyo valor NO se deriva directa o indirectamente en más de un 50 por 100 de bienes inmuebles situados en Colombia, está sometida al tratamiento tributario indicado en el numeral 4. del artículo 13 del C.D.I. vigente entre estos dos Estados?*

*iii. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta ii. ¿la ganancia ocasional derivada de la donación o del legado de acciones entre un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional no gravada en Colombia?*

*iv. De ser negativa la respuesta a la pregunta ii. ¿cuál es el tratamiento tributario para la ganancia ocasional derivada de la donación o del legado de acciones entre un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España?*

*(...)*

*(...) ¿la donación o el legado de acciones de una sociedad comercial realizada por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España, configura una operación de inversión extranjera susceptible de generar la obligación de realizar registros cambiarios?”* (subrayado fuera de texto)

En primera medida, es de reiterar que este Despacho no es competente para resolver situaciones particulares.

Asimismo, se pone de presente que casos como el planteado se deberán analizar a la luz de las disposiciones del “Convenio entre el Reino de España y la República 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 el CDI), aprobado mediante la Ley 1082 de 2006, para determinar -según sus circunstancias específicas- la calificación de los ingresos y consecuentemente su tratamiento tributario aplicable.

Precisado lo antepuesto, es menester examinar el artículo 13 del CDI, el cual establece:

*“(…)*

*4. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.”* (subrayado fuera de texto)

Es importante señalar que la norma citada (i.e. artículo 13 del CDI) sigue el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición diseñado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE.

Así, cabe resaltar que la OCDE se ha pronunciado respecto del alcance de la expresión “enajenación de bienes”, contenida en el reseñado artículo 13, en los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MOCDE 2017) al indicar:

*5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital (...) Los términos “enajenación de bienes” se utilizan para incluir en concreto las ganancias de capital resultantes de la venta o la permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades a cambio de valores, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa.”* (subrayado fuera de texto)

En torno a los referidos comentarios de la OCDE, la Corte Constitucional en pronunciamientos como la Sentencia C-460/10, M.P. Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, ha señalado que constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación.

Así las cosas, para efectos del CDI *sub examine*, la donación y la transmisión de bienes por causa de muerte estarían comprendidos dentro de la expresión “enajenación de bienes”, regulada como ganancias de capital.

Por ende, ya sea que el valor de las acciones en una sociedad colombiana se derive - directa o indirectamente- en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Colombia, o no, su donación o legado por parte de un residente fiscal colombiano estará sometido a imposición en el país, teniendo en cuenta lo previsto en los numerales 4 y 5 del artículo 13 del CDI.

En efecto, en el caso del mencionado numeral 5 es de recordar que juega un papel determinante el Estado donde resida el transmitente de los bienes, es decir, quien los cede o transmite (cfr. Diccionario de la lengua española), que para el caso planteado corresponde a una persona natural con residencia fiscal en Colombia.

Para efectos de lo anterior, es importante tener en cuenta que, de conformidad con los artículos [9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31) y [12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=34) del Estatuto Tributario, las personas naturales sin residencia en el país y las sociedades extranjeras son gravadas en el país sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Así las cosas, deberán atenderse las disposiciones del [artículo 300](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377) del Estatuto Tributario y siguientes, en particular el [artículo 316](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=394) *ibidem,* el cual dispone:

[***ARTÍCULO 316***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=394)***. PARA PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS SIN RESIDENCIA.****<Artículo modificado por el artículo 108 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa única sobre las ganancias ocasionales de fuente nacional de las personas naturales sin residencia en el país y de las sucesiones de causantes personas naturales sin residencia en el país, es diez por ciento (10%).”* (subrayado fuera de texto)

Por último, la inquietud relacionada con el registro cambiario será remitida al Banco de la República, entidad competente en la materia

Atentamente,

**ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales