

Subdirección de Normativa y Doctrina

RAD: 910510

100208192-171

Bogotá, D.C. **23/09/2021**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Inversiones en el exterior
Fuentes formales: Artículo 13 del “Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”
Artículos 269, 288 y 291 del Estatuto Tributario
Artículo 1.1.3. del Decreto 1625 de 2016

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, la peticionaria plantea la siguiente hipótesis:

- i) *“Una persona natural, nacional canadiense, residente fiscal en Canadá en el año gravable 2019, se convierte en residente fiscal en Colombia desde el 1ro de enero de 2020, misma fecha en la que deja de ser residente en Canadá”.* (Subrayado fuera del texto).
- ii) *“En Canadá posee sus portafolios de inversión, compuestos principalmente por acciones, las cuales han sido adquiridas durante varios años atrás. Durante el año gravable 2020, realizó ventas de algunas de sus acciones adquiridas en el exterior antes de convertirse en residente fiscal en Colombia”.* (Subrayado fuera del texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

- iii) *“En Canadá, con objeto de su salida del país, presentó una declaración de renta en la cual, acogiéndose a (...) numeral 7, artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición entre Canadá y Colombia, reporta la venta ‘no real’ de sus acciones”.*
- iv) *“En Colombia, en su declaración de renta del año gravable 2020 (y probablemente en los años siguientes), como residente fiscal, teniendo en cuenta el artículo 9 del Estatuto Tributario nacional, debe reportar su patrimonio poseído en el exterior, así como los ingresos recibidos fuera del país. Por lo tanto, deberá reportar el ingreso y costo relacionado con las ventas de acciones realizadas en Canadá”.* (Subrayado fuera del texto).

Con base en lo anterior, formula unos interrogantes relacionados con la aplicación del artículo 13 del “Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”, los cuales serán resueltos cada uno a su turno:

1. ***“¿Cuál sería el costo que debería ser tomado por este contribuyente, respecto de las ventas reales de sus acciones efectuadas durante el año gravable 2020? ¿Podría considerarse el valor de la ‘recompra’, tomando así valor de mercado a 31 de diciembre de 2019, con tasa de cambio a la misma fecha?”***

El artículo 13 del “Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”, aprobado mediante la Ley 1459 de 2011, regula lo atinente a la atribución del derecho a gravar las ganancias de capital, de la siguiente manera:

- Párrafo 1: En la enajenación de bienes inmuebles.
- Párrafo 2: En la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, incluyendo la enajenación de este mismo establecimiento permanente.
- Párrafo 3: En la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves.
- Párrafo 4: En la enajenación de acciones u otros derechos en el capital de una sociedad, o de participaciones en una sociedad de personas, fondo fiduciario o en cualquier otra entidad.
- Párrafo 5: *“Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1o, 2o, 3o y 4o sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante”.* (Subrayado fuera del texto).
- Párrafo 6: *“Las disposiciones del párrafo 5o no afectarán el derecho de un Estado Contratante a imponer, de acuerdo a su legislación, un impuesto sobre las ganancias provenientes de la enajenación de propiedades, diferentes a las consideradas en las disposiciones de aplicación del párrafo 7o, derivadas por un individuo residente del otro”.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

Estado Contratante y que ha sido residente del primer Estado mencionado durante los seis (6) años inmediatamente anteriores a la enajenación de la propiedad”. (Subrayado fuera del texto).

- *Párrafo 7: “Cuando un individuo deja de ser residente de un Estado Contratante e inmediatamente después se convierte en residente del otro Estado contratante, para propósitos tributarios se considerará en el primer Estado Contratante mencionado, que el individuo ha enajenado sus propiedades y será gravado en ese Estado por esa misma razón. El individuo podrá elegir ser tratado para propósitos tributarios como si antes de llegar a ser residente de este Estado Contratante, hubiera vendido y recomprado la propiedad por una cantidad equivalente al valor justo de mercado en ese momento. Sin embargo, esta disposición no aplicará a la ganancia proveniente de cualquier propiedad que se haya generado inmediatamente antes de que el individuo se convierta en residente del otro Estado, la cual podrá ser gravada en ese otro Estado. Tampoco aplicará a la ganancia derivada de la propiedad inmueble ubicada en un tercer Estado”. (Subrayado fuera del texto).*

Sea de anotar que los párrafos 6 y 7 no se encuentran contemplados en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (versión 2017) ni en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

Ahora bien, en el protocolo del CDI objeto de la presente consulta se indica:

“1. Se entenderá que:

(...)

h. Los párrafos 6o y 7o del artículo 13 son incluidos en el Convenio teniendo en cuenta la legislación interna de Canadá respecto de las reglas que aplican a la emigración de contribuyentes. En el momento de la firma de este Convenio, Colombia no tiene reglas similares en su legislación interna y, por lo tanto, se anticipa que estos párrafos solamente aplicarán, inicialmente, en casos de personas que dejan de ser residentes de Canadá.

(...). (Subrayado fuera del texto).

De modo que, para este Despacho, el párrafo 7 del artículo 13 *ibídem* es claro al señalar que el “valor justo de mercado”, a que hace alusión, puede ser empleado para efectos tributarios colombianos precisamente cuando el contribuyente elige ser tratado como si hubiese vendido y recomprado los bienes y derechos de su propiedad “por una cantidad equivalente al valor justo de mercado en ese momento”, considerando particularmente que, al encontrarse incorporado en el CDI objeto de consulta, debe entenderse que dicho tratamiento hace parte del ordenamiento jurídico colombiano; desde luego, con un ámbito de aplicación absolutamente específico, esto es, cuando un contribuyente persona natural emigra de Canadá a Colombia, dejando de ser residente fiscal del primer Estado para convertirse inmediatamente en residente fiscal del segundo Estado.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Adicionalmente, se observa que la posibilidad de tomar el “*valor justo de mercado*” como costo fiscal para efectos tributarios colombianos garantizaría que no ocurra una doble tributación, propósito principal sobre el cual precisamente circunda el CDI, ya que se evitaría gravar en Colombia valores que ya fueron objeto de tributación en Canadá en los términos del reseñado párrafo 7 del artículo 13 *ibídem*.

Por ello, una vez el nacional canadiense sea residente fiscal en Colombia, para determinar la forma en que se gravará la renta obtenida en la venta efectiva de las acciones poseídas en el exterior se deberá tener en cuenta el artículo 13 del CDI en comento, de conformidad con el cual:

- i) Las ganancias obtenidas por un residente fiscal colombiano, que anteriormente era residente fiscal en Canadá, derivadas de la mencionada venta podrán gravarse en Canadá, si:
 - El valor de las acciones se deriva “*directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles*” situados en Canadá,
 - El valor de la participación en una sociedad de personas se deriva “*directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles*” situados en Canadá, o
 - Las acciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente en Canadá corresponden a un 25% o más del capital de ésta, y se es propietario de las mismas, directa o indirectamente, “*en cualquier momento dentro del período de doce meses anteriores a la enajenación*”.
- ii) En caso de no cumplirse alguno de los anteriores supuestos, las referidas ganancias estarán sometidas a imposición solamente en Colombia, teniendo en cuenta el párrafo 5 del artículo 13 *ibídem*. Así las cosas, asumiendo que las acciones poseídas en el exterior tengan la calidad de activos fijos, se deberán observar, entre otras, las siguientes disposiciones de la legislación fiscal colombiana:
 - Artículo 269 *ibídem*: “El valor de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial”. (Subrayado fuera del texto).
 - Artículo 288 *ibídem*: “Los (...) activos (...) en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.”

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos (...).

Subdirección de Normativa y Doctrina

En los eventos de enajenación o abono, la liquidación o el pago parcial, según sea el caso, se reconocerá a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

El ingreso gravado (...) en los abonos o pagos mencionados anteriormente corresponderá al que se genere por la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago”. (Subrayado fuera del texto).

- Artículo 1.1.3. del Decreto 1625 de 2016: “*La tasa de cambio representativa del mercado -TRM para efectos tributarios, será la tasa de cambio representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial y posterior de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según lo previsto en el Estatuto Tributario y en este decreto.*

La tasa de cambio representativa del mercado -TRM corresponde a la certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la Resolución Externa 01 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República o las normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan.

(...)”. (Subrayado fuera del texto).

A la par de lo anterior, debe tenerse en cuenta lo concluido en el Oficio N° 001120 del 16 de enero de 2019: “*(...) el numeral a que hace referencia el consultante (numeral 2 del artículo 291 del Estatuto Tributario) está dirigido a determinar el costo de las inversiones en acciones o participaciones extranjeras que sean activos fijos, adquiridas antes y a partir de enero de 2015. La norma no hace distinción si dicha inversión la realiza una persona natural o jurídica o si la natural debe estar o no obligada a llevar contabilidad. Por lo anterior, dicho régimen de transición será aplicable a todos los tipos de contribuyentes”. (Subrayado fuera del texto).*

En conclusión, una vez el contribuyente – sujeto de consulta – adquiere la residencia fiscal en Colombia, deberá realizar un reconocimiento inicial de sus activos poseídos en el exterior, atendiendo los artículos 269, 288 y 291 del Estatuto Tributario y 1.1.3. del Decreto 1625 de 2016. Para efectos de dicho reconocimiento, podrá emplear el “*valor justo de mercado*” señalado en el párrafo 7 del artículo 13 del CDI *sub examine*.

En tal orden de ideas, cuando enajene dichos activos poseídos en el exterior y siempre que los mismos estén sometidos a imposición en Colombia, en los términos del CDI, nuevamente el contribuyente deberá remitirse a lo antes referenciado, con lo cual, si el reconocimiento inicial se efectuó tomando como referencia el “*valor justo de mercado*”, éste mismo valor se deberá tener en cuenta para efectos de la determinación del ingreso gravado.

2. “Para las acciones que no se vendieron realmente (es decir aquellas que solamente para efectos fiscales en Canadá fueron reportadas como supuesta

Subdirección de Normativa y Doctrina

venta y recompra) y aun hacen parte de su patrimonio, ¿el valor patrimonial sería el valor de mercado a 31 de diciembre de 2019, con tasa de cambio a la misma fecha?”

Por favor remitirse a lo explicado en la respuesta al punto anterior.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina