





www.dian.gov.co |

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 02 OCT 2014
100208221-7001059


 No Radicado 000S2014057065
 Fecha 2014-10-03 09:00:07 AM
 Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario HAROLD RUIZ MONTES
 Anexos 0 Folios 8

 COP 000S2014057065

Señor
HAROLD RUIZ MONTES
 Calle 15 N No. 10 - 96 Barrio La Castellana
 hrui@iulegal.com
 Armenia- Quindío

S.J.D.

Ref: Radicado 100015930 del 04/08/2014

Tema: Impuesto sobre la renta
 Descriptores: Inversión extranjera
 Adquisición acciones/dacion en pago
 Fuentes Formales: Estatuto Tributario arts 122, 24, 240,69,90,272
 Decreto 4800/10

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

En el escrito de la referencia formula las siguientes inquietudes:

1- Cuales son las normas que regulan el régimen de la inversión extranjera en Colombia?

Si bien el régimen general de inversión extranjera es un tema que escapa la órbita de competencia de esta entidad, distinto es el caso de los efectos y las normas de carácter tributario que la afectan, en ese orden de ideas se tiene que en Colombia el Régimen General de Inversiones de capital del exterior en Colombia y de capital colombiano en el exterior, se encuentra regulado por el Decreto 2080 de Octubre 18 de 2000, modificado por el Decreto 4800 de 2010.

2- Que beneficios tributarios existen para la inversión extranjera en Colombia ?

La inversión extranjera en Colombia tiene igual tratamiento tributario que la inversión nacional, existen algunas disposiciones dentro del Estatuto Tributario que favorecen el desarrollo de ciertas actividades económicas, el artículo 207-2 lista las que se consideran exentas.

Con lo anterior, en primer lugar hay que señalar que de conformidad con el inciso segundo del artículo 12 del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional colombiana, el artículo 24 del mismo ordenamiento contiene las rentas que se

consideran de fuente nacional:

"ARTICULO 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. <

Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También 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. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.
9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material. "

Así mismo, la ley 1607 de 2012 , se redujo la tarifa del impuesto de renta a partir del año gravable 2013:

"ARTICULO 240. TARIFA PARA SOCIEDADES NACIONALES Y EXTRANJERAS. <Artículo modificado por el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, la tarifa sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes que tengan la calidad de Nacionales, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza que obtengan sus rentas a través de sucursales o de establecimientos permanentes, es del veinticinco por ciento (25%). Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, estarán sometidas a la tarifa del treinta y tres (33%)."

De la misma manera respecto de los dividendos, es importante mencionar lo ya manifestado por esta oficina mediante Oficio 28932 de 2013.

"...Actualmente, cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1° de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo 48 del Estatuto Tributario, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, debe utilizar el procedimiento previsto en el artículo 49, modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012.

Conforme lo establece el artículo 245 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 49 lb., la tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones que sean percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia, en la parte correspondiente a las utilidades que no excedan el resultado a que se refiere el numeral 3° del artículo 49 citado están sometidos a tarifa cero (0%) de tributación.

Y conforme lo establece el Parágrafo 2° del mismo artículo 49, las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3° lb. tendrán la calidad de gravadas.

Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere este párrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo. Caso en el cual la sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto.

Tratándose de utilidades obtenidas con anterioridad al 1° de enero de 2013, se aplican las disposiciones vigentes a esa fecha; es decir, las vigentes para el año gravable 2012, por lo que, tratándose de dividendos relativos a utilidades respecto de las cuales la sociedad que generó y distribuyó la utilidad tributó, en razón de la modificación que introdujo el artículo 13 de la Ley 1111 de 2006, corresponde al cero por ciento (0%), de conformidad con el inciso primero y el párrafo 5° del artículo 245 del Estatuto Tributario, en tanto el régimen se había unificado -salvo taxativa excepción-, para socios o accionistas nacionales y extranjeros, con o sin residencia en Colombia. Para la aplicación del régimen y tarifas, la norma remite al sistema de imputación sociedad -socio aplicable en Colombia, contenido en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario que prevén que, cuando los dividendos o participaciones sean repartidos con cargo a utilidades que fueron declaradas y gravadas en cabeza de la sociedad, no constituyen renta ni ganancia ocasional en cabeza del socio o accionista.

Por el contrario, cuando las utilidades no hubieren sometido a imposición en cabeza de la sociedad, los dividendos o participaciones están gravados en cabeza del socio o accionista.

En consecuencia, conforme lo prescribe el párrafo primero del artículo 245 citado, cuando los dividendos correspondan a utilidades sobre las cuales la sociedad que las generó y distribuye no tributó, dichos dividendos o participaciones están gravadas en cabeza del socio o accionista a la tarifa corporativa general del 33% del impuesto sobre la renta. Tarifa que aplicaba antes de las modificaciones introducida a la misma por la Ley 1607 de 2012, en cuanto, al tenor del Parágrafo de artículo 240 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 93 de la Ley 1607 de 2012, las referencias a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) contenidas en el Estatuto Tributario para las sociedades anónimas, las sociedades limitadas y demás entes asimilados a unas y a otras, deben entenderse modificadas de acuerdo con la tarifa prevista en ese mismo artículo.

Ahora bien, para el caso de repatriación de capital extranjero invertido en una sociedad Colombiana receptora de la inversión, se concluye que todo ingreso que exceda del capital aportado en la sociedad que corresponda a utilidades que hayan tributado en cabeza de la sociedad, en el momento de su distribución a título de dividendos no están sometidos a tributación, en cuanto aplica la tarifa especial del cero por ciento (0%). En caso contrario, o sea, cuando se trate de ingresos repartidos con cargo a utilidades que no tributaron en cabeza de la sociedad, dichos ingresos están gravados, a título de dividendos, a la misma tarifa general del impuesto sobre la renta del 33% en cabeza del respectivo beneficiario sociedad extranjera o persona natural no residente en Colombia.

Sin embargo, tratándose de ingresos relativos a utilidades obtenidas a partir del 1° de enero de 2013 por las sociedades nacionales receptoras de la inversión extranjera, conforme lo establece el mismo Parágrafo 2° del artículo 49 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012, las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 de ese mismo artículo tienen la calidad de gravadas y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere ese mismo párrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo. En este caso, la sociedad debe efectuar retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto. Pero tratándose de pagos al exterior por concepto de dividendos y participaciones, conforme lo dispone el artículo 406 en concordancia con los artículos 245 Parágrafo 1°, 391 y 407 del Estatuto Tributario, la tarifa de retención es del 33%".

Para mayor ilustración, se anexa el Oficio No .52276 de agosto 21 de 2013 que de manera detallada explica el tema consultado respecto de la inversión extranjera.

3- En relación con su inquietud contenida en la pregunta 3 en cuanto a los requisitos o limitantes que existen para la adquisición de acciones por parte de una sociedad extranjera en una sociedad colombiana, se esta dando traslado a la Superintendencia de Sociedades, para lo de su competencia.

4- Que requisitos debe cumplir ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la adquisición de acciones por parte de una sociedad extranjera ?

La adquisición de acciones por parte de una sociedad extranjera, no requiere trámite alguno ante esta entidad, como si el cambio de titularidad de dicha inversión extranjera. En el Oficio No 52276 de agosto 13 de 2013 que se remite, se incluye un acapite acerca del régimen cambiario y de la obligación de inscripción y cumplimiento de requisitos por parte del inversionista extranjero, ante el Banco de la República.

5- Si para cancelar un crédito a favor de una sociedad extranjera por parte de una sociedad colombiana, ésta última le da a cambio unas acciones, tal hecho tiene efectos en materia tributaria?

Como quiera que señala que la transferencia de las acciones tiene por objeto cancelar un pasivo que la sociedad colombiana tiene a su cargo con la extranjera, respecto del cambio de titularidad a favor de la extranjera deberá darse cumplimiento a lo señalado en el Decreto 2080 de 2000 modificado por el Decreto 4800 de 2010 y que se explica en el oficio que se remite.

De otra parte, en cuanto al impuesto sobre la renta se producen unos efectos; al entregar acciones para la cancelación de un pasivo, se está en estricto sentido frente a la figura de la dación en pago como modo de extinguir las obligaciones. Este Despacho ha sostenido en diversos conceptos que constituyen la doctrina oficial de la Entidad, que la dación en pago como modo de extinguir obligaciones constituye una enajenación a título oneroso de los bienes entregados toda vez que el titular del derecho accionario lo transfiere a otra sociedad, en este caso la extranjera. Dicho criterio ha encontrado asidero en la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, Sentencia 14123 del 6 de febrero de 2006. C.P. María Inés Ortiz Barbosa, al fallar una acción de nulidad parcial contra el artículo 9° del Decreto 2509 de 1985, denegó las súplicas de la demanda, y consideró en algunos de sus apartes:

" (...)

la Sala observa que un análisis concordado de la definición de enajenación y dación en pago, confluye en que ambas figuras tienen como efecto jurídico la transferencia de la propiedad sobre los bienes, de donde claramente se evidencia que la "dación en pago" constituye una modalidad de enajenación en el sentido amplio y genérico del alcance de la expresión.

En efecto, la dación en pago ha sido calificada por la jurisprudencia como un "convenio oneroso de enajenación" en donde se destaca la equivalencia que debe existir entre el crédito debido y la cosa que se entrega, de manera que cuando al carácter oneroso se agrega la virtud de la equivalencia, se produce el rasgo conmutativo sustancial de la institución.

(...)

la Sala encuentra que la dación en pago es una modalidad de enajenación acordada entre el acreedor y deudor, que implica una transferencia de dominio sobre el bien a cambio del crédito o deuda pactada inicialmente, que finalmente se consolida en la extinción de la obligación.

(...)

Ahora, el accionante en igual forma tacha de ilegal el reglamentario porque considera que en la "dación en pago" no existe la percepción de un ingreso, ni incremento patrimonial para efecto de que se anticipe por el mecanismo de retención en la fuente el Impuesto sobre la Renta, como lo ordenan los artículos 26, 366 y 398 del Código Fiscal.

La Sala observa que la transferencia del dominio, implica la existencia o percepción de un ingreso, y así la "dación en pago" es una modalidad de enajenación y además constituye una forma de pago, en donde el bien representa un valor económico a través del cual se soluciona una obligación (pasivo), lo cual produce un efecto positivo en el patrimonio y en tales condiciones, constituye un hecho generador de renta sujeto a retención en la fuente (artículo 26 del Estatuto Tributario).

Con este mismo criterio, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 expresa que los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de

ambos, que **generan incrementos en el patrimonio**, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.

Así las cosas, la enajenación bajo la forma de dación en pago representa un ingreso en la medida en que disminuye o elimina el pasivo, lo cual genera un saneamiento o incremento patrimonial, contemplado por el legislador tributario en el artículo 398 del Estatuto Tributario en concordancia con el 26 de la misma obra, toda vez que no discriminó la fuente contractual que reporta la entrada de recursos tendientes a disminuir las deudas que influyen en un aumento del patrimonio neto".

Entonces la dación en pago de las acciones se regirá por las normas del Estatuto Tributario. Como ya se ha expresado, según 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, entre los que están comprendidos los percibidos por la enajenación de acciones poseídas en sociedades nacionales, los cuales en consecuencia están gravados con el impuesto sobre la renta en el País.

En este orden de ideas, para efectos tributarios se deberá establecer el costo de los bienes que se transfieren y para ello expresado en los artículos 69, 90 y 272 del Estatuto Tributario, con el fin de determinar si hay lugar a renta gravada para el enajenante.

"ARTICULO 69. COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:

- a. El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente.
- b. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.
- c. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.... "

" ARTICULO 272. VALOR DE LAS ACCIONES, APORTES, Y DEMAS DERECHOS EN SOCIEDADES. <Artículo modificado por el artículo 108 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ~~ajustado por inflación~~ cuando haya lugar a ello.

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración

Finalmente, para efectos de establecer la renta bruta en la enajenación de activos a cualquier título, se toma la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados. A su vez, el precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. (Artículo 90 E.T.)

" ARTICULO 90. DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 18> La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

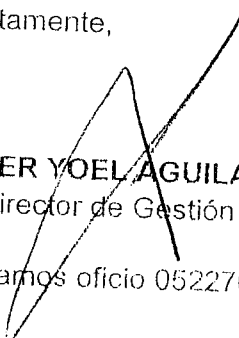
El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo,

al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto....”

Finalmente, de manera cordial le informamos 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 publicado en su página de Internet www.dian.gov.co, <http://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

Anexamos oficio 052276 del agosto 21 de 2013 en cinco (5) folios

P/Lepm R/Jebq