

KPMG en Colombia se complace en entregar contenido relevante en temas legales y tributarios de acuerdo con los nuevos estándares otorgados por el gobierno y las entidades reguladoras. Consúltelo bimestralmente e inscribase en www.kpmg.com.co para recibirlos totalmente gratis.



2015

Boletín Legal Tributario

MAR - ABR

El Impuesto a la Riqueza frente a países con los cuales Colombia ha suscrito Convenios de Doble Tributación

De acuerdo con lo establecido en la Ley 1739 de 2014, son sujetos pasivos del impuesto a la riqueza las personas naturales y las sociedades extranjeras sin residencia en Colombia y sin sujeción a la condición de ser declarantes del impuesto de renta en Colombia, en la medida que posean riqueza de manera directa o indirecta en el país, sin embargo advierte la ley que salvo las excepciones previstas en los Tratados Internacionales.

En tal sentido debe observarse que nuestro país ha suscrito diversos convenios para evitar la doble imposición pero que básicamente se identifican bajo dos modelos, así: los que siguen los criterios de la OCDE y el modelo CAN, los cuales cubren no solo el Impuesto sobre la Renta y Complementarios sino el Impuesto

sobre el Patrimonio y los impuestos de naturaleza idéntica similar o análoga que sustituyan los enunciados anteriormente o que se establezcan con posterioridad a la firma de los mismos.

Adicionalmente es importante precisar que los modelos OCDE privilegian el principio de la residencia en virtud del cual el estado con potestad tributaria primaria para someter al impuesto será el de lugar de residencia del sujeto, y bajo el modelo CAN es la fuente y el lugar de ubicación del patrimonio los criterios determinantes en la interpretación del convenio.

Bajo el marco anterior, han surgido inquietudes respecto al Impuesto sobre la Riqueza entre los cuales están:

- ¿Pueden los residentes en Colombia o en el exterior excluir de la base del Impuesto a la Riqueza, los bienes que posean y se encuentren en países con CDI o convenio CAN?
- ¿Qué bienes podrían excluir los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza no contribuyentes del impuesto a la renta que posean en un país con el cual Colombia tiene suscrito un convenio de doble imposición?

Para iniciar este análisis, es importante recordar las reglas de reparto de potestad tributaria plasmadas en los acuerdos vigentes en el país, así:

En los CDI suscritos por Colombia que siguen el modelo OCDE, las reglas para someter a imposición el patrimonio (con mínimas diferencias conceptuales), son las siguientes:

- Los bienes inmuebles que posea un residente de un Estado Contratante y que esté situado en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en el Estado en el que se sitúe el bien, presentándose una potestad tributaria compartida entre el país de residencia y el país donde se ubica el inmueble.
- Los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante¹, en este aparte se sigue la potestad tributaria compartida entre el país de residencia y el país donde se ubican los bienes muebles pertenecientes al establecimiento permanente.

¹ En el CDI suscrito con la República de Chile se añade como en la definición de patrimonio aquellos bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes

- Los demás derechos patrimoniales que se posean en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el Estado de la residencia. Es decir, que el estado donde se encuentre el patrimonio ha renunciado a la potestad tributaria para gravarlo.

Los convenios suscritos bajo el modelo OCDE no tienen una cláusula de sujeción de impuestos que exija el acreditamiento del impuesto al patrimonio pagado al exterior.

Desde el punto de vista del convenio CAN y atendiendo lo dispuesto en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2014, se considera que el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste, adicionalmente el Consejo de Estado al analizar el alcance de este modelo y siguiendo lo manifestado por el Tribunal Andino consideró en la Sentencia 18884 del 21 de agosto de 2014 que la exclusión del impuesto al patrimonio por bienes ubicados en un país miembro del CAN sólo procede en aquellos casos en los que se esté en presencia de una doble tributación y por tanto debe probarse que ha sido gravado con el impuesto en el otro país.

Finalmente en las consideraciones para determinar la sujeción al impuesto a la riqueza previsto en la Ley 1739 de 2014 tenemos que (i) el impuesto a la riqueza es un impuesto de naturaleza idéntica o similar al impuesto al patrimonio (ii) la Ley 1739 de 2014 define la riqueza como el patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha, (iii) los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza serán los que tengan una riqueza superior o igual a \$1.000 millones el 1 de enero de 2015.

De acuerdo con lo anterior las siguientes serían las conclusiones respecto de las inquietudes planteadas, de acuerdo con el país de residencia y el lugar de ubicación del patrimonio:

1. Sociedades y entidades extranjeras y personas naturales, nacionales o extranjeras con residencia en países con convenios que siguen el modelo OCDE:

- Si posean bienes inmuebles, o bienes muebles a través de un EP se someten al impuesto a la riqueza en Colombia, dada la potestad tributaria compartida que consagra el Convenio, sin embargo si se ha pagado impuesto al patrimonio en el lugar de residencia consideramos que es viable acreditarlo vía el mecanismo de la deducción o descuento tributario para evitar la doble tributación.

- Los demás elementos patrimoniales que se posean en Colombia tales como efectivo, cuentas por cobrar, acciones, otros derechos personales o bienes muebles no imputables a un EP, sólo pueden ser gravados en el Estado de Residencia y Colombia no tiene potestad tributaria para gravarlos, adicionalmente consideramos que no se encuentran obligados a acreditar el pago del impuesto en su país como quiera que los Convenios suscritos no tiene la Cláusula "Subject to tax" y no son aplicables a estos acuerdos los criterios del Tribunal Andino.

2. Sociedades y entidades extranjeras y personas naturales, nacionales o extranjeras con residencia en algún país miembro de la CAN

- Tal como lo anotamos la residencia no es un factor determinante en el

impuesto al patrimonio bajo el modelo CAN, por lo tanto si un residente en Perú, Bolivia o Ecuador poseen bienes inmuebles, muebles u otros elementos patrimoniales en Colombia se sujetan al impuesto en el país.

3. Sociedades y entidades nacionales y personas naturales nacionales con residencia en Colombia respecto del patrimonio poseído en países con convenios que sigue el modelo OCDE²

- Los bienes inmuebles y los bienes muebles poseídos en el otro país a través de un establecimiento permanente, pueden ser gravados en Colombia dado que hay una potestad tributaria compartida, en el evento en que se pague impuesto en ambos países se deberá reconocer la deducción o el descuento tributario por el impuesto pagado en el otro país como medida para evitar la doble tributación.

- Los demás elementos patrimoniales se someten también a imposición en Colombia dado que en virtud del convenio es el país que ostenta la potestad tributaria para someterlo al impuesto.

4. Sociedades y entidades nacionales y personas naturales, nacionales con residencia en Colombia respecto del patrimonio poseído en países con convenios que sigue el modelo CAN.

- De acuerdo con el artículo 17 del Convenio el patrimonio poseído en el otro país miembro sólo debe someterse a imposición en ese país, sin embargo para la procedencia de esta exclusión en Colombia debe observarse que siguiendo la posición del Tribunal

² La Ley 1607 de 2014 prevé que las personas naturales extranjeras residentes en Colombia por un término inferior a 5 años podrán excluir el valor total de su patrimonio líquido localizado en el exterior

Andino y del Consejo de Estado se requiere acreditar el pago del impuesto al patrimonio en ese país.

en su denuncia rentístico, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Las rentas líquidas por recuperación de deducciones no hacen parte de la base gravable del CREE

El Consejo de Estado mediante autos proferidos el 25 de febrero y el 2 de marzo de 2015 ordenó la suspensión provisional del parágrafo 1 del artículo 3° del Decreto 2701 de 2013, reglamentario de la Ley 1607 de 2012 y de algunos apartes del Concepto DIAN No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, en los que señaló que en la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), debería incluirse la renta líquida por recuperación de deducciones.

Consideró la Corporación que la base gravable del impuesto debe determinarse sobre los elementos expresamente autorizados por la norma y que no resulta procedente incluir por vía de analogía o por Decretos Reglamentarios rentas consagradas para otro tributo, so pena de vulnerarse el principio de certeza del tributo y de reserva de ley, por ello ordenó la suspensión de estos actos administrativos, con las siguientes consecuencias:

- En la declaración del CREE por el año gravable 2014, no deberá incluirse suma alguna por concepto de renta líquida por recuperación de deducciones.
- Para el año 2013 consideramos que el contribuyente cuenta con suficientes elementos de juicio para valorar la posibilidad de corregir su declaración tributaria del impuesto de renta para la equidad CREE, excluyendo la renta líquida por recuperación de deducciones que hubiera incluido

- A partir del año 2015, las rentas líquidas por recuperación de deducciones hacen parte de la base gravable del CREE en virtud de la consagración expresa efectuada por la Ley 1739 de 2014, sin embargo el contribuyente deberá considerar que las sumas a incorporar como rentas líquidas especiales serán las que hayan sido deducción en este impuesto.

©2015 KPMG Impuestos y Servicios Legales Ltda., sociedad colombiana de responsabilidad limitada y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados. Tanto KPMG como el logotipo de KPMG son marcas comerciales registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza.

Consejo Profesional

Gustavo Avendaño, *Presidente*
Myriam Stella Gutiérrez, *Socia*
Vicente Javier Torres, *Socio*
Maritza Sarmiento, *Socia*
Maria Consuelo Torres, *Socia*
Oswaldo Pérez, *Socio*