



Dirección de Gestión Jurídica

100202208-0525

Bogotá, D.C., 26 de abril de 2023

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Ingresos de fuente nacional
Fuentes formales: Artículos 1, 4 y 13 del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia y teniendo en cuenta lo indicado por la Subdirección de Normativa y Doctrina en el Oficio No. 905217 – interno 865 de 2022, el peticionario consulta lo siguiente:

“¿Por qué un nacional colombiano con residencia fiscal mexicana es sujeto pasivo del impuesto de ganancia ocasional respecto de una herencia o legado que recibe **cuando el causante de la sucesión era residente fiscal colombiano si en México no debe soportar dicha imposición**? O cuando la sucesión ilíquida se debe liquidar en Colombia” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 1 del “Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los



Dirección de Gestión Jurídica

impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” (en adelante “CDI”), aprobado mediante la Ley 1568 de 2012, dispone que éste aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados.

Para estos efectos, en el artículo 4 del CDI señala:

“ARTÍCULO 4o.

RESIDENTE.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa **toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga** e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Nótese que el artículo 4 no define, de manera expresa, el concepto de “residente”. En cambio, establece una remisión a los criterios de residencia fiscal de cada uno de los Estados parte. Por lo tanto, se considerarán como residentes para efectos del CDI las personas que de conformidad con las leyes de cada Estado lo sean en dichas jurisdicciones. Para el caso de Colombia, el concepto de residencia aplicable a las personas naturales está previsto en el artículo 10 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en caso de que una persona resulte ser residente en ambos Estados (*i.e.* tanto en México como en Colombia) como consecuencia de la aplicación de la legislación de cada uno, el párrafo 2 del mismo artículo 4 establece las siguientes reglas de desempate (*tie breaker rules*) que deben aplicarse con el fin de definir la residencia:

“a) dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”



Dirección de Gestión Jurídica

Precisado lo anterior y para resolver la consulta, debe establecerse el tratamiento aplicable a las rentas obtenidas por concepto de herencias y legados bajo el CDI, sobre lo cual la Subdirección de Normativa y Doctrina ha indicado lo siguiente:

En Oficio No. 002718 del 5 de febrero de 2019 se dijo:

“(…) las rentas **derivadas de una herencia** no se encuentran calificadas bajo las reglas de distribución del Convenio entre Chile y Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio (de ahora en adelante el Convenio), por lo cual **es necesario acudir al artículo 21 del Convenio**.

El artículo 21 del Convenio indica lo siguiente:

“OTRAS RENTAS

Las rentas de un residente de un Estado Contratante **no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio** y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.”

Dicho artículo indica que las rentas que tengan su origen en el Estado de la fuente y que no sea objeto de los artículos previos del Convenio también pueden ser gravadas en el Estado de la fuente. Lo anterior, significa que dicho ingreso puede ser gravado por ambos Estados de manera proporcional. Sin embargo, de conformidad con el artículo 23 del Convenio “Los residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en Colombia, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos pagados en Colombia, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio.”

En este sentido, y para el caso en concreto, **la renta recibida como herencia podrá someterse a tributación en ambos estados, pero el Estado de Residencia (Chile) deberá otorgar un crédito tributario por los impuestos pagados en Colombia contra los pagados en Chile** y de esta forma aliviar la doble tributación que se presente.” (negrilla y subrayado fuera de texto)

En Oficio No. 905217 – interno 865 del 6 de julio de 2022 se afirmó:

“Examinado el CDI suscrito entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos, aprobado mediante la Ley 1568 de 2012, **no se observa una disposición que específicamente regule la distribución de la potestad impositiva en lo atinente a las rentas producto de una herencia, legado o donación, con lo cual resulta menester remitirse al artículo 20** del referido instrumento internacional, el cual señala:

“Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, **también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante**.” (negrilla y subrayado fuera de texto)



Dirección de Gestión Jurídica

En Oficio No. 908351 – interno 1433 del 21 de noviembre de 2022 se explicó 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.**”

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 (“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”), **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.**” (negrilla y subrayado fuera de texto)

De lo anterior se observa una evidente contradicción en la doctrina emitida. De una parte, en un primer momento -a saber, en los Oficios No. 002718 de 2019 y No. 905217 – interno 865 de 2022- se consideró que las rentas derivadas de herencias y legados no se encontraban calificadas expresamente en los CDI, por lo que se consideraban como “otras rentas” para efectos de los convenios allí analizados. De otra parte, en el Oficio No. 908351 – interno 1433 de 2022- se indicó que las rentas provenientes de las donaciones y herencias realmente están comprendidas dentro del concepto de “ganancias de capital” de los CDI, teniendo en cuenta lo comentado sobre el particular por la OCDE en los comentarios al modelo. Así las cosas, es clara la contradicción en la doctrina lo que demuestra la necesidad de reconsideración para unificar la posición doctrinal.

Para estos efectos, es necesario tener en cuenta los comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE al artículo 13 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio para determinar si las ganancias provenientes de una herencia; es decir, la transferencia de capital por causa de la muerte corresponde a una ganancia de capital o no.

En el Párrafo 5. -Comentarios Generales- al artículo 13, Versión 2017, se precisa lo siguiente:

Dirección de Gestión Jurídica

“El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. 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 de propiedad *mortis causa*.”¹

Es importante precisar que esta misma redacción se encuentra en los comentarios a los Modelos de los años 2003², 2005³, 2008⁴, 2010⁵ y 2014⁶.

Así las cosas, se concluye que las herencias, legados y donaciones, a la luz de los CDI suscritos por la República de Colombia y que adopten dicho modelo (lo cual exige un análisis de caso a caso), reciben el tratamiento de ganancias de capital (cfr. artículo 13) y no el residual de “otras rentas” y, en consecuencia, se **reconsidera** la doctrina en estos términos.

En el caso analizado, deberá aplicarse el artículo 13 del CDI, que señala:

“ARTÍCULO 13.

GANANCIAS DE CAPITAL.

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2017. *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio*. P. 293. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page295. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2003. *Model Tax Convention on Income an on Capital: Condensed Version 2003*. P. 188. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en#page188. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.

³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2005. *Model Tax Convention on Income an on Capital: Condensed Version 2005*. P. 194. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005_mtc_cond-2005-en#page194. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2008. *Model Tax Convention on Income an on Capital: Condensed Version 2008*. P. 200. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page200. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.

⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2010. *Model Tax Convention on Income an on Capital: Condensed Version 2010*. P. 241. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page241. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.

⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. 2014. *Model Tax Convention on Income an on Capital: Condensed Version 2010*. P. 246. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page246. Fecha de consulta: 23 de abril de 2023.



Dirección de Gestión Jurídica

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 6o, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa de la que forme parte), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante.

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si:

a) Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante; o

b) El perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del período de doce meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20 por ciento o más del capital de esa sociedad.

Cualquiera otra ganancia obtenida por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente en el otro Estado Contratante también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 20 por ciento del monto de la ganancia.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3 y 4 solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.”

Por lo tanto, deberá analizarse respecto de cada caso particular los activos objeto de enajenación (i.e. herencia, legado o donación), para así determinar el tratamiento aplicable bajo el CDI, toda vez que -como se observa de la lectura de la norma- la potestad tributaria cambia dependiendo del bien enajenado.

Así, por ejemplo, de considerarse que resulta aplicable lo establecido en el párrafo 5 de la antes reseñada norma, esto es, por que el bien objeto de herencia o legado es distinto a cualquiera de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3 y 4, es preciso comprender que las ganancias de capital sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que resida el enajenante, en el caso bajo estudio, Colombia, con lo cual, deberán observarse los artículos 302 y siguientes del Estatuto Tributario, en particular el artículo 316 que establece la tarifa de ganancias ocasionales aplicable a las personas sin residencia en el país.



Dirección de Gestión Jurídica

Consecuentemente y en respuesta a su inquietud, un nacional colombiano con residencia fiscal mexicana, eventualmente y de acuerdo con la naturaleza de los activos recibidos, podrá encontrarse sujeto a imposición en Colombia, respecto de una herencia o legado que cuando el causante de la sucesión era residente fiscal colombiano. Esto por mandato expreso de la ley colombiana en armonía con lo previsto en el CDI entre Colombia y México. Es importante mencionar que el CDI entre Colombia y México tan solo establece reglas de distribución de la competencia para gravar con el impuesto sobre la renta a sus propios residentes fiscales de conformidad con las reglas de cada Estado.

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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUERO

Director de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina