

CONCEPTO N° 000183

21-02-2018

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000183

Señora

SAMIRA ANTOINETTE HADDAD SOTO

samira.haddad@basefirma.com

Ref: Radicado 100081186 del 19/01/2018

Tema: CDI Colombia-Suiza

Descriptores: Ganancias de Capital / venta de bonos

Fuentes Formales: Ley 1344 de 2009.

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

PREGUNTA

En el marco del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio celebrado entre el gobierno de Colombia y la Confederación Suiza –en adelante CDI- el ingreso proveniente de la venta de bonos de carbono se encuentra enmarcado en alguna de las rentas reguladas por el Convenio? o se incluye en el artículo 20 "otras rentas"?

INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Inicialmente es necesario señalar que respecto de la emisión de bonos de carbono y la incidencia tributaria de su enajenación, ese despacho se ha pronunciado con anterioridad mediante el Oficio No. 013505 de 31 de mayo de 2017, en donde se precisó, que la venta de estos bonos constituye un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta, para el vendedor:

"(...) En efecto, en el marco de Protocolo de Kioto, los Bonos de Carbono, se definen como títulos emitidos por organismos certificadores que dan cuenta o son representativos de una tonelada métrica de reducción de emisiones de dióxido de carbono equivalente (CO₂e). Los mismos constituyen en la práctica un mecanismo para permitir a los países adscritos a dicho acuerdo compensar sus emisiones de gases con efecto invernadero ("GEI"), y de esa forma cumplir con sus compromisos de reducción de emisiones de GEI.

El proceso de emisión de Bonos de Carbono, en términos generales, está asociado a la realización proyectos que permitan generar reducciones de GEI. Lo anterior puede ocurrir porque el proyecto evita que se realicen actividades que emiten GEI (como la construcción de centrales generadoras de energías renovables no convencionales (ERNC) que evitan la quema de combustibles fósiles que liberan GEI al medioambiente) o mediante la captura directa del CO₂ desde la atmósfera (por ejemplo, mediante planes de forestación).

(...)

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose del impuesto sobre la renta, debe tenerse presente que este impuesto grava todos los ingresos de fuente nacional y extranjera que obtenga el

contribuyente (persona natural o jurídica) en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos. Lo anterior, en virtud de lo dispuesto en los artículos 9, 12 y 26 del Estatuto Tributario.

Así mismo, el artículo 24 ibídem, dispone:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En este contexto, la venta de bonos en el mercado voluntario del carbono representa un ingreso para el vendedor. Al constituir un ingreso y en tanto el mismo no tiene el tratamiento de exento del impuesto sobre la renta, es susceptible de generar renta para quien lo percibe y por consiguiente se trata de un ingreso gravado.

De otro lado, todo pago o abono en cuenta susceptible de generar ingresos tributarios al contribuyente del impuesto de renta está sujeto a retención en la fuente (a menos que se presente alguno de los eventos que señala el artículo 369 del Estatuto Tributario). Así las cosas, por regla general, el ingreso respectivo será objeto de retención en la fuente acorde las disposiciones sobre el tema. La retención dependerá, según el caso, de aspectos tales como si quien obtiene el ingreso es un sujeto declarante o no, y/o a la naturaleza de la actividad económica, y/o el concepto del ingreso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario y los decretos que reglamentan la materia (...).”

Sin perjuicio de lo anterior, cuando en la operación se encuentra inmerso un residente de un Estado con el cual Colombia haya suscrito (sic) un CDI, deberá analizarse sus disposiciones que establece la forma de tributación en el impuesto sobre la renta y como ha quedado pactada la potestad tributaria de los Estados.

En el caso en estudio, se observa que la renta proveniente de estos bonos de carbono, como tal no se encuentra estipulada en el CDI Colombia-Suiza incorporado a la legislación interna mediante la Ley 1344 de 2009. Ahora bien, de las cláusulas del instrumento internacional se encuentra el Artículo 13 que se refiere a las Ganancias de Capital y que consagra:

“ARTÍCULO 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, 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 forman 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 dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

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 provienen de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por 100 de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.

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. (...)"

Por tanto, las ganancias por la enajenación de los bonos de carbono podría (sic) enmarcarse en el numeral 5, de este artículo (no entra este despacho a hacer el análisis pormenorizado de estos bonos al no ser de su competencia), en cuyo caso tributaría únicamente en el Estado de residencia del enajenante.

De lo señalado se colige que las rentas mencionadas por el artículo 20 del Convenio "Otras Rentas", aplica en el caso en que no se encuentre tipificación de la renta en alguna de las disposiciones del Convenio. E igualmente las rentas así obtenidas, conforme quedó pactado únicamente tributan en el Estado de residencia del beneficiario del ingreso.

Así mismo, se recuerda lo ya expresado por este Despacho mediante el Oficio No. 043467 de 9 de julio de 2012, sobre este aspecto:

"(...) El texto del artículo determina la potestad de los Estados contratantes para gravar las rentas por la enajenación de los diferentes bienes que allí se relacionan, sin importar a qué título se efectúa tal enajenación.

Resulta oportuno citar aparte de los comentarios al artículo 13 del Convenio modelo de la OCDE, que en esencia coincide con el texto del mismo artículo del Convenio celebrado entre Colombia y la Confederación Suiza, en el cual los expertos del Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización analizan expresamente el tema objeto de consulta. El párrafo 5 de los comentarios al artículo mencionado señala:

5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión "enajenación de propiedad" utilizada en él comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa ...

En consecuencia, con el objeto de definir el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por enajenación de bienes frente al Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza, deben observarse las reglas contenidas en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 13, aplicables según el tipo de bien objeto de enajenación.

Por último, en cuanto al artículo 20 del Convenio citado por el consultante, como quiera que este se refiere a "rentas no mencionadas en artículos anteriores", no resulta aplicable al caso en estudio pues las rentas originadas por la enajenación de bienes se regulan en el ya estudiado artículo 13. (...)"

Ahora bien, si la sociedad o entidad extranjera tiene un Establecimiento permanente en Colombia, deberá tenerse en cuenta lo consagrado en el Artículo 7 del mismo Convenio, que precisa:

"ARTÍCULO 7
BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.
 2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.
 3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.
 4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imputables; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.
 5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.
 6. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
 7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”
- En dicho orden de ideas, si la empresa tiene un Establecimiento Permanente (EP), al cual puedan atribuirse o imputarse las rentas, tributará en el territorio nacional sobre las rentas atribuidas.
- En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad” – “técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina