

SDO



MinHacienda

PROSPERIDAD  
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C., 06 MAR. 2015

100202208-0207

**DIAN** No. Radicado 000S2015007254  
Fecha 2015-03-09 09:05:04  
Remitente DIR GES JURIDICA  
Destinatario ANDRES ALBERTO PACHON LUNA  
Anexos 0 Folios 3



COR-000S2015007254

**pwc** PwC impuestos en línea  
Revisó:

Ref: Radicado 52511 del 20/08/2014

Tema : Impuesto sobre la renta  
Descriptores: Tarifa para trabajadores residentes y no residentes.  
Corrección de las declaraciones  
Fuentes Formales: Estatuto Tributario artículos 10,24, 241, 247, 588 y 589. Ley 146 de 1994.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

En el escrito de la referencia, solicita se le informe ¿cuál es la tarifa del impuesto sobre la renta que debe aplicar un trabajador extranjero no residente en el país, si la prevista en el artículo 241 o la del 247 del Estatuto Tributario?

Considera aplicable para el caso, la Convención Internacional sobre la protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios adoptada por Colombia mediante la ley 146 de 1994, así como lo expuesto mediante el Concepto de esta Oficina No. 025242 de Marzo 30 de 2007 que reconoce su aplicación.

Sobre el particular este Despacho manifiesta:

La Ley 146 de 1994, por medio de la cual se aprueba la "Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus familias", hecha en Nueva York el 18 de diciembre de 1990, consagra en el artículo 2º: "1. Se entenderá por "trabajador migratorio" toda persona que vaya a realizar, realice o haya realizado una actividad remunerada en un Estado del que no sea nacional... y en el artículo 48 :

**" ARTÍCULO 48.**

1. Sin perjuicio de los acuerdos aplicables sobre doble tributación, los trabajadores migratorios y sus familiares, en lo que respecta a los ingresos en el Estado de empleo:

a) No deberán pagar impuestos, derechos ni gravámenes de ningún tipo que sean más elevados o gravosos que los que deban pagar los nacionales en circunstancias análogas;

b) Tendrán derecho a deducciones o exenciones de impuestos de todo tipo y a las desgravaciones tributarias aplicables a los nacionales en circunstancias análogas, incluidas las desgravaciones tributarias por familiares a su cargo.

2. Los Estados Partes procurarán adoptar las medidas apropiadas para evitar que los ingresos y ahorros de los trabajadores migratorios y sus familiares sean objeto de doble tributación. "

En efecto, en anteriores oportunidades esta dependencia ha señalado la aplicación de la Convención a los Trabajadores Migratorios en las condiciones previstas en ella y en consecuencia la no discriminación frente a los trabajadores nacionales, tal y como lo consagró en el Oficio 25242 de marzo 30 de 2007 y 75074 de Octubre 11 de 2010.

" ...

El artículo 48 de la norma ibídem, precisó: "1. Sin perjuicio de los acuerdos aplicables sobre doble tributación, los trabajadores migratorios y sus familiares, en lo que respecta a los ingresos en el Estado de empleo:

a) No deberán pagar impuestos, derechos ni gravámenes de ningún tipo que sean más elevados o gravosos que los que deban pagar los nacionales en circunstancias análogas;

b) Tendrán derecho a deducciones o exenciones de impuestos de todo tipo y a las desgravaciones tributarias aplicables a los nacionales en circunstancias análogas, incluidas las desgravaciones tributarias por familiares a su cargo..."

En consecuencia, en el contexto de la norma estudiada el Concepto No. 025242 del 30 de marzo de 2007 se refirió a los extranjeros sin residencia en Colombia que dentro del territorio nacional se vinculan por una relación laboral los cuales por disposición expresa del artículo 48 de la Ley 146 de 1994, en cuanto sean provenientes de los países que suscribieron la Convención, gozan del tratamiento equitativo allí previsto.

Ahora bien, dada la nueva inquietud, en el Artículo 2do de la mencionada Convención se incluye al denominado "trabajador con empleo concreto", que en desarrollo de un contrato laboral es enviado por su empleador a Colombia para realizar una tarea o trabajo concreto por un plazo limitado y definido, el cual tendrá derecho al mismo tratamiento tributario de los nacionales.

Es decir que, todo trabajador migratorio con "empleo concreto" que haya sido desplazado para la realización del respectivo trabajo a Colombia, estará sujeto por el término del mismo en proporción a los ingresos percibidos en su estancia en el país, al igual que los nacionales residentes, a las exenciones, tarifas, retenciones y obligaciones en el impuesto sobre la renta. Además, deberán presentar declaración de renta por el período gravable correspondiente, cuando sobrepasen los topes fijados anualmente. De esta manera se adiciona la doctrina contenida en el Concepto 025242 de 2007... "resaltado fuera de texto.

Sin perjuicio de lo anterior y ante la nueva inquietud respecto de la tarifa del impuesto de renta aplicable, es preciso referirnos nuevamente al artículo 48 de la ley 14 de 1994 y a las previsiones allí consagradas:

Se observa que en efecto, esta norma establece una serie de medidas que deben ser aplicables a los trabajadores migratorios amparados por la Convención, en el literal a) señala que no deberán pagar impuestos, derechos ni gravámenes de ningún tipo que sean más elevados o gravosos que los que deban pagar los nacionales en circunstancias análogas, es decir, entiende este Despacho que los trabajadores migratorios deberán tener el mismo trato en cuanto a la tributación se refiere que los nacionales, siempre que estén en relación con estos en circunstancias análogas, lo cual significa que se encuentren en situación de semejanza.

En este sentido afirma el concepto No. 75074 de 2010, que los trabajadores migratorios tendrán derecho al mismo tratamiento tributario que los nacionales.

Ahora bien, el artículo 241 del Estatuto Tributario establece la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas naturales residentes en el país, la cual se determina de acuerdo con la progresividad de la tabla:

**"ARTICULO 241. TARIFA PARA LAS PERSONAS NATURALES RESIDENTES Y ASIGNACIONES Y DONACIONES MODALES.**

<Inciso modificado por el artículo 8 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto sobre la renta de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, se determinará de acuerdo con la tabla que contiene el presente artículo.(...)"

A su turno el artículo 247 del mismo ordenamiento, consagra la tarifa de renta para las personas naturales sin residencia en el país

**"ARTICULO 247. TARIFA DEL IMPUESTO DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES SIN RESIDENCIA.** <Artículo modificado por el artículo 9 de la Ley 1607 de 2012. :> Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 245 de este Estatuto, la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, de las personas naturales sin residencia en el país, es del treinta y tres por ciento (33%)."

Nótese que las normas anteriores toman en consideración para la aplicación de una u otra tarifa del impuesto sobre la renta, **no la nacionalidad** de la persona natural, **sino la condición de residente**, para a partir de ella determinar la tarifa aplicable en uno u otro caso.

En consecuencia un nacional colombiano que no cumpla las condiciones del artículo 10 del mencionado Estatuto para ser considerado residente en el país por un determinado periodo fiscal, deberá aplicar la tarifa del impuesto sobre la renta prevista en el artículo 247 del mismo para los no residentes.

Lo anterior permite señalar y en el marco de la "Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus familias", que el trabajador extranjero que se encuentre en análoga circunstancia frente a un nacional en cuanto a la residencia, determinará su impuesto sobre la renta aplicando la tarifa que le corresponde al nacional residente, es decir la prevista en el artículo 241 citado, en caso contrario, si no cumple los requisitos para ser considerado residente en el país, deberá determinar su impuesto acorde con la tarifa prevista en el artículo 247 del mismo Estatuto, la cual, se reitera aplica tanto para los nacionales como para los extranjeros en la medida en que no sean residentes en el territorio nacional. En este sentido se adiciona la doctrina contenida en los Oficios Nos. 25242 de marzo 30 de 2007 y 75074 de Octubre 11 de 2010.

2- Puede la persona natural no residente, corregir la declaración de renta que ha presentado por el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), para presentarla por la correspondiente al régimen ordinario de determinación del impuesto ?

Dejando a salvo la anterior interpretación, en cuanto a la tarifa el impuesto sobre la renta aplicable es preciso recordar que de conformidad con el numeral 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario, no están obligados a presentar declaración de renta:

"...2. > Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive,

y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas\* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada. ..."

Ahora bien, si el extranjero no residente se encuentra obligado a presentar la respectiva declaración, podrá aplicar las siguientes disposiciones:

Los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, consagran la posibilidad de los contribuyentes de corregir sus declaraciones tributarias, el procedimiento para ello dependerá del objeto de la modificación.

ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. <Ver Notas del Editor al final de este artículo> Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso (...)"

"ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.<Artículo modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995 El nuevo texto es el siguiente:> Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos\* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso..." ) .\* el término establecido en este inciso fue modificado por el artículo 8o. de la ley 383 de 1997, publicada en el diario oficial no. 43.083 del 14 de julio de 1997. establece el artículo 8o. lo siguiente:

"el término establecido en el artículo 589 del estatuto tributario, para que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores corrijan las declaraciones tributarias, es de un (1) año, contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, y en las condiciones exigidas en el mismo artículo.

La modificación que introdujo la ley 1607 de 2012 en cuanto al impuesto sobre la renta para las personas naturales, consistió en establecer sistemas de determinación del impuesto y dependiendo del que corresponda a cada contribuyente según su categoría tributaria deberá presentar la respectiva declaración en los formularios diseñados para el efecto, dentro de los plazos fijados por el gobierno nacional. En consecuencia todas las declaraciones tributarias de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, son susceptibles de corrección, en tanto se encuentren dentro de los presupuestos legales. Así, si el contribuyentes presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al sistema de determinación IMAS, debiendo hacerlo por el régimen ordinario, podrá acudir -según el objeto de la corrección- al procedimiento previsto o bien en el artículo 588 o en el 589 del mencionado estatuto, liquidando cuando sea del caso la respectiva sanción por corrección

En los anteriores términos se resuelve su consulta y 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), <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,

  
DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO  
Directora de Gestión Jurídica

lepm/cnyd

 *PwC impuestos en línea*  
Revisó: 

