



STO
DO

MINHACIENDA

TODOS POR UN
NUEVO PAIS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.
100208221-

29 ABR. 2016

Señor

JORGE ENRIQUE PULIDO FERNANDEZ

anrique0191@hotmail.com

KR 11A #190-46 TORRE 7 APTO 1026

Bogotá D.C.

DIAN No. Radicado 000S2016010479
Fecha 2016-05-03 11:38:05 AM

Remitente Sede NIVEL CENTRAL

Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario JORGE ENRIQUE PULIDO FERNANDEZ

Anexos 0 Folios 3



COR-000S2016010479

Ref: Radicado 100007702 del 29/04/2016



PwC impuestos en línea

Revisó:

Tema

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores

Personas Naturales

Fuentes formales

Ley 146 de 1994 " Convención Internacional sobre la Protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familias", Estatuto Tributario arts 9, 241,247

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, 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.

Solicita la modificación de la doctrina contenida en el concepto No. 025242 de marzo de 2007, y los oficios 075074 de octubre 11 de 2010, 007254 de marzo 9 de 2015 y 28448 de septiembre 30 de 2015, en los cuales se efectuó el análisis de la Convención Internacional sobre la Protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familias, y se afirmó que tal convención aplica para los trabajadores en cuanto sean provenientes de los países que suscribieron la Convención, quienes tienen derecho al mismo tratamiento tributario de los nacionales.

Manifiesta -en síntesis- que según esta interpretación, los trabajadores que provengan de países no firmantes de la Convención, se les aplica la tarifa de retención en la fuente contenida en el artículo 247 del Estatuto tributario para no residentes, lo cual a su juicio es errado por que del artículo 1 de este instrumento, se tiene que aplica para todos los nacionales sin distinción. Continua fundamentando que del contenido de dicha Convención, esta aplica para todos los trabajadores migratorios sin hacer diferencias sobre su origen o nacionalidad.

En segundo término considera que se deben modificar los Oficios Nos. 007254 de marzo 9 de 2015 y 28448 de septiembre 30 de 2015, para que se señale que los trabajadores migratorios, sean o no residentes en Colombia para efectos tributarios se les debe aplicar las tarifas de

retención en la fuente, exenciones, deducciones y demás que les corresponden a los nacionales residentes fiscales en Colombia.

Señala no estar de acuerdo con el argumento expresado en estos pronunciamiento que adicionaron en este sentido la doctrina existente, en los que se considera que a los trabajadores migratorios que no alcancen el status de residente fiscal conforme con las normas del Estatuto Tributario, se les aplicarán las tarifas de retención en la fuente del artículo 247 del mismo texto, es decir la que se aplica a los nacionales no residentes por encontrarse unos y otros en "circunstancias análogas", lo que no sucede si se le considera residente en el territorio nacional.

No está de acuerdo con este planteamiento pues considera que el artículo 48 de la Convención, debe interpretarse acorde con la Convención de Viena, en especial el artículo 31, recuerda los artículos 26 y 27 sobre el cumplimiento de Tratados y que la expresión "circunstancias análogas" debe entenderse en el sentido de circunstancias análogas laborales de un trabajador migratorio y un trabajador nacional y no relacionadas con los aspectos de tributación. Considera que la diferencia de trato tributario que contiene la legislación para los trabajadores nacionales residentes y no residentes, no aplica para los trabajadores migratorios y en consecuencia a estos siempre debe darseles el trato de los nacionales residentes.

Sobre el tema el Despacho hace las siguientes precisiones:

En efecto, como lo expresa el consultante, esta entidad se ha pronunciado en diversas ocasiones respecto de 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.

Respecto del primer cuestionamiento en cuanto que la Convención debe aplicar aún para los países que no la suscribieron, esta oficina expresó mediante el Concepto No. 025242 de marzo 30 de 2007, que la misma solo será aplicable para los trabajadores que provengan de los países firmantes, doctrina que ha sido reiterada.

En esta ocasión, analizando nuevamente el texto de la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus familias, en los cuales se refiere a los Estados parte de la misma, en concordancia con la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados y del contexto de sus disposiciones, en especial de los artículos 4,17,26,24,28,29 y 34, se encuentra que los tratados internacionales surten efecto entre los Estados firmantes por haber dado su consentimiento, por ello son esos Estados los que permiten que surtan efectos, por lo mismo no puede crear obligaciones o vincular a terceros Estados que no han manifestado su consentimiento para obligarse y de manera **recíproca**, dar cumplimiento a sus disposiciones.

No obstante, lo anterior, y como quiera que este es un aspecto que en opinión del Despacho puede desbordar el ámbito tributario, pues la aplicación de la Convención tiene implicaciones, laborales, comerciales, personales, civiles, de seguridad social y demás materias; consideramos conveniente que sea el Ministerio de Relaciones Exteriores- Grupo de Trabajo de Tratados, quien establezca el ámbito de aplicación de esta Convención. Por lo anterior se esta elevando la consulta pertinente una vez se obtenga respuesta se suministrará

En cuanto a su segunda inquietud, es necesario recordar que mediante el Oficio 007254 de

marzo 9 de 2015, reiterado por el 028448 del 30 de septiembre del mismo año, respecto del tratamiento tributario y tarifa aplicable a estos trabajadores, consideró:

"(...)

"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 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 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. (...)

Por ello, en estos pronunciamientos se concluyó que "... tratándose de un extranjero, nacional de un Estado Parte del mencionado instrumento internacional, sin residencia fiscal en Colombia, que percibe ingresos de fuente nacional originados en una relación laboral y por tanto adquiere la condición de trabajador migratorio, le son aplicables las mismas tarifas de retención que se le aplican a los trabajadores nacionales no residentes fiscales., en tanto se encuentran es situación de semejanza o análoga respecto de aquellos."

Conforme con dicha Convención y en especial el artículo 48 que se refiere expresamente al tema tributario respecto de los "trabajadores migratorios", se definen las reglas que en materia impositiva le son aplicables sobre los ingresos obtenidos en el Estado del cual es trabajador migratorio. Parte este tratamiento de tomar en consideración a estos trabajadores dadas " las circunstancias análogas". No desconoce este Despacho, que estas *circunstancias análogas* pueden ser consideradas para otras materias igualmente tales como las inherentes a las

condiciones laborales propias del empleo y demás derivados del mismo; sin embargo la regulación que contempla el artículo 48 aquí en mención se refiere al aspecto impositivo, y de el se tiene que:

- Se da igualdad de trat, en circunstancias análogas, en cuanto a los derechos y gravámenes frente a los que deben pagar los nacionales. Esto significa que deberán reconocerse el carácter de rentas de trabajo con el mismo tratamiento fiscal aplicable a trabajadores nacionales.
- Gozan de las mismas deducciones o exenciones de impuestos incluidas las que tienen que ven con familiares a su cargo, aplicables a los nacionales.

Entonces, debe mirarse cuáles son las condiciones tributarias aplicables a los nacionales, para que así considerando las circunstancias análogas de unos y otros se determine el impuesto a pagar, como ya se ha explicado en los pronunciamientos discutidos.

Los artículos 247 y 245 del Estatuto Tributario consagran las tarifas del impuesto sobre la renta aplicable a las personas naturales. Dada la modificación que introdujo la Ley 1607 de 2012 en los artículos 8 y 9, se suprimió la diferenciación existente hasta entonces, consistente en tratar de manera disímil a las personas naturales nacionales y a las extranjeras, de tal suerte que la tarifa de contenida en el artículo 247 (33%) solo era aplicable para los extranjeros no residentes

Con la nueva regulación, vigente a partir de 2013, lo determinante para la tributación ya no es la nacionalidad de la persona natural, **sino la residencia.**

2. => 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%)."

De aceptarse que siempre la tarifa del trabajador extranjero sea la aplicable las personales naturales residentes en el país, igual generaría iniquidad frente al trabajador nacional no residente, por que se daría la siguiente situación:

-Un trabajador colombiano no residente en el país, que labora en el territorio nacional por un periodo en el cual no alcanza el status de residente, tributaría a la tarifa del artículo 247 del Estatuto Tributario, con las demás implicaciones que esto conlleva

-Un trabajador extranjero migratorio que independiente del término de permanencia(no residente) se le aplique en todos los casos la tarifa de las personas naturales residentes en el país, es decir la tarifa del artículo 241 ibídem, tributaria de acuerdo con la progresividad de la tabla, con las demás exenciones y exacciones que esto conlleva

En este ejemplo se trataría de forma diferente e equitativa al trabajador nacional frente al extranjero, no obstante encontrarse en circunstancias análogas.

Por ello, se reitera lo expresado en el Oficio 007254 de marzo 9 de 2015 en el sentido de que :
"(...) 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.(...)"

Por otra parte, debe tenerse presente que para las personas naturales la condición de residente tiene adicionalmente, otra connotación tributaria, pues deberán tributar no solo sobre sus rentas de fuente nacional sino también sobre la de fuente extranjera según lo dispone el artículo 9 del Estatuto Tributario, desde el primer año de residencia. Esa fue la intención del legislador de 2012, como puede apreciarse de la exposición de Motivos del proyecto de ley que se convirtió en la ley 1607 de 2012 y que reza :

"... Así las cosas, con el objeto de lograr una mayor equidad entre personas naturales nacionales y extranjeras y una mayor certeza para determinar la residencia fiscal en Colombia, se introducen cambios a la actual definición contenida en el Estatuto Tributario.


Actualmente, las personas naturales extranjeras, durante sus primeros cinco años de residencia en el país, están gravadas únicamente sobre sus rentas de fuente nacional, mientras que las personas naturales colombianas, residentes en el país, están gravadas tanto sobre sus rentas de fuente en Colombia como por sus rentas mundiales, situación que crea una inequidad entre nacionales y extranjeros que se encuentran en unas mismas condiciones de hecho.

Con el fin de otorgar igualdad de condiciones para los nacionales con respecto a los extranjeros en la situación planteada, se establece que los extranjeros están obligados a tributar sobre la totalidad de sus rentas mundiales a partir de su primer año de residencia en el país.(...)"

Por lo expuesto se confirma la doctrina contenida en los Oficios Nos. 007254 de marzo 9 de 2015 y 28448 de septiembre 30 de 2015.

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> 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,

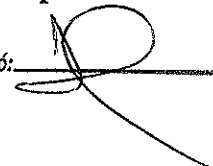

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P. Lepm.



PwC impuestos en línea

Revisó:



...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...
...the ... of ...

...the ... of ...
...the ... of ...