

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 28 SET. 2015

100208221-001247

Señora SANDRA PATRICIA GÓMEZ
Carrera 12 # 71 – 33
Bogotá D.C.

DIAN No. Radicado 000S2015028448
Fecha 2015-09-30 15:13:15
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario SANDRA PATRICIA GOMEZ
Anexos 0 Folios 3



Ref.: Radicado No. 100019475 del 2 de julio de 2015

pwc PwC impuestos en línea
Revisó:

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Retención en el Impuesto Sobre la Renta Personas Naturales Extranjeras
Fuentes formales	Artículos 329, 383, 408 y 409 del Estatuto Tributario, 2° y 48 de la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares aprobada mediante la Ley 146 de 1994; Oficio No. 007254 del 9 de marzo de 2015; Concepto No. 025242 del 30 de marzo de 2007.

Cordial saludo, Sra. Sandra:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta 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.

Mediante el radicado de la referencia formula una serie de preguntas las cuales se concretan a las siguientes:

Pregunta 1: ¿Continua vigente el Concepto No. 065163 del 20 de agosto de 1998 o se debe entender derogado tácitamente a partir de la modificación normativa introducida por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012?

Mediante el Concepto No. 065163 del 20 de agosto de 1998 la Administración Tributaria manifestó:

"En materia de impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales, el artículo 9 del Estatuto Tributario distingue aquellas nacionales y extranjeras, con y sin residencia en el

país. Por regla general, los extranjeros se encuentran sujetos al gravamen por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Tratándose de las rentas de trabajo provenientes de una relación laboral o de la prestación de servicios, entre las que se cuentan los salarios, las prestaciones sociales, las comisiones y las indemnizaciones, entre otros, encuentran su origen en el sitio donde se desempeñe el cargo, o en el lugar donde se preste el servicio, de esta manera los extranjeros están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos laborales que perciban en el territorio colombiano.

En el impuesto sobre la renta y complementarios, la normativa colombiana presupone un tratamiento específico para las personas naturales extranjeras sin residencia en el país, que alude al hecho de residir en el país en forma continua o discontinua por un término de seis meses en un mismo periodo gravable.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que el domicilio de un contribuyente se relaciona con el hecho de tener el asiento principal de los negocios, o el ánimo de permanecer en un lugar determinado, que en el caso que nos ocupa se funda en el ánimo de permanecer en el país por haber suscrito un contrato de trabajo a término definido de dos años.

Bajo este entendido el empleador (agente retenedor) deberá aplicarle al extranjero la tabla de ingresos laborales establecida en el artículo 383 del Estatuto Tributario. Lo anterior no es óbice en el evento en el cual el extranjero por causa justificada o no, incumpliere el contrato de trabajo con relación a la permanencia en el país, a que hace referencia el artículo 9° del Estatuto Tributario, que supone para el empleador con la administración tributaria, la obligación de efectuar los ajustes pertinentes y aplicar la tarifa correspondiente al 35%.” (negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario con el Capítulo I – Empleados.

En vista de lo anterior, para este Despacho es razonable afirmar que, con ocasión de las sustanciales modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012 a las disposiciones a que se refiere el reseñado pronunciamiento, éste no se encuentra vigente.

En efecto, centrándose en el mecanismo de retención en la fuente, específicamente las tarifas aplicables a pagos o abonos en cuenta gravables originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria, el texto del artículo 383 del Estatuto Tributario sobre el cual se fundamentó la doctrina citada rezaba:

“Texto con la modificación introducida por la Ley 6 de 1992:

ARTÍCULO 383. <Apartes tachados derogados por el artículo 140 de la Ley 6 de 1992. El texto original es el siguiente:> La retención en la fuente aplicable a los pagos o abonos en cuenta gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, **originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria**, será la que resulte de aplicar a dichos pagos o abonos en cuenta la siguiente tabla de retención en la fuente:

(...)” (negrilla fuera de texto).

Actualmente, el tenor literal del mencionado artículo reza:

“ARTICULO 383. TARIFA. <Artículo modificado por el artículo 23 de la Ley 1111 de 2006. El

nuevo texto es el siguiente:>

*<Inciso modificado por el artículo 13 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, **originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria; efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el artículo 329 de este Estatuto;** o los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:*

(...)” (negrilla fuera de texto).

De modo que, no basta únicamente que los ingresos percibidos por la persona natural extranjera, con residencia fiscal en Colombia, provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria para efectos de aplicar las tarifas dispuestas en el artículo 383 *ibídem* como se desprendía del Concepto No. 065163 del 20 de agosto de 1998, pues adicionalmente, a partir del año gravable 2013, se exige que aquella se encuentre clasificada para efectos tributarios como empleado, acorde con el artículo 329 *ibídem* ., el cual exige que la persona natural sea residente en el país.

Sobre las preguntas 2 y 3: Tratándose de un extranjero, nacional de un Estado Parte de la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares (Nueva York – 18 de diciembre de 1990), sin residencia fiscal en Colombia, que percibe ingresos de fuente nacional originados en una relación laboral (contrato laboral a término fijo o a término indefinido), pregunta Ud.: ¿Le son aplicables las mismas tarifas de retención que se le aplican a los residentes fiscales calificados como empleados para efectos tributarios?

Sobre el particular, mediante Oficio No. 007254 del 9 de marzo de 2015 este Despacho indicó:

“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. (...)

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.**" (negrilla fuera de texto).

Valga aclarar que, si bien en el antepuesto pronunciamiento se hace referencia al trabajador migratorio con empleo concreto, lo cierto es que el tratamiento tributario a que se encuentra sometido, esto es, que "estará sujeto (...) 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**" (negrilla fuera de texto) se desprende de lo consagrado en el artículo 48 de la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, disposición aplicable a la generalidad de trabajadores migratorios.

Luego, 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 áquellos.

Sobre las preguntas 4 y 5: Tratándose de un extranjero, nacional de un Estado que no es Parte de la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares (Nueva York – 18 de diciembre de 1990), sin residencia fiscal en Colombia, que percibe ingresos de fuente nacional originados en una relación laboral (contrato laboral a término fijo o a término indefinido) ¿Le son aplicables las mismas tarifas de retención que se le aplican a los residentes fiscales calificados como empleados para efectos tributarios?

La Administración Tributaria, con ocasión del Concepto No. 025242 del 30 de marzo de 2007, indicó que los extranjeros sin residencia en Colombia que dentro del territorio nacional se vinculan por una relación laboral, por disposición expresa del artículo 48 de la Convención en comento, tienen derecho al mismo tratamiento tributario de los nacionales, en cuanto sean provenientes de los países que suscribieron la Convención.

Así las cosas, toda vez que en los términos del artículo 329 del Estatuto Tributario, “[s]e entiende por empleado, toda persona natural **residente en el país** cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación” (negrilla fuera de texto), es de colegir que, tratándose de un extranjero en las condiciones consultadas, no le son aplicables las mismas tarifas de retención que se le aplican a los residentes fiscales calificados como empleados para efectos tributarios.

Por el contrario, las tarifas de retención aplicables son las señaladas en los artículos 408 y 409 del Estatuto Tributario, según el caso, al tratarse de un pago al exterior, normas que establecen:

“ARTICULO 408. TARIFAS PARA RENTAS DE CAPITAL Y DE TRABAJO.

<Ver Notas del Editor> <Tarifa modificada por el artículo 127 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del ‘know-how’, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del (33%) del valor nominal del pago o abono.*

<Aparte tachado derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Inciso subrogado por el artículo 15 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta (...) bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

(...)

PARÁGRAFO. <Ver Notas del Editor> <Parágrafo adicionado por el artículo 9 de la Ley 863 de 2003. Tarifa modificada por el parágrafo del artículo 12 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno

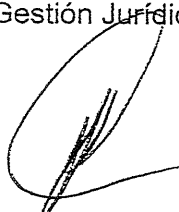
colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) (...)

(...)

ARTICULO 409. TARIFA ESPECIAL PARA PROFESORES EXTRANJEROS. En el caso de profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior, aprobadas por el ICFES, únicamente se causará impuesto sobre la renta a la tarifa del siete por ciento (7%). Este impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta."

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a 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,

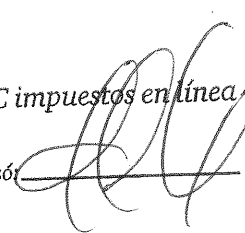


PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)



PwC impuestos en línea

Revisó



P/Arc./R: Cnyd.