

**CONCEPTO 30970 DEL 15 DE NOVIEMBRE DE 2016 DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Doctor

CARLOS MARIO SANDOVAL MARTINEZ

Socio

People Advisory Services Ay Colombia carlos.sandoval@co.ey.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100026574 del 19/08/2016

Tema Retención en la fuente

Descriptor BASE DE RETENCION EN LA FUENTE A TITULO DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA

Fuentes formales Artículos 10, 103, 126-1, 126-4, 206, 329, 387, 387-1 del
Estatuto Tributario

Artículo 3º del Decreto 2271 de 2009

Oficio 007254 del 9 de marzo de 2015

Oficio 011665 del 23 de abril de 2015

Oficio 028448 del 30 de septiembre de 2015

Oficio 010479 del 3 de mayo de 2016

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 el peticionario manifiesta su inconformidad frente a la interpretación expuesta en el oficio 014740 del 13 de junio de 2016, señalando que, no la comparte, dado que según su criterio, los artículos 126-1, 126-4, 387 y 387-1 del Estatuto Tributario son aplicables a los trabajadores extranjeros sin residencia en Colombia, ya que estos no hacen distinción y deberían aplicarse para cualquier individuo que perciba compensación por sus servicios y de esta manera hacer uso de los mecanismos que la misma ley contempla para optimizar sus impuestos.

De igual forma indica que la renta exenta del 25% a que se refiere el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, es aplicable a los pagos laborales recibidos por el trabajador, sin que el legislador contemplara restricción frente a la condición de residente sino de sus ingresos gravados.

Analizado el contenido del oficio 014740 del 13 de junio de 2018 y los argumentos expuestos por el peticionario, se tiene que la inconformidad respecto de la interpretación es frente a las respuestas dadas a las preguntas 1, 2, 3 y 4 que se citan a continuación:

1. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a las deducciones de la base mensual de retención en la fuente previstas en los artículos No. 387 y 387-1 del Estatuto Tributario?"*
2. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a la deducción de la base mensual de retención en la fuente previstas el artículo No. 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009?"*
3. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también puede deducirse de la base mensual de retención en la fuente, las rentas exentas previstas en los artículos No. 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario?"*
4. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también pueden deducirse de la base mensual de retención en la fuente, la renta exenta del 25% del valor total de los pagos laborales prevista en el artículo No. 206 numeral 10 del Estatuto Tributario?"*

Para efectos de la deducción en el impuesto sobre la renta y la disminución en la base de retención en la fuente sobre los ingresos laborales, las respuestas dadas a cada una de las preguntas parten del supuesto que cuando las normas materia de interpretación mencionan la palabra "trabajador" este debe interpretarse considerando las modificaciones que trajo la Ley 1607 de 2012.

En ese sentido la doctrina cuestionada considera que es necesario establecer si la persona natural beneficiaría del pago o abono en cuenta clasifica o no en la categoría tributaria de empleado, en los términos del artículo 329 del Estatuto Tributario, norma de la que destaca la mención de "residente", cuyas condiciones son las establecidas en el artículo 10° de la norma ibídem.

Al estudiar la argumentación expuesta en la referida doctrina, este Despacho la encuentra adecuada al nuevo marco jurídico que rige a las personas naturales y coherente con el sistema de depuración del impuesto de renta y con el mecanismo del recaudo dentro del periodo fiscal como lo es la retención en la fuente, pues no es posible hacer una interpretación aislada de los beneficios consagrados en los artículos 126-1, 126-4, 387, 387-1 y 206 del

Estatuto Tributario, aduciendo que para estos efectos dichas normas emplean términos como “trabajadores” y “rentas de trabajo”.

No se puede perder de vista que las mencionadas normas hacen parte del sistema de depuración del impuesto de renta y de aquellos factores que se pueden restar de la base de retención.

Por esta razón la reglamentación, expedida para efectos de la depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente, esto es el Decreto Reglamentario 1070 de 2013 y en especial su artículo 2º parte, de la premisa de personas naturales pertenecientes a la categoría tributaria de empleados, sin que para estos efectos se incluya el término “trabajador”.

En ese sentido, el oficio 011665 del 23 de abril de 2015 concluyó que para la persona natural no residente que percibe ingresos; laborales, le será aplicable la tarifa de retención a título del impuesto sobre la renta, prevista en el artículo 408 del Estatuto Tributario, que contempla para este concepto una tarifa del 33% sobre el valor nominal del pago o abono, esto es, sin tomar en consideración factores para depurar la base gravable.

También el oficio 028448 del 30 de septiembre de 2015 trae una conclusión similar a la anteriormente expuesta. Sin embargo es importante precisar el problema jurídico que motivó esta conclusión y que resulta relevante para el presente análisis.

En el oficio referido se consultó si resultaban aplicables las mismas tarifas de retención que a los residentes fiscales calificados como empleados para efectos tributarios, para el caso de un extranjero, nacional de un Estado que no es parte de la Convención Internacional sobre la Protección de dos 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, frente a lo cual interpretó con base en lo expuesto en el oficio 007254 del 9 de marzo de 2015, lo siguiente:

“(...) 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 reglamentada 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 tantas 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; (...)" (Subrayado fuera del texto).

En ese orden de ideas al extranjero nacional de un país que no es parte de la referida Convención no le son aplicables las mismas tarifas de retención que a los residentes fiscales calificados como empleados para efectos tributarios, sino la tarifa señalada en el artículo 408 del Estatuto Tributario.

Tratándose de la tarifa de impuesto de renta correspondiente a los trabajadores extranjeros no residentes, el oficio 010479 del 3 de mayo de 2016 con base en lo expuesto en el oficio 007254 del 9 de marzo de 2015 interpretó que al no encontrarse en circunstancia análoga al trabajador nacional en cuanto a la residencia, le corresponderá la tarifa prevista en el artículo 247 del Estatuto Tributario, esto es, del treinta y tres por ciento (33%):

"(...) 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. (...)" (Subrayado fuera del texto)

Cuando se analiza el oficio 014740 del 13 de junio de 2016, se evidencia que la mencionada Convención no se contempla, razón por la cual es necesario en esta oportunidad precisar que en el caso 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 no le son aplicables los artículos 126-1, 126-4, 387, 387-1 y 206 del Estatuto Tributario, como factores de depuración de la base gravable.

Así las cosas, como no resultan aplicables los artículos anteriormente mencionados se debe tributar sobre la totalidad de los ingresos percibidos, sin que resulte aplicable restarlos de la base de retención en la fuente.

Por lo anteriormente señalado, se da alcance a las respuestas dadas a las preguntas 1, 2, 3 y 4 del oficio 014740 del 13 de junio de 2016

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

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 íconos: "Normatividad" — "Técnica" y seleccionando los vínculos, "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica"

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina