



PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208224-001305

Señora

LAURA JULIANA VILLADIEGO AMARILLO

Carrera 12 N°. 124 - 30, Apartamento 617

Bogotá D.C.

DIAN No Radicado 000S2014063387
Fecha 2014-11-20 11 59 59

Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario LAURA JULIANA VILLADIEGO AMARILLO

Anexos 0 Folios 9



COR-000S2014063387

Ref: Radicado 26225 del 23/04/2014

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
 Descriptores: Personas naturales -ingresos laborales del exterior
 Fuentes Formales: Estatuto Tributario arts 9,10,206 254,259,339 Ley 1459 de 2011

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.

Manifiesta que no obstante haber tenido una relación laboral en Canadá por el año 2013, por cumplir los requisitos del Estatuto Tributario, adquirió la calidad de residente en el territorio nacional, por dicho año.

Con lo anterior, pregunta si al elaborar la declaración de renta en el país puede tomar respecto de los ingresos del exterior, las deducciones, rentas exentas y demás conceptos aplicables a los asalariados.

Repuesta:

El artículo 10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012, establece las condiciones que deben tenerse en cuenta para considerar cuando una persona física se considera residente en Colombia para efectos tributarios.

Por su parte, el artículo 9 del mismo Estatuto dispone que están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país, en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

En tal contexto, una vez la persona natural cumpla las condiciones para ser residente en el país, deberá determinar la categoría tributaria a la que pertenece, pues de ello, dependerá su

tributación. En este punto se anexa el Oficio No. 079834 de enero 12 de 2014 que se refiere a estos sistemas de determinación del impuesto para personas naturales, en los cuales se deberán considerar no solo los ingresos de fuente nacional sino adicionalmente los obtenidos en el exterior.

Mediante Oficio No. 47565 de agosto 6 de 2014, esta Oficina, se pronunció en similar sentido:

"(...) Pregunta No. 5

¿Para determinar la categoría tributaria en la que debe ser clasificada una persona natural residente en Colombia de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y siguientes del Estatuto Tributario, en el 80% de ingresos, se deben tener en cuenta los ingresos obtenidos en el exterior?

Respuesta

El artículo 329 del Estatuto Tributario establece los criterios para clasificar a las personas naturales en una de las categorías tributarias en el consagradas, señalando dentro de ellos que un porcentaje igual o superior al (80%) de los ingresos provengan de las actividades que señala la norma, sin referirse a la fuente de dichos ingresos.

El párrafo 2 del Artículo 2 del Decreto 3032 de 27 de diciembre de 2013 reglamentario, entre otras, de la disposición anterior establece:

"Artículo 2°.

... Párrafo 2°. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario se tendrán en cuenta la totalidad de los ingresos que reciba la persona natural residente en el país, directa o indirectamente, con ocasión de la relación contractual, laboral, legal o reglamentaria, independientemente de la denominación o fuente que se le atribuya a dichos pagos..." (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con la norma previamente transcrita, considera este Despacho que dentro del 80% de los ingresos a tener en cuenta para determinar la categoría tributaria en la que debe ser clasificada una persona natural residente en Colombia, según lo regulado en el artículo 329 del Estatuto Tributario, se deben incluir tanto los ingresos de fuente nacional como los de fuente extranjera. (...)"

Ahora bien, cuando el contribuyente residente en el país ha obtenido ingresos laborales en Canadá, y dado que Colombia ha suscrito con ese país un Convenio para evitar la Doble Imposición, el cual ha sido incorporado a la legislación interna mediante la Ley 1459 del 29 de junio de 2011, cuya finalidad es básicamente repartir la potestad tributaria de los dos Estados contratantes y eliminar la doble imposición, habrá de estarse a sus disposiciones. Específicamente el artículo 14 contiene lo referente a las rentas laborales :

"Artículo 14

RENTAS DE UN EMPLEO

1. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1°, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado mencionado si:

a. el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b. las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y

c. las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que una persona empleadora tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a menos que la remuneración se derive por un residente del otro Estado Contratante."

De tal forma que si las rentas provenientes de la relación laboral en el exterior, fueron sometidas a imposición en Canadá, el mencionado Convenio para evitar la Doble Imposición, consagra una cláusula con el fin de evitar la doble imposición jurídica respecto de tales rentas. Sobre el particular señala el artículo 22:

" Artículo 22

ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. En el caso de Canadá, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

(...)

2. En Colombia, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a. Cuando un residente de Colombia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, Colombia permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:

i. la deducción (descuento) del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado;

ii. la deducción (descuento) del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante sobre esos elementos patrimoniales, y

iii. la deducción (descuento) del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan.

Sin embargo, dicha deducción (descuento) no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción (descuento), correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

b. Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Colombia o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en Colombia, Colombia podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

3. Para los efectos del presente artículo, se considerará que las rentas, ingresos o ganancias de un residente de un Estado Contratante que puedan estar sujetos a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio tienen su origen en ese otro Estado."

Así, el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior como manera de hacer efectiva la eliminación de la doble tributación, puede ser aplicado por los residentes en el territorio nacional contribuyentes del impuesto sobre la renta que obtengan rentas en el exterior, independientemente del sistema de determinación del impuesto utilizado, descuento que se acreditará con el certificado de situación tributaria que deberá expedir el país –Canadá– de donde los mismos proceden. En todo caso, deberá observarse el límite dispuesto en los artículos 254 y 259 del Estatuto Tributario. Se anexa el Oficio No 010269 de Febrero 15 de 2010, que se refiere específicamente a estos límites..

En el formulario de la declaración de renta 210- Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad, se incluye una casilla donde se discriminan los ingresos del exterior. Respecto del descuento tributario, se puede registrar en la Casilla 88 del mismo formulario aquel descuento que sea diferente a los registrados en las casillas 86 y 87 de este formulario 210, correspondientes a los literales a) b) c) y d) del artículo 254 del Estatuto Tributario.

En este contexto, atendiendo al sistema de depuración del impuesto sobre la renta que corresponda, se podrán detraer los rubros que permiten las normas tributarias, sin embargo hay no puede perderse de vista que tratándose de los gastos y erogaciones del exterior estas no pueden tomarse de plano, sino que en cada caso debiera analizarse las condiciones que impone la norma fiscal para su aceptación, así por ejemplo en el caso de aportes a fondos de pensiones, cuentas AFC que pueden depurarse en el sistema Ordinario de determinación de la renta, mediante el Oficio No. 016055 de 2007 se precisó:

" Por otro lado, el artículo 126-1 del Estatuto Tributario establece que los aportes voluntarios que haga el trabajador o el participe independiente a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general gozan de un beneficio fiscal consistente en que tales sumas no forman parte de la base para aplicar la retención en la fuente por ingresos laborales y son considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador no exceda del 30% del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

Como requisito para que proceda el beneficio aludido estos aportes deben permanecer en los fondos antes enumerados por el término de cinco (5) años salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión o retiros destinados a la adquisición de vivienda (artículo 67 Ley 1111 de 2006).

Adicionalmente, este beneficio procede únicamente si los aportes se realizan a los fondos de pensiones de que trata la Ley 100 de 1993, a los fondos de pensiones del Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, cuando se cumple con los requisitos establecidos por el Decreto 841 de 1998 reglamentario del artículo 126-1 del Estatuto Tributario. Así las cosas, los aportes efectuados a fondos de pensiones en el exterior no cumplen los requisitos previstos en los artículos 14, 15 16, 17, 18 y siguientes del Decreto 841 de 1998, para efectos de las informaciones exigidas a los fondos, las cuentas de control y la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ella.

En consecuencia, solo los aportes que se efectúan a fondos de pensión en el país gozan del beneficio fiscal antes referido, no así los que se realicen a fondos en el exterior. ..."

Doctrina que se entiende vigente no obstante la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 1607 de 2012, en donde en esencia se mantiene que los aportes deben hacerse a las Entidades Vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En cuanto a a la deducción por dependientes, mediante Oficio No 045542 de Julio 2 de 2014, respecto se los mencionados en el numeral 2 del artículo 387 del E.T. se señaló:

" **OFICIO 045542 DE 2014 JULIO 2**(...**Pregunta diez:** *Tratándose de la deducción por dependientes contemplada en el artículo 387 del Estatuto Tributario ¿Cuándo se trata de hijos estudiantes se incluyen los estudios en el exterior certificados por la autoridad oficial correspondiente de ese país?*

Respuesta: *El artículo 387 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 1607 de 2012, señala:*

Artículo 387. Deducciones que se restarán de la base de retención. Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 1607 de 2012. En el caso de trabajadores que tengan derecho a la deducción por intereses o corrección monetaria en virtud de préstamos para adquisición de vivienda, la base de retención se disminuirá

proporcionalmente en la forma que indique el reglamento.

El trabajador podrá disminuir de su base de retención lo dispuesto en el inciso anterior; los pagos por salud, siempre que el valor a disminuir mensualmente, en este último caso, no supere dieciséis (16) UVT (Para el año \$ 429.456) mensuales; y una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT (Para el año \$ 858.912) mensuales. (...)

Parágrafo 2. Definición de dependientes: Para propósitos de este artículo tendrán la calidad de dependientes:

1. Los hijos del contribuyente que tengan hasta 18 años de edad.
2. Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando su educación en instituciones formales de educación superior certificadas por el ICFES o la **autoridad oficial correspondiente**; o en los programas técnicos de educación no formal debidamente acreditados por la autoridad competente.
3. Los hijos del contribuyente mayores de 23 años que se encuentren en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.
4. El cónyuge o compañero permanente del contribuyente que se encuentre en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y,
5. Los padres y los hermanos del contribuyente que se encuentren en situación de dependencia, sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT (Para el año \$ 6.978.660), certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal

Nótese como la norma citada para el caso de aquellos hijos dependientes a quienes sus padres contribuyentes del impuesto de renta les estén financiando su educación, en los términos allí establecidos, respecto de la institución oficial que certifique estos estudios no hace distinción si es nacional o extranjera, razón por la cual se concluye que es posible incluir los estudios en el exterior certificados por la autoridad oficial correspondiente de ese país. (...)"

Para el caso de los demás dependientes, se requerirá el cumplimiento de todas las condiciones legales y reglamentarias, sin que pueda suplirse por certificaciones de entidades del exterior.

-Renta exenta del 25% Num. 10 artículo 206 E.T.

-El artículo 206 del Estatuto Tributario en su numeral 10 consagra:

Artículo 206. Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

(...)

10. <Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012> **El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT.** El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral. (Se resalta)

Esta norma, modificada por el artículo 6º de la Ley 1607 de 2012, claramente consagra que para calcular el 25% de la renta de trabajo exenta se debe hacer una depuración toda vez que de los pagos laborales recibidos por el trabajador se restan varios conceptos, por cada año

gravable y con la limitación que la misma contiene. La norma no establece límite o prohibición para que solamente se tome para este calculo los ingresos laborales nacionales, en consecuencia y de manera concordante con lo expuesto inicialmente para el calculo del 25% pueden considerarse también los ingresos laborales del exterior, previas las depuraciones que legalmente y en razón a esos ingresos permite la ley tributaria.

Finalmente, acorde con el sistema de determinación en el que se debió ubicar, deberá determinar la alícuota del impuesto sobre la renta y tributar por la que le corresponda.

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,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo: /Oficios No. 079834/14,010269 de Febrero 15 de 2010, 001113/14
lepm/rl:cnyd