

**CONCEPTO 24300 DE 21 DE AGOSTO DE 2015**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 100016836 del 09/06/2015

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios  
Descriptor Tarifa de Impuesto Sobre la Renta para Personas Naturales  
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos: 9, 24, 247, 406, 592, 188.

Cordial saludo, señor Álvarez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted que tratándose de personas residentes en el exterior, el aplicativo dispuesto por la DIAN para efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta, al diligenciar el impuesto lo lleva a liquidar la tarifa del 33%. Aduce el caso de una persona natural que obtuvo por su inversión en el país ingresos por \$1.250.000 con una renta presuntiva de \$5.000.000 suma a la que el sistema le liquida automáticamente un impuesto del 33%.

Señala usted que no hay equidad, toda vez que el residente del exterior paga impuesto sobre una cifra que en el caso de cualquier contribuyente residente en el país, no pagaría impuesto.

Al respecto se observa:

El artículo 9 del Estatuto Tributario dispone:

***"Artículo 9. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes.*** *Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios 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.*

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, los contribuyentes a que se refiere este artículo son sujetos pasivos del impuesto de remesas, conforme a lo establecido en el Título IV de este Libro”.

Esta norma distingue el tratamiento para efectos del impuesto de renta según se trate de personas naturales, bien sea nacionales o extranjeras, que sean residentes en el país y las personas naturales, bien sean nacionales o extranjeras, sin residencia en el país. Es decir **el criterio es la residencia y no la nacionalidad.**

Para las primeras, esto es, para las personas naturales **residentes (independientemente que sean nacionales o extranjeras)** la norma establece la sujeción del impuesto sobre la renta en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera y a su patrimonio poseído dentro o fuera del país. Los criterios para establecer la residencia se encuentran señalado en el artículo 10 del mismo Estatuto.

Para el caso de los no residentes en Colombia, es decir personas naturales, independientemente que sean nacionales o extranjeras, residentes en el exterior, se indica que están sujetas al impuesto de renta **solamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional** y respecto de su patrimonio poseído en el país.

Por su parte, el artículo 24 del Estatuto Tributario señala los ingresos que se consideran de fuente nacional. De manera que la persona natural (nacional o extranjera) no residente que obtenga ingresos como los allí relacionados, está gravada con el impuesto de renta en Colombia.

Ahora bien, el artículo 592 del Estatuto Tributario, dispone:

**"Artículo 592. Quiénes no están obligados a declarar.** No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a

veinticinco millones de pesos (\$25.000.000) (valor año base 2004) **(1.400 UVT)** y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valor año base 2004) **(4.500 UVT)**.

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, les hubiere sido practicada. (Subrayado fuera de texto).

3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.

4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto”.

Esta norma está en armonía con el artículo 406 del Estatuto Tributario, que se refiere a la retención en la fuente por los pagos al exterior, indicando por regla general:

**“Artículo 406. Casos en que debe efectuarse la retención.** Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.

3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia”. (Subrayado fuera de texto).

Artículo en relación con el cual mediante Oficio No. 016385 del 3 de junio de 2015, se precisó que con la modificación introducida por el artículo 9 de la Ley 1607 de 2012 al artículo 247 del Estatuto Tributario, relativo a la tarifa de del impuesto sobre la renta para personas naturales sin residencia, dado que "... el mismo no hace diferenciación entre nacionales y extranjeros al referirse a los no residentes, y así mismo, de conformidad con el artículo 9 del Estatuto Tributario las personas naturales nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, solo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el

*país, que en los casos de pagos o abonos en cuenta al exterior, por concepto de rentas sujetas a impuesto en el país, deberá practicarse la retención, sin considerar si la persona natural no residente es nacional o extranjera. En este sentido se entiende modificado tácitamente los numerales 2 y 3 del artículo 406 del mencionado Estatuto Tributario”.*

Ahora bien, toda vez que el artículo 592 del Estatuto Tributario, armoniza con estas normas, artículos 9, 247 y 406 y del Estatuto Tributario, con el mismo criterio, igualmente debe entenderse modificada tácitamente en el numeral 2 del artículo 592, la expresión “extranjeras”.

Así las cosas, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 592 en cita, tratándose de personas naturales (nacionales o extranjeras) sin residencia en el país, en tanto hayan obtenido ingresos de fuente nacional y la totalidad de los mismos hayan sido objeto de las retenciones en la fuente previstas en los artículos 407 a 411 ibídem y, las mismas hubiesen sido practicadas, no están obligadas a declarar renta.

En este sentido, si una persona natural (nacional o extranjera) residente en el exterior obtiene en Colombia ingresos de fuente nacional y no está en la situación prevista en el numeral 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario, debe presentar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y liquidar respectivo impuesto aplicando la tarifa del 33% según lo establece el artículo 247 ibídem, norma que dispone:

***“Artículo 247. Tarifa del impuesto de renta para personas naturales sin residencia.*** *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%).*

*La misma tarifa se aplica a las sucesiones de causantes sin residencia en el país.*

***Parágrafo.*** *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”.*

Ahora bien, de acuerdo con la legislación tributaria colombiana, el

impuesto sobre la renta se liquida, por regla general, sobre la renta líquida ordinaria y, por excepción, sobre la renta presuntiva, cuando ésta es superior a la ordinaria. Acorde con el artículo 188 del Estatuto Tributario, para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. La renta presuntiva constituye un método alterno para determinar el impuesto.

En este contexto, si el contribuyente persona natural residente en el extranjero, debe declarar renta, en el proceso de depuración debe tener en cuenta tales disposiciones y en el evento que deba determinar su impuesto con base en la renta presuntiva obtenida de acuerdo con las reglas sobre el tema (artículos 188, 189 y 191 del Estatuto Tributario), sobre la renta así establecida, debe aplicar la tarifa del 33%.

De otra parte, la tarifa del impuesto de renta para **las personas naturales (nacionales o extranjeras) residentes en Colombia**, supone la aplicación de la tabla del artículo 241 del Estatuto Tributario, debiendo en todo caso para efectos de la respectiva depuración del impuesto a cargo, atender a las disposiciones que le permitan establecer si en su caso particular aplica el régimen ordinario y por defecto la renta presuntiva, sin perjuicio de atender, de ser el caso, acorde con las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012 los regímenes de IMAN o IMAS, según la persona natural residente responda a la categoría de empleado, trabajador por cuenta propia u otros (artículo 329 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la ley 1607).

En consecuencia, de acuerdo con las normas objeto del presente pronunciamiento, es diferente el tratamiento en materia del impuestos sobre la renta y complementarios, para las personas naturales (nacionales o extranjeras) residentes en Colombia, del establecido para las personas naturales (nacionales o extranjeros) no residentes en el país, tratamiento que obedece estrictamente a disposiciones de orden legal vigente, cuya aplicación es imperativa.

En los anteriores términos se absuelve su inquietud 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 este ámbito pueden consultarse en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), siguiendo los iconos: "Normatividad"- "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección de gestión jurídica.

Atentamente,

(Fdo.) PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO, Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina.