**OFICIO Nº 028974**

**18-10-2016**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000982

Señor

**SANTIAGO RAMÍREZ AGUILAR**

Calle 38° # 80-72 apartamento 801

Medellín- Antioquia

**Ref:** Radicado 031746 del 14/09/2016

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** INGRESOS SOMETIDOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**Fuentes formales** Estatuto Tributario art. 206; Ley 146 de 1994"; "Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares"

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección 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

Solicita la aclaración o modificación del Concepto No. 058213 de Octubre 10 de 2014, en donde se consideró que el beneficio establecido en el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, aplica solo para las pensiones obtenidas en Colombia a través del Sistema de Seguridad Social Integral, al tenor de lo consagrado en la Ley 100 de 1993.

Solicita se realice un análisis 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 Familiares", hecha en Nueva York el 18 de diciembre de 1990." En su opinión, las disposiciones de esta Convención, deben ser aplicables para los pensionados que hayan realizado alguna actividad remunerada en el país y en consecuencia también deben regirse por el artículo 206 numeral 5 del E.T.; cita como aplicable el artículo 48 de la Convención, que se refiere a la tributación de los trabajadores migratorios.

Sobre el particular, considera este Despacho:

El Oficio 058213 de 2014, fue expedido con ocasión de una solicitud de reconsideración del Oficio No. 016055 del 28 de febrero de 2007 sobre al tratamiento tributario de las pensiones de jubilación del exterior, que señala:

“(…)

Al respecto debe tenerse en cuenta que las pensiones exentas del impuesto sobre la renta, al tenor de lo dispuesto en el parágrafo 3º y numeral 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario, hasta el límite allí señalado, ***son aquellas que cumplen los requisitos previstos en la ley de seguridad social (Ley 100 de 1993) y que como tal, sean reconocidas por el sistema General de Pensiones,*** como se indicó en el concepto N° 061180 del 02 de septiembre de 2005, del cual se anexa fotocopia para su conocimiento.

Es procedente anotar que así eventualmente puedan calificarse los ingresos ya mencionados como de fuente extranjera, tal calificación resulta irrelevante al estar sometidas las personas naturales colombianas residentes en el país al impuesto sobre la renta por sus ingresos originados en Colombia como por aquellos originados en el exterior.

*Debe señalarse que estos ingresos* ***no están sometidos a retención en la fuente en el momento de la entrada de las divisas al país*** *conforme con la Circular N° 00004 del 14 de enero de 2004 ya referida (..)"*

Al estudiar nuevamente el tema, hace el análisis no solo del artículo 206 del E.T. sino de lo considerado por la Corte Constitucional en sentencia C-1261 de 2005 M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, demanda de inconstitucionalidad del parágrafo 3º de la antepuesta disposición –adicionado por la Ley 223 de 1995-, que consideró en algunos apartes:

"... *“La norma acusada contempla una garantía de forma amplia y generalizada que* ***sólo deja por fuera aquellas pensiones que no estén contempladas por el sistema de seguridad social integral.*** *Es en ese sentido que se ha interpretado y aplicado la expresión 'de acuerdo con la Ley 100 de 1993. En tal medida, puede concluirse que la norma* ***no desconoce la regla de la generalidad de los tributos, ni constituye un criterio infra-inclusivo que haya dejado por fuera de la exención casos similares que han debido ser contemplados*** *a la luz de parámetros objetivos de comparación. ..."*

Así, concluyó el Oficio 058213 de 2014 "... Luego, en atención a lo dispuesto por el artículo 27 del Código Civil, según el cual “cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu” - lo cual, conduce a aseverar que el beneficio previsto en el numeral 5° del artículo 206 ibídem **únicamente** se circunscribe a pensiones obtenidas en Colombia a través del Sistema de Seguridad Social Integral, toda vez que es requisito que el contribuyente cumpla los requisitos necesarios conforme la Ley 100 de 1993 - y estándose a lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia previamente reseñada, este Despacho no encuentra mérito para reconsiderar el Oficio No. 016055 del 28 de febrero de 2007 frente al tratamiento tributario de las pensiones de jubilación del exterior, motivo por el cual se confirma la doctrina expresada en el mismo ..."

Ahora bien, como lo inquiere el consultante nos referiremos a la la (sic) 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 Familiares", hecha en Nueva York el 18 de diciembre de 1990."

En lo concerniente al Alcance y Definiciones para su aplicación, consagra el Artículo 1o.

**“ARTÍCULO 1o.**

1. La presente Convención será aplicable, salvo cuando en ella se disponga otra cosa, a todos los trabajadores migratorios y a sus familiares sin distinción alguna por motivos de sexo, raza, color, idioma, religión o convicción, opinión política o de otra índole, origen nacional, étnico o social, nacionalidad, edad, situación económica, patrimonio, estado civil, nacimiento o cualquier otra condición.

2. La presente Convención será aplicable durante todo el proceso de migración de los trabajadores migratorios y sus familiares, que comprende la preparación para la migración, la partida, el tránsito y todo el período de estancia y de ejercicio de una actividad remunerada en el Estado de empleo, así como el regreso al Estado de origen o al Estado de residencia habitual.”

El artículo 2 define las categorías y delimita los trabajadores migratorios a los cuales aplica:

**“El artículo 2o.** A los efectos de la presente Convención:

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.

2. a) Se entenderá por "trabajador fronterizo" todo trabajador migratorio que conserve su residencia habitual en un Estado vecino, al que normalmente regrese cada día o al menos una vez por semana; (...)"

Respecto del tratamiento tributario aplicable a estos trabajadores en el marco de la Convención aquí referida la doctrina de la entidad ha reconocido en varios pronunciamientos su aplicación en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales residentes. Para su ilustración se anexa el Oficio No. 10479 de mayo 3 de 2016.

Sin embargo, la Convención no regula ni hace referencia a los pensionados que ingresen a un país distinto de aquel en donde se han cumplido los requisitos para obtener la pensión. A consideración de este Despacho el referirse al "trabajador que haya realizado una actividad remunerada” no está considerando a los pensionados, pues como se verá más adelante los conceptos de "trabajador" y "pensionado" son disímiles a pesar de que por el trabajo realizado durante la vida laboral, se alcance el status de pensionado.

Únicamente en el artículo 27 se refiere a la seguridad social de los trabajadores migratorios y sus familias en el Estado del empleo, bajo las premisas de la legislación interna:

**"ARTÍCULO 27.**

1. Los trabajadores migratorios y sus familiares gozarán en el Estado de empleo, con respecto a la seguridad social, del mismo trato que los nacionales en la medida en que cumplan los requisitos previstos en la legislación aplicable de ese Estado o en los tratados bilaterales y multilaterales aplicables.

Las autoridades competentes del Estado de origen y del Estado de empleo podrán tomar en cualquier momento las disposiciones necesarias para determinar las modalidades de aplicación de esta norma.

2. Cuando la legislación aplicable no permita que los trabajadores migratorios o sus familiares gocen de alguna prestación, el Estado de que se trate, sobre la base del trato otorgado a los nacionales que estuvieren en situación similar, considerará la posibilidad de reembolsarles el monto de las contribuciones que hubieren aportado en relación con esas prestaciones ..."

Se puede entonces afirmar que para efectos de la seguridad social, la propia Convención reconoce que el trabajador migratorio debe cumplir con los aportes de las prestaciones para obtener el mismo trato de los nacionales. Lo que de suyo permite afirmar que para efectos de acceder a la exención del numeral 5 del artículo 206 del E.T se requiere como lo afirma expresamente el parágrafo 3: que:

***ARTÍCULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS.*** <Fuente original compilada: L 75/86 Art. 35 Inc. 1o.> 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:

(...)

***PARÁGRAFO 3o.*** <Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, ***el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.”*** (negrilla fuera de texto).

Y es que no puede extenderse el tratamiento que la Convención otorga al trabajador migratorio con el que la ley interna otorga a los pensionados, pues estos están en situación diferente, así por ej lo reconoció la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-337 de Mayo 18 de 2011 Referencia: expediente D-8304 Magistrado Ponente: JORGE IGNACIO PRETELT C Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5, del artículo 206 del Estatuto Tributario.

“(…)

La Sala encuentra que si bien los trabajadores y los pensionados se encuentran dentro de los supuestos de hecho del estatuto tributario, y por tanto, deben declarar renta, ello no significa que su situación sea comparable. En efecto, la equiparación no es posible porque la base gravable del impuesto, y por tanto, de las exenciones, provienen de diversa fuente, en el caso de los trabajadores de la relación laboral, y en el caso de los pensionados, del subsistema de pensiones.

De la misma manera, los trabajadores y los pensionados no se encuentran en la misma situación fáctica, pues estos últimos, a lo largo de su vida laboral realizaron los aportes requeridos para su pensión, además la prestación es adquirida por Ministerio de la Ley, debido a la ocurrencia de fenómenos como la vejez, la invalidez, la viudez, la orfandad o el riesgo profesional.

En efecto, el salario y las pensiones tienen una naturaleza jurídica diversa. El artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo define el salario como "todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.” Por su parte, en virtud del artículo 10 de la Ley 100 de 1993, el sistema general de pensiones "tiene por objeto garantizar a la población, el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que se determinan en la presente Ley, así como propender por la ampliación progresiva de cobertura a los segmentos de población no cubiertos con un sistema de pensiones.” (...)"

Con lo anterior, y al ser diferente la situación de un trabajador migratorio y de un pensionado, no puede extenderse el contenido de la Convención adoptada por Colombia mediante la ley 146 de 1994, a los pensionados salvo que la pensión se haya otrogado (sic) en razón al cumplimiento de las disposiciones de la ley 100 de 1993, como claramente lo consagra el artículo 206 del Estatuto Tributario.

Por lo expuesto, se confirma la doctrina contenida en el Oficio No. 058213 de Octubre 10 de 2014.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

**Publicado en D.O. 50.072 del 29 de noviembre de 2016.**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_