

CONCEPTO N° 100202208-0577

28-10-2020

DIAN

100202208-0577

Bogotá, D. C. 28 de octubre de 2020

Referencia: Radicado 100095687 del 31/07/2020

Tema Impuesto sobre la renta

Descriptores Rentas exentas

Fuentes formales Artículos 26, 103, 126-1, 126-4, 178, 235-2 del Estatuto Tributario.

Descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018.

Cordial saludo, señor Montañez.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, solicita se reconsidere la tesis jurídica expuesta en el oficio número 025073 de 4 octubre de 2019, donde se concluye de forma negativa frente a la posibilidad que una persona natural no residente en el país, obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta, tome como renta exenta y factor de depuración de la base de retención en la fuente los aportes a los fondos de pensión e invalidez y fondos de cesantías.

Como argumentos, el peticionario señala que el artículo 247 del Estatuto Tributario consagra la tarifa aplicable a la renta gravable de fuente nacional de las personas naturales sin residencia en el país, término que según el artículo 178 ibídem, es en principio, equivalente al concepto de renta líquida, la cual es el resultado de restar a la renta bruta las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

En concordancia con lo anterior, el peticionario indica que el artículo 178 del Estatuto Tributario establece que la renta gravable resultará luego de restarle a la renta líquida las rentas exentas.

Igualmente, cita el contenido del artículo 1.2.1.20.1. numeral 2 del Decreto número 1625 de 2016, el cual dispone que las personas naturales no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes, según lo dispuesto en artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario, estarán sujetas al impuesto sobre la renta y complementario en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y por su patrimonio poseído en el país, y determinarán su renta líquida gravable de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, aplicando las limitaciones y excepciones que establece el mismo Estatuto. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementario aplicable será la determinada en los artículos 247 y 316 del Estatuto Tributario.

Todo lo anterior, para indicar que el marco jurídico citado dispone que la tributación de las personas naturales no residentes debe efectuarse sobre una base depurada, es decir renta líquida gravable y no sobre el ingreso bruto. También manifiesta que no hay una restricción en el ordenamiento tributario para tomar las rentas exentas en la depuración del impuesto sobre la renta.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El oficio número 025073 de 4 octubre de 2019 concluyó que no era posible que una persona natural no residente en el país, obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta, tome como renta exenta y factor de depuración de la base de retención en la fuente, los aportes a los fondos de pensión e invalidez y fondos de cesantías.

Esta tesis jurídica tomó en consideración la forma como tributan las personas naturales no residentes, los criterios para determinar la residencia para efectos tributarios (artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario) y la obligación de presentar declaración del impuesto sobre la renta. Esto último sobre la base de lo expuesto en el descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018, que analiza el contenido del artículo 592 del Estatuto Tributario, así como el sistema de determinación cedular aplicable a las personas naturales residentes.

Sobre esa base, dicho oficio concluyó que el sistema de determinación cedular solamente es aplicable a los residentes en el territorio nacional. Por lo tanto, y para efectos del impuesto sobre la renta de las personas naturales no residentes en el país, por expreso mandato legal, no es posible la depuración antes señalada, sin que esto signifique que no sea posible para los no residentes hacer aportes pensionales en el territorio nacional.

Frente a esta conclusión, el peticionario manifiesta que la tributación de las personas naturales no residentes debe efectuarse sobre una base depurada, es decir renta líquida gravable y no sobre el ingreso bruto.

Con el fin de establecer si procede o no la revocatoria del oficio, este Despacho considera necesario analizar y precisar varios aspectos en el presente oficio. En ese sentido, no puede afirmarse que

todas las personas naturales no residentes tienen una tributación en Colombia sobre base depurada, aquí es oportuno diferenciar varios supuestos: (i) no residentes no obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas, (ii) no residentes obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas.

(i) Personas naturales no residentes no obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas

Para el primer supuesto, se reitera lo establecido en el artículo 9 del Estatuto Tributario sobre las personas naturales que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país, en el sentido que 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.

También es importante mencionar que sobre lo establecido en el artículo 592 del Estatuto Tributario, el descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018, modificado por el Concepto 1364 de 2018, **interpreta que no serán responsables de presentar la declaración de renta, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, en los siguientes casos:**

1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario.
2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.
3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario en su totalidad.
4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes.

Los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario contienen las tarifas de retención en la fuente, aplicables a los ingresos sujetos al impuesto de renta en Colombia, a favor de: (i) sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país; (ii) **personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia, incluyendo la tarifa de rentas de trabajo** y (iii) sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.

Estas retenciones se aplican sobre el pago o abono en cuenta y no admiten una base depurada.

Así las cosas, en caso de cumplir los supuestos antes mencionados en relación con la no obligatoriedad de la presentación de la declaración, el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de estos contribuyentes será el que resulte de estas retenciones en la fuente practicadas.

(ii) No residentes obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas

Aquí también es importante considerar lo establecido en el artículo 9 del Estatuto Tributario, sobre las personas naturales no residentes y la forma como tributan, explicado en el punto (i) de este oficio.

En el caso de encontrarse obligados a la presentación de la declaración, el numeral 2 del artículo 1.2.1.20.1. del Decreto número 1625 de 2016, sobre la determinación de la renta líquida gravable y la tarifa aplicable, establece:

“(...) y determinarán su renta líquida gravable de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, aplicando las limitaciones y excepciones que establece el mismo Estatuto. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementario aplicable será la determinada en los artículos 247 y 316 del Estatuto Tributario”. (Negrilla fuera del texto).

La precisión realizada por la reglamentación es fundamental para efectos del presente problema jurídico, pues en la depuración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales no residentes obligadas a presentar declaración, deberá aplicarse el artículo 26 del Estatuto Tributario, con las limitaciones y excepciones que se establecen en este.

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece:

*“**Artículo 26.** Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.* (Negrilla fuera del texto).

Este artículo se debe interpretar en armonía con el artículo 178 del Estatuto Tributario, que sobre la renta líquida gravable señala:

“Artículo 178. Determinación de la renta líquida. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable”. (Negrilla fuera del texto).

Por su parte, el inciso primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, respecto de las rentas exentas aplicable a las personas naturales establece:

“Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019. Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes: (...)” (Negrilla fuera del texto).

Con base en las normas antes citadas, es posible establecer que las personas naturales no residentes obligadas a presentar declaración, determinan su impuesto de renta según lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual considera para estos efectos una base depurada.

Dentro de estos elementos se encuentran las rentas exentas, que en el caso de las personas naturales están enumeradas en el inciso primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

Una de las rentas exentas a que se refiere este artículo es la relacionada con los aportes voluntarios realizados a los seguros privados de pensiones, a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, mencionados en el artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

La depuración del impuesto se materializa en el diligenciamiento del formulario, que para estos efectos corresponde a la “Declaración de Renta y Complementario o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes no Residentes” Formulario 110, el cual fue prescrito para el año gravable 2019 y fracción del año 2020 a través de la Resolución número 000023 del 18 de marzo de 2020.

La retención en la fuente aplicable en este caso, es la contenida en el capítulo IX, Título III, del Libro Segundo del Estatuto Tributario (artículos 406 a 416) de la cual se destaca que la retención aplica sobre pago o abono en cuenta y que no admite depuración.

(iii) Conclusiones

- Con base en lo anteriormente analizado no es posible concluir que en todos los casos, las personas naturales no residentes determinan su impuesto sobre la renta sobre una base depurada.

- En ese sentido deberá analizarse en primer lugar, si esa persona natural está obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, para lo cual se deben considerar los criterios expuestos en el Descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018.

- En caso de no estar obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto a cargo será el que resulte de las retenciones en la fuente practicadas (artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario) las cuales se aplican sobre pago o abono en cuenta y no admiten depuración.

- Si la persona natural no residente está obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, deberá dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual debe interpretarse de manera armónica con el artículo 178 y el inciso primero

del artículo 235-2 de este Estatuto respecto a las rentas exentas de personas naturales.

- Las retenciones en la fuente aplicables (artículos 406 a 416 del Estatuto Tributario) se aplican sobre pago o abono en cuenta y no admiten depuración.

Con base en lo anteriormente analizado se revoca el oficio número 025073 de 4 octubre de 2019.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

Liliana Andrea Forero Gómez,

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Publicada en D.O. 51.496 del 12 de Noviembre de 2020.