**OFICIO Nº 007234**

**09-03-2015**

**DIAN**

Bogotá, D. C.

100202208-0209

**Referencia:**Radicado 007 del 09/01/2015

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Residencia para Efectos Fiscales

**Fuentes formales** Estatuto Tributario artículos [9°](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31), [10](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32), [592](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730); Decreto número 187 de 1975 artículo 1°.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 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.

**Mediante el radicado de la referencia solicita la reconsideración de la doctrina contenida en el Oficio número 100208221-1497 de diciembre 22 de 2014, en el cual se consideró que cuando un extranjero adquiere la residencia para efectos fiscales porque el período de permanencia se completa en un mes del año gravable, está obligado a presentar declaración de renta por el sistema de determinación que le corresponda y en ella puede incluir todos los factores de depuración que correspondan al año gravable y no solo desde el mes -de ese mismo año- en que adquirió la residencia y en consecuencia, en caso de saldo a favor podría solicitar la devolución.**

Manifiesta no estar de acuerdo con la anterior doctrina por cuanto considera que al tenor de lo previsto en el [artículo 592](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario, para un extranjero no residente, a quien le practicaron retenciones en esta condición durante unos meses del período gravable cuando aún no había adquirido la condición de residente, dichas retenciones constituyen su impuesto sobre la renta y, si posteriormente se convierte en residente y debe presentar declaración, solamente lo es desde el mes en que se completa el período de permanencia y en la declaración de renta debe incluir solo lo sucesivo, no lo anterior del mismo período gravable.

**Señala que con los extranjeros residentes se presenta una situación especial, porque cuando adquieren la residencia en el transcurso del período fiscal las retenciones practicadas con anterioridad constituyen su impuesto y solo, desde que la adquieren pueden depurar el impuesto al igual que los nacionales. Cita el artículo 1° del Decreto número 187 de 1975, que consagra el período de causación del impuesto sobre la renta pero, afirma, que en el caso de extranjeros la obligación de declarar solo nace desde el día en que adquieren la condición de declarantes y solo sobre los hechos económicos ocurridos con posterioridad a tal momento.**

**Continúa señalando que, con el Oficio número 1497 de 2014, se está reconociendo de manera retroactiva un derecho a devolución. Cita apartes de la Sentencia C-913 de octubre 9 de 2003 de la Corte Constitucional que se refiere a la obligatoriedad de los extranjeros de presentar declaración cuando adquieren la condición de residentes, únicamente, para luego concluir que de conformidad con dicha sentencia que los extranjeros antes de cumplir la calidad de residentes no tienen derechos a solicitar la devolución de la retención que les practicaron en el período gravable porque trasgrede el artículo 338 de la Constitución Política.**

Sobre el tema se considera.

En el Oficio número 100208221-1497 de diciembre 22 de 2014, al resolver la pregunta sobre si un extranjero que adquiere la condición de residente en determinado año gravable debe declarar lo correspondiente a todo el año o solo lo concerniente al tiempo restante del mismo período, consideró este Despacho que el artículo 1° del Decreto número 187 de 1975, consagra cuál es el período gravable del impuesto sobre la renta; en tal medida cuando un extranjero residente adquiere o completa el tiempo, en un año gravable, para considerarse residente fiscal, debe presentar la respectiva declaración según el sistema de determinación que le corresponda según sus condiciones particulares y como quiera que el impuesto sobre la renta es de período, en la declaración respectiva, se deberán incluir la totalidad de los ingresos de fuente mundial obtenidos durante el período gravable en que adquirió la residencia.

Ante la solicitud de reconsideración y según los argumentos expuestos en la consulta, es de recordar que el [artículo 10](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32) del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2° de la ley 1607 de 2012, en cuanto a los criterios para determinar la residencia para efectos fiscales:

**“**[**Artículo 10**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32)**.** *Residencia Para Efectos Tributarios.*Se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un período cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el entendido que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable. (...)”.

Como bien se considera en el Oficio número 00657 de 2013 antes de las modificaciones efectuadas por la Ley 1607 de 2012 el tiempo de permanencia para alcanzar el status de residente “... estaba circunscrita a período fiscal, de acuerdo con la definición del artículo 1° del Decreto número 187 de 1975 según la cual, el año, período o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre, aunque puede comprender lapsos menores en los casos que expresamente el mismo artículo señala.

Así, el [artículo 10](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32) del Estatuto Tributario vigente, apartándose de la noción de período fiscal precedente, en lo concierne a la magnitud de tiempo que exige prevé:

*“Se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:*

*1. Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un período cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el entendido que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable.*

*.../”*

Como se observa, la nueva disposición para de determinar el carácter de residente para personas naturales en Colombia –con efectos única y exclusivamente tributarios–, impuso el criterio de días calendario dentro de un período cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario que deben ser consecutivos.

Es esta la razón por la que la misma disposición contempla, que cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable –estos sí conforme con el artículo 1° del Decreto número 187/75–, se considera que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable.

Siendo lo anterior así, lo importante es tener en cuenta que los ciento ochenta y tres (183) días calendario (incluidos los días de entrada y salida del país) que exige la ley pueden ser o no consecutivos y pueden o no quedar comprendidos o corresponder a uno o dos períodos fiscales, conforme la definición del Decreto número 187/75 citado”.

La anterior precisión es importante, porque no debe olvidarse que una vez cumplido el término de permanencia continua o discontinua en el país, pierde importancia si el período fiscal al tenor del artículo 1° del Decreto número 187 de 1975, ha o no terminado y si los 183 días calendario de permanencia en la forma que exige la norma, cobijan dos períodos fiscales, porque el hecho de cumplir dicho término hace que la persona sea considerada residente en Colombia a partir del segundo año o período gravable. Es decir que el status de residente puede alcanzarse durante el transcurso de determinado período gravable y no debe esperarse hasta la finalización (31 de diciembre) del mismo, para que se concrete, como ocurría anteriormente.

Ahora bien, adquirida la condición de residente la persona natural deberá tributar según lo dispone el [artículo 9°](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31) del Estatuto Tributario, sobre sus rentas de fuente nacional y del exterior y por consiguiente presentar la declaración de renta del respectivo año gravable, en el que incluya la totalidad de su patrimonio y rentas de fuente mundial.

De otra parte, en efecto consagra el numeral 2 del [artículo 592](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730) del Estatuto Tributario que no están obligadas a presentar declaración de renta, los no residentes:

“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 ~~así como la retención por remesas\*~~ cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada. ...”

Cierto es que antes de convertirse en residente, para el extranjero la retención en la fuente practicada en los términos previstos en la norma, constituye su impuesto, pero como bien lo consagra la norma una vez considerado residente deberá cumplir la obligación de declarar por el período gravable que se trate.

Debe tenerse presente que según el artículo 1° del Decreto número 187 de 1975 el período gravable en materia del impuesto sobre la renta es el mismo año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

“Por excepción puede comprender lapsos menores como en los casos entre otros, de Sociedades que se constituyen dentro del año, caso en el cual el ejercicio se inicia a partir de la fecha de la escritura pública de constitución, o de las sucesiones cuyo período fiscal concluye, según el literal a) del [artículo 595](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) del Estatuto Tributario, en la fecha de ejecutoria de las sentencia que apruebe la participación o adjudicación, o en la fecha en que se extienda la escritura pública, si se optó por el procedimiento a que se refiere el Decreto extraordinario 902 de 1988 ...” Oficio número 18284 de febrero 22 de 2008.

De la misma manera el [artículo 595](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) del Estatuto Tributario consagra que el período gravable puede ser menor, por ejemplo, en los casos de liquidación durante el año.

En tal contexto, es claro que el período gravable del impuesto sobre la renta es anual coincidiendo con el año calendario -salvo los casos de constitución o liquidación de sociedades- en los cuales puede ser menor al calendario. Por ello el contribuyente del impuesto sobre la renta obligado a declarar, deberá hacerlo por el período completo dada la **inescindibilidad del mismo**, y no por fracciones de año salvo los casos en que expresamente la ley lo prevea, que no es el de los extranjeros aquí aludidos.

Por lo mismo, cuando un extranjero adquiere la condición de residente en el país, lo es respecto del período gravable en el cual adquiere dicha condición y deberá presentar su declaración por sus rentas de fuente nacional y extranjera obtenidas durante el respectivo período. El hecho de adquirir la residencia en un mes ya iniciado el año, no conlleva que solo desde ese mes, a manera de ejemplo concreta los 183 días en mayo de 2014, deba incluir los ingresos solo desde mayo-, por que como ya se señaló, el período gravable del impuesto legalmente no es divisible. Una situación es la contabilización de los días para concretar la residencia y otra distinta es la obligación de declarar por todo el período. Para que el extranjero no residente tuviera la obligación de declarar por fracción de año desde el momento en que culmina el tiempo de permanencia en el país exigido en la norma, tendría que haberse previsto legalmente, lo cual no ha sido consignando.

En un similar sentido esta dependencia se pronunció mediante el Concepto 13721 de septiembre 14 de 1999 en donde en uno de sus apartes señaló:

“... De modo que un contribuyente persona natural extranjera residente deberá tributar por las rentas percibidas en el correspondiente período gravable, y en la eventualidad de que supere los topes de ingresos y patrimonio que anualmente señale el gobierno nacional, deberá presentar la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios por el correspondiente período gravable en donde consignará las rentas de fuente nacional y de fuente extranjera realizadas, independientemente del tiempo laborado en el último período gravable ...” subrayado fuera de texto.

**En tal virtud, si bien cuando el extranjero adquiere la calidad de residente, lo será por todo el período gravable y por ello deberá declarar todos factores de depuración de la renta que le correspondan por ese mismo período, y si bien antes de convertirse en residente estaba ajustado a derecho que se le practicaran retenciones a título de impuesto sobre la renta, una vez adquiera tal calidad como deberá declarar por sus ingresos y rentas de fuente mundial, tiene derecho a tomar las retención que inicialmente se le practicaron por el mismo período.**

“(...)

*4. Indicado como está en respuesta a la primera pregunta que para efectos de la expedición del certificado de acreditación de residencia fiscal de personas naturales es irrelevante que determinado período fiscal –artículo 1° Decreto número 187/75– haya o no terminado, se reitera lo expresado en el sentido de que si los 183 días calendario incluidos los días de entrada y salida del país abarcan dos años o períodos fiscales, y en el segundo año o período fiscal solo transcurrió un día de los 183 días exigidos por la ley, se considera residente en Colombia a partir del segundo año o período gravable que es el año en que se completan los 183 días.*

*Por tanto si, como hipotéticamente se indica, una persona física extranjera permanece en Colombia en el año gravable 2013 continua o discontinuamente ciento ochenta y dos (182) días y en el año 2014 permanece un solo (1) día que puede ser continuo o discontinuo a los 182 precedentes, se considera residente en Colombia para efectos tributarios a partir del año gravable 2014 que es el año en que se completa el total de 183 días que exige la norma.*

*De todo lo precedente puede concluirse entonces, que lo fundamental es que los 183 días de permanencia en Colombia (que pueden ser continuos o no) se den en un lapso de 365 días calendario consecutivos, o lo que es lo mismo, continuos. Es esta la razón por la cual el*[*artículo 10*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32)*prevé, que cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable.*

*Así, por ejemplo: si un extranjero que no había ingresado al país hacía 5 años, entra el 3 septiembre de 2013, los 183 días de permanencia continua o discontinua (sin importar el número de salidas y entradas al país posteriores a la del 3 de septiembre) en Colombia deben darse dentro de los 365 días continuos contados a partir del 3 de septiembre de 3013 (sic); es decir, entre el 3 de septiembre de 3012 (sic) y el 02 septiembre de 2014 ...” Oficio número 657 de 2013.*

Se cita en la consulta la Sentencia de la Corte Constitucional C-292 de 2008; se observa que esta se refiere a la demanda de la inexequibilidad del [artículo 821](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1014) del Estatuto Tributario, que consagraba la facultad de las autoridades tributarias de impedir la salida de los extranjeros del país cuando tuvieren pendiente el pago de obligaciones tributarias, demanda que conllevó la inexequibilidad de la norma en cuanto la Corte consideró que la eficacia de la disposición acusada es por lo menos dudosa y en esa medida insuficiente para justificar, en la forma en que lo hace, la limitación de la libertad de circulación del extranjero.

No obstante, analizada la Sentencia citada no se encuentra que concluya o que de ella pueda afirmarse lo argumentado en el escrito de la reconsideración.

Por lo expuesto, este Despacho encuentra ajustada a las normas legales, la doctrina contenida en el Oficio número 100208221-1497 de diciembre 22 de 2014 proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina y por ello, no accede a la reconsideración solicitada.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Dalila Astrid Hernández Corzo.*

**Publicado en D.O. 49.469 del 30 de marzo de 2015.**