**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**  
**OFICIO N° 000657**  
**17-05-2013**

Dirección de Gestión Jurídica  
Bogotá, D. C.  
100202028-657

Doctor  
**DIEGO GONZÁLEZ BENDIKSEN DE SALDIVAR**  
Subdirector de Gestión de Fiscalización Internacional  
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Cra. 7a N° 6C – 54 piso 7° Edificio Sendas  
Bogotá D. C.

**Referencia:** Solicitud radicado número 80 del 20/03/2013

Cordial saludo doctor González Bendiksen.

Con la finalidad de cumplir debidamente con la expedición de los certificados de acreditación de residencia fiscal y/o situación tributaria que personas naturales nacionales y extranjeras así como personas jurídicas solicitan con destino a autoridades tributarias de países con los cuales Colombia tiene suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, teniendo en cuenta lo dispuesto por el Decreto Reglamentario 187 de 1975 en relación con período fiscal, el artículo 10 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1607 de 2012 sobre residencia, y lo que al respecto prevén los Acuerdos de Doble Tributación, consulta en síntesis:

1. Si es válido expedir un certificado de acreditación de residencia fiscal y/o situación tributaria para personas jurídicas o naturales cuando el período fiscal, de acuerdo con el Decreto 187/75 no ha terminado.

2. Si el artículo 10 del Estatuto Tributario solo está relacionado con personas naturales.

3. Teniendo en cuenta el término de 6 meses previsto en el artículo 10 del Estatuto Tributario, si puede expedir o no un certificado de acreditación de residencia fiscal a una sociedad constituida en Colombia así no hayan transcurrido 6 meses de constituida, y

4. Si puede entenderse como residente fiscal un ciudadano extranjero que permanece en Colombia en el año 2013 ciento ochenta y dos días (182) días y en el año 2014 un (1) día, y respecto de qué período fiscal, en este caso, se consideraría residente para efectos tributarios en Colombia, teniendo en cuenta las modificaciones que la Ley 1607 de 2012 introdujo al artículo 10 de citado Estatuto Tributario.

En el mismo orden de planteamiento, consideramos:

1. Jurídicamente, en el contexto del régimen impositivo relativo al impuesto sobre la renta y complementarios, la noción de residente se predica de las personas naturales y el domicilio de la sociedades y sus asimiladas.

Es por lo anterior que el artículo 10 del Estatuto tributario, antes como después de las modificaciones introducidas por el artículo 2° de la Ley 1607 de 2012, se circunscribía y circunscribe a personas físicas.

No sucede lo mismo en el contexto internacional, por cuanto, en la mayoría de las legislaciones internas de países extranjeros, la noción de residente aplica de manera indistinta; igual ocurre en mayoría de los modelos tipo para evitar la doble imposición, excepción hecha, entre otros, de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones que dice relación con el “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” intracomunitaria, en cuanto en esta, es la noción de domicilio la que aplica de manera indistinta.

Antes de las modificaciones efectuadas por la Ley 1607 de 2012 al artículo 10 del Estatuto Tributario, la magnitud de tiempo que exigía para alcanzar el estatus de residente estaba circunscrita a período fiscal, entendido de acuerdo con la definición del artículo 1° del Decreto 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 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 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 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 187/75 citado.

Deriva de lo anterior que, para efectos de la expedición del certificado de acreditación de residencia fiscal de personas naturales, es irrelevante que el período fiscal –artículo 1° Decreto 187/75– haya o no terminado. Y si los 183 días calendario de permanencia continua o discontinua (incluidos los días de entrada y salida del país) abarcan dos períodos fiscales y en el segundo año o período fiscal permaneció solo un (1) día de los 183 exigidos por la ley, se considera residente en Colombia a partir del segundo año o período gravable.

Por último debe precisarse, que conforme lo reitera la jurisprudencia constitucional prevalente fundamentada en la teoría monista moderada o de la integración del derecho, las disposiciones de los acuerdos que para evitar la doble imposición jurídica internacional que haya suscrito Colombia y respecto de los cuales se haya surtido el control automático de constitucionalidad y el tránsito legislativo y se hallen incorporados a la normatividad, prevalecen sobre las prescripciones del Estatuto Tributario, razón por la cual habrá de estarse a sus disposiciones.

2. Por lo antes expuesto y del tenor de sus disposiciones es claro que el artículo 10 del Estatuto Tributario regula únicamente los aspectos relacionados con la residencia de personas naturales para efectos tributarios en Colombia.

3. Tratándose de sociedades, es fundamental la condición de nacional o extranjera en cuanto que de esas condición depende el régimen impositivo aplicable en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Aspectos que se encuentran regulados en los artículos 12-1 y 21 del Estatuto Tributario que desarrollados en los contextos de nacionalidad determinada sobre criterios de domicilio fiscal principal, regulación legal con base en la cual se constituye así como el elemento definitorio, fundamental y prevalente de la noción de sede efectiva de administración, introducida por la Ley 1607 de 2012, permiten determinarla.

Téngase en cuenta además, que esa misma ley introdujo al régimen impositivo el concepto de establecimiento permanente, cuya noción dice única y exclusiva relación con sociedades y entidades extranjeras y bases fijas de personas físicas residentes estados distintos a Colombia, dentro del cual, la sucursal en Colombia de sociedades o entidades extrajeras, es apenas una de las especies del genérico establecimiento permanente.

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 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 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 2013; es decir, entre el 3 de septiembre de 2012 y el 2 septiembre de 2014.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Leonor Eugenia Ruíz de Villalobos.*

**Publicado en D.O. 48.821 del 14 de junio**