



La residencia fiscal e implicaciones tributarias en Colombia para personas naturales a partir de la ley 1607 de 2012

Erika Mildrel Arias Escobar

Trabajo de grado presentado para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesor

Omar Bedoya Martínez

Contador Público y Abogado

Magister en Tributación y Política Fiscal

Docente investigador U. de A.

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Especialización en Gestión Tributaria

Medellín, Antioquia, Colombia

2023

Cita	(Arias Escobar, 2023)
Referencia	Arias Escobar, E., (2023). <i>La residencia fiscal e implicaciones tributarias en Colombia para personas naturales a partir de la ley 1607 de 2012</i> . [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
Estilo APA 7 (2020)	



Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXXV.



Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Resumen

No se deja de ser residente fiscal en Colombia por el sólo hecho de trasladar de manera permanente la residencia hacia otro país, como tampoco se deja de tener obligaciones tributarias en Colombia, por el hecho de no ser residente fiscal.

Antes de la ley 1607 de 2012, algunos países habían acogido actualizaciones en su legislación para regular situaciones de movilidad permanente o continua de las personas naturales de un territorio a otro, pretendiendo con esto sentar las reglas claras que pudieran determinar la obligación que un residente o un no residente fiscal tiene frente a dicho Estado.

Colombia no fue ajena a dicha situación, y en el 2012 trajo del derecho comparado aquellos criterios que a nivel mundial definían la situación de residencia fiscal para personas naturales, empezando por la permanencia física por 183 o más días dentro de los últimos 365 días; adicional a otros criterios que deberán analizarse de manera conjunta.

Pueden ser diversos los escenarios que lleven a una persona natural a confundir su situación fiscal en Colombia, o inclusive llevarlo a incurrir en omisiones o errores; algunos nacionales colombianos que trasladan su residencia otro país por diferentes razones o un extranjero que permanezca por más de 183 días en Colombia; teniendo cada una de estos contextos algunas variables que pueden hacer más compleja la determinación clara de la responsabilidad fiscal.

Es por ello que además del análisis del artículo 10 del E.T., se citarán los conceptos que han sido emitidos por la DIAN, con el fin de articular la interpretación que se debe dar actualmente a la norma.

Palabras clave: residencia fiscal, impuesto, obligaciones tributarias, persona natural, patrimonio, ingresos, territorialidad.

Abstract

You do not stop being a resident for tax purposes in Colombia for the sole reason of becoming a permanent resident of another country, in the same way that you do not stop having tax obligations in Colombia by not being a resident for tax purposes.

Before the Law 1607 of 2012, some countries had included updates to their legislation to regulate situations of permanent or continuous mobility of natural persons from one territory to another. With the updates, they intended to establish clear rules that could determine the responsibility a resident or a non- tax resident has with said State.

Colombia was no stranger to this situation, and in 2012, it brought from the comparative law those criteria that defined worldwide the tax residence status for natural persons, starting with physical permanence in country for 183 or more days within the last 365 days; in addition to other criteria that should be analyzed in conjunction with.

There could be several scenarios that may cause a natural person to confuse their tax situation in Colombia, or even bring them to incur in omissions or mistakes; e.g. Colombian nationals who move their residence to another country for different reasons, or a foreigner who stays for more than 183 days in Colombia; each of these contexts have some particularities that can make the determination of tax responsibility more complex.

In light of said complexities, we will cite the concepts issued by the DIAN in addition to the analysis of article 10 of the E.T. in order to clearly articulate the interpretation that should be given to the norm currently.

Keywords: tax residence, tax, tax obligations, natural person, patrimony, income, territoriality.

Introducción

La globalización de las economías emergentes y los gigantescos avances en tecnologías de información y comunicación, han incentivado a varias personas a diversificar sus actividades, a experimentar modalidades de trabajo remoto, e incluso a cambiar de territorio sobre el cual se desarrolla su actividad, o abrir nuevos mercados en otros países.

Estas situaciones cada vez son más frecuentes y llevan ineludiblemente a señalar que en la actualidad la mayoría de operaciones dejaron de enfocarse solamente en un territorio o país, las facilidades de movilidad actual, obligan a pensar que la economía ha cambiado, el mundo ha cambiado y junto con esto, la manera como los Estados deben pensar en el recaudo de impuestos como principal factor de financiamiento para su gasto público.

Es importante por lo tanto, analizar los conceptos que trae implícitos el tema de la residencia fiscal, las diferentes interpretaciones que han dado a nivel normativo, jurisprudencial y doctrinario durante la última década en Colombia, las obligaciones que tributariamente existe en materia fiscal para quienes son considerados no residentes, para finalizar con unas conclusiones sobre lo que deberá entenderse como criterios determinantes de la “No Residencia Fiscal” y las implicaciones u obligaciones que dicha categorización genera.

La no residencia fiscal e implicaciones tributarias en Colombia para personas naturales a partir de la ley 1607 de 2012

1. ¿Qué es la Residencia Fiscal?

La residencia fiscal es un concepto que ha tomado auge en los últimos tiempos, trascendiendo lo que ha sido conceptualizado como simple residencia. El término “residencia” tiene su origen en el latín “residens”, que significa residir, establecerse en un lugar o asistir periódicamente por cuestiones de empleo (Pérez Porto, J., Gardey, A. 29 de octubre de 2010. Residencia <https://definicion.de/residencia/>).

De acuerdo con la sentencia C 307 de 1995 de la Corte Constitucional de Colombia, entiéndase por residencia el lugar donde una persona habita, o de manera regular está de asiento, ejerce su profesión u oficio o posee alguno de sus negocios o empleo. En el mismo sentido el Código Civil Colombiano, ley 57 de 1887, ha establecido en su artículo 76 que el domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella. Y según la Corte Constitucional en sentencia C049 de 1997, “el domicilio es la sede jurídica de la persona o su asiento legal. Es el lugar en el cual la ley supone que siempre está la persona presente para los efectos jurídicos”.

Ir más allá de este término, es lo que ha pretendido la ley tributaria, cuando actualizó a partir de la ley 1607 de 2012 la “Residencia Fiscal”, buscando con esto, atribuir ciertas responsabilidades a quienes cumplan las condiciones establecidas en la norma.

El enfoque sobre la residencia fiscal para el presente análisis, será la persona natural, definida por el 74 del Código Civil Colombiano, como todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su sexo, edad, estirpe o condición.

La “residencia fiscal” es un término específico que trae la norma tributaria, basado en lo que de manera general ha establecido la ley civil, sin embargo, dado su carácter especial, se hace necesario establecer de manera detallada las condiciones, requisitos y obligaciones asociadas a la residencia fiscal para personas naturales; teniendo en cuenta que tanto la norma tributaria como la civil en nuestro país, consideran la posibilidad de que una persona tenga pluralidad de domicilios, siendo necesario entonces, establecer en cuál de ellos se deberá cumplir las obligaciones.

Oscar Múnevar, en su artículo “La residencia fiscal en Colombia, problemáticas de la normativa actual y propuestas desde la óptica internacional”, define la residencia fiscal, como el criterio de conexión entre la potestad tributaria de un Estado y los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios (Revista de Derecho Fiscal, 2016).

La norma colombiana no define de una manera explícita tal concepto, pero el artículo 10 del Estatuto Tributario, sí da los criterios para identificar cuándo una persona se considera residente fiscal para efectos tributarios, aclarando que la norma es de carácter específico y se aparta de lo que el código civil u otra norma haya considerado como residencia o domicilio para otros efectos. Con base en los conceptos citados y las normas relacionadas, se puede entonces definir la residencia fiscal como el lugar en el cual, las personas deberán cumplir sus obligaciones tributarias, por haber sido vinculadas a dicho territorio en virtud de su permanencia en el mismo, por ser la fuente de sus ingresos o por la posesión del patrimonio.

2. Desarrollo normativo

Desde hace más de 100 años, la normatividad colombiana ha introducido temas relacionados con el derecho tributario internacional, sin embargo, para la época, migrar de un país a otro no se presentaba con tanta facilidad como se da actualmente. Desde la ley 75 de 1938 se habló del “domicilio” para atribuir obligaciones a ciertos sujetos pasivos, pero no se dio una definición clara al respecto. Posteriormente con la ley 81 de 1960, el protagonismo se le dio a la “territorialidad”, para definir la responsabilidad del tributo sólo sobre los ingresos de fuente nacional. Adicionalmente, establecía dicha norma, que cuando una persona tuviera varios domicilios, se entenderá que su obligación recaerá sobre el lugar del asiento principal de sus negocios.

La ley 1607 de 2012 actualizó las normas sobre el tratamiento de la residencia fiscal y las obligaciones que ello conlleva, pretendiendo regular lo que con la globalización se estaba haciendo más común entre países, personas que van de un lugar a otro, por trabajo, por negocios, con una migración y movilidad cada vez más fácil y rápida; situaciones estas, con implicaciones tributarias que deben ser tratadas a la luz de la norma.

Los artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario, como lo conocemos hoy, fueron concebidos desde la reforma tributaria estructural que se introdujo en el año 2012.

Antes de la ley 1607 de 2012, la residencia fiscal consistía en la permanencia continua o discontinua en el país por más de (6) meses en el año o periodo gravable, así mismo eran considerados quienes permaneciendo en el exterior, conservaran la familia o asiento principal de los negocios en el país. Es decir que de acuerdo con esta redacción de la norma anterior habían sólo dos criterios para acreditar la residencia fiscal: a) la permanencia en el país por más de 6 meses (continua o discontinua) y b) conservar la familia o el asiento principal de los negocios en el país.

La ley 1607 de 2012, actualizó lo que hasta el momento se entendía como residencia fiscal, e introdujo nuevas 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 periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días.*
2. *Encontrarse, por su relación con el servicio exterior del Estado colombiano o con personas que se encuentran en el servicio exterior del Estado colombiano, y en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable;*
3. *Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo gravable:*
 - a. *su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,*
 - b. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,*
 - c. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,*
 - d. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o,*
 - e. *Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,*
 - f. *tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.*

Parágrafo. las personas naturales nacionales que, de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, deberán hacerlo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante certificado de residencia

fiscal o documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción del cual se hayan convertido en residentes.

Para los nacionales que se encontraran residiendo en el exterior, la situación se hacía un poco compleja, pues de acuerdo con lo que se establece en el numeral 3 de la norma citada, por el sólo hecho de tener a su cónyuge o compañero(a) permanente o hijos menores de edad, residentes fiscales en Colombia, automáticamente adquiriría dicha calidad, con las obligaciones que ellos implica.

Esta situación fue evaluada por el legislador y fue así como en el año 2014 introdujo una nueva modificación que aclaró la situación para aquellos colombianos, cuya vigencia inició a partir del año 2015. Mediante el artículo 25 de la ley 1739 de 2014, se adicionó el parágrafo 2 al artículo 10 del Estatuto Tributario, con lo cual la situación para los colombianos se hizo más sensata, pues, no obstante, cumplir con algunos de los literales del numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario, se tiene la posibilidad de exonerarse de tal condición, siempre y cuando se cumpla con uno de los requisitos establecidos en el parágrafo:

- 1. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio,*
- 2. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.*

Estas condiciones indudablemente son más beneficiosas y factibles de cumplir para quienes siendo colombianos, residan en el exterior y adicionalmente tengan su familia aun residiendo en Colombia.

Sin embargo, el hecho de ser catalogado a la luz de la norma como no residente fiscal, no exime a la persona natural de declarar renta por derecho propio, es indispensable entrar a evaluar si de acuerdo con el artículo 592 del E.T., se cumplen los topes de ingresos y patrimonio para entrar a determinar si se está frente a la obligación de declarar.

Ahora bien, bajo dicha norma, un no residente fiscal que supere los topes establecidos, ingresos en Colombia por más de 1.400 UVT o patrimonio poseído en Colombia por más de 4.500 UVT,

deberá presentar su declaración de renta y complementarios bajo el entendido de que sólo lo deberá hacer respecto de dichos ingresos y patrimonio, es decir, de fuente nacional; contrario a lo que sucede con el residente fiscal, quien deberá declarar por los ingresos obtenidos a nivel mundial y total del patrimonio poseído dentro y fuera de Colombia.

Surge entonces la exclusión a dicha obligación, consagrada en el numeral segundo del artículo 592 del E.T.: *“No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios: ...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”*.

Pero la norma no fue del todo clara y se presentaron múltiples confusiones en la práctica a la hora de determinar si un no residente fiscal que obtenía ingresos inferiores a los topes establecidos debía declarar renta o no en Colombia. Debido a ello, la DIAN debió interpretar la norma a través de varios conceptos, pretendiendo dar claridad al tema.

Con posterioridad a la ley 1739 de 2014, llegaron otras reformas tributarias, que, a la fecha, no han modificado los criterios para la residencia fiscal; en algunas de ellas, respecto del tratamiento tributario para las personas naturales, sólo se detuvieron a realizar algunos cambios frente a la determinación de las rentas líquidas gravables, rentas exentas y deducciones, tarifas, entre otros.

La ley 1819 de 2016, no incorporó ninguna modificación a las condiciones de la residencia fiscal, pero sí modificó el artículo 122 del Estatuto tributario que es de frecuente práctica para quienes pretenden descontar como costos o deducciones las expensas realizadas en el exterior y que están relacionadas con ingresos de fuente nacional, limitando dicha deducción al 15% de la renta líquida. Mediante la ley 1943 de 2018 se modificó el artículo 292-2 que había sido adicionado por la ley 1739 de 2014, atribuyendo la responsabilidad de declarar impuesto al patrimonio, aquellas persona naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en Colombia, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país o indirectamente a través de establecimientos permanentes, salvo excepciones previstas en tratados internacionales (artículo 35 Ley 1943 de 2018, la cual fue derogada a partir del 1 de enero de 2020 mediante la sentencia C-481/2019). Una vez derogada dicha norma, se expidió la ley 2010 de 2019, mediante la cual se modificó el artículo 292-2 respecto de las obligaciones de los no residentes fiscales frente al impuesto al patrimonio (artículo 43 ley 2010 de 2019).

La ley 2155 de 2021, no tuvo injerencia en materia de residencia fiscal. Posteriormente la ley 2277 de 2022, adicionó nuevamente el impuesto al patrimonio para persona naturales, asignando a los no residentes fiscales la obligación de declarar y pagar por dicho tributo, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país o a través de establecimientos permanentes, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

3. Desarrollo Jurisprudencial y Doctrinario de la Residencia Fiscal en Colombia

El Consejo de Estado en algunas de sus providencias a tratado el tema de residencia fiscal, en la sentencia de radicado Nro. 66001-23-33-000-2018-00424-01 25257, del 12 de agosto de 2018 se refirió al concepto de residencia fiscal, para explicar que «se trata de un criterio o una pauta de conexión entre un estado y el sujeto pasivo en materia fiscal, por considerarse que este último es residente en el territorio nacional, fundado, entre otros supuestos, en su permanencia física en el espacio geográfico del país».

La mayoría de decisiones jurisprudenciales con posterioridad al año 2012, están analizando situaciones que acontecieron con anterioridad a la vigencia de la norma actual.

Se cita la sentencia del Consejo de Estado 20436 de 2017, en la cual dicha Corte indicó que, si un no residente fiscal vende un inmueble en Colombia, se le aplica la tarifa del 1%, la cual no está contemplada como tarifa de pagos al exterior (artículos 407 y siguientes del Estatuto Tributario), razón por la cual deberá el vendedor solicitar que el pago se le realice al exterior para que de esta manera se le practique la retención correspondiente, caso contrario, se entenderá que deberá declarar en Colombia.

Adicional a la jurisprudencia, la DIAN mediante oficios y conceptos se ha ocupado de interpretar lo que, a su juicio, son las implicaciones tributarias de quienes son definidos como no residentes fiscales, dando por sentado que las implicaciones y obligaciones de quienes son residentes fiscales, se encuentran bastante claras en la ley.

Concepto de unificación DIAN 912 de 2018.

Con base en lo establecido en el artículo 10 y en el artículo 592 del Estatuto Tributario, se interpretaba que las personas naturales no residentes fiscales, no tenían obligación de presentar declaración de renta, bajo los siguientes supuestos:

- a. Personas naturales no residentes fiscales
- b. Que durante el año gravable no hubieran obtenido rentas o ganancias ocasionales.
- c. O que, habiéndolos obtenido, sus ingresos hubieran estado sometidos a retención en la fuente según art. 407 y ss. Del Estatuto Tributario.
- d. Sin importar el monto de su patrimonio

El concepto de unificación emitido por la DIAN pretendió dar claridad a la siguiente inquietud: ¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes cuando sus ingresos superaron las 1.400 UVT y sobre ellos se practicó retención en la fuente?

La entidad decidió revocar todas las doctrinas anteriores, pues antes de expedirse este documento, se sostenía que las personas no residentes que no obtenían ingresos en Colombia no quedaban obligadas a declarar renta ante el Gobierno de este país, por el solo hecho de poseer altos patrimonios en él. Pero la DIAN conceptuó en esta ocasión: “Para responder a la pregunta concreta, es necesario destacar el numeral 1 del artículo 592 del E.T., el cual dispone que una persona natural (sea residente o no) no tendrá que declarar cuando sus ingresos sean inferiores a 1.400 UVT y el patrimonio bruto no exceda de 4.500 UVT. De lo anterior, es claro que la norma exige que se cumplan ambas condiciones, es decir, los topes para ingresos como para patrimonio, a efectos de determinar si la persona natural está o no obligada a declarar”.

“las personas naturales no residentes deben cumplir con dos requisitos básicos para quedar exoneradas de declarar renta ante el Gobierno, a saber:

- 1. No haber obtenido en Colombia ingresos brutos anuales superiores a 1.400 UVT.*
- 2. No poseer en Colombia un patrimonio bruto superior a 4.500 UVT”.*

Este concepto 912 de 2018, modifica abruptamente la interpretación que por años se tenía respecto de la situación de los no residentes fiscales, si bien, con anterioridad a este concepto se tenía claro que sólo se presentaría la declaración de renta cuando se obtuvieran ingresos que no fueran

sometidos a retención en la fuente, con esta nueva interpretación, se establece que, independiente que se tengan o no ingresos durante el año gravable, se debe observar el nivel de patrimonio bruto para determinar si supera las 4.500 UVT, caso en el cual tendrá la obligación de declarar. Quiere esto decir que se deberá declarar renta, aun cuando no haya rentas obtenidas.

Esta situación a todas luces trasgrede la norma, con dicho concepto, la DIAN ni siquiera respeta los topes establecidos en los artículos 592 y 593 del Estatuto Tributario, cambia el espíritu de la ley, va más allá de la intención del legislador y dicha situación lo convierte en ilegal y hasta inconstitucional. Se genera un riesgo y una inseguridad jurídica para el contribuyente; sumado esto al hecho de que los conceptos de la DIAN sólo obligan a sus funcionarios, ¿En qué casos, como contribuyente, se puede aplicar el concepto emitido por la DIAN, si sólo obliga a sus funcionarios, pero al mismo tiempo me impone obligaciones que no están así establecidas en la ley?

Los conceptos de la DIAN según lo establece la ley 1943 de 2018 en su artículo 113: "... constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la misma; por lo tanto, tendrá carácter obligatorio para los mismos, los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley".

En síntesis, La DIAN dio a entender con esta interpretación que hizo de la norma, que un no residente fiscal debía declarar renta cuando:

- a. Su patrimonio en Colombia supere 4.500 UVT.
- b. Independiente si recibió o no ingresos en Colombia.

Días después de haberse pronunciado la DIAN en el concepto 912 del año 2018, entró a corregir algunos aspectos allí detallados. En el concepto 915 de 2018, en cuanto a las personas naturales no residentes fiscales dijo:

“Es necesario destacar el numeral 1 del artículo 592 del ET., el cual dispone que una persona natural (residente o no) no tendrá que declarar cuando sus ingresos sean inferiores a 1.400 UVT y el patrimonio bruto no exceda de 4.500 UVT. De lo anterior, es claro que la norma exige que se cumplan ambas condiciones, es decir, los topes para ingresos como para patrimonio, a efectos de

determinar si la persona natural está o no obligada a declarar. Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en el numeral 2 del artículo 592 del ET.”

El 29 de octubre de 2018, nuevamente la DIAN, ha modificado mediante el concepto 1364 de 2018, lo establecido inicialmente en el concepto 912 de 2018, siendo su nueva versión al respecto:

“En el caso del numeral 2 (del art. 592 del ET) para los no residentes es claro que lo determinante es que los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable hayan estado sometidos a retención en la fuente y la misma se haya practicado, lo que conduce a afirmar que en tales eventos no se deberán considerar los topes de ingresos y/o patrimonio bruto en los términos del numeral 1 del citado artículo 592”.

Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, no serán responsables de presentar la declaración de renta 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 E.T.*
- 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 E.T. 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.”*

Con esta nueva posición la DIAN ha regresado a lo que anteriormente tenía interpretado y era el hecho de que una persona natural no residente, no quedaba obligada a declarar renta por el sólo hecho de poseer un patrimonio elevado en Colombia.

4. Obligaciones del no residente fiscal

Principalmente las obligaciones del no residente fiscal están enfocadas a la declaración de renta y complementarios en Colombia. Es precisamente en este tributo en el que se genera la diferencia para quienes son residentes fiscales y para quienes no lo son. Mientras que para los primeros se les gravan los ingresos y el patrimonio de origen mundial, para los segundos, dicha obligación

radica únicamente frente a los ingresos y patrimonio obtenidos dentro del país (artículo 9 y artículo 24 Estatuto Tributario), sin perjuicio de las obligaciones que deban cumplir en el país donde son considerados residentes fiscales.

Dichas obligaciones deberán analizarse, verificando año tras año el cumplimiento de los criterios establecidos en el artículo 10 del E.T. para ser considerado un residente fiscal.

El artículo 6.º del Decreto 1651 de 1961 establecía que las personas que se ausenten del país con carácter definitivo, tienen la obligación de presentar declaración de renta y patrimonio antes de su salida, sin embargo, la realidad actual es muy diferente, pues lo que se establecía era una presunción de que la salida del país de los extranjeros siempre era de carácter permanente. Las personas pueden estar migrando de un país a otro con gran facilidad, sin que esa salida del país pueda preverse como definitiva. Es así como en muchos casos, las personas deberán tributar en dos o más países, según sea definido por la normatividad de cada territorio donde ha hecho presencia en el año gravable. No obstante, con el fin de evitar la doble tributación, es dable según los convenios internacionales, que se tome como descuento tributario en determinado país, el impuesto que haya cancelado en otro.

De igual manera, existe otra obligación para quienes no sean residente fiscales en Colombia, y es el hecho de presentar a la DIAN, cuando así se requiera, el certificado de residencia fiscal en otro país, el cual podrá ser probado mediante los documentos, formularios o certificaciones de contadores públicos o revisores fiscales, que den fe de la categoría fiscal que ostente dicha persona en otro país.

Cuando sea el caso de que el no residente fiscal deba tributar en Colombia, deberá hacerlo previa inscripción en el RUT, y siguiendo los lineamientos de la entidad para que dicha declaración se presentada de forma electrónica (con firma electrónica), mediante el formulario 110.

5. ¿Cómo se materializa la residencia fiscal en Colombia?

La residencia fiscal en Colombia tiene sus implicaciones, pues que así sea catalogado, se convertirá automáticamente en un contribuyente del impuesto de renta y complementarios con unas obligaciones formales y sustanciales que deberá cumplir de acuerdo con lo establecido en el estatuto tributario.

La residencia fiscal se materializa en Colombia, al cumplir con los criterios establecidos en el artículo 10 del Estatuto Tributario, y tratándose de nacionales residentes en el exterior, que cumplen con alguno de los criterios establecidos en el numeral tercero, deberá también analizarse lo establecido en el párrafo segundo, a fin de determinar su exclusión por el cumplimiento de alguna de estas dos causales allí establecidas:

1. “Que el 50% o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.
2. Que el 50% o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio”.

Este párrafo aliviana la situación fiscal en Colombia de muchos nacionales que se encuentran residiendo en el extranjero y no tienen ingresos (o tienen pocos ingresos) en Colombia o no tienen patrimonio (o tienen pocos activos) en el territorio nacional, pero sí, tienen su esposa o sus hijos como residentes fiscales en Colombia. En estos casos, por tener más del 50% de sus ingresos o más del 50% de su patrimonio en el país donde tengan su domicilio, serán no residentes fiscales.

No es nuevo, que el requisito que predomina a la hora de determinar las responsabilidades fiscales en estas situaciones es el de la “residencia en el país”, es decir, la permanencia física en Colombia, tanto para las personas naturales nacionales como para los extranjeros que han trasladado su domicilio a Colombia o que constantemente se encuentran ingresando y saliendo del país por asuntos de negocios. Si la permanencia en el país es de 183 días continuos o discontinuos en los últimos 365 días, será considerado un residente fiscal colombiano. Pero dice la norma que, si esta condición de permanencia se cumple en más de un periodo contable, la persona deberá cumplir sus obligaciones tributarias como tal, a partir del segundo año gravable. Adicionalmente, deberá tenerse en cuenta que, para dicho conteo, se deberá incluir los días de ingreso y salida del país.

Conceptuó la DIAN al respecto en el Oficio 007234 de 2015:

“...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”.

Ejemplo:

Tomás Maya es un nacional colombiano, residente en Colombia, con viajes frecuentes a Estados Unidos, lugar donde desarrolla algunas actividades económicas. Sus ingresos de fuente nacional corresponden a rentas laborales que en el año 2022 ascienden a la suma de \$200.000.000, adicionalmente percibe unos ingresos por concepto de honorarios por asesoría en marketing, por valor de \$120.000.000 al año. Su patrimonio está compuesto por: Inversiones en acciones en empresas en Estados Unidos por valor de \$35.700.000.000, un apartamento en Cartagena por valor de \$500.000.000, un apartamento en Miami por valor de \$2.500.000.000.

Adicionalmente percibe unos ingresos en Estados Unidos por los siguientes conceptos:

Dividendos de empresas en Estados Unidos \$2.370.000.000.

Arrendamiento de inmueble por valor de \$100.000.000.

En Estados Unidos paga impuestos por las rentas allí obtenidas.

El análisis bajo este supuesto, es que en la actualidad el señor Tomás Maya es evidentemente un residente fiscal colombiano que tiene obligación de declarar renta y complementarios (además de otras obligaciones tributarias) en Colombia. En tal condición, su obligación será la de declarar el total del patrimonio poseído en Colombia y en Estados Unidos y el total de ingresos obtenidos en ambos países.

La tributación se hace en Colombia cada vez más onerosa para los ingresos provenientes de dividendos, así como en general, para las personas naturales que devenguen altos ingresos en Colombia.

Podrá el contribuyente optar por trasladar su lugar de domicilio permanente a Estados Unidos, cumpliendo con los criterios para no ser residente fiscal en Colombia:

- No tener la permanencia en Colombia de 183 días o más.
- Tener el 50% o más de sus ingresos o el 50% o más de su patrimonio en Estados Unidos, lugar donde tendrá su domicilio.

Como consecuencia de ello, el señor Tomás Maya sólo declarará en Colombia los ingresos y patrimonio de fuente nacional.

6. Residencia Fiscal para nacionales colombianos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del estatuto tributario, numeral 1, 3 y párrafo 2, los nacionales colombianos tienen unos criterios claros para ser considerados residentes fiscales:

1. Permanencia por más de 183 días (en los últimos 365 días).
2. Que su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,
3. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional
4. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país;
5. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país.

No hay que hacer muchas interpretaciones a la norma para deducir que, el colombiano que haya permanecido los 183 días continuos o discontinuos en el país, será un residente fiscal, con todas las obligaciones tributarias que ello conlleva.

7. Colombianos residentes en el exterior.

Los colombianos que trasladen su residencia a otro país deberán verificar para el año gravable que corresponda, que no cumplan con la permanencia en Colombia por 183 días o más, continuos o discontinuos, dentro de los últimos 365 días, por regla general; pues de presentarse tal situación, quedarán automáticamente definidos como residentes fiscales.

Verificada esta condición, es decir, habiendo determinado que no cumplen con la permanencia física exigida por la norma, deberá entrar a analizar el lugar fuente de sus ingresos y de su patrimonio, con el fin de determinar si los mismos son obtenidos y poseídos en más del 50% en Colombia, caso en el cual será considerado un residente fiscal, con las implicaciones tributarias que ello implica.

Los colombianos que tengan su residencia fiscal en otro país, deberán, de acuerdo con lo establecido en el párrafo del artículo 10 del ET, demostrar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que su residencia fiscal está fuera de Colombia, para lo cual deberá aportar un certificado de dicha residencia fiscal emitido por el país correspondiente (contadores públicos).

En caso de que el colombiano no aporte dicho documento ante la DIAN, será considerado un residente fiscal en Colombia, de igual manera sucede si su residencia fiscal está ubicada en un país considerado como “paraíso fiscal”.

7.1 ¿Cómo, cuándo y por qué un nacional colombiano residente en el exterior declara en Colombia?

En la mayoría de los casos, cuando la residencia ha sido trasladada a otro país, no se cumple con la condición de permanencia, pero habrá de analizarse si cumple uno o algunos de los criterios que se establecen en el 3 del artículo 10 de Estatuto Tributario. Partiendo del supuesto que los nacionales residentes en el exterior (en gran parte) son no residentes fiscales en Colombia, habrá de determinarse la obligación fiscal que tiene, y la manera de cumplirla.

Si el colombiano es considerado residente fiscal deberá presentar su declaración de renta para el año gravable correspondiente, en las fechas establecidas por el gobierno nacional para las personas naturales, incluyendo los ingresos de fuente mundial y el patrimonio poseído en todo el mundo; adicional a las demás declaraciones tributarias que haya lugar según la norma vigente (impuesto al patrimonio, declaración de activos en el exterior, entre otros). Esta declaración deberá ser presentada electrónicamente en el formulario 210 emitido por la DIAN para tales fines.

Si el colombiano es considerado no residente fiscal y ha obtenido ingresos en Colombia, se deberá revisar si los mismos fueron sometidos en su totalidad a la retención en la fuente del que trata los artículos 407 y siguientes del Estatuto Tributario, para comprobar que no existe la obligación de declarar renta en Colombia, pues se entenderá que la retención aplicada es el impuesto que dicha persona debe pagar en el país por los ingresos obtenidos de fuente nacional. Pero si a dichos ingresos no se les practicó retención en la fuente, deberá presentar su declaración de renta incluyendo los ingresos de fuente nacional y el patrimonio poseído en el país, dentro de los plazos establecidos por el gobierno nacional, mediante el formulario 110 emitido por la DIAN, el cual se deberá diligenciar y presentar de manera electrónica. Esta obligación de declarar surge de la verificación de los topes establecidos en el artículo 592 del Estatuto Tributario, adicional a la falta de retención en la fuente por pagos al exterior, que establece la misma norma en el numeral segundo.

Adicionalmente, la tarifa de renta a aplicar en caso de ser clasificado como no residente fiscal es diferente a la tarifa para el que sí lo es. Mientras que para los segundos se les aplicará la tarifa

progresiva de acuerdo con lo establecido en el artículo 241 del Estatuto Tributario; para quienes no son residentes fiscales, la tarifa es del 35%.

7.2. Si un colombiano se va del país, ¿cuándo deja de ser residente fiscal en Colombia?

Esta pregunta ha sido realizada por muchas personas que han decidido trasladar su lugar de residencia a otro país, sin embargo, el sólo hecho de trasladar su residencia no hace que pierda su condición de residente fiscal. Son dos situaciones distintas, partiendo que estamos hablando de dos tipos de residencia diferentes.

La residencia o domicilio no puede equipararse a la misma residencia fiscal, como anteriormente se explicó. La residencia fiscal no depende de la residencia física o domicilio, sólo habla de una permanencia de 183 día o más.

No es que se requiera un cierto número de años para decir que se deja de ser residente fiscal en Colombia, anteriormente las personas tenían la convicción, que, habiendo pasado 5 años por fuera del país, dejaban de tener dicha calidad. Actualmente, para cada año gravable se analizará la situación de la persona natural, empezando por calcular su permanencia en el país, con el fin de determinar el primer requisito que trae la norma y en segundo lugar entrar a determinar el lugar donde obtiene el 50% o más de sus ingresos y posee el 50% o más de sus activos.

No es ni siquiera necesario renunciar a la nacionalidad colombiana para buscar dejar de ser residente fiscal, como algunas celebridades han pretendido hacer, basta con hacer una planeación fiscal encaminada a no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 10 del ET, volverse residente fiscal en otro país, y demostrárselo a la DIAN. Nada se gana una persona natural que renuncia a la nacionalidad colombiana si más del 50% de sus ingresos y su patrimonio tienen fuente en Colombia.

Ejemplo:

Nicolás Maya es un nacional colombiano, músico, ha decidido trasladar su domicilio de forma permanente a Chile desde el 1 de agosto de 2022, con el fin de evitar pagar impuestos en Colombia. Sus ingresos provienen de la empresa El Músico SAS, la cual le cancela las regalías por sus presentaciones artísticas, tiene su domicilio social en Colombia. Su esposa y sus hijos viven con él en Chile. Sus cifras económicas están representadas de la siguiente manera:

- Ingresos en Colombia \$3.500.000.000
- Patrimonio en Colombia representado en un apartamento \$1.000.000.000.
- Inversiones adquiridas en Chile \$ 600.000.000
- Ingresos en Chile \$ 500.000.000 por concepto de honorarios.
- Nicolás ha renunciado a su nacionalidad colombiana, porque ha adquirido la nacionalidad española y chilena.

Nicolás, aunque ha trasladado su residencia de manera permanente a Chile junto con su familia y ha renunciado a su nacionalidad colombiana, viaja constantemente al país, dado que es en Colombia donde está el asiento de sus negocios.

Nicolás no deja de ser un residente fiscal en Colombia, dado que cumple con los días de permanencia en el país, es decir, por más de 183 días estuvo residiendo en Colombia (por sus múltiples viajes), adicional al hecho que más del 50% de sus ingresos y de su patrimonio está en Colombia. Es decir, Nicolás deberá declarar sus rentas mundiales, sumando lo percibido en Chile y en Colombia y su patrimonio poseído a nivel mundial, por cuanto continúa siendo un residente fiscal al cumplir el requisito de permanencia y territorialidad de sus ingresos y patrimonio.

Elaboración: fuente propia

8. Extranjeros residentes en Colombia.

El extranjero que traslade su residencia a Colombia, igualmente deberá revisar los criterios consagrados en el artículo 10 del ET, de manera que si cumple con la permanencia de 183 días continuos o discontinuos (en los últimos 365 días), será inmediatamente considerado un residente fiscal colombiano (por regla general), independiente de que sus ingresos sean obtenidos por fuera de Colombia y que su patrimonio se encuentre en países diferentes. Deberá analizarse si existe algún CDI con el país con el cual se tiene también vínculos, a fin de determinar si cumpliendo la permanencia, no será residente fiscal en Colombia.

De conformidad con el numeral 2 del artículo 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016 (el cual compila el art. 1.º del Decreto 187 de 1975), para los extranjeros el período gravable comenzará o terminará en las respectivas fechas de llegada y de salida al país respectivamente. Esto es una excepción a la norma general que establece que la declaración deberá realizarse por el año gravable completo.

Esto genera una situación adversa para los extranjeros, pues a estos les es aplicable un período gravable inferior al año calendario, razón por la cual únicamente deben tributar por las rentas de fuente mundial percibidas con posterioridad a su primer día de ingreso al país.

Por otra parte, es importante resaltar que el período gravable especial señalado en el artículo 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016, genera un tratamiento diferencial injustificado para aquellos nacionales colombianos que están en la misma situación que los extranjeros que ingresen al país puesto que, incluso si el nacional colombiano ingresa al país a mitad del año gravable, para él el período gravable corresponde a la totalidad del año calendario y, por tanto, debe incluir en su declaración aquellas rentas de fuente extranjera obtenidas con anterioridad a su ingreso al país.

8.1 ¿Cómo, cuándo y por qué declara un extranjero residente en Colombia?

Extranjero es la persona natural que no es ciudadano colombiano, es decir, que no tiene la ciudadanía colombiana.

Colombia se ha convertido en un país que ha incentivado la inversión extranjera en los últimos años, la industria, los costos, la mano de obra y la calidad de muchos de sus profesionales ha hecho que cada vez más extranjeros hayan decidido viajar a Colombia, algunos para hacer negocios, otros buscando un empleo, u otras razones.

Antes de la ley 1607 de 2012, el artículo 9 del Estatuto Tributario establecía: “Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera y a su patrimonio poseído en el exterior, a partir del 5to año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país”.

Actualmente, si un extranjero decide trasladar su residencia a nuestro país y obtiene acá algún ingreso de fuente nacional, se convertirá inmediatamente en un residente fiscal que deba declarar renta, en primer lugar, porque ha cumplido con la condición de permanencia de los 183 días y en segundo lugar por la obtención del ingreso.

Podría entonces concluirse en primer lugar, que la condición de extranjero no le atribuye beneficios o exenciones a dicha persona. El artículo 10 del estatuto no hace diferenciación entre nacionales o extranjeros.

Dice el artículo 9 del estatuto tributario al respecto: “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”.

A un extranjero calificado como residente fiscal le aplican las mismas reglas que a los nacionales respecto a la obligación de declarar renta, por lo que se deben considerar los topes para estar obligado a declarar renta, topes que están contenidos en los artículos 592 y siguientes del estatuto tributario.

Cuando un extranjero no es residente fiscal en Colombia, igual es responsable del impuesto a la renta, pero únicamente sobre los ingresos de fuente nacional, de acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del 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, 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.”

El artículo 1.2.1.20.1 del decreto 1625 de 2016 señala:

“Cuando la totalidad de los ingresos de la persona natural extranjera y sucesión ilíquida de causante extranjero, sin residencia o domicilio en el país, hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario, inclusive, no estarán obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, de conformidad con el numeral 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario.”

En este punto es importante aclarar que la retención en la fuente que tratan los artículos 407 y ss. del E.T., deberán aplicarse de acuerdo con el concepto por el cual se perciban los ingresos; es así como por ejemplo un profesor extranjero que llegue a Colombia para prestar sus servicios a una universidad pública, deberá efectuársele la retención en la fuente que para el caso de él aplique, una retención en la fuente especial a tarifa del 7%, la cual se aparta de la tarifa que por regla general se aplica para los servicios, asistencia u honorarios, que es del 20%.

Cuando un extranjero no residente tiene uno o más establecimientos permanentes o sucursales en el país en los términos del artículo 20-1 del estatuto tributario, debe presentar una declaración por cada uno de esos establecimientos o sucursales.

Así lo dispone el inciso artículo del 1.6.1.5.6 del decreto 1625 de 2016:

“Cuando la persona natural sin residencia en Colombia o la sociedad o entidad extranjera tenga más de un establecimiento permanente o sucursal en el país, deberá presentar una declaración de

renta y complementarios por cada establecimiento permanente y sucursal, y en ella deberá consignar las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que les sean atribuibles a cada uno de ellos”, si ese extranjero tiene ingresos que no son de ningún establecimiento de los que tiene, sino que son propios o personales, debe presentar una declaración de renta por sus ingresos propios y una por cada establecimiento o sucursal que tenga.

Las tarifas del impuesto a la renta de los extranjeros residentes fiscales en Colombia es la misma que aplica para las personas naturales nacionales, residentes. Es decir, que una vez se determinen los ingresos que se deben declarar y se determine la renta líquida, se aplican las tarifas contempladas en los artículos 241 y 242 del estatuto tributario.

En el caso de los extranjeros que no son residentes fiscales, la tarifa a aplicar es diferente, de acuerdo con el artículo 247 del estatuto tributario, se les aplica una tarifa única del 35%:

“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 cinco por ciento (35%)”.

Para los extranjeros no es relevante analizar si tiene hijos o cónyuge en Colombia dado que esta condición está establecida en la norma solamente para los nacionales.

Para concluir, establece el artículo 1.6.1.13.2.7 del Decreto DUT 1625 de 2016: Contribuyentes no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios:

c) Personas naturales o jurídicas extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409 del Estatuto Tributario y dicha retención en la fuente le hubiera sido practicada.

Ejemplo 1:

Jhon Park es un docente universitario, de nacionalidad francesa, que durante el año 2022 trasladó su residencia de manera temporal a Colombia (por 4 meses), en virtud del contrato suscrito para laborar en la Universidad de Antioquia.

Bajo este supuesto, debe entenderse que el profesor universitario francés si bien no ha cumplido con la permanencia de 183 días o más continuos o discontinuos, sí está percibiendo el total de sus ingresos en Colombia, ingresos a los cuales su pagador, la

Universidad de Antioquia, ha venido practicando retención en la fuente del 7% de acuerdo con lo establecido en el artículo 409 del E.T.

Jhon Park, por lo tanto, no estará obligado a presentar en Colombia declaración de renta por lo ingresos obtenidos durante dicho año gravable, toda vez que la totalidad de los mismos fueron sometidos a retención, y según lo establece el artículo 592 del E.T., se entenderá que dicha retención es el impuesto al que está obligado a pagar el profesor extranjero.

Elaboración de fuente propia

Ejemplo 2:

James Martin es un norteamericano que desde hace varios años ha decidido invertir en Colombia, posee en su patrimonio 3 bodegas, 4 apartamento y 1 local comercial, cuyo valor total asciende a la suma de \$9.500.000.000. James Martin viaja a Colombia esporádicamente, por lo que no cumple con el tiempo de permanencia.

Sin embargo, además de su patrimonio, obtiene ingresos por arrendamientos (inferior a 1.400 UVT) a los cuales no se les aplica retención en la fuente por pagos al exterior (art. 407 y ss. Estatuto Tributario).

Bajo este supuesto, el señor Martin deberá presentar su declaración de renta en Colombia como un no residente fiscal, incluyendo sólo el patrimonio que posee en el país y los ingresos obtenidos de fuente nacional.

Si el señor Martin no hubiera obtenido ingresos o a los que obtuvo se les hubiera aplicado en su totalidad la retención en la fuente (art. 407 y SS ET), no estaría obligado a declarar renta, aunque su patrimonio superara el tope de los 4.500 UVT.

Elaboración: fuente propia

Conclusiones

Cuando se trata de analizar las implicaciones de cara al impuesto de renta de las personas naturales, es irrelevante si la persona natural es nacional o extranjero, lo que verdaderamente debe tenerse como importante es determinar si se trata de una persona residente fiscal o no residente fiscal. Lo importante no es la nacionalidad, pues tanto un nacional como un extranjero pueden ser residentes fiscales, y en ese caso sus obligaciones no tienen diferenciación y su tratamiento será el mismo en ambos casos.

La norma tributaria colombiana no define expresamente lo que es un residente fiscal pero sí ha determinado los criterios para quienes adquieren dicha condición, atribuyéndole ciertas responsabilidades fiscales. Sin embargo, no quiere decir, que sólo quienes sean residentes fiscales deban presentar declaración de renta en Colombia, también lo deberán hacer quienes aun siendo catalogados como no residentes fiscales cumplan con los topes y condiciones del artículo 592 del Estatuto Tributario, y no cumplen con la exclusión del numeral segundo de la misma norma.

Ante la confusión que se generaba hace algunos años, la DIAN intentó dar claridad al tema a través del Concepto 912 de 2018, pero transgredió el espíritu de la norma, se equivocó al tratar de exigir más de lo que la ley había establecido, y prueba de ello es que, con posterioridad a dicho concepto, debió emitir unos nuevos, con los cuales trató de corregir el yerro cometido.

Esto atenta contra la seguridad jurídica en materia tributaria, ese cambio de interpretación, alejado de la intención normativa del legislador trae unos efectos, en materia jurídica y en la vía jurisdiccional administrativa, desfavorables al contribuyente y a la misma administración de impuestos. Esto conlleva, a un desacato de la norma, a una limitación a los contribuyentes en la defensa de sus derechos basados en los conceptos de la DIAN, a la ausencia de asesoría objetiva a los contribuyentes por parte de los funcionarios de la entidad, pues para ellos sí es de obligatorio cumplimiento dichos preceptos doctrinarios.

El fin perseguido por el concepto 912 de 2018, que era dar unidad de criterio a los asuntos relacionados con el impuesto de renta de personas naturales, tuvo otro resultado.

Mediante el concepto 1364 de 2018, se corrigieron las inconsistencias emitidas por la DIAN en el concepto inicial, debiendo interpretarse actualmente que para los no residentes fiscales, aun teniendo un patrimonio superior al monto del artículo 592 ET, no habrá obligación de declarar renta en Colombia, si no obtuvo ingresos, o habiéndolos obtenido, estuvieron sometidos a retención

en la fuente (art. 407 y ss. ET). Quiere esto decir que, prácticamente la obligación se traducirá en declarar para quienes reciban ingresos de fuente nacional que no hayan sido sometidos a retención en la fuente. De manera que no importa cuánto sea su patrimonio e ingresos; si cumple con el numeral 2 del artículo 592 no debe declarar renta.

La consecuencia de ser considerado como residente fiscal o no residente fiscal en Colombia, radica en los ingresos y patrimonio a declarar, así como en la tarifa. Mientras para los primeros se deberá declarar por las rentas y el patrimonio poseído a nivel mundial, para los segundos, sólo se declarará las rentas y patrimonio de fuente nacional. En cuanto a los primeros, la tarifa será progresiva de acuerdo a lo establecido en el artículo 241 y art. 242 del ET, pero para los segundos, es decir para los no residentes fiscales) la tarifa de impuesto de renta será fija, del 35%.

Con posterioridad al año 2014 no se han incorporado modificaciones o adiciones a los artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario, a la fecha, y luego de la ley 2277 de 2022, última reforma tributaria, se puede afirmar que la norma sobre criterios de residencia fiscal sigue vigente tal y como fue incorporada mediante la ley 1607 de 2012, y el párrafo adicionado por la ley 1739 de 2014.

Referencias

- Alvarez; A.; Ochoa, S. (2018), Instructivo para identificar un residente fiscal. Envigado. Tesis Universidad de Envigado. Colombia.
- Cabrera Cabrera, O.S. 2021. La residencia fiscal de las entidades jurídicas en el sistema tributario colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*. 20 (nov. 2021), 151–208. DOI:<https://doi.org/10.18601/16926722.n20.04>.
- Código Civil Colombiano Ley 57 de 1887.
- Concepto 912 de 2018 de la DIAN
- Concepto 915 de 2018 de la DIAN
- Concepto 1364 de 2018 de la DIAN
- Constitución Política de Colombia de 1991.
- Cuervo, L. (2006) *Globalización y Territorio*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de planificación económica y social (ILPES). CEPAL Gestión pública Nro. 56. Santiago de Chile.
- Domínguez; D. (2014), *Revista de Derecho privado* Nro. 51. El régimen tributario de las personas naturales después de la ley 1607 de 2012, Bogotá.
- Estatuto Tributario de Colombia. Dian.gov.co.
- Fajardo-Calderón, C. y Suárez A., D. (2012). *Análisis comparativo del impuesto de renta para las personas naturales (Colombia) - personas físicas (España) y los no residentes*. Criterio Libre V.10. Bogotá – Colombia.
- Gil; E. (2022), *Revista española de Derecho financiero* 193, La Residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización. Madrid, España, Universidad de Alicante.

Guerrero, J. C. (2015). Complejidad del sistema tributario en Colombia fundamentado en leyes imprecisas e inestables. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12010/1492>.

<https://actualicese.com/cuestionario-de-excel-para-definir-si-una-persona-natural-es-residente-fiscal-en-colombia/>

Ley 1607 de 2012.

Ley 1739 de 2014.

Ley 1819 de 2016.

Ley 1943 de 2018.

Ley 2010 de 2019.

Milla, J. (2013). Tesis de grado “La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídico español y británico”. Universidad de Valencia, España.

MO OCDE. (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre renta y patrimonio. Instituto de estudios fiscales OCDE.

Múnevar; O. (2016), Revista de Derecho Fiscal N. 9. La residencia fiscal en Colombia, problemáticas de la normativa actual y propuestas desde la óptica internacional. Bogotá. Colombia. Revista de Derecho fiscal Nro. 8. pág. 63-76.

Ortega, A. (2017). Impacto de impuesto de renta y complementarios en personas naturales en Colombia, según las tres últimas reformas tributarias. Universidad La Gran Colombia. Bogotá, Colombia.

Revista economipedia.com Paula Nicolle Roldán, 8 de junio 2016, El impuesto.

Sánchez, L. (2010). Los impuestos en Colombia Doing Business 2010. Banco Mundial.

Santa- Bárbara; J. Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. Madrid, España. Real centro universitario “Escorial – Maria Cristina”.

Westreicher, G. (2020). Residencia fiscal. Revista Economipedia.com

Anexo

<p>Artículo 1.2.1.3.1 Decreto 1625 de 2016</p>	<p>Ingresos para efectos de establecer la residencia tributaria de las personas naturales. Para efectos de calcular el porcentaje de ingresos de fuente nacional consagrado en el literal b) del numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario, se dividirá la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de fuente nacional que sean o no constitutivos de renta o ganancia ocasional realizados durante el año o periodo gravable respecto del cual se está determinando la residencia, por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de fuente nacional y extranjera que sean o no constitutivos de renta o ganancia ocasional realizados durante el año o periodo gravable respecto del cual se está determinando la residencia.</p>
<p>Artículo 1.2.1.3.2 Decreto 1625 de 2016</p>	<p>Para efectos del literal c) del numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario, se entenderá que los bienes son administrados en Colombia cuando las actividades diarias que implican su gestión o conservación, en cualquier forma, se llevan a cabo en el territorio nacional.</p>
<p>Artículo 1.2.1.3.4</p>	<p>Prueba idónea. Sin perjuicio de lo consagrado en el Título VI del Estatuto Tributario, o las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, para efectos de determinar la residencia de una persona natural en virtud de los literales b), c) y d) del numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario, constituirán prueba idónea las certificaciones de los contadores o revisores fiscales presentadas de conformidad con las normas legales vigentes.</p>
<p>Oficio 100208221- 1497 de diciembre 22 de 2014</p>	<p>“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”.</p>
<p>Oficio 7234 de 2015</p>	<p>“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</p>

	<p>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”.</p> <p>“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”.</p>
<p>Oficio 28716 de octubre 23 de 2017</p>	<p>“Es decir, las personas naturales o jurídicas sin residencia fiscal en Colombia que no perciban rentas de fuente nacional en los términos del artículo 24 ibídem, o que habiéndolas percibido, éstas fueron sometidas a retención en la fuente acorde con los artículos 407 a 411 ibídem, no están obligadas al cumplimiento de la obligación formal consultada, siendo indiferente que aquellas sean extranjeras o nacionales, aun cuando posean un patrimonio en el país”</p>
<p>Oficio 358 del 26 de marzo de 2020- DIAN</p>	<p>Personas sin residencia fiscal en el país:</p> <p>solo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país. (artículo 9, Estatuto Tributario).</p> <p>Las personas, naturales o extranjeras, están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia cuando perciban, entre otros, compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, independientemente del lugar en donde se hayan prestado dichos servicios.</p>
<p>Oficio 1266 de 2020</p>	<p>Lo anterior sin perjuicio de la interpretación (sic) expuesta en el Concepto No. 1364 del 29 de octubre de 2018, con el cual se adicionó el Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018 donde se expuso lo siguiente:</p> <p>“Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, no serán responsables de presentar la declaración de renta en los siguientes casos:</p> <p>1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en</p>

	<p><i>la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T.</i></p> <p><i>2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.</i></p> <p><i>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 E.T. en su totalidad.</i></p> <p><i>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.”</i></p>
--	--