

JOHN ALIRIO PINZÓN PINZÓN

Pág. 1

P-14



PROSPERIDAD PARA TODOS

2014 JUL 11 A 9 02

www.dian.gov.co |

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

040924

Bogotá D.C. 09 JUL 2014

100208221-000525

SJD

Señor
JOHN ALIRIO PINZÓN-PINZÓN
 j_pinzon2007@hotmail.com
 Carrera 3ª No. 54A-82
 Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 28245 del 5 de mayo de 2014

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Ingresos de fuente extranjera, Patrimonio bruto, Patrimonio Líquido Gravable, Valor patrimonial, Descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior, Deducción de los aportes obligatorios, Deducción de gastos efectuados en el exterior.
Fuentes formales: Artículos 9, 107, 126-1, 188, 206, 254, 259, 261, 269, 282, 329 y 592 del Estatuto Tributario; 7° del Decreto 366 de 1992; 3° del Decreto 2271 de 2009; 27 y 28 del Código Civil; Sentencias C-238 de 1997 y C-895 de 2009; Conceptos No. 039972 del 14 de mayo de 1996, No. 025695 del 22 de marzo de 2000 y No. 043973 del 2 de mayo de 2008; Oficio No. 070386 del 5 de noviembre de 2013.

Atento saludo Sr. Pinzón Pinzón.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia formula una serie de preguntas en torno al impuesto sobre la renta y complementarios las cuales se absolverán cada una a su turno, así:

1. ¿Qué TRM se aplica para calcular el equivalente en pesos colombianos de divisas percibidas por un nacional residente en Colombia y que deben ser relacionadas en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios?

El artículo 7° del Decreto 366 de 1992 señala:

"ARTÍCULO 7o. TASA DE CAMBIO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS. La tasa de cambio para efectos tributarios, será la tasa representativa del mercado, vigente al momento de la operación, o a 31 de diciembre o al último día del periodo para los efectos del

ajuste por diferencias en cambio de los activos y pasivos poseídos en moneda extranjera a dicha fecha, certificada por la Superintendencia Bancaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.4.0.07 de la Resolución 57 de 1991 de la Junta Monetaria, adicionada por las Resoluciones externas número 15 de 1991 y número 6 de 1992, de la Junta Directiva del Banco de la República, o las normas que lo modifiquen.

(...)

PARÁGRAFO. La tasa de cambio aplicable a los días en que ésta no se certifique por la Superintendencia Bancaria, será la tasa representativa del mercado que corresponda a la última fecha inmediatamente anterior en la cual se haya certificado dicha tasa. (negrilla fuera de texto).

De manera que, de la lectura de la antepuesta norma, se desprende que el nacional residente en Colombia que deba declarar por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios divisas extranjeras percibidas en el año gravable, puede utilizar la TRM, certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, vigente: 1) Al momento de la operación, 2) a 31 de diciembre o, 3) al último día del periodo para los efectos del ajuste por diferencias en cambio de los activos y pasivos poseídos en moneda extranjera a dicha fecha.

2. Al establecer el artículo 9° del Estatuto Tributario que las personas naturales residentes en el país *"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"* ¿Dicho patrimonio se refiere al patrimonio bruto o también cubre las deudas y obligaciones a cargo?

La consultada expresión cubre tanto el patrimonio bruto como el patrimonio líquido de las personas naturales residentes en el país, poseído dentro y fuera de éste, así:

En primer orden, tal y como se colige del artículo 592 del Estatuto Tributario, el patrimonio bruto – constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable, en los términos del artículo 261 *ibidem* – es uno de los criterios que determina el surgimiento de la obligación de presentar la declaración de renta y complementarios.

En segundo orden, en cuanto al patrimonio líquido, producto de restar al patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable el monto de las deudas a cargo del mismo vigentes en esa fecha, en los términos del artículo 282 *ibidem*, éste sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva (artículo 188 *ibidem*) que, como se sabe, es una presunción de derecho o *juris et de jure*, producto de la función social que el Estado Social de Derecho reconoce a la propiedad privada, como fuera analizado en la sentencia C-238 de 1997 por la Corte Constitucional, M.P. VLADIMIRO NARANJO MESA.

3. ¿Cómo se determina el valor patrimonial de bienes poseídos en el exterior por un nacional residente en Colombia?

Al respecto, el artículo 269 del Estatuto Tributario aparece:

"ARTÍCULO 269. VALOR PATRIMONIAL DE LOS BIENES EN MONEDA EXTRANJERA. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 114> El valor de los bienes

y créditos en monedas extranjeras, se estima en moneda nacional en el último día del año o período gravable, de acuerdo con la tasa oficial de cambio." (negrilla fuera de texto).

Adicionalmente, en el Concepto No. 039972 del 14 de mayo de 1996 la Administración Tributaria explicó:

"En cuanto a los activos fijos se observa que en el artículo 267 del Estatuto Tributario se señala que el valor patrimonial de bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal poseídos el último día del período gravable, está constituido de conformidad con las normas del Título I del Libro I del E.T., salvo normas especiales consagradas en el título de 'Patrimonio'.

Por su parte el artículo 69, ibídem que forma parte título y libro a que se refiere la norma citada indica que el costo de los activos fijos está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior según el caso y los ajustes fiscales más los siguientes valores:

- En el caso de muebles las adiciones y mejoras.
- En el caso de inmuebles las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y de las contribuciones pagadas por valorización.

Del resultado anterior se disminuyen las depreciaciones, en el evento en que haya lugar a ellas, correspondientes al respectivo año gravable. Cabe anotar que para las personas jurídicas y sus asimiladas el costo de un bien depreciable no involucrará el impuesto sobre las ventas cancelado en su adquisición o nacionalización cuando haya debido ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, artículos 69 y 131-1 Estatuto Tributario." (sic) (negrilla fuera de texto).

4. ¿Se deben incluir dentro del total de ingresos percibidos los de fuente extranjera para determinar si una persona natural, residente en Colombia, se clasifica como empleado o trabajador por cuenta propia para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios?

Advirtiendo que, al tenor del artículo 329 del Estatuto Tributario, únicamente se clasifican como empleados o trabajadores por cuenta propia las personas naturales residentes en el territorio nacional y, que a la luz del artículo 9° *ibídem*, *"[l]as personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país (...) 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"* (negrilla fuera de texto), se concluye la exigencia de incluir dentro del total de ingresos percibidos, aquellos que sean de fuente extranjera, con miras a precisar la apropiada clasificación tributaria.

5. Una persona natural, residente en Colombia, clasificada como empleado para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios y que percibió en el año 2013 ingresos laborales de fuente extranjera ¿En el Formulario No. 210 – Declaración de renta y complementarios personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad – debe registrar lo devengado en la casilla No. 33 (ingresos recibidos como empleado) o en la No. 39 (ingresos obtenidos en el exterior)?

En el instructivo para el diligenciamiento de la declaración de renta y complementarios del Formulario No. 210 se encuentra:

"SECCIÓN INGRESOS

33. *Recibidos como empleado: Incluya en esta casilla el valor efectivamente recibido en dinero o en especie como empleado durante el año gravable 2013, en virtud de contratos de trabajo con el sector público o privado, sean gravados o no con el impuesto sobre la renta (...)*

(...)

39. *Obtenidos en el exterior: Escriba en esta casilla el valor de los ingresos obtenidos en el exterior u originados en el exterior: por la explotación de bienes ubicados en el exterior, sin perjuicio de lo previsto en el numeral 7 del artículo 24 de E.T.; los provenientes de la prestación de servicios en el exterior; los provenientes de la enajenación de bienes, a cualquier título, que se encuentren en el exterior en el momento de su enajenación." (negrilla fuera de texto).*

De modo que, en atención a lo previamente transcrito y si bien ésta Subdirección no desconoce que los ingresos laborales consultados fueron obtenidos u originados en el exterior, lo que llevaría a pensar que deben incluirse en la casilla No. 39, lo cierto es que, acorde con el instructivo, no provienen de la explotación ni enajenación de bienes, como tampoco de la prestación de servicios; motivo por el cual, atendiendo un criterio residual, lo devengado debe ser anotado en la casilla No. 33.

6. Una persona natural, residente en Colombia, clasificada como empleado para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios y que percibió ingresos laborales de fuente extranjera ¿Puede descontar los aportes a seguridad social realizados en el exterior?

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario indica en su inciso 2° que *"[e]l monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador, el empleador o el partícipe independiente, al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como una renta exenta en el año de su percepción"* (negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 3° del Decreto 2271 de 2009 especifica que *"[e]l porcentaje a cargo del trabajador en los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud es deducible"* y en su párrafo 1° precisa que *"[e]n todo caso para la procedencia de la deducción, los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud son los efectivamente descontados al trabajador por parte del empleador"*.

Bajo éste entendido y siguiendo la línea del Concepto No. 025695 del 22 de marzo de 2000, es menester que los aportes consultados se realicen a entidades nacionales pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social; por tanto, no es viable descontar los aportes de ésta naturaleza realizados en el exterior.

7. ¿Cómo debe entenderse la expresión "costos o deducciones por expensas en el

exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país" contenida en el inciso 1° del artículo 122 del Estatuto Tributario?

La expresión consultada debe interpretarse en los términos señalados por los artículos 27 y 28 del Código Civil, esto es, "[c]uando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu" y "[l]as palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras".

Así las cosas, es preciso entender que, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, "[s]on deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad" (negrilla fuera de texto) y que, en lo que atañe a los gastos en el exterior, son aplicables las reglas contempladas en los artículos 122 a 124-2 *ibídem*, siendo que por regla general se encuentran limitados al 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de su descuento y siempre que se destinen al logro de renta de fuente nacional.

8. De conformidad con el artículo 254 del Estatuto Tributario, es procedente descontar el impuesto pagado en el extranjero, liquidado sobre rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, "siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas".

Bajo éste entendido, se pregunta:

- 8.1. ¿Es procedente descontar los aportes a seguridad social cancelados en el extranjero con ocasión de ingresos laborales percibidos, a título de impuestos pagados en el exterior?

El inciso 1° del artículo 254 del Estatuto Tributario prevé:

*"ARTÍCULO 254. DESCUENTO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR.
<Artículo modificado por el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas."* (negrilla fuera de texto).

A su vez, mediante Oficio No. 070386 del 5 de noviembre de 2013, ésta Subdirección reafirmó:

"(...) el artículo 254 del Estatuto Tributario consagra la figura del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, tanto para personas naturales residentes en el país como para sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; mecanismo que tiene como finalidad la

eliminación de la doble tributación internacional que puede configurarse en razón de la imposición en el exterior por parte del Estado de la fuente de ingresos, en relación con una misma renta." (negrilla fuera de texto).

Luego, conociendo que los aportes al Sistema de Seguridad Social gozan de naturaleza parafiscal como fuera reconocido por la Corte Constitucional, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO en sentencia C-895 de 2009, que *"el ingreso que corresponde al aporte obligatorio de salud efectuado por el trabajador, en razón de su obligatoriedad, conlleva a una destinación específica como lo es obtener y lograr una mejor cobertura del bienestar en salud, no sólo para él, sino para un grupo mayor al que pertenece, no constituyendo un ingreso gravado al tenor de lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario"* (negrilla fuera de texto) como se expresó en el Concepto No. 043973 del 2 de mayo de 2008 y atendiendo el propósito del artículo 254 del Estatuto Tributario; no es procedente descontar los mencionados aportes parafiscales bajo la figura del descuento por impuestos pagados en el exterior, en razón a que: i) No se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, ii) tampoco revisten la condición de un tributo, motivo por el cual, no existe doble tributación, y iii) los aportes a seguridad social cancelados en otro país únicamente se liquidan en el mismo, sin que se repita su pago en el territorio nacional.

8.2. ¿El porcentaje de renta de trabajo exenta señalado en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario es concurrente con el descuento analizado?

El numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario establece:

"ARTÍCULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Inc. 1o.> Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

(...)

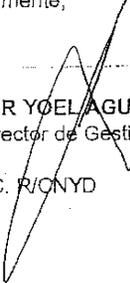
10. <Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.

(...)" (negrilla fuera de texto).

Así pues, una vez descontado el impuesto liquidado en el extranjero cancelado respecto de los pagos o abonos en cuenta provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, *"siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia"*, se podrá calcular el porcentaje de renta de trabajo exenta en los términos del artículo 206 numeral 10 *ibídem*, *"limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT"*, siendo propicio advertir que, acorde con el inciso 2° del artículo 259 *ibídem*, *"[l]a determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario"* (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/ARC. R/ONYD

SIN ANEXOS