

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá, D.C.
100208221 – 001160

Señor

JUAN FELIPE OTERO

Calle 94 A 13-59 / oficina 203
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100022706 del 02/05/2017

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores RESIDENCIA PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Fuentes formales Artículo 2 Ley 1607 de 2012, Artículos [9](#) y [10](#) del Estatuto Tributario

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, solicita la reconsideración del Oficio No. 047513 de 6 de agosto de 2014, expedido por esta Subdirección en el que se señala que para determinar la residencia fiscal de las personas naturales, dada (sic) las modificaciones introducidas por la ley 1607 de 2012, el cómputo de los días para determinar esta calidad no incluye los transcurridos en el año 2012 dado que la nueva ley no pudo regular situaciones anteriores a su vigencia.

Refiere el [artículo 10](#) del Estatuto Tributario antes de la Ley 1607 de 2012, que establecía la forma de computar los días en el año para que la persona natural adquiriera la condición de residente y la modificación introducida a este por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012 que consagró que una persona natural adquiere la condición de residente si permanece continua o discontinuamente en el país en el país (sic) por más de 183 días calendario en un período de 365 días calendario consecutivos.

Afirma que no le queda duda que el nuevo cómputo consagrado en el [artículo 10](#) del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por la Ley 1607 de 2012 debe aplicarse en virtud del principio de favorabilidad y por ello los días de permanencia de la persona natural durante el año 2012 deben computarse para determinar si la persona es o no residente en el año 2013.

Cita el contenido del Oficio No. 047513 de 2014

“Nótese como por el expreso mandato constitucional, toda norma que regule un tributo de período y afecte alguno de sus elementos estructurales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, sólo podrá aplicarse a partir del período que comience después de iniciar su vigencia.

La anterior conclusión implica que para el caso del artículo 2º de la Ley 1607 de 2012 que modifica el [artículo 10](#) del Estatuto, por el cual se establecen las condiciones para considerar para efectos tributarios cuándo es residente en Colombia una persona natural, serán los hechos ocurridos a partir del año gravable 2013.

Recordemos que la determinación de una persona natural como residente en Colombia para efectos tributarios, incide, entre otros aspectos, en la forma como el sujeto pasivo del impuesto de renta tributa respecto de los ingresos (fuente nacional o extranjera).

Por lo anterior, este Despacho considera que el caso materia de análisis implica tomar en consideración hechos anteriores al año gravable 2013, lo cual trae como consecuencia la aplicación de forma retroactiva de la Ley 1607 de 2012, en particular su artículo 2°.

Por esta razón por la cual se concluye que no es residente en Colombia para efectos tributarios en el año gravable 2013, pues no es posible computar los 170 días que estuvo en el país durante el año gravable 2012.”

Expresa que esta doctrina es contraria a la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que han reconocido en algunas oportunidades la aplicación de ley de manera retroactiva, es decir al período durante el cual esta se profiere y cita la sentencia del Consejo de Estado que suspendió el Oficio No. 018128 de 2015 con este argumento.

Por lo anterior solicita la aclaración del Oficio No. 047513 del 6 de agosto de 2014 porque a su criterio es abiertamente contrario al precedente Constitucional y en este contexto formula el siguiente interrogante

¿Una persona natural se considera residente fiscal en el año gravable 2013 por haber permanecido en el país más de 183 días computados parte en el año 2012 y parte en 2013?,
¿El artículo 2 de la Ley 1607 de 2012, aplica para el año gravable 2012?

Para atender la presente solicitud se hace necesario el siguiente análisis

El [artículo 10](#) del Estatuto Tributario establece las condiciones para considerar para efectos tributarios, cuándo es residente en el país una persona natural. En esencia antes de la modificación introducida por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012 el factor a considerar era la permanencia en el territorio nacional:

“ARTÍCULO 10. RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 12> *La residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.*

Se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior.”

En tanto que con la nueva regulación de la Ley 1607 de 2012 se incluyen factores adicionales a la vez que se modificó la manera de establecer este cómputo, para el caso que nos ocupa:

“ARTÍCULO 10. RESIDENCIA PARA EFECTOS TRIBUTARIOS. <Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012.:> *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.

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. (Sic)

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 período gravable.

3. Ser nacionales y que durante el respectivo año o período 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.
- (...)"

Sobre este aspecto se señaló en el Oficio No. 00657 de mayo 17 de 2013:

"(...) 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. (...)"

En este contexto, como lo señala el consultante, mediante el Oficio No 047513 esta dependencia al hacer la interpretación de esta disposición, concluyó que "(...) para el caso del artículo 2° de la Ley 1607 de 2012 que modifica el [artículo 10](#) del Estatuto, por el cual se establecen las condiciones para considerar para efectos tributarios cuándo es residente en Colombia una persona natural, serán los hechos ocurridos a partir del año gravable 2013. (..)

Por lo anterior, este Despacho considera que el caso materia de análisis implica tomar en consideración hechos anteriores al año gravable 2013, lo cual trae como consecuencia la aplicación de forma retroactiva de la Ley 1607 de 2012, en particular su artículo 2°.

Por esta razón por la cual se concluye que no es residente en Colombia para efectos tributarios en el año gravable 2013, pues no es posible computar los 170 días que estuvo en el país durante el año gravable 2012. (...)"

Ahora bien, de acuerdo con la consideración del consultante según la cual la modificación que realizó el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012 al [artículo 10](#) del Estatuto Tributario debe regir para el año 2012, es pertinente señalar:

Conforme con lo dispuesto en el [artículo 9](#) del Estatuto Tributario 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 fFuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. Es decir que para los residentes la tributación está bajo el concepto de renta mundial, siendo por lo tanto más amplia la base de tributación y el rango de la misma.

Por el contrario, 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, manteniendo el principio de territorialidad, con el efecto contrario al anterior.

Antes de la modificación efectuada las personas naturales extranjeras, durante sus primeros cinco años de residencia en el país, estaban gravadas únicamente sobre sus rentas de fuente nacional, mientras que las personas naturales colombianas, residentes en el país, lo están por sus rentas de fuente mundial. Con la modificación efectuada, los extranjeros residentes están obligados a tributar sobre la totalidad de sus rentas mundiales a partir de su primer año de residencia en el país.

Como se observa la norma que modifica la consideración de residente en el territorio nacional no conlleva por sí misma una condición más favorable en todos los casos pues dependerá en cada situación y de las condiciones particulares de hecho de los contribuyentes, a quienes puede resultarles más favorable tributar solamente sobre las rentas de fuente nacional desde el primer año de residencia y quienes consideren lo contrario.

Por lo mismo, no compete a este Despacho mediante este pronunciamiento definir expresamente si aplica en determinado caso el principio de favorabilidad, dado la relatividad de la disposición antes señalada y la necesidad de aplicación particular. Se considera que podría aceptarse su aplicación en los casos en que el operador jurídico previas las comprobaciones del caso así lo concluya. Sin embargo para ello deberá tenerse en cuenta que la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado no ha sido unánime en este punto, el Honorable Concejo (Sic) de Estado solamente en las Sentencias Radicado 8331 de abril 17 de 1998, y la de Marzo 3 de 2011 radicado 17443 ha reconocido este principio, negándolo en 16 sentencias restantes, de la misma manera la Corte Constitucional en sus fallos ha dado matices diferentes, tal como lo analiza Carlos Mario Restrepo Pineda (2015) en su artículo "Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Cuadernos de contabilidad, 16(41)429-456."

Ejemplo de lo expuesto es lo expresado por este Despacho en el Concepto No 901162 de Marzo 6 de 2017, cuando al analizar las diferentes sentencias proferidas tanto por la Corte Constitucional, como por el Consejo de Estado, señaló

(...)

En lo que dice relación con el principio de favorabilidad de las normas tributarias, no ha sido unánime la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, de hecho, estas dos Corporaciones han emitido en la mayoría de las veces jurisprudencia disímil.

*Frente a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, haciendo un recorrido por algunos de sus fallos se puede observar que si bien la Corte ha señalado que si una norma beneficia al contribuyente esta debe ser de aplicación inmediata, ha considerado también que en el caso de la derogatoria esta surte efectos desde la vigencia de la ley que deroga **salvo que el legislador haya establecido reglas para su vigencia, tal es el caso de la Sentencia C-006 de 1998**, donde consideró: "Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que exigen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia"*

(...)

Dejando a salvo lo anterior y en gracia de discusión acerca del período en el cual operaría la derogatoria del impuesto, llama también la atención este Despacho, el hecho que concordante con la jurisprudencia anterior la H. Corte Constitucional ha considerado en algunos de sus fallos, que la palabra “período” incluida en el artículo 338 de la Constitución Política, no alcanza el significado que tiene esta misma palabra unida a su adjetivo “gravable”, razón por la que en reiterados fallos distingue como “período” el espacio de tiempo que no necesariamente coincide con el “gravable” para separar dos períodos en un mismo período gravable, uno desde el 1 de enero hasta el día de promulgación de la ley, y otro por los días restantes del período a partir de dicha promulgación.

Así se observa en principio en la Sentencia C-527 de 1996, la cual a juicio de algunos autores se puede clasificar como la Sentencia fundadora de línea de interpretación en este tema.

En esta Sentencia C-527 de 1996, la Corte, si bien acepta la aplicación del principio de favorabilidad como se mencionó, hace una importante distinción en cuanto al concepto de “período”, al considerar dos períodos en el mismo año de vigencia de la ley:

“(…) la Corte considera que la disposición atacada no contradice lo ordenado por la Constitución en el inciso 3o. de su artículo 338, porque como el período de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley, corresponde con el período señalado por la propia Carta, esto es, el que se inicia “después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. Sobre este particular, es necesario precisar que cuando la Constitución dice que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios.”

Este (Sic) Sentencia C-527 es referida entre otras en las Sentencias C-063 de 1998, C-806 de 2001, C 1251 de 2001 ...”

Ahora bien, si así lo fuera y tomando los argumentos de la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia, cómo se aplicaría el cómputo de los días de permanencia en el territorio nacional en los casos de “separar dos períodos en un mismo período gravable”? es decir habría que considerar sólo los días de permanencia transcurridos a partir de la vigencia de la Ley 1607 de 2012?.

Lo anterior si bien en otras se refiere a aspectos que la complementan y señala en unos casos que comprende todo el período gravable y en otros del respeto a las situaciones jurídicas consolidadas

Por tal razón en cada caso particular y dependiendo de las condiciones del contribuyente se deberá analizar la procedencia de la aplicación de este principio, toda vez que se reitera no puede este Despacho adentrarse en la situación particular de cada interesado para definir su situación.

En este sentido se aclara el Concepto No. 047513 de agosto 6 de 2014.

Finalmente, de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios ha publicado en su página de Internet www.dian.gov.co, <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” –“técnica”- dando click en el link “Doctrina” – “Dirección de Gestión Jurídica”

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina