

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., quince (15) de marzo del dos mil doce (2012)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00044-00(17942)

Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

De acuerdo con la competencia otorgada por los artículos 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1) y 13 del Acuerdo 58 de 1999, reformado por el artículo 1 del Acuerdo 55 de 2003, provee la Sala sobre la demanda de nulidad de algunos de los apartes de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto consideran ingresos de fuente nacional a los que percibe una persona natural extranjera por razón de su relación laboral con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y que presta sus servicios en el País en virtud del vínculo contractual existente entre su empleadora y una empresa colombiana.

Los actos mencionados son del siguiente tenor literal, en el que se resaltan los apartes acusados:

“Oficio N° 006882 del 18-01-2008

En las consultas de la referencia se solicitó aclarar si se encontraban gravados en el país los ingresos percibidos por una persona natural extranjera con contrato laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia que en virtud del contrato celebrado entre su empleadora y una compañía colombiana, presta servicios laborales en Colombia.

Sobre el particular, es pertinente señalar:

1. El oficio 025700 de 2007 que dio respuesta a la consulta 11246 de este año, parte del supuesto consultado, esto es, que el empleado de la compañía extranjera presta sus servicios por diez (10) meses en el país, razón por la cual era necesario hacer mención del artículo 9 del Estatuto Tributario a efecto de aclarar el concepto de residencia en razón de la configuración de tal condición.

Por lo anterior, el oficio citado parte de las normas pertinentes y consideró que todos los ingresos respecto de los servicios prestados en el territorio nacional se encuentran sujetos a impuesto de renta en Colombia, acorde con lo señalado por los artículos 24, 9 y 10 del Estatuto Tributario.

No obstante es preciso manifestar en relación con el régimen de los salarios percibidos por el trabajador extranjero como retribución por la prestación de sus servicios laborales en Colombia, que así no se alcance el carácter de residente en Colombia, los ingresos percibidos por la prestación de los servicios laborales en territorio colombiano, se consideran rentas de fuente nacional, acorde con el numeral 5° del artículo 24 del Estatuto Tributario cuando dispone, que tienen tal naturaleza:

"Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país."

2. Por otra parte, el oficio 019909 de 2006 da respuesta a la consulta 80231 del año 2005 en el ámbito de la Decisión 578 de 2005 de la CAN, artículo 13. Interpretación que se hace con base en ese supuesto normativo.

El artículo 13 de la mencionada decisión expresa que las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios beneficios y compensaciones similares prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que presten servicios a un país miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas solo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro país miembro.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional, estas rentas solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

De manera acorde el artículo 3° de la decisión prescribe que en materia tributaria independiente de la nacionalidad o el domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la decisión, por lo tanto los demás países miembros que de conformidad con la legislación interna se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para efectos de la determinación del impuesto de renta.

Así las cosas, se modifica la respuesta contemplada en los numerales 2 y 3 del oficio 19909 de marzo 7 de 2005, en el sentido

que aquí se indica como es que los ingresos obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una colombiana presta sus servicios en el país, a la luz de las disposiciones del tratado, son considerados de fuente nacional para el trabajador extranjero y por tanto gravados en Colombia. Lo anterior sin perjuicio de lo expresado por este Despacho respecto del régimen aplicable a la sociedad extranjera.

En los anteriores términos se precisa el oficio 25700 de abril 2 de 2007 y se modifica el No 19909 de marzo de 2006

CONCEPTO 11214 DEL 9 DE DICIEMBRE DEL 2008

Solicita en su escrito reconsiderar la posición expresada en el oficio 006882 del 18 de enero de 2008, en el que se modificó la doctrina expuesta por la División de Normativa y Doctrina de la Oficina Jurídica, al señalar que los ingresos obtenidos por un persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una Colombiana, presta sus servicios en el país, se consideran de fuente nacional para el trabajador y como consecuencia de ello gravados en Colombia.

El presente pronunciamiento se emite de conformidad con los numerales 2º y 8º del artículo 19 del decreto 4048 de 2008 que consagran la competencia funcional de esta Dirección.

Sea lo primero señalar que el artículo 24 del Estatuto Tributario, señala como ingresos de fuente nacional, de manera general, los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. La disposición de manera ejemplificativa, dispone que dentro de los ingresos de fuente nacional se incluyen, entre otros, los que menciona el numeral 5º ibídem.

De está manera, las razones que sustentan el argumento para considerar de fuente nacional el ingreso del asalariado extranjero que viene a prestar sus servicios en el país, se encuentran consagradas por el legislador en el citado numeral 5 del artículo 24, norma que es clara cuando señala que se consideran de fuente nacional los ingresos referidos, esto es, los que tengan origen en rentas de trabajo, como ocurre con los sueldos, y en ningún caso expresa que para considerarlos o calificarlos de esta manera, deba el extranjero prestar directamente los servicios y no a través de su empresa. Basta que el trabajo o la actividad se desarrolle dentro del país.

Es evidente que la disposición no establece la condición o el presupuesto de que el empleado tenga contrato de trabajo de

manera directa con una empresa Colombiana o con establecimiento permanente en el país, sino que los servicios relativos a los ingresos provenientes de la relación laboral se presten en el país; es decir, se parte de esa condición objetiva para considerar los ingresos como de fuente nacional, independientemente que el beneficiario de los mismos sea residente o no en el país.

Ahora bien, para la empresa extranjera contratista en Colombia, sus ingresos por los servicios prestados dentro del territorio nacional, ya sea de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, igualmente se consideran de fuente nacional, en los términos del inciso primero del artículo 24 del Estatuto Tributario, igual que los servicios técnicos a que se refiere el numeral 8 ibídem, solo que en este último caso, no importa que se suministren desde el exterior o en el país.

Por las razones expuestas, se consideran de fuente nacional los ingresos obtenidos no sólo para el empleado extranjero asalariado sino también para la empresa extranjera, quienes prestan servicios de manera ocasional en Colombia, provenientes tanto por las rentas de trabajo como por el contrato cuyos servicios son prestados en el país, en cuanto se trata de situaciones económicas y por tanto tributarias distintas.

Si bien se presenta dificultad en cuanto a que la empresa extranjera contratista en condición de no domiciliada no efectúa retención por los ingresos de sus trabajadores en el país, ello no implica que por esta circunstancia se pierda la naturaleza de ingreso de fuente nacional, razón por la cual lo pertinente, en estos eventos, es declarar tales ingresos de fuente nacional en el periodo correspondiente por parte de los obligados a ello. No sobra recordar que los ingresos para las sociedades y personas naturales extranjeras sin domicilio o residencia en Colombia, se someten a retención por los conceptos y tarifas del pago respectivo a título de impuesto sobre la renta, acorde con lo dispuesto por los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario.

Ahora bien, los tratados internacionales aplican respecto de los casos en ellos contemplados y para los residentes de los países que los suscriben, atendiendo las condiciones acordadas en los mismos.

Como consecuencia, se observa que la doctrina expuesta en el oficio 006882 de 18 de enero de 2008 se encuentra acorde con las disposiciones tributarias pertinentes, razón por la que se confirma.

Por último le manifestamos 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 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".

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

La empresa chilena INGEDENSA y la señora Paola María Márquez elevaron solicitud de aclaración ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en relación con el gravamen nacional de los ingresos percibidos por una persona natural extranjera que tiene contrato laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de la relación contractual existente entre su empleadora y una empresa colombiana, presta servicios en dicho país.

Sobre el punto, el Oficio 006882 del 2008 concluye que los ingresos señalados se consideran de fuente nacional para el trabajador y, por lo tanto, gravados en Colombia.

A su vez, el Oficio 011214 del 9 de diciembre del 2008 atendió la solicitud de reconsiderar el criterio anterior, en el sentido de confirmarlo por encontrarlo acorde con las disposiciones tributarias.

Los pronunciamientos señalados modifican la tesis plasmada en el Concepto 25609 del 4 de mayo del 2005, según la cual los pagos laborales se rigen por el artículo 13 de la Decisión 578 del 2004, referente a rentas provenientes de prestación de servicios, que consideró a los ingresos de la empresa como de fuente nacional gravados en Colombia, y a los del trabajador como rentas de fuente extranjera sujetas a las reglas de imposición del país de su domicilio. Esa visión se ajusta más a la realidad económica de la operación, porque quien presta el servicio es la empresa y no la persona natural que simplemente opera como instrumento de la labor contratada.

El Concepto 19909 del 7 de marzo del 2006 reiteró la tesis anterior al considerar que dichos ingresos son de fuente extranjera por proceder del exterior, y que el mismo tratamiento se aplica cuando el servicio lo presta un extranjero proveniente de un país no perteneciente a la CAN.

A su vez, el Concepto 25700 del 2 de abril del 2007 señaló que sólo son de fuente nacional los ingresos de los extranjeros residentes en Colombia, es decir, los que permanecen en el país por no menos de 6 meses continuos o discontinuos; y que en los demás casos dichos ingresos se estiman de fuente extranjera.

Estas tesis, revaluadas por los actos demandados en cuanto, se recaba, consideraron que los ingresos de la persona natural extranjera son de fuente nacional de acuerdo con el lugar físico de la prestación del servicio, desconoce los artículos 9 y 24 del E. T. y, con ellos, la prevalencia del criterio de gravabilidad de la fuente sobre el personal. Según dicho criterio y en aplicación del fuero real, en Colombia se gravan las rentas originadas dentro del país por el principio de territorialidad del tributo, como lo acepta el Concepto DIAN 054399 del 3 de junio del 2008.

La permanencia en el país por menos de 6 meses no constituye residencia y el extranjero en esa condición sólo se considera contribuyente del impuesto sobre la renta respecto de la que tenga fuente nacional.

Las rentas laborales corresponden al vínculo laboral existente entre el trabajador y el empleador, de modo que si la relación jurídica laboral se da entre un trabajador extranjero que presta servicios en Colombia y un empleador también extranjero, se entiende que la fuente del ingreso se ubica en el exterior.

Los pagos laborales son los que el empleador hace a su empleado por la ejecución de la labor para la cual fue contratado y se derivan del vínculo directo entre el empleador y el empleado. Cuando el trabajador extranjero no tiene ese vínculo laboral con una empresa domiciliada en Colombia sino con una compañía extranjera, es de ésta de quien recibe la remuneración, entendiendo que dicha compañía es la que tiene el nexo jurídico con la empresa colombiana.

La renta constituida por esa remuneración tiene fuente extranjera y no nacional, porque no proviene de una relación jurídica establecida con una persona natural o jurídica residente en Colombia, ni se pagó efectivamente en dicho país.

Cuando no existen contratos laborales que vinculen a la persona natural extranjera con una empresa colombiana, su ingreso no puede considerarse originado en este país, ni su tarea tiene el carácter de laboral para la legislación nacional. El único ingreso causado en Colombia es el derivado del pago que realiza la sociedad colombiana a la extranjera que efectivamente presta el servicio allí, independientemente del monto del salario del trabajador comisionado para cumplir esa labor, pues, se repite, quien presta el servicio es la persona extranjera empleadora a través de recursos técnicos, físico y humanos de la persona natural, no ésta última.

Los ingresos que recibe la persona natural extranjera sólo tienen el carácter de ingreso laboral en su domicilio principal, así haya sido comisionada en otro país para cumplir una obligación contractual de su empleador en otro país, bajo las directrices y recursos que éste le imparta.

De acuerdo con los artículos 9 y 24 del E. T., los ingresos con fuente u origen en el exterior no se sujetan a retención en la fuente ni se gravan en Colombia. Y es que si el ingreso que percibe el trabajador extranjero fuera gravado en Colombia no podría sujetarse a retención en la fuente, porque la sociedad extranjera que realiza el pago no es agente de retención; además, el artículo 592 del E. T. exime de la obligación de declarar a los extranjeros sin residencia o domicilio en el País cuando todos sus ingresos se hubieren sometido a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411 ibídem.

Si dichos servicios tuvieran carácter laboral, la retención aplicable no se regiría por las normas señaladas sino por los artículos 385 y 386 ejusdem, que determinan la tarifa de retención aplicable a la porción del salario que la DIAN considera de fuente nacional.

Pretender armonizar el artículo 24 del E. T. con el artículo 13 de la Decisión 578 viola el espíritu de éste último, porque en la práctica supone doble imposición de rentas del trabajador quien posiblemente sea contribuyente en su país.

Conforme a todo lo dicho, los apartes acusados violan los artículos 95 (No. 9), 209 y 363 de la C. P.; 9, 10 y 24 (No. 5) del E. T., en cuanto desconocen los propósitos del servicio público honesto y desinteresado, ni los principios de moralidad, igualdad, justicia y equidad, que buscan dotar a la DIAN de herramientas jurídicas para exigir el cumplimiento de obligaciones que exceden el marco legal, pretendiendo gravar unos ingresos que claramente no son de fuente nacional, con la imposición de una carga económica adicional al trabajador extranjero.

Las personas naturales extranjeras residentes en el país están sujetas al impuesto sobre la renta respecto de ingresos de fuente nacional, y de los de fuente

extranjera que se generen a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país. Las personas extranjeras sin residencia en el país sólo están sujetas a las rentas de fuente nacional.

Los ingresos percibidos por personas naturales extranjeras que tienen vínculo laboral con una empresa extranjera y que vienen a prestar servicios en virtud de contratos pactados entre su empleadora y alguna empresa colombiana, son de fuente extranjera porque dicho trabajador no percibe rentas laborales en Colombia, dado que su vínculo laboral es con una empresa extranjera, que además de ser la encargada de hacerle los pagos laborales, es quien presta el servicio en Colombia.

La única opción legal para que el trabajador extranjero pague el impuesto sobre la renta es que sea residente en Colombia, y ante la ausencia de dicha condición sólo debe tributar sobre las rentas de fuente nacional. Los ingresos que aquél percibe de la relación laboral anteriormente señalada sólo pueden tener carácter laboral en el domicilio del empleador.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se declare la legalidad de los actos demandados, porque la interpretación normativa que contienen se encuentra ajustada a derecho, de acuerdo con las siguientes razones:

Los ingresos de la persona natural extranjera se consideran de fuente nacional siempre que su fuente se encuentre en el territorio nacional, independientemente del vínculo existente entre la empresa colombiana y la persona natural extranjera.

Los derivados de servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos o de adiestramiento de personal prestado a entidades del sector público en el exterior, no se consideran de fuente nacional.

Si el empleado de la empresa extranjera viene a Colombia a prestar sus servicios sin mediar erogación directa de la empresa colombiana por razón de cláusulas contractuales pactadas entre ella y la empresa extranjera, se entiende que el ingreso que recibe de ésta última a título de salario no es de fuente nacional.

Los ingresos percibidos por la empresa extranjera de manos de la empresa colombiana, en virtud de algún contrato suscrito con ella, son de fuente nacional y se encuentran gravados. La misma fuente se predica de las remuneraciones de trabajadores extranjeros por los servicios adicionales que prestan en Colombia, país en el cual tributan aunque dichos trabajadores tengan vínculo laboral con la empresa extranjera y carezcan de la permanencia mínima de seis meses en el territorio nacional, de acuerdo con el artículo 9º del E. T.

No se viola el artículo 95 de la Carta Política, porque la interpretación oficial no refiere a los casos en que no existe remuneración alguna, sino a aquéllos en que las personas naturales extranjeras perciben ingresos efectivos por servicios prestados en Colombia, sin hacer distinciones ni imposiciones adicionales que desconozcan los principios de justicia y equidad.

La tributación de las personas naturales no residentes en Colombia depende del tipo de ingreso que perciban allí. La existencia de vínculo laboral entre el trabajador extranjero que presta servicios en Colombia y la empresa extranjera no domiciliada en dicho país no determina la tributación de la renta, porque lo

gravado no es el ingreso obtenido por la prestación del servicio en el territorio nacional en cabeza de quien lo recibe (el trabajador o la empresa), sino el salario que el trabajador percibe en el exterior de manos de su empleadora extranjera.

Tampoco se transgreden los principios constitucionales de moralidad, igualdad y honestidad, por cuanto la obligación tributaria sustancial a la que se ciñe la doctrina oficial se encuentra taxativamente determinada en la ley.

El tratamiento exceptivo que pregonan el demandante no puede generalizarse para todos los no residentes. De acuerdo con el análisis armónico de la normatividad tributaria, la permanencia existe cuando se reside por más de seis meses en el país y la inexistencia de esa condición conlleva a que tanto nacionales como extranjeros tributen por los ingresos de fuente nacional que se perciban por la prestación de servicios en el territorio nacional, sin que la inexistencia de agente retenedor suprima la naturaleza nacional de dichos ingresos.

Los conceptos de rentas de fuente nacional o no nacional se refieren al principio de territorialidad de los tributos que grava todas aquéllas obtenidas en el territorio nacional, independientemente de que su beneficiario sea nacional o extranjero. Los ingresos provenientes del exterior que percibe un asalariado extranjero sin residencia ni domicilio en Colombia, por razón del contrato de trabajo que tiene con una empresa extranjera sin establecimiento permanente en dicho país, no pueden asimilarse a los ingresos considerados o no de fuente nacional a la luz de los artículos 24 y 25 del E. T. porque obedecen a criterios distintos, en cuanto dichos artículos refieren al principio de territorialidad de los tributos, según el cual los Estados gravan todas las rentas obtenidas dentro de su espacio físico, independientemente de que su beneficiario sea nacional o extranjero.

En materia de retención en la fuente, el estatuto consagra la obligatoriedad de realizarla por pagos al exterior y por los provenientes del exterior, sin referir al lugar donde se obtuvieron las rentas (fuente) sino al sitio de donde proviene el pago o abono en cuenta.

Las personas naturales y jurídicas extranjeras y los no residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto de renta respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional de acuerdo con los artículos 9 y 12 del E. T. Los nacionales y residentes en el país tributan tanto por sus rentas nacionales como extranjeras, de modo que para establecer si los ingresos del ciudadano extranjero son o no gravables, lo único que debe determinarse es si fueron o no generados dentro del territorio nacional.

Las medidas fiscales internas son consecuentes con los tratados internacionales vigentes, como la Decisión 578 del 2004 suscrita por los países miembros de la CAN que únicamente grava los ingresos en el país donde se produzcan, considerándolos exonerados en los demás países.

En relación con las rentas provenientes de la prestación de servicios personales la Decisión Andina sólo autoriza su gravamen en el territorio en el que se prestan los servicios, salvo cuando se relacionan con actividades realizadas en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, caso en el cual las rentas se gravan en ese país aunque los servicios se presten en el territorio de otro Estado.

Así, sólo existe la obligación de pagar impuesto de renta cuando el servicio haya generado ingreso gravable en el territorio colombiano y siempre que no se trate de actividades exceptuadas por la ley.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos de su escrito de contestación. Puntualizó que la prestación de servicios en el territorio colombiano se encuentra gravada, de modo que, salvo las excepciones legales, los extranjeros que lo hagan se sujetan al impuesto sobre la renta recaudado a través del mecanismo de retención en la fuente previsto en el artículo 406 del E. T.

Así mismo indicó que la interpretación oficial no pretende imponer cargas fiscales no contempladas en la Ley, sino dar alcance a la misma en los términos que ella prevé; que debido a que la tributación de las personas no residentes depende del tipo de ingreso que percibe en Colombia, sus ingresos sólo se gravan en la medida de que la norma así lo haya determinado expresamente; y que las normas tributarias establecen expresamente los casos de exoneración de impuesto sobre la renta para los extranjeros, no siendo viable realizar interpretaciones sesgadas para tal efecto.

Independientemente de que existan las condiciones de “residencia” en el país, nacionales y extranjeros deben tributar por los ingresos de fuente nacional que perciben por prestar servicios en el territorio nacional. Así mismo, la falta de vinculación económica directa en Colombia no exime la tributación, porque el principio de territorialidad conlleva la obligación de contribuir en el país respecto de los ingresos generados dentro de él, siempre que no se trate de actividades expresamente exceptuadas por los artículos 24 y 25 del E. T.

El demandante, por su parte, insistió en los argumentos de la demanda, resaltando que, contrario a lo expuesto en la contestación, entre el trabajador y la compañía extranjera que lo emplea existe una relación de suma relevancia, porque en virtud de ella los ingresos pagados por la compañía colombiana pertenecen exclusivamente a la empresa extranjera, comoquiera que el recurso humano representado en el trabajador prestador del servicio en Colombia sólo actúa en nombre de dicha empresa.

Conforme al principio de territorialidad, cuando el trabajador recibe la remuneración laboral de la compañía extranjera con quien tiene el vínculo laboral directo, siendo su único vínculo jurídico el que tiene con dicha compañía, el ingreso que recibe es de naturaleza y fuente igualmente extranjera, pues el servicio lo presta la compañía del exterior y no la colombiana. En tales condiciones el ingreso de ese trabajador no puede ser gravado por el orden jurídico nacional, pues, se repite, aquél – el ingreso – sólo tributa en el país de la fuente, es decir, en el extranjero, toda vez que se trata de pagos que la sociedad extranjera proporciona a su empleado por la labor o gestión que hace ante la empresa colombiana.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a las pretensiones de la demanda a través del escrito visible en los folios 148 a 153, cuyas razones se sintetizan como sigue:

Los actos acusados se ajustan al No. 5 del artículo 24 del E. T. y no contradicen el inciso tercero del artículo 9º ibídem, dado que éste precepto refiere a las personas extranjeras no residentes en Colombia, sujetas al impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Igualmente, dichos actos concuerdan con la Decisión CAN 578 del 2005 (art. 13), en cuanto consideran ingresos de fuente nacional en Colombia los obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en dicho país, y que presta sus servicios en él por razón de una obligación contractual existente entre su empleadora y una compañía colombiana.

Dado que el artículo 9 del E. T. grava a los extranjeros sin residencia en el país respecto de sus rentas nacionales, mostrando con ello indiferencia frente al concepto de residencia que regula el artículo 10 ibídem, no se viola esta última norma.

Los ingresos in examine son de fuente nacional y, en esa medida, los actos acusados no violan las normas constitucionales invocadas, porque el cargo de violación de los mismos se fundamenta en que dichos ingresos no tenían esa fuente.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicita que se niegue la nulidad de los apartes demandados.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto interpretan que los ingresos percibidos por la persona natural extranjera que presta servicios a una empresa colombiana en calidad de empleada de una compañía igualmente extranjera y sin domicilio en Colombia, son de fuente nacional.

En los términos de la demanda, el criterio oficial expuesto desconoce que las rentas laborales del empleado son de fuente extranjera y tributan únicamente en su país de domicilio, porque se las paga directamente la empresa extranjera para la cual trabaja, quien es la directa prestadora del servicio en Colombia a través de diferentes recursos técnicos y humanos. En ese sentido, el trabajador extranjero es mero instrumento de la labor que la compañía colombiana receptora del servicio contrató con la empresa extranjera que lo proporciona.

Las rentas laborales colombianas, en el planteamiento del concepto de violación, dependen del vínculo laboral directo entre el trabajador extranjero y la empresa colombiana que adquiere los servicios prestados por aquél, y la tributación sobre rentas de fuente extranjera se condiciona a que el trabajador extranjero que las percibe se encuentre residenciado en Colombia.

A contrario sensu, y en virtud del principio de territorialidad del tributo, la Dirección de Impuestos entiende que este tipo de rentas son de fuente nacional porque, independientemente de las condiciones de residencia, se derivan de la prestación de un servicio dentro de Colombia, no incluido entre las excepciones previstas en los artículos 24 y 25 del E. T.; y que el vínculo laboral entre el trabajador y la empresa extranjera no domiciliada en dicho país no es el que determina la tributación de la renta.

Se trata pues de establecer la naturaleza de los ingresos percibidos por los trabajadores extranjeros que prestan servicios en el país en nombre y representación de empresas extranjeras, considerando el siguiente marco legal y conceptual:

DE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – RÉGIMEN LEGAL DE LOS EXTRANJEROS EN GENERAL

De acuerdo con la legislación tributaria, son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Tratándose del impuesto sobre la renta, el artículo 9º del E. T. atribuyó la condición precitada a las personas naturales, residentes y no residentes, respecto de sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera. Refiriéndose específicamente a los extranjeros residentes en Colombia, la norma dispuso que su tributación recaería sobre las rentas o ganancias ocasionales de fuente extranjera que obtuvieren, y sobre el patrimonio que poseyeran en el exterior, a partir del quinto año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Así, la persona natural, sea nacional colombiana o extranjera, con residencia en Colombia, tributa sobre su renta mundial¹, pero en el caso de la segunda de ellas (la extranjera) dicha obligación se difiere en el tiempo y opera a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país, precisamente por la dinámica de las empresas extranjeras que designan al personal para representarlo durante periodos de varios años.

Desde el punto de vista fiscal, la residencia consiste en la permanencia física de la persona natural en el territorio colombiano y constituye uno de los elementos tomados por la legislación civil para establecer el domicilio de las personas naturales, unido al ánimo de permanecer en el territorio nacional.

Tal condición – la del residente - se adquiere a través de cualquiera de dos supuestos objetivos referidos a la simple verificación del paso del tiempo: i) por la permanencia continua o discontinua en el territorio nacional por más de seis meses durante el mismo año gravable, o ii) por la permanencia continua durante más de seis meses en dos años consecutivos, es decir que inicia en un periodo gravable y finaliza en el siguiente. Adicionalmente, como condición subjetiva que atañe a la condición personal de quien se trate, *se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país², aun cuando permanezcan en el exterior*” (art. 10 ibídem).

Paralelamente, las personas naturales, nacionales o extranjeras, sin residencia en el país, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y del patrimonio que posean en aquél.

¹ Criterio de sujeción subjetivo que obliga a tributar ante un determinado Estado por el hecho ser nacional o residente del mismo, en contraste al criterio de sujeción objetivo denominado “renta territorial” que obliga a tributar en el territorio del Estado donde se realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

² Entiéndase a la familia como el grupo paterno filial o agrupación formada por padre, madre e hijos que conviven con ellos o se encuentran bajo su potestad, y por “el asiento principal de los negocios” como el lugar donde la persona tiene sus principales inversiones o desde el cual administra sus bienes, el sitio donde tiene oficinas o establecimientos, desarrolla su actividad profesional, obtiene la mayor parte de sus rentas o ubica sus activos (Consejo de Estado, sentencia del 7 de julio de 1996, exp. 7688).

Las sociedades y entidades extranjeras que, bajo criterios tradicionales, se conciben como aquéllas constituidas de acuerdo con las leyes del mismo ámbito y cuyo domicilio principal está en el exterior (C. de Co. Art. 469), son igualmente contribuyentes del impuesto in examine respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (arts. 12 y 20 ibídem), de acuerdo con el régimen aplicable a las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.

De igual forma y con excepción de las mencionadas en los artículos 22 y 23 del ordenamiento tributario³, las sociedades y entidades nacionales⁴ deben tributar tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las originadas fuera de Colombia.

DE LA FUENTE DE LA RENTA GRAVABLE COMO CRITERIO DETERMINANTE DE LA TRIBUTACIÓN POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES – PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DEL TRIBUTO

En materia de tributación en impuesto sobre la renta, nuestro régimen fiscal se rige por el criterio de la fuente, asociado al “estatuto real” como uno de los criterios con el que el Estado puede aplicar su potestad tributaria y según el cual, ha precisado la Sala, “la renta se grava en el Estado en el que se ubica su fuente productora”⁵. De ahí que, conforme al principio de la fuente, será determinante el territorio donde se desarrolla la actividad productora de renta, donde se ejercen derechos que derivan rentas, o donde se poseen⁶ bienes de los que también se derivan rentas⁷.

Bajo tal arista el artículo 24 del E. T. definió los ingresos de fuente nacional como los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país **y de la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.** La misma

³ A saber: la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes; la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la ley 70 de 1993; el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero – Forec; los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que fueren entidades sin ánimo de lucro, los hospitales constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro; las entidades contempladas en el numeral 3) del artículo 19 cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo; las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar; hasta antes de la Ley 1111 de 2006, las asociaciones de hogares comunitarios autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar; los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias; los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.

⁴ Personas jurídicas que no son sociedades como fundaciones o asociaciones.

⁵ CUBIDES PINTO, Benjamín. *Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia*. Centro de Estudios Tributarios de Antioquia. CETA. Primera edición. Año 2010.

⁶ En el sentido amplio del término.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo del 2012, exp. 16660, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

connotación otorgó a los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

En ese contexto, la norma enunció los siguientes ingresos como de “fuente nacional”, derivados de la explotación y enajenación de bienes dentro del país y de la prestación de servicios en ese mismo espacio, y asociados a criterios específicos de conceptualización y a ficciones legales de ingresos generados fuera del país pero que se consideran obtenidos dentro del mismo (Nos. 6, 7, 8 y 10):

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país (*piénsese en los arrendamientos de bienes ubicados en Colombia, excepto para el caso de los cánones de los contratos de leasing celebrados con compañías extranjeras no domiciliadas en el país para desarrollar proyectos económicos y sociales – art. 25, lit. c).*
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios o a corto plazo, originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios, los destinados a la exportación, las operaciones de comercio exterior por intermedio de corporaciones financieras o bancos y los obtenidos en el exterior para el desarrollo del País.
5. **Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.**
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Los servicios técnicos prestados desde el exterior suponen que el prestador de los mismos se encuentra en el extranjero y su beneficiario en Colombia, se fundan en conocimientos tecnológicos que implican el aprovechamiento práctico de aspectos científicos y se prestan cuando el objeto contractual se realiza mediante la utilización de dichos conocimientos, contrario a los servicios de asistencia técnica en los que se brinda una asesoría para la utilización continua de conocimientos

tecnológicos mediante el ejercicio de un arte o ciencia, a través de contrato de prestación de servicios incorporeales en virtud del cual se forma, adiestra o prepara al personal para la aplicación de un conocimiento especial. En dichos servicios de asistencia técnica la fuente del ingreso también se entiende colombiana incluso si se prestan desde el exterior.

9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

En contraste, el artículo 25 del mismo cuerpo normativo vigente para la época en que se presentó la demanda, se refirió a los conceptos que no generan renta nacional, como disposición exceptiva al régimen general de imposición:

“No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

- 1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.*
- 2. Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.*
- 3. Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes. (Modificado por el artículo 43 de la Ley 1430 de 2010).*
- 4. Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos*

constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes (modificado por la Ley 1410 del 2010).

5. *Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciaria establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes. (Inciso derogado por el artículo 67 de la Ley 1410 del 2010)*

6. *Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta ni con el complementario de remesas*. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente.*

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.

c) Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES. (derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010)”

Mediante la sentencia C-527 del 2003 se examinó la constitucionalidad del numeral 8º del artículo 24 del E. T., de la parte final (subrayada) del literal b) del artículo 25, y del inciso 2º del artículo 408 ibídem, por el desconocimiento de los artículos 3º, 4º, 6º, 9º, 10, 13, 95, 100, 101, 150 (Nos. 11 y 12) y 338 de la Constitución.

El análisis de dicha providencia, relacionado con la prestación de servicios en los contratos de asistencia técnica, parte de la vigencia del principio de territorialidad como ámbito espacial dentro del cual cobran aplicación las disposiciones tributarias, en virtud de la potestad de configuración autónoma que la Constitución ha otorgado al legislador respecto de la cobertura de las normas que profiere. Como tal, la territorialidad determina los efectos tributarios de los ingresos dentro del país, determinando la imposición del gravamen sobre los mismos y estableciendo limitaciones en cuanto a la procedencia de costos, gastos y deducciones.

En ese sentido, la sentencia referida abordó el tema de la autonomía soberana para establecer beneficios fiscales a favor de nacionales y reglas de imposición dentro del territorio colombiano, previendo quienes y en qué condiciones tributan, o quienes se excluyen o someten a reglas diversas, según la política tributaria que se aplique; así como descartando la violación del derecho a la igualdad de los

extranjeros por no extenderles los tratos preferenciales eventualmente dispuestos para los propios nacionales, y previendo que cada legislación, dentro de la autonomía estatal, debe contemplar medidas eficaces para impedir la doble tributación. Dijo la Corte:

“3. El principio de territorialidad y la potestad de configuración del legislador en materia tributaria

Esta Corporación ya ha explicado que la facultad de ejercer, dentro de un determinado territorio y sobre sus habitantes, las "funciones de un Estado" identifica el concepto de soberanía. En este sentido el principio de territorialidad, de acuerdo con el cual cada Estado puede prescribir y aplicar normas dentro de su respectivo territorio, por ser éste su "natural" ámbito espacial de validez, se erige como fundamento esencial de dicha soberanía.

Así, la Constitución, en sus artículos 4 y 95, inciso 2, ordena a quienes se encuentren en territorio colombiano, sean nacionales o extranjeros, cumplir con las leyes de la República; es decir, toda persona que se encuentre dentro de los límites territoriales a los cuales se refiere el artículo 101 Superior, está sometida a las normas prescritas por el legislador nacional. Así las cosas, el principio de territorialidad es la regla general a aplicar.

Cabe precisar, como también lo ha explicado la jurisprudencia, que forman parte integral de este principio, las reglas de "territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y de "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él. Sobre el particular dijo la Corte:

“El principio de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio.

Los arts. 18, 19, 20 y 21 del Código Civil, aplicables a los negocios mercantiles según los arts. 1, 2 y 822 del Código del Comercio, regulan lo relativo a la problemática de la territorialidad de la ley y de sus disposiciones se extraen los siguientes principios:

Las leyes obligan a todos los habitantes del país, incluyendo los extranjeros sean domiciliados o transeúntes, salvo lo previsto para éstos en tratados públicos (art. 59, ley 159 de 1888, 57 del C.R.P.M.). Este es el principio de la territorialidad de las leyes, conforme al cual éstas sólo obligan dentro del territorio del respectivo estado.

El mencionado principio se encuentra morigerado con las siguientes excepciones: i) los colombianos residentes o domiciliados en el extranjero permanecerán sujetos a la ley colombiana (art. 19 C.C.), en lo relativo al estado civil, a su capacidad, a la determinación de derechos y obligaciones de familias, en la medida que se trate de ejecutar actos que deban tener efectos en Colombia; ii) todo lo concerniente a los bienes, en razón de que hacen parte del territorio nacional y se vinculan con los derechos de soberanía, se rigen por la ley colombiana, a partir de la

norma contenida en el art. 20 del Código Civil, que aun cuando referida a los bienes en cuya propiedad tiene interés o derecho la Nación es aplicable, en general, a toda relación jurídica referida a los bienes ubicados dentro del territorio nacional (Consejo de Estado, sentencia de marzo 18 de 1971); iii) la forma de los instrumentos públicos se determina por la ley del país en que hayan sido otorgados.

El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Así, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas ocurridas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales." (subrayas fuera de texto)

Dichas reglas se enmarcan dentro del respeto de los principios del derecho internacional que imponen claras y precisas obligaciones a los Estados, entre las cuales sobresale la de respetar la soberanía de las demás Naciones, así como los demás principios a que aluden para el caso de Colombia los artículos 9 y 226 superiores (autodeterminación, integración, equidad, reciprocidad y conveniencia nacional).

(...)

Esta Corporación ha precisado que la potestad conferida al legislador es suficientemente amplia de modo que le permite crear gravámenes y fijar los elementos del tributo atendiendo a la política tributaria definida por la misma ley, siempre que no se oponga a los mandatos constitucionales.

Así mismo, dicha potestad se entiende conferida para efectos de modificar o extinguir los tributos y para consagrar exenciones, pues incluye la facultad de considerar diversos supuestos de hecho que requieran un trato diferenciado...

(...)

Respecto del ámbito espacial dentro del cual tienen vigencia las disposiciones tributarias y por ende resulta obligatoria su observancia, la Corte ha señalado que corresponde al legislador definirla dentro del marco de la potestad de configuración que la Constitución le ha reconocido. Ha dicho en este sentido que el Congreso, así como tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los establece.

En el mismo sentido en las Sentencias C-108 de 2000 y C-992 de 2001, la Corte afirmó la posibilidad que tiene el legislador de establecer los criterios de aplicación de la ley tributaria en razón del territorio, así como los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional que se entienden prestados en Colombia, y por tanto, pueden ser objeto del poder tributario del Estado colombiano.

(...)

... el legislador en ejercicio de su potestad de configuración legislativa bien puede establecer que determinados servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia para efectos tributarios sin que contraría la Constitución.

Cabe recordar igualmente que dicha potestad de configuración ha sido invocada igualmente por la Corporación para descartar la vulneración de los derechos de los extranjeros cuando el Legislador en ejercicio del poder tributario reconocido al Estado reconoce solamente a los contribuyentes nacionales determinados descuentos tributarios.

(...)

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, a partir del quinto (5º) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país ... sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Por su parte el artículo 12 del mismo Decreto establece que **las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.**

(...)

El interrogante que debe resolver la Corte Constitucional, en los términos de la demanda, es el de si, cuando el legislador colombiano concede un determinado trato a contribuyentes nacionales, está obligado a extenderlo en los mismos términos a los extranjeros.

Dígase en primer término que el Congreso, así como tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los contemplan.

(...)

En efecto, la Rama Legislativa debe determinar, en cada tributo, quiénes son sus sujetos pasivos, es decir, los obligados a pagarlo. Por tanto, le es posible indicar en qué condiciones y sobre la base de cuáles requisitos pueden ser titulares de beneficios al respecto. Es posible que en determinadas circunstancias el legislador exonere a ciertos sectores de contribuyentes, que les permita disminuir el monto del gravamen o que les reconozca la alternativa de efectuar descuentos o compensaciones.

La gama de posibilidades al respecto es suficientemente amplia, y las modalidades que el legislador escoja son muchas, según la política tributaria,

económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso.

Ahora bien, la autonomía del legislador para conferir beneficios tributarios resulta mucho más clara cuando, en aspectos objeto de regulación, debe contemplar situaciones surgidas de la actuación de otros Estados, que puedan afectar a los contribuyentes nacionales. Es justamente lo que pasa con la doble tributación, a la que se refiere la norma demandada.

Atribución primordial del Estado colombiano, en ejercicio de su soberanía, es la relativa a la fijación de las reglas de juego que, desde el punto de vista tributario, rigen dentro del territorio y se aplican a los extranjeros residentes en el mismo. Estos, al ingresar, las aceptan, como a su vez deben aceptar los colombianos en el exterior aquellas que, en desarrollo de sus respectivos poderes soberanos, impongan los Estados en los que residan o actúen.

El Estado colombiano es libre de prever condiciones tributarias especiales destinadas a sus nacionales, como otros Estados pueden plasmarlas en favor de los suyos.

A juicio de la Corte, al hacerlo, el legislador colombiano no vulnera el derecho fundamental, que también tienen los extranjeros en Colombia, a la igualdad, toda vez que, como acontece con la norma acusada, la distinción introducida no equivale a una discriminación sino a la facultad de definir quiénes y en qué condiciones tributan.

Como ya lo ha dicho la Corte, la propia Constitución autoriza explícitamente que el legislador diferencie entre quienes estarán llamados a pagar un tributo, en cuanto le exige señalar los sujetos pasivos, lo que implica que también le corresponde definir con certeza quiénes quedan excluidos o se someten a reglas diversas, según la política tributaria que adopte.

La diferencia entre nacionales y extranjeros, en la hipótesis del artículo acusado, no carece de justificación, ya que Colombia, en la normatividad que establece el impuesto sobre la renta, se limita a estructurar el sistema tributario existente en su territorio y, si decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél en favor de los extranjeros. Corresponde a las legislaciones respectivas considerar la situación tributaria de sus propios nacionales y adoptar, en cuanto a los impuestos que ellos asumen en el territorio correspondiente, las medidas que estimen más eficaces si quieren impedir que tributen doblemente.

Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad.

En lo que a la Carta Política colombiana se refiere, el legislador la acató al expedir la norma objeto de examen, pues buscó establecer condiciones de equidad en relación con los sujetos nacionales sobre quienes recae el gravamen aplicable por concepto de la obtención de rentas. Fijó, así mismo,

los límites en cuanto al monto del descuento permitido, y en ello tampoco vulneró los mandatos fundamentales.

(...)

Para la Corte es claro que no toda situación ventajosa puede ser considerada como derecho. Que un Estado privilegie a sus nacionales en relación con un determinado impuesto, considerando circunstancias suyas en el exterior, solamente significa el ejercicio de una atribución inherente a la potestad legislativa de señalar el ámbito personal de los tributos.

(...)

Si es así, tampoco ha sido violado en este caso el artículo 13 de la Constitución. No se ha **discriminado** por causa de la nacionalidad, sino que se ha hecho uso de una atribución legislativa propia de la soberanía.

En efecto, dado que la regla general es que los ingresos por concepto de prestación de servicios de asistencia técnica -dentro de los que se incluye el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica- se consideran de fuente nacional y que el artículo 25 menciona dentro de las excepciones a la misma regla exclusivamente los servicios de adiestramiento de personal prestados en el exterior a entidades del sector público, ha de concluirse que el adiestramiento de personal de entidades del sector privado que puedan considerarse prestación de servicios de asistencia técnica desde el exterior, se encuentran sometidos a la regla general, es decir que se consideran ingresos de fuente nacional.

No debe olvidarse al respecto que en materia tributaria las excepciones deben consagrarse expresamente y que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general [a saber, -según el artículo 24 numeral 6 del Decreto 624 de 1989-, que se consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica sea que se suministren desde el exterior], a dicho adiestramiento, en cuanto se trate de asistencia técnica, se le aplicará la referida regla general.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10 por ciento, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

(...)

En este sentido se está aquí, como en otros casos ya analizados por la Corte en anteriores ocasiones ante la expresión de la potestad de configuración legislativa en la especificación del principio de territorialidad de la ley tributaria, que en nada contraría la Constitución.

El legislador en efecto sin desbordar su competencia consideró de fuente nacional y por tanto sometidos al impuesto de renta los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el extranjero en tanto que los mismos tienen efectos en Colombia, pues los beneficiarios de los servicios aludidos

son personas o entidades residentes o que se encuentran en Colombia y los pagos o abonos en cuenta salen o se realizan desde el país.

Así las cosas, los ingresos derivados de los servicios técnicos y los servicios de asistencia técnica -que incluyen, como ya se explicó el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica-, prestados desde el exterior en esas circunstancias por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, bien podían ser considerados por el legislador como de fuente nacional.

Ahora bien, no sobra reiterar que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general según la cual se consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica que se suministren desde el exterior, el adiestramiento que se preste a dichas entidades, en cuanto se trate de asistencia técnica, deberá considerarse de fuente nacional, sin que en esta, como en las demás hipótesis a que se ha hecho referencia en la presente sentencia, se excedan los límites del poder tributario reconocido al Estado Colombiano.”

Desde esta perspectiva jurisprudencial en todo congruente con las máximas jurídicas que estructuran nuestro régimen tributario, es claro que la territorialidad de la fuente de los ingresos determina la sujeción de las personas naturales al impuesto sobre la renta de acuerdo con sus especiales características y condiciones de nacionalidad y residencia, según los preceptos legales vigentes.

De acuerdo con ese criterio de sujeción⁸ objetivo (el territorial o de la fuente), siempre debe tributarse sobre las rentas derivadas de bienes, derechos o actividades poseídos o ejercidos en el territorio del Estado, independientemente de la calidad de residentes o no residentes, como bien lo anticipan los artículos 9 y 12 del E. T.

En ese contexto se tiene que: las personas naturales extranjeras no residentes en Colombia, sólo tributan por sus rentas de fuente nacional; los residentes nacionales, y los extranjeros a partir del quinto año de residencia, tributan por sus rentas de fuente nacional y extranjera; y las personas jurídicas nacionales tributan por sus rentas de fuente mundial, en tanto que las empresas extranjeras sólo lo hacen por sus rentas de fuente nacional.

Dicho de otro modo, la tributación del no residente depende de si la renta obtenida se considera o no de fuente nacional de acuerdo con los parámetros del artículo 24 del E. T. (si no lo es, no debe tributar en Colombia), entendiéndose que los ingresos que no encajen en dicha norma deben considerarse como de fuente extranjera⁹, los cuales, a su vez, corresponden a los enunciados en el artículo 25 ibídem, y a los que no encajan en los supuestos del referido artículo 24.

LA INTERPRETACIÓN Y FUNDAMENTOS DE LOS OFICIOS 006882 DEL 18 DE ENERO DEL 2008 Y 011214 DEL 9 DE DICIEMBRE DEL MISMO AÑO

⁸ Condiciones creadas por el legislador para tributar en un determinado país. Circunstancias en virtud de las cuales una persona se sujeta directa o indirectamente a un impuesto (*German Pardo Carrero “El impuesto sobre la renta en el Derecho en el Derecho Comparado”, Bogotá ICDT, 2008*)

⁹ CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando, *El impuesto de renta en Colombia*, Centro Interamericano Jurídico Financiero, 2001, P. 118.

Aunque responden indistintas solicitudes, los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, aquí demandados, tienen identidad de causa y objeto temático, en cuanto el segundo sólo resolvió la petición de reconsiderar la tesis planteada en el primero, relacionada con la naturaleza nacional de los ingresos percibidos por una persona natural extranjera por razón de los servicios que presta a una empresa colombiana, en calidad de empleado de una compañía extranjera sin domicilio en Colombia, con la que la mencionada empresa colombiana celebró un acuerdo contractual.

El primero de dichos Oficios plantea los siguientes parámetros de interpretación, respecto de la situación concreta:

- Todos los ingresos percibidos por prestación de servicios laborales dentro del territorio nacional constituyen rentas de fuente nacional según el numeral 5º del artículo 24 del E. T., así el destinatario de los mismos no sea residente en Colombia.
- A la luz del artículo 13 de la Decisión CAN 578 del 2005, los ingresos obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una empresa colombiana presta servicios en este país, se consideran de fuente nacional para el trabajador extranjero, independientemente del régimen aplicable para la sociedad extranjera.

A su vez, el oficio que proveyó sobre la reconsideración del criterio oficial anterior, en el sentido de convalidar su tesis, advirtió:

- Los ingresos originados en rentas de trabajo, como los sueldos o remuneraciones, se consideran de fuente nacional por el simple hecho de que el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país. No se exige que el empleado tenga contrato de trabajo de manera directa con una empresa colombiana ni con un establecimiento permanente en el País.
- Los ingresos de la empresa extranjera contratista en Colombia derivados de los servicios prestados dentro de ese país, también se consideran de fuente nacional en los términos del inciso primero del artículo 24 del E. T., al igual que los servicios técnicos previstos en el numeral 8º ibídem, independientemente de que se suministren desde el exterior o en el país.
- Conforme a lo anterior, son de fuente nacional tanto los ingresos obtenidos por el empleado extranjero asalariado por rentas de trabajo, como los percibidos por la empresa extranjera, por los servicios contractuales prestados dentro del país.
- Aunque las empresas extranjeras no domiciliadas en Colombia no efectúan retención por ingresos de trabajadores en el País, no por ello tales ingresos dejan de ser de fuente nacional, motivo por el cual, los obligados a declarar deben reportarlos en el periodo correspondiente.
- Los ingresos de fuente nacional de las sociedades y personas naturales extranjeras sin residencia ni domicilio en Colombia, se someten a retención en la fuente a título de renta por los conceptos y tarifas del pago respectivo, a las voces de los artículos 406 y siguientes del E. T.

Los oficios precitados analizan en forma similar la consulta relacionada con la tributación que recae sobre los ingresos percibidos por las personas naturales extranjeras que en representación de compañías empleadoras igualmente extranjeras, prestan servicios en Colombia a favor de empresas colombianas, en virtud de la relación contractual existente entre éstas y las compañías empleadoras mencionadas.

La doctrina oficial que presentan tales oficios se enmarca en el principio de territorialidad del artículo 24 del E. T (inc. 1º), conforme al cual, los ingresos derivados de la prestación de servicios dentro del territorio colombiano, con o sin establecimiento propio y de manera permanente o transitoria, son de fuente nacional; entendiendo que entre ellos se incluyen los ingresos derivados de rentas de trabajo, en general, como sueldos, comisiones y honorarios (No. 5 ibidem), recibidos, entre otros, por las personas naturales extranjeras no residentes cuando quiera que presten servicios en Colombia como empleadas de una empresa extranjera.

Desde este punto de vista, las conclusiones administrativas cuestionadas y logradas bajo las orientaciones del principio aludido que esta Sala acoge y proclama, se encuentran ajustadas al ordenamiento regente sobre tributación de renta para las personas mencionadas, considerando que ellas, a las voces del inciso tercero del artículo 9º del E. T., sólo tributan respecto de sus rentas de fuente nacional, y que, por disposición expresa del tantas veces citado No. 5 del artículo 24 ibidem, de tales rentas hacen parte los sueldos, honorarios o remuneraciones pagados por la empresa extranjera a sus trabajadores, para retribuir los servicios que éstos prestan en nombre de aquélla a la empresa colombiana, máxime cuando el citado numeral no condicionó la fuente de dichos ingresos a la existencia de un vínculo laboral directo entre la persona natural que presta el servicio y quien lo recibe.

Por lo demás y si bien los oficios realizan algún tipo de pronunciamiento en relación con la tributación de las sociedades extranjeras aisladamente consideradas, con base en el inciso 1º del referido artículo 24, lo cierto es que esa mención fue meramente ilustrativa y, más allá de ello, la argumentación de los cargos de nulidad no cuestionan concreta y específicamente ese aspecto; las glosas del demandante se restringen a la renta de personas naturales extranjeras no residentes en Colombia, que prestan servicios a una empresa de ese País en nombre y representación de su empleadora extranjera.

DE LA DECISIÓN ANDINA 578 DEL 4 DE MAYO DEL 2004 A LA QUE ALUDE EL OFICIO 006882 DEL 18 DE ENERO DEL 2006

En el año 2004, la Decisión Andina 578 del 4 de mayo *“por la cual se establece el régimen para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal”* estableció la jurisdicción tributaria de las rentas obtenidas por las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, previendo que, independientemente de la nacionalidad que tengan, dichas rentas sólo pueden gravarse en el País miembro en el que tengan su fuente productora (*actividad, derecho o bien que genera o puede generar renta*), excepto en los casos que la misma Decisión prevé (art. 3º).

En virtud de ello, los demás Países Miembros que de acuerdo con su legislación interna se atribuyan potestad de gravar las rentas señaladas, deben considerarlas exoneradas.

Y refiriéndose específicamente a las rentas provenientes de la prestación de servicios personales, el artículo 13 de esta regulación de derecho internacional tributario dispuso:

"Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador."

Es de señalar que la aplicación de este instrumento internacional de tipo supranacional, se circunscribe al ámbito que aquél establece, reiterase, a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina¹⁰, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (art. 1º); y que los denominados "Países Miembros" actualmente son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, buscándose evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

Ahora bien, los actos demandados no dejan en claro si la consulta refirió a empleados prestadores de servicios personales en países miembros de la CAN. Sin embargo, es claro que, de acuerdo con los artículos 1º y 3º de la Decisión 578, la regla de tributación señalada en el inciso primero del artículo 13 de la mencionada Decisión con base en el principio de territorialidad de la prestación del servicio (gravamen exclusivo en el lugar donde se presta el servicio), sólo puede aplicarse a las personas domiciliadas en los países anteriormente señalados, como miembros de la Comunidad Andina; y que la excepción prevista en su numeral 1º para sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones (gravamen en el lugar donde se comisionó la prestación del servicio) se sujeta al

¹⁰ Según el artículo 2 de la Decisión, los términos "Países Miembros" sirve para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (este último hasta el 2006); "territorio de uno de los Países Miembros" significa indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (este último hasta el 2006); y "personas" comprende las naturales o físicas y las morales o jurídicas, las primeras de las cuales se consideran domiciliadas en el País Miembro en que tengan su residencia habitual. Las empresas están domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución, y, en defecto de éste, en el lugar donde se encuentre su administración efectiva. Finalmente, cuando no puede determinarse el domicilio, tal aspecto debe resolverse de común acuerdo por las autoridades competentes de los Países Miembros interesados.

cumplimiento de una condición objetiva, cual es que la persona beneficiaria de cualquiera de esos conceptos, preste el servicio en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas.

Así pues, si la consulta resuelta por el Oficio 006882 del 18 de enero del 2006 recae sobre la situación particular de un trabajador chileno no residente en Colombia, considerando que uno de sus solicitantes es la empresa chilena INGEDENSA, se dirá que ninguna de las disposiciones de la decisión 578 de 1994 le es aplicable, porque, de una parte, Chile no es miembro de la CAN, y, de la otra, la falta de residencia en Colombia, que sí es país miembro, descarta automáticamente la exigencia de “domicilio” que determina el ámbito de aplicación de esa normativa internacional (*recuérdese que al tenor del artículo 1º de la Decisión, ésta se aplica a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*).

Ahora, si se entiende la interpretación oficial en un ámbito diferente al del caso chileno como el de cualquiera de los países miembros actuales, considerando que la segunda consultante es una persona natural residente en Bogotá, es claro que los salarios, remuneraciones y sueldos exceptuados por el literal a) del artículo 13 de la Decisión Andina, deben provenir de servicios prestados en ejercicio de funciones “oficiales” debidamente acreditadas, adjetivo de naturaleza pública ajeno a las labores privadas de quienes actúan en representación de empresas extranjeras particulares, como aquéllas a las que, según se deduce, alude la consulta.

DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE LOS PAGOS LABORALES DE TRABAJADORES EXTRANJEROS

Los pagos realizados a las sociedades o entidades extranjeras no domiciliadas en el país, a las personas naturales extranjeras no residentes y a las sucesiones ilíquidas de extranjeros igualmente no residentes, se someten a retención en la fuente en los términos del artículo 406 del E. T.

La obligación de retener y la consiguiente calidad de agente de retención, surge ante el simple cumplimiento del supuesto objetivo del pago, independientemente de quien lo realice. En la práctica, el agente retenedor sustituye al contribuyente asumiendo el deber de responder por el valor del dinero objeto de retención, a riesgo de que no se le acepten los costos y gastos por pagos al exterior cuando no practique la retención correspondiente (arts. 19 y 370 ibídem).

Las tarifas, bases y procedimientos de este tipo de retención se rige, en primer lugar, por las normas comunitarias o los tratados internacionales aplicables en Colombia, y, en defecto de dichos ordenamientos preeminentes sobre la legislación interna, por el Estatuto Tributario, que a través de su artículo 408 previó que las rentas provenientes de trabajo y de capital se gravaban a una tarifa del 33 por ciento sobre el valor bruto del pago que se realice, tarifa que se reduce al 10 por ciento tratándose de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, independientemente de que el servicio se preste desde el exterior, pues éstos, recábase, se califican como ingresos de fuente nacional a pesar de que se realicen fuera del territorio nacional.

Si se trata de residentes fiscales de cualquiera de los países miembros de la CAN, caso distinto al de la empresa Chilena INGEDENSA según las precisiones hechas en apartes anteriores, el agente de retención debe determinar el lugar de tributación de la renta respectiva de acuerdo con la Decisión 578 del 2004. En materia de rentas provenientes de prestación de servicios personales, la decisión es puntual en señalar

que tributan en la fuente, o país donde se prestan dichos servicios, excepto en los casos que señala su artículo 13, ninguno de los cuales se tipifica en el caso concreto, como ya tuvo oportunidad de explicarse.

DECISIÓN

Bastan los anteriores razonamientos para avalar la legalidad de los apartes demandados, en cuanto se ajustan a la debida interpretación de las normas que regulan la tributación de las rentas de trabajo percibidas por personas naturales no residentes, que prestan servicios en Colombia en nombre y representación de una empresa extranjera.

De acuerdo con dichas normas, las rentas laborales señaladas pueden considerarse ingresos de fuente nacional gravables en Colombia, por disposición expresa del numeral 5º del artículo 24 del E. T., en virtud del principio de territorialidad de la fuente e independientemente de la inexistencia de vínculo laboral directo entre la persona natural que presta el servicio y la empresa colombiana.

Distinta sería la conclusión si la consulta motivante de los Oficios acusados se refiriera indefectiblemente a la prestación personal de servicios en un país miembro de la comunidad andina, por parte de una persona domiciliada en otro de dichos países y en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, pues en tales supuestos esa renta sólo sería gravable en el país en que se confirieron dichas funciones, por mandato expreso de la norma supranacional contenida en el artículo 13 de la Decisión CAN 584 del 2004, de aplicación preferente respecto de la legislación interna, en virtud de la delegación de competencias que recae en dicho órgano comunitario.

No siendo tal el caso puesto a órdenes de la Sala, se negarán las pretensiones de la demanda bajo el entendido de que los actos administrativos demandados atañen al caso de un trabajador domiciliado en un país que no es miembro de la CAN, ni se relacionan unívocamente con el ejercicio de actividades oficiales debidamente acreditadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **NIÉGASE** la nulidad de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, respecto de los cargos examinados en esta providencia y sólo por las razones que ella señala.

2. Reconócese personería jurídica a la doctora Sandra Patricia Moreno, para que actúe como apoderado de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 136 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

TRABAJADOR CON RELACION LABORAL CON EMPRESA DOMICILIADA EN EL EXTERIOR Y QUE ES TRASLADADO A REALIZAR UNA LABOR CONTRATADA POR SU EMPLEADOR CON UNA SOCIEDAD EN COLOMBIA – Las rentas percibidas no son ingresos de fuente nacional

No existe discusión en que, en el caso concreto, el extranjero es un no residente porque su permanencia en Colombia no excede los 6 meses a que se refiere el artículo 10 E.T. En consecuencia, está obligado a tributar únicamente por sus rentas de fuente nacional. Ahora bien, la persona natural extranjera tiene un contrato laboral con una compañía sin domicilio en Colombia, quien como persona jurídica, decide prestar un servicio a una sociedad colombiana, para lo cual es necesario que su trabajador se desplace a territorio nacional para ejecutar la labor contratada. Entonces, de la anterior situación se desprenden diferentes vínculos, así:El *vínculo laboral* que tiene el trabajador con su empleador, esto es, la compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y El *vínculo comercial* que adquiere la compañía extranjera con la sociedad en Colombia para prestar el servicio contratado por esta última. Respecto del *vínculo laboral* puede afirmarse que éste solo existe entre el trabajador –persona natural extranjera no residente- y la compañía en el exterior. Y es en virtud de ese vínculo o contrato de índole laboral directo que la compañía ubicada en el exterior le remunera al trabajador sus servicios prestados, independientemente del lugar donde deba ejecutarlos, es decir, que el hecho que se desplace a cumplir las labores fuera de su país de origen, no desvirtúa que el pago lo realiza su empleador con quien, se insiste, tiene el contrato de trabajo y donde se ubica la fuente de sus ingresos. En esas condiciones, el trabajador no recibe rentas laborales en Colombia, que son a las que se refiere el artículo 24 numeral 5º del E.T., porque su vínculo laboral y la remuneración están sometidos a las leyes del domicilio de la empresa extranjera, que es quien presta el servicio en Colombia a través de un trabajador.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 9 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 24

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
SALVAMENTO DE VOTO

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00044-00

Actor: **PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PÉREZ**

Referencia: Expediente **17942**

Providencia aprobada el 15 de marzo de 2012

Consejera Ponente: Dra. Carmen Teresa Ortiz
de Rodríguez

No comparto la sentencia aprobada mayoritariamente por la Sala, que negó la nulidad de los Oficios 006882 del 18 de enero y 011214 del 9 de diciembre de 2008, porque considero que los pagos que recibe un trabajador en virtud de una relación laboral que tiene con una empresa domiciliada en el exterior y que es trasladado a realizar una labor contratada por su empleador con una sociedad en Colombia, no pueden considerarse ingresos de fuente nacional.

Para exponer mi criterio en el presente salvamento de voto, es necesario señalar, en primer lugar, un marco normativo aplicable al problema jurídico analizado en los oficios demandados y, en segundo lugar, la aplicación de dichas normas al caso concreto.

PROBLEMA JURÍDICO:

Debe precisarse que las consultas que dieron origen a los actos acusados, solicitaban aclarar, en términos generales, lo siguiente:

*¿Está gravado el ingreso obtenido por una persona natural que tiene contrato vigente con una compañía extranjera sin domicilio ni residencia en Colombia y que, en virtud de un contrato celebrado entre su empleador y determinada compañía en Colombia, presta un servicio en Colombia?*¹¹

I. MARCO NORMATIVO

Artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario

El artículo 9 E.T. establece las diferentes situaciones bajo las cuales las personas, naturales, residentes y no residentes deben tributar en Colombia.

Para el caso de las personas naturales extranjeras que **no tengan residencia en el país**, el inciso 3º de la norma en comento prevé que “*sólo estarán sujetas al impuesto de renta y complementarios respecto a sus rentas de **fuente nacional** y respecto de su patrimonio poseído en el país*”. (Negrillas fuera de texto).

Este es el supuesto que interesa al caso, pues el trabajador extranjero objeto de la consulta resuelta en los actos acusados, no tiene la condición de residente.

¹¹ La sentencia objeto de este salvamento expresamente indicó que el pronunciamiento sobre la legalidad de los actos acusados “*atañen al caso de un trabajador domiciliado en el país que no es miembro de la CAN, ni se relacionan unívocamente con el ejercicio de actividades oficiales debidamente acreditadas*”. (pág. 30)

Artículo 24 del Estatuto Tributario

Para determinar cuáles son los ingresos de fuente nacional, esta norma indica que *“Se consideran de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio”*.

Como se advierte, en el Estatuto Tributario colombiano prima el *estatuto real* o la *teoría objetiva*, es decir, que la potestad tributaria está referida al lugar donde se realizan los hechos imponibles. Bajo este concepto es determinante el país donde está ubicada la fuente que produce la riqueza que genera el ingreso.

Ahora bien, dentro de los ingresos que se incluyen como de fuente nacional, el artículo 24 E.T., en su numeral 5º, prevé:

*“5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas o similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, **cuando el trabajo o la actividad se desarrollen en el país**”* (Negrillas fuera de texto).

Para analizar esta disposición es necesario diferenciar las dos situaciones que establece, así:

1. Las **rentas de trabajo** tales como **sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas o similares** o
2. Por la **prestación de servicios por personas jurídicas**.

A las dos situaciones antes señaladas se les impone esta condición:

“cuando el trabajo o la actividad se desarrollen en el país”

La primera situación que prevé el numeral 5º del artículo 24 E.T., se refiere a “rentas de trabajo”. El artículo 103 del E.T. define rentas de trabajo, así:

ARTICULO 103. DEFINICIÓN. *Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por **personas naturales** por concepto de **salarios, comisiones**, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, **honorarios**, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, **en general, las compensaciones por servicios personales**.* (Negrillas fuera de texto).

En esas condiciones, puede afirmarse que cuando el primer aparte del numeral se refiere a las rentas de trabajo que se consideran de fuente nacional, son aquellas obtenidas por **personas naturales** en retribución a sus **servicios personales**, cuando la actividad o trabajo la desarrollan en el país.

La anterior interpretación se complementa, si se tiene en cuenta que la segunda situación que describe el numeral 5º en comento, contrasta y hace referencia a los servicios prestados por **personas jurídicas**.

En esas condiciones el numeral establece, por una parte, lo servicios que pueden prestar las personas naturales de manera personal y de otra, los que también

pueden prestar las personas jurídicas, en ambos casos, se generan ingresos de fuente nacional. A mi juicio, el numeral está referido a regular en ambos casos los ingresos recibidos en prestaciones de servicios realizados por personas diferentes.

II. APLICACIÓN DE LAS ANTERIORES NORMAS AL CASO CONCRETO

No existe discusión en que, en el caso concreto, el extranjero es un no residente porque su permanencia en Colombia no excede los 6 meses a que se refiere el artículo 10 E.T. En consecuencia, está obligado a tributar únicamente por sus rentas de fuente nacional.

Ahora bien, la persona natural extranjera tiene un contrato laboral con una compañía sin domicilio en Colombia, quien como persona jurídica, decide prestar un servicio a una sociedad colombiana, para lo cual es necesario que su trabajador se desplace a territorio nacional para ejecutar la labor contratada.

Entonces, de la anterior situación se desprenden diferentes vínculos, así:

1. El *vínculo laboral* que tiene el trabajador con su empleador, esto es, la compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y
2. El *vínculo comercial* que adquiere la compañía extranjera con la sociedad en Colombia para prestar el servicio contratado por esta última.

Respecto del *vínculo laboral* puede afirmarse que éste solo existe entre el trabajador –persona natural extranjera no residente- y la compañía en el exterior. Y es en virtud de ese vínculo o contrato de índole laboral **directo** que la compañía ubicada en el exterior le remunera al trabajador sus servicios prestados, independientemente del lugar donde deba ejecutarlos, es decir, que el hecho que se desplace a cumplir las labores fuera de su país de origen, no desvirtúa que el pago lo realiza su empleador con quien, se insiste, tiene el contrato de trabajo y donde se ubica la fuente de sus ingresos.

En esas condiciones, el trabajador no recibe rentas laborales en Colombia, que son a las que se refiere el artículo 24 numeral 5º del E.T., porque su vínculo laboral y la remuneración están sometidos a las leyes del domicilio de la empresa extranjera, que es quien presta el servicio en Colombia a través de un trabajador.

No comparto el argumento de la DIAN en el Concepto 11214 de 9 de diciembre de 2008, objeto de demanda, en el sentido de señalar que el numeral 5º del artículo 24 E.T. establece como condición objetiva que *los servicios relativos a los ingresos provenientes de la relación laboral se presten en el país*, sin importar que el beneficiario de los mismos sea residente o no o si el vínculo se da entre el trabajador y una empresa colombiana o extranjera.

Tal afirmación implica descontextualizar el supuesto fáctico, pues si bien el trabajador obtiene la remuneración por los servicios prestados, ese pago, de una parte, no lo hace la sociedad colombiana sino una **compañía extranjera** y, de otra, el trabajador es una persona **no residente**, ambos elementos aportan matices al asunto que exigen ser decididos de una manera sistemática, por cuanto la complementación de esas dos situaciones conduce a sostener que los ingresos tienen su origen en una *fuentes extranjera* y que, por tratarse de un no residente, no está obligado a tributar sobre esos ingresos en Colombia.

Considero que el trabajador persona natural y no residente viene en representación de la compañía extranjera a realizar la labor para la cual fue contratada esta última, es decir, que el trabajador es el medio a través del cual se da cumplimiento al objeto contratado, como lo explica el demandante. En otras palabras, el trabajador no es quien presta en su propio nombre el servicio en el país, sino la empresa ubicada en el exterior, por lo que el caso encuadra en el segundo supuesto de hecho del numeral 5º del artículo 24 E.T., antes explicado.

El servicio prestado en Colombia es **uno solo** y es el que proporciona la compañía extranjera y en el que queda subsumida la labor efectuada por el trabajador.

En relación con el *vínculo comercial*, entre la empresa colombiana y la sociedad extranjera que le presta servicios en el territorio nacional, debe partirse del hecho cierto e indiscutible de que es la compañía extranjera quien presta el servicio y, por tanto, es el pago efectuado por la sociedad colombiana a la extranjera la que genera un ingreso, este sí, de fuente nacional, de acuerdo con el inciso 1º y en el propio numeral 5º del artículo 24 E.T., como se vio antes.

Conclusión

Por lo expuesto, estimo que debieron anularse los actos acusados, pues con ellos se gravan en cabeza del trabajador extranjero no residente, ingresos que no son de fuente nacional ni tienen la condición de rentas laborales frente a la legislación colombiana, porque su vínculo laboral no está en Colombia sino el exterior.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
22 de mayo de 2012