



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 20 MAR. 2015
100208221 - 000407

DIAN No. Radicado 000S2015008899
Fecha 2015-03-24 16:15:52
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario LEGISLACION VIRTUAL EU
Anexos 0 Folios 2



Doctor
GUSTAVO BERNAL ORTIZ

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100000537 del 13/01/2015

Tema	Retención en la fuente
Descriptores	Base gravable Rentas exentas Retención en la fuente por ingresos laborales
Fuentes formales	Estatuto Tributario, arts. 206, 385, 386 y 388 Ley 100 de 1993, art. 135 Decreto Reglamentario 841 de 1998, art. 22

Cordial saludo, Dr. Bernal:

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

En su oficio de la referencia, con fundamento en los artículos 206, 385, 386 y 388 del Estatuto Tributario, 135 de la Ley 100 de 1993 y 22 del Decreto 841 de 1998, formula las siguientes preguntas relacionadas con la retención en la fuente y las rentas laborales exentas, las cuales nos permitimos agrupar en razón de su afinidad temática:

Pregunta No. 1.1. Considerando que el parágrafo 3° del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, derogó el artículo 388 del Estatuto Tributario, cómo se entiende el aparte del artículo 22 del Decreto Reglamentario 841 de 1998, donde se lee: "sin perjuicio del tratamiento previsto en el numeral 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario"?

Pregunta No. 1.2.1. Si, de acuerdo con los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario, dentro de los ingresos del empleado no deben ir las cesantías ni los intereses, entonces la retención en la fuente sobre las cesantías e intereses se liquida por aparte como en el caso de la prima?

GUS

Respuesta:

El artículo 388 del Estatuto Tributario, que establecía el procedimiento para determinar la retención sobre cesantías, se entiende derogado tácitamente en virtud de lo dispuesto por el parágrafo 3° del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 y la inexecutable parcial del mismo parágrafo declarada por la H. Corte Constitucional mediante Sentencia C-397 de 1994 (M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara):

"ARTÍCULO 135. Tratamiento tributario.

...

PARÁGRAFO 3°. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente por parte de la Nación. (subrayado fuera de texto)

A su turno, el artículo 22 del Decreto 841 de 1998: "Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social y se dictan otras disposiciones" establece:

"ARTICULO 22. Retención en la fuente sobre cesantías. De conformidad con el parágrafo 3° del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, en ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantías o intereses sobre las mismas, estarán sujetos a retención en la fuente, sin perjuicio del tratamiento previsto en el numeral 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario."

El aludido numeral 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario, dispone:

"ARTICULO 206. Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

...

4. El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.

Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT la parte no gravada se determinará así:

Salario mensual Promedio	Parte No gravada %
Entre 350 UVT Y 410 UVT	el 90%
Entre 410 UVT Y 470 UVT	el 80%
Entre 470 UVT Y 530 UVT	el 60%
Entre 530 UVT Y 590 UVT	el 40%
Entre 590 UVT Y 650 UVT	el 20%
Mayor de 650 UVT	el 0%

..."

Sobre el alcance del artículo 22 del Decreto Reglamentario 841 de 1998, se pronunció la División de Normativa y Doctrina, mediante Concepto No. 021447 del 8 de marzo de 2000, en los siguientes términos:

"...

Ahora bien, tratándose de cesantías y sus intereses es conveniente aclarar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 206 del Estatuto Tributario, tanto las cesantías como sus intereses son gravados, excepto la parte que no exceda el valor determinado en el numeral 4 del citado artículo.

Otra cosa totalmente diferente a la anterior es la exoneración de retención en la fuente a dichos ingresos, pues el artículo 22 del decreto 841 de 1998 así lo determina cuando dice: "Retención en la fuente sobre cesantías.- De conformidad con el parágrafo 3 del artículo 135 de la ley 100 de 1993, en ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantías o intereses sobre las mismas, **estarán sujetos a retención en la fuente**, sin perjuicio del tratamiento previsto en el numeral 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario." (Resalto).

El hecho de que estén exonerados de retención en la fuente no implica que sean exento (sic), pues la misma norma señala: "sin perjuicio del tratamiento previsto en el numeral 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario", lo cual quiere decir que para aquellos contribuyentes obligados a presentar declaración de renta y complementarios deben establecer la parte exenta de acuerdo con el procedimiento indicado en el citado numeral 4, dependiendo del ingreso mensual promedio reajustado anualmente por el Gobierno Nacional; y para los no obligados a presentar declaración de renta los mencionados ingresos se quedarían sin el pago del impuesto; pues para esta clase de contribuyentes su impuesto es igual a la suma de las retenciones efectuadas por todo concepto en el respectivo año gravable según lo ordena el artículo 6 del Estatuto Tributario. (concepto No. 76196 de Septiembre 28 de 1998).

"..."

Pregunta No. 1.2. En los procedimientos uno y dos de retención en la fuente sobre ingresos laborales, para efectos del cálculo del límite del treinta por ciento (30%) de renta exenta, por concepto de aportes voluntarios y obligatorios a fondos de pensiones y de ahorros en cuentas AFC, dentro del total del ingreso laboral se incluye el valor de las cesantías y de los intereses sobre cesantías?

Respuesta:

Los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario, establecen:

"ARTICULO 385. Primera opción frente a la retención. Para efectos de la retención en la fuente, el retenedor deberá aplicar el procedimiento establecido en este artículo, o en el artículo siguiente:

Procedimiento 1.

Con relación a los pagos gravables diferentes de la cesantía, los intereses sobre cesantía, y la prima mínima legal de servicios del sector privado o de navidad del sector público, el "valor a retener" mensualmente es el indicado frente al intervalo de la tabla al cual correspondan la totalidad de dichos pagos que se hagan al trabajador, directa o indirectamente, durante el respectivo mes. Si tales pagos se realizan por periodos inferiores a treinta (30) días, su retención podrá calcularse así:

"..."

ARTICULO 386. Segunda opción frente a la retención. El retenedor podrá igualmente aplicar el siguiente sistema:

Procedimiento 2

Cuando se trate de los pagos gravable <sic> distintos de la cesantía y de los intereses sobre las cesantías, el "valor a retener" mensualmente es el que resulte de aplicar a la totalidad de tales pagos gravables efectuados al trabajador, directa o indirectamente, en el respectivo mes, el porcentaje fijo de retención semestral que le corresponda al trabajador, calculado de conformidad con las siguientes reglas:

Los retenedores calcularán en los meses de junio y diciembre de cada año el porcentaje fijo de retención que deberá aplicarse a los ingresos de cada trabajador durante los seis meses siguientes a aquél en el cual se haya efectuado el cálculo.

El porcentaje fijo de retención de que trata el inciso anterior será el que figure en la tabla de retención frente al intervalo al cual corresponda el resultado de dividir por 13 la sumatoria de todos los pagos gravables efectuados al trabajador, directa o indirectamente, durante los 12 meses anteriores a aquél en el cual se efectúa el cálculo, sin incluir los que correspondan a la cesantía y a los intereses sobre cesantías.

..." (subrayado fuera de texto).

Como quiera que los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario, establecen los procedimientos de retención para los pagos gravables "distintos de la cesantía y de los intereses sobre las cesantías", fácilmente se colige que en el total de ingresos laborales del cual se parte para calcular el límite del treinta por ciento (30%) de renta exenta por concepto de aportes voluntarios y obligatorios a fondos de pensiones y de ahorros en cuentas AFC (artículos 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario), no debe incluirse el valor de las cesantías ni de los intereses sobre las cesantías, máxime si se tiene en cuenta que de acuerdo con lo explicado en la respuesta anterior, estos conceptos no están sometidos a retención en la fuente.

Pregunta No. 1.2.2. En los procedimientos uno y dos de retención en la fuente sobre ingresos laborales, para efectos del cálculo de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) a que se refiere el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, dentro del valor total de los pagos laborales se incluyen las cesantías e intereses gravados y no gravados o solamente las cesantías gravadas?

Respuesta:

Como quiera que los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario, establecen los procedimientos de retención para los pagos gravables "distintos de la cesantía y de los intereses sobre las cesantías", fácilmente se colige que en el total de ingresos laborales del cual se parte para calcular el límite del veinticinco por ciento (25%) de renta exenta a que se refiere el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, no debe incluirse el valor de las cesantías ni de los intereses sobre las cesantías, máxime si se tiene en cuenta que de acuerdo con lo explicado en la respuesta a las preguntas 1.1 y 1.2.1., estos conceptos no están sometidos a retención en la fuente.

Por otra parte, con la lectura atenta del párrafo 2° del artículo 206 del Estatuto Tributario, fácilmente se advierte la voluntad del legislador de evitar que se configure una doble exención sobre conceptos que ya son objeto de otro beneficio tributario y en consecuencia, se reitera, que de la base de cálculo del veinticinco por ciento (25%) de renta exenta, se debe excluir el valor de las cesantías y de los intereses sobre las cesantías:

"PARÁGRAFO 2°. La exención prevista en el numeral 10° no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral." (subrayado fuera de texto)

Dicha conclusión es consecuente con el criterio expuesto en la tesis del Problema Jurídico No. 2 del Concepto No. 028968 del 9 de abril de 2001.

Preguntas Nos. 3 y 4. La renta exenta del veinticinco por ciento (25%) a que se refiere el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, se calcula sobre el salario integral total o previamente se debe deducir el factor prestacional?

Respuesta:

Para resolver la consulta conviene revisar la evolución de la normatividad que regula la exención:

El inciso segundo del numeral 2° del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, refiriéndose al salario integral, señaló que el monto del factor prestacional era exento del pago de retención en la fuente y de impuestos:

"En ningún caso el salario integral podrá ser inferior al monto del (sic) diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a la empresa que no podrá ser inferior al treinta por ciento (30%) de dicha cuantía. El monto del factor prestacional quedará exento del pago de retención en la fuente y de impuestos."

Posteriormente el artículo 96 de la Ley 223 de 1995 adicionó el numeral 10° y el párrafo 2° del artículo 206 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

"ARTICULO 206. Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

...
10. El treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores, sumas que se consideran exentas.
...

PARÁGRAFO 2°. La exención prevista en el numeral 10° no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.

..." (subrayado fuera de texto)

Obsérvese que el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, creó una exención de carácter general del treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales y a renglón seguido, subrogó la exención del factor prestacional, en el entendido de que ésta quedaba subsumida en aquella.

Más tarde, el artículo 17 de la Ley 788 de 2002, modificó el artículo 206 del Estatuto Tributario, reduciendo el límite porcentual de la exención al veinticinco por ciento (25%) y adicionando un tope en valores absolutos, así:

"10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a cuatro millones de pesos (hoy 240 UVT)"

Finalmente el artículo 6° del artículo 1607 de 2012, modificó el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, en el siguiente sentido:

"10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral."

Así las cosas, dado que en virtud de lo dispuesto por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, la exención sobre el factor prestacional del salario integral, quedó sustituida por la exención de carácter general prevista en el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) debe calcularse sobre el salario integral total, incluyendo el factor prestacional, e independientemente de que este represente un porcentaje mayor.

Cabe anotar que en el cuestionario de la consulta no existen las preguntas 2 y 4.

Finalmente 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 ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P: Dgg. R: Cnyd.