

**RADICACION VIRTUAL No.
000S2022905834**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-949

Bogotá, D.C. **29/07/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Rentas exentas – personas naturales
Fuentes formales: Artículos 336 y 388 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.1.20.4. y 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016
Sentencia del Consejo de Estado No. 24047 del 28 de octubre de 2021
Concepto General Unificado No. 0912 de 2018

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta textualmente lo siguiente:

“A partir de la redacción del párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016, ¿debe interpretarse que el límite del valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario (UVT) anuales aplicable sobre las rentas exentas y deducciones, implica una obligación en cabeza del contribuyente objeto de retención en la fuente; o se extiende igualmente en cabeza del agente retenedor al momento de practicar la retención por concepto de ingresos laborales, pese a que tal obligación no está de manera expresa en cabeza de éste?”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 336 del Estatuto Tributario establece:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.

2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.

3. **Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT.**

(...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

En concordancia con lo anterior, el artículo 1.2.1.20.4. del Decreto 1625 de 2016 señala:

“Artículo 1.2.1.20.4. Límites a las rentas exentas y deducciones. Para efectos de la aplicación del artículo 1.2.1.20.3. de este Decreto, las rentas exentas y deducciones aplicables a cada una de las rentas de trabajo, de capital, no laborales y de pensiones, deben mantener los límites específicos de cada uno de los beneficios.

Las rentas exentas y deducciones aplicables a la cédula general no podrán exceder el cuarenta por ciento (40%), que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario -UVT. El porcentaje aquí mencionado se aplicará sobre la base que se obtiene de deducir a los ingresos por concepto de rentas de trabajo, de capital y no laborales los ingresos no constitutivos de renta, imputables a cada uno.

Los límites antes mencionados no aplicarán a las rentas exentas establecidas en los numerales 6, 7, 8 y 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ni a la prima especial, ni a la prima de costo de vida de que trata el artículo 206-1 del Estatuto Tributario, ni tampoco a las derivadas de la prestación de servicios hoteleros de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

A las rentas exentas provenientes de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones no les resulta aplicable la limitación del cuarenta por ciento (40%) o las cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario -UVT.

Las rentas exentas a que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, sólo son aplicables a:

(...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Ahora bien, el artículo 388 del Estatuto Tributario establece:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“ARTÍCULO 388. DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, se podrán detraer los siguientes factores:

1. Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

2. Las deducciones a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario y las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas. En todo caso, la suma total de deducciones y rentas exentas no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) del resultado de restar del monto del pago o abono en cuenta los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional imputables. Esta limitación no aplicará en el caso del pago de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de ahorro pensional.

(...).”

Para efectos de lo anterior, el artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016 dispone:

“Artículo 1.2.4.1.6. Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta percibidos por las personas naturales por concepto de las rentas de trabajo de que trata el artículo 103 del Estatuto Tributario tales como: salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajador asociado cooperativo y las compensaciones por servicios personales, podrán detraerse los pagos efectivamente realizados por los siguientes conceptos:

(...)

Parágrafo 3º. Para todos los fines previstos, las rentas exentas y deducciones **no pueden superar los límites particulares que establezca cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) o el valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario (UVT) anuales, es decir cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario (UVT) mensuales, de conformidad con lo previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario”.** (Subrayado y negrilla fuera de texto)

La expresión del parágrafo 3º tachada fue anulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante sentencia de radicación No. 24047 del 28 de octubre de 2021, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En todo caso, dicho fallo mantuvo el contenido del parágrafo 3º *ibídem* el cual hace parte de una norma que indica la forma como se depura la base del cálculo de la retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, disposición que debe ser observada por los agentes de retención.

Ahora, respecto a la interpretación de las normas mencionadas, esta Entidad en el Concepto General Unificado No. 0912 de 2018 indicó:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“(…) En efecto, a partir del año gravable 2017 se tiene para los ingresos percibidos por concepto de rentas de trabajo un límite del 40% a las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, del resultado de restar a estos ingresos los ingresos no constitutivos de renta imputables y que en todo caso no pueden exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT, según dispone el inciso segundo del artículo 336 del E.T.

*Para este despacho es claro que, si el propósito de la retención es el recaudo del impuesto en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable, **la previsión anteriormente mencionada debe armonizarse con las disposiciones relacionadas con la retención en la fuente aplicable a estos ingresos.***

*En efecto, **el referido límite** a las rentas exentas y deducciones por ingresos correspondientes a las rentas de trabajo **también tiene una incidencia en la depuración de la base de retención de los pagos o abonos en cuenta**, percibidos por las personas naturales por concepto de las rentas de trabajo, razón por la cual el parágrafo 3º del artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016 precisa lo siguiente:*

(…)

La depuración de la base considera aquellos pagos efectivamente realizados por conceptos como los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales están los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud y los aportes obligatorios y voluntarios al Sistema General de Pensiones obligatorias; así como las deducciones a que se refiere el artículo 387 del E.T., y las rentas exentas, para estas se consideran los límites y montos que determine cada beneficio.

*Así las cosas, si la base de retención considera para su depuración además de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones y rentas exentas (estas dos últimas con los límites y montos que determine cada beneficio) **resulta necesario para el agente de retención tomar en cuenta el mencionado límite general a las rentas exentas y deducciones por ingresos correspondientes a las rentas de trabajo, para efectos de aplicarlo a la retención a que haya lugar.***

(…)

*Finalmente se recalca que la norma no persigue limitar el ahorro de la persona natural ya que éste puede seguirlo realizando, sino que, en materia de tributaria cuando existan beneficios fiscales y limitaciones sobre los mismos, **estos sean simétricos entre la retención en la fuente practicada y el impuesto de renta determinado en el periodo, aspecto que no se lograría si no se establece el valor mensual del monto máximo en UVT anual**”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

De lo anterior se encuentra que, conforme con lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016, así como la finalidad que persigue dicha disposición, el límite establecido a las rentas exentas y deducciones es aplicable tanto en la depuración de la cédula de renta general como para el agente retenedor, a quien le asiste el deber de observar la limitación establecida con el fin de determinar la base del cálculo de retención en la fuente

Subdirección de Normativa y Doctrina

por concepto de las rentas de trabajo, tal como fuera indicado en el Concepto General Unificado No. 0912 de 2018.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 05/07/2022