

Concepto N° 350 [003156] 15-05-2024DIAN

100208192-350

Bogotá, D.C.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá unos interrogantes que se han formulado en torno al diligenciamiento del certificado de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones, así:

1. “¿Qué concepto se debe reportar en la casilla 48 del formulario 220 “certificado de ingresos y retenciones (sic) por rentas de trabajo y de pensiones?”

En este caso se deberá atender al contenido del instructivo que acompaña este formulario en el que se señala “Auxilio de cesantía reconocido a trabajadores del régimen tradicional del CST, contenido en el Capítulo VII, Título VIII Parte Primera: escriba en esta casilla el valor el auxilio de cesantía reconocido en el período de aquellos trabajadores del régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo -CST, contenido en el Capítulo VII, Título VIII Parte Primera. Lo anterior de conformidad con el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.”

Es preciso recordar que esta norma reglamentaria precisa como regla general que a partir del año gravable 2017 el auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías se entenderán realizados en el momento del pago del empleador directo al trabajador o en el momento de consignación al fondo de cesantías.

2. “Qué factores deben tenerse en cuenta en el cálculo y diligenciamiento de la casilla 59? ¿qué conceptos (devengados) deben tenerse en cuenta para determinar este ingreso laboral?”

Se debe atender al contenido del instructivo que acompaña este formulario en el que se indica para este renglón:

59. Ingreso laboral promedio de los últimos seis meses anteriores (numeral 4 art. 206 E.T.): para diligenciar esta casilla se deben tener en cuenta las siguientes situaciones: (i) en caso de retiro del trabajador o retiro de las cesantías, esta última cuando a ello hubiere lugar, (ii) cuando la relación laboral o legal y reglamentaria no ha finalizado, (iii) el caso de los trabajadores que no se hayan acogido a lo dispuesto en la Ley 50 de 1990.

En el primer evento, esto es, el retiro del trabajador, dicho término corresponderá a los últimos seis meses de vinculación laboral. Este criterio también aplica para el caso del retiro de cesantías (cuando a ello hubiere lugar), donde se contarán los seis meses antes de la fecha en que esto tuvo lugar y también para aquellas cesantías poseídas por los trabajadores a 31 de diciembre del 2016 en los respectivos fondos de cesantías o aquellas adeudadas por el patrono.

En el caso de que la relación laboral o legal y reglamentaria no haya finalizado, este término tomará en consideración los seis meses del año inmediatamente anterior del momento en que las cesantías se consignan o se consolidan y quedan disponibles en las cuentas individuales; esto último para el caso de los servidores públicos cuyo régimen corresponde al de cesantías anualizadas. Este criterio tiene como fundamento lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 27 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016.

El último caso corresponde al de los trabajadores que no se acogieron a lo dispuesto en la Ley 50 de 1990, caso en el cual para contar el término de seis meses se tomará el momento del reconocimiento por parte del empleador, con base en lo dispuesto en el inciso segundo del numeral tercero del artículo 27 del Estatuto Tributario

Sobre el ingreso laboral que se debe tener en cuenta para determinar el ingreso mensual promedio de los trabajadores, a fin de calcular la parte exenta de las cesantías e intereses a las cesantías, este Despacho se pronunció mediante concepto 028563 (no. interno 1302) del 26 de noviembre de 2019 en los siguientes términos:

Como se indicó previamente el carácter de renta exenta del auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, está sujeto a que el ingreso mensual promedio del trabajador en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT y cuando se exceda este valor el numeral 4º del artículo 206 establece la forma como se determina la parte no gravada.

En ese sentido se ha interpretado (concepto 017602 del 31 de marzo de 2005) que por regla general para determinar este ingreso mensual promedio se debe tener en cuenta el salario y en caso que por convención o acuerdo particular se incluyan otros valores dentro de la base para liquidarla, estos deberán formar parte igualmente de la base para calcular el ingreso promedio y establecer el porcentaje de exención de la misma, sin consideración a si estos son gravados o no en forma independiente, pues la norma no estableció tal distinción.

Lo anterior, señala esta doctrina, en consideración a que la norma tributaria tiene una definición de ingreso laboral propia, que es más amplia que la definición de salario del Código Sustantivo del Trabajo, pues ésta atiende a la fuente del ingreso (relación laboral, legal o reglamentaria) y al concepto de enriquecimiento (arts. 26 y 103 del Estatuto Tributario) y a los principios de equidad y proporcionalidad.

Revisado este último punto, este despacho considera que resulta impreciso mencionar como fuente del análisis el artículo 103 del Estatuto Tributario.

En efecto, esta disposición define lo que se debe entender como rentas de trabajo e incluye conceptos como 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, norma que por disposición del legislador es el parámetro que orienta lo que se debe entender como ingresos por rentas de trabajo, del artículo 335 del Estatuto Tributario (previas las modificaciones que trajo la Ley 1943 de 2018).

Nótese como esta definición de rentas de trabajo es mucho más amplia que el concepto de ingreso mensual promedio de que trata el numeral 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Es por esta razón que los elementos mencionados en el artículo 103 del Estatuto Tributario, no pueden orientar el cálculo del ingreso mensual para efectos de determinar qué porcentaje del auxilio de cesantía se considera exento.

Por lo tanto, se considera oportuno precisar que este ingreso corresponderá a las sumas que habitual y periódicamente recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, pues la norma lo que busca es establecer es el salario mensual promedio. Otro aspecto que se considera necesario analizar es el relacionado con el término que se cuentan los seis meses que menciona el numeral 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario. Para lo cual es necesario contemplar las siguientes tres situaciones: (i) en caso de retiro del trabajador o retiro de las cesantías, esta última cuando a ello hubiere lugar, (ii) cuando la relación laboral o legal y reglamentaria no ha finalizado, (iii) el caso de los trabajadores que no se hayan acogido a lo dispuesto en la Ley 50 de 1990.

En el primer evento, esto es, el retiro del trabajador, dicho término corresponderá a los últimos seis meses de vinculación laboral. Este criterio también aplica para el caso del retiro de cesantías (cuando a ello hubiere lugar), donde se contarán los seis meses antes de la fecha en que esto tuvo lugar y también para aquellas cesantías poseídas por los trabajadores a 31 de diciembre del 2016 en los respectivos fondos de cesantías o aquellas adeudadas por el patrono.

En el caso que la relación laboral o legal y reglamentaria no haya finalizado, este término tomará en consideración los seis meses del año inmediatamente anterior del momento en que las cesantías se consignan o se consolidan y quedan disponibles en las cuentas individuales, esto último para el caso de los servidores públicos cuyo régimen corresponde al de cesantías anualizadas. Este criterio tiene como fundamento lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 27 del Estatuto Tributario y al artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016.

El último caso corresponde al de los trabajadores que no se acogieron a lo dispuesto en la Ley 50 de 1990, caso en el cual para contar el término de seis meses se tomará el momento del reconocimiento por parte del empleador, con base en lo dispuesto en el inciso segundo del numeral tercero del artículo 27 del Estatuto Tributario.

El ingreso mensual promedio calculado en los términos anteriores, debe permitir establecer cuál es el porcentaje de renta exenta que se llevará a la cédula de rentas de trabajo (años gravables 2017 y 2018) o la cédula general (año gravable 2019), para efectos de establecer la renta líquida cedular, la cual debe tener en cuenta el límite general para las rentas exentas y deducciones introducido, esto es, cuarenta por ciento (40%) o cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

Es importante recordar que el artículo 336 del Estatuto Tributario (antes y después de las modificaciones que trajo la Ley 1943 de 2018) para efectos de establecer la renta líquida cedular, indica que del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el período gravable, se restan los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula y también todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, con las limitaciones porcentuales y en UVT antes mencionadas.

Lo anterior sin perjuicio de las cesantías que poseen los trabajadores a 31 de diciembre del 2016 en los respectivos fondos de cesantías o que les adeuda el patrono para aquellos que no se acogieron a la Ley 50 de 1990.

3. “Respecto de las cesantías anualizadas de que trata la casilla 59, informar los conceptos (devengados) que se deberán tener en cuenta para determinar este ingreso laboral. Adicionalmente, se consulta por el año a tener en cuenta para la contabilización de los seis meses en el caso de que la relación laboral no ha terminado.”

Por favor remítase a la respuesta del punto anterior.

4. “En la casilla 59, en el caso de los trabajadores que no se acogieron a lo dispuesto en la Ley 50 de 1990 y teniendo en cuenta lo señalado en el inciso segundo del numeral tercero del artículo 27 del Estatuto Tributario. ¿Qué conceptos (devengados) se tienen en cuenta para determinar este ingreso laboral?”

Por favor remítase a la respuesta del punto anterior.

5. “En el evento en que un funcionario del régimen de cesantías retroactivas realice retiros parciales en el año gravable 2023, ¿en qué casilla van reportados estos retiros?.”

Por favor remítase a la respuesta del punto anterior.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica – Nivel Central

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN