



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

100202208-0 0 7 8

Bogotá, D.C. 04 FEB. 2016

Señora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación
 CALLE 26 N°13 - 19
 Bogotá



Ref: Radicado 038314 del 25/09/2015

Cordial saludo señora Flor Zulian:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

En su consulta solicita a este despacho defina el alcance de la sentencia C- 492 de 2015 de la Corte Constitucional en donde el alto órgano jurisdiccional declaró la constitucionalidad condicionada del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 , bajo el entendido "de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto", en los siguientes supuestos:

1. Alcance de la expresión " primera frase" utilizada por parte de la Corte Constitucional, ya que en criterio del consultante no resulta claro si dicha expresión se refiere de manera exclusiva a la posibilidad de la inclusión del 25% de tramo de renta exenta sin limitante alguna o por si el contrario, incluye el limite que establece el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.
2. Si por efecto de la declaratoria de exequibilidad condicionada de la Corte, los argumentos planteados para la inclusión del 25 % de renta exenta para la determinación de la renta gravable alternativa en el IMAN e IMAS se extrapolan de manera invariable para la depuración de la base de retención en la fuente.

Ante lo que este despacho se permite a resolver los siguientes asuntos en su respectivo orden:

1. Frente al alcance de la expresión " primera fase" señalada por parte de la Corte Constitucional, resulta necesario observar lo preceptuado en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto tributario, disposición que consagra la determinación del tramo de renta exenta para el régimen del Impuesto sobre la Renta, esto con el fin de contrastar dicho precepto normativo con lo manifestado por parte del alto tribunal, en aras de llegar a una conclusión al respecto.

Así las cosas el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario señala que:

"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"

El contenido de este artículo, como es bien conocido, parte de dos supuestos; el primero hace referencia al porcentaje de renta exenta aplicable y su respectivo limitante (25 % y 240 UVT respectivamente), mientras que el segundo evento hace referencia a la metodología para el cálculo del pre- citado porcentaje.

Por su parte, la parte resolutive de la Sentencia C- 492 de 2015 señala que "para el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto", de lo que debe entenderse que:

a) La expresión "primera frase" contenida en la sentencia en estudio hace referencia al porcentaje de renta exenta aplicable y su limitante, expresión que permite trazar una frontera respecto de la metodología de la determinación de la renta exenta para efectos del IMAN e IMAS "P-E", y el régimen ordinario del Impuesto sobre la renta.

b) Como consecuencia de lo anterior, al entender la corte que para efectos de llegar al resultado de la determinación de la renta exenta en el régimen ordinario y en los sistemas IMAN e IMAS-PE son diferentes, la misma corporación señala como metodología para llegar a aquel resultado la posibilidad de restar sobre los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, considera este despacho que la expresión " primera frase" prevista en la parte motiva de la sentencia hace referencia tanto al porcentaje como a su limitante (25 % y 240 UVT), ya que la misma encuentra su razón de ser en el régimen metodológico diferencial para llegar al resultado en los diferentes Sistema de Determinación de la Renta vigentes; sistema ordinario, al cual le aplica con todo su vigor lo establecido en la totalidad del numeral 10 del artículo 206, mientras que para los "sistemas " IMAN e IMAS "PE", en razón a su naturaleza especial de determinación de la renta no le es aplicable de manera extensiva lo dispuesto en el artículo 206, siendo necesario la inclusión de la expresión por parte de la Corte Constitucional "una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto".

Lo anterior encuentra sustento, cuando la Corte señala en este pronunciamiento lo siguiente:

"De otro lado, como el contenido de ese mismo numeral remite a una regulación conformada por la posibilidad de descontar costos, deducciones y otras rentas exentas, que es extraña a la configuración del IMAN, en el condicionamiento se consignará también la previsión de que la exención porcentual del artículo 206-10, prima frase, del Estatuto, se aplica una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 ídem, relativos al sistema IMAN".

2. Ahora bien, se consulta por su parte, si los efectos de constitucionalidad condicionada se extrapolan a la determinación de la retención en la fuente.

Entiende este despacho en aras de encauzar su solicitud es que si los argumentos de la sentencia de constitucionalidad en lo que respecta al porcentaje de la renta exenta son aplicables para la aplicación de la retención en la fuente mínima prevista en el artículo 384, por lo que este despacho se permite en primera instancia analizar el pronunciamiento proferido por parte de la Corte constitucional, para así a renglón seguido determinar si los efectos del mismo pueden extenderse a lo previsto en el artículo 384 del Estatuto tributario.

Los cargos examinados por parte de la Sentencia C - 492 de 2015 parte del supuesto esencial del examen de los sistema de determinación de la Renta - IMAN e IMAS consagrados en la Ley 1607 de 2012.

Es bajo este contexto, en donde la Corte Constitucional construye la argumentación en el análisis de las normas demandas frente a los principios constitucionales y derechos que considera el accionante vulnerados, y restringe tal y como se desprende de la lectura de la sentencia a analizar aquellos postulados frente aquellos sistemas de determinación de la renta, señalando que:

Para garantizar el principio de supremacía constitucional, en armonía con el de conservación del derecho, la Corte declarará exequibles por los cargos examinados los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012. El artículo 10 (integral) será declarado exequible, con la condición de que el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, permita la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario. Aunque esta decisión se funda en que la regulación, según su contenido, está llamada a interferir en el mínimo vital de los contribuyentes con niveles medios de renta, y amenaza entonces su goce efectivo, la Corte no tiene competencia para introducir diferencias en el universo de beneficiarios de la exención, y debe extenderla hacia todos los empleados obligados a aplicar el IMAN, con impactos porcentuales equivalentes (25%, y en los términos del Estatuto

Como se observa el alto tribunal señala que a efectos de la protección de las garantías constitucionales y dentro de ellas de manera especial del Mínimo vital, resulta procedente de manera exclusiva para la determinación de la Renta mediante los sistemas IMAN e IMAS - PE- la sustracción de las rentas de trabajo exentas en los términos del artículo 206-10 del Estatuto Tributario, siendo esta la razón fundamental (*ratio decidendi*) para tomar la decisión (*decisum*) consagrada en la Sentencia C - 492 de 2015.

La Corte Constitucional ha señalado en sus pronunciamientos, que sólo una parte de los mismos resultan vinculantes y de obligatorio cumplimiento, y según la propia doctrina de aquella entidad se han denominado " *decisum* " y " *ratio decidendi* " las cuales consisten en:

(...) El **decisum** o parte resolutive, debe ser entendido como la solución concreta a un caso de

estudio, es decir, la determinación de si la norma es o no compatible con la Constitución. Esta parte de la decisión tiene efectos erga omnes en las sentencias de constitucionalidad (artículos 243 de la Constitución y 48 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia –Ley 270 de 1996) y “fuerza vinculante para todos los operadores jurídicos.

La *ratio decidendi*, corresponde a aquellas razones de la parte motiva de la sentencia que constituyen la regla determinante del sentido de la decisión y de su contenido específico. Es decir, es la “formulación, del principio, regla o razón general [de la sentencia] que constituye la base de la decisión judicial. (...) **La *ratio decidendi*** está conformada, se decía antes en las sentencias de la Corte, por “los conceptos consignados en esta parte [motiva de una sentencia], que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive”, sin los cuales “la determinación final [del fallo] no sería comprensible o carecería de fundamento” (...).

Por consiguiente, y a efectos del pronunciamiento objeto de estudio la *ratio decidendi* consiste en que para efectos de la protección del mínimo vital (principalmente) resulta procedente la inclusión del tramo de renta exenta de que trata el artículo 260 -10 en los sistemas IMAN e IMAS "PE", por lo que la decisión de la Corte se restringe de manera exclusiva a este supuesto, tal y como se lee de la parte resolutive de la sentencia transcrita en este concepto.

En consecuencia al ser de obligatorio cumplimiento sólo los supuestos previstos con antelación, mal haría este despacho en extender los efectos de la sentencia de constitucionalidad a eventos no regulados por ella, tal y como se pretende en este caso a la retención en la fuente mínima prevista en el artículo 384 del Estatuto Tributario, el cual consagra los supuestos esenciales a detraer de la base sin que se prevea la renta exenta de que trata el artículo 206-10 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica

Atentamente,



LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica (E)