

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

OFICIO N° 541

24-04-2018

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.
100208221- 000548

Señora

ANALIDA NAUFFAL CORREA

CARRERA 23 No 64B-33 ofc. 606

anauffal@une.net.co

Manizales (Caldas)

Ref: Radicado 100007894 del 23/02/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Deducciones Renta Exenta Limitaciones de las Deducciones
Fuentes formales	Artículo 27 de la Ley 488 de 1998; artículos 103 , 335 , 336 , 383 , 387 y 388 del Estatuto Tributario

Cordial saludo, Sra. Analida Nauffal Correa,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En comienzo es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

- En el marco del artículo 27 de la Ley 488 de 1998 y el [artículo 388](#) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016 se solicita responder las siguientes preguntas que serán atendidas en su orden:

1.- ¿Se encuentra vigente la exención contenida en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998?

"ART. 27.- Exención para bonificaciones y/o indemnizaciones en programas de retiro de entidades públicas. Estarán exentas del impuesto sobre la renta las bonificaciones y/o indemnizaciones que reciban

los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personal de las entidades públicas nacionales, departamentales, distritales y municipales”.

La exención contenida en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998, se encuentra vigente en tanto no ha sido modificada ni derogada por una norma de carácter legal en particular.

2.- ¿El ingreso por concepto de la bonificación y/o indemnización de un retiro programado recibido en noviembre de 2017 se clasifica dentro de las cédulas de las rentas de trabajo contenidas en el [artículo 103](#) del E.T.? ¿En caso contrario, dentro de cual cédula se clasificaría y cuál sería el fundamento?

El ingreso por concepto de bonificación y/o indemnización de retiro programado se clasifica dentro de las cédulas de rentas de trabajo contenidas en el [artículo 103](#) del E.T. en concordancia con el [artículo 335](#) ibídem creado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016.

“ARTÍCULO 103. DEFINICIÓN. <Artículo modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000.> 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.

PARÁGRAFO 1o. Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales.

PARÁGRAFO 2o. Las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo están gravadas con el impuesto a la renta y complementarios en los mismos términos, condiciones y excepciones establecidos en el Estatuto Tributario para las rentas exentas de trabajo provenientes de la relación laboral asalariada.

“ARTÍCULO 335. INGRESOS DE LAS RENTAS DE TRABAJO. <Artículo creado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016.> Para los efectos de este título, son ingresos de esta cédula los señalados en el [artículo 103](#) de este Estatuto.”

3.- ¿El ingreso por concepto de la referida bonificación y/o indemnización está sujeto a retención en la fuente? ¿Por qué concepto y a que tarifa?

Al considerarse que los ingresos por concepto de bonificación y/o indemnización son rentas de trabajo, cabe concluir que dichos ingresos por concepto de rentas de trabajo efectuados a personas naturales están sujetos a retención en la fuente de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 383](#) (tarifa) y [388](#) (depuración de la base de cálculo de retención en la fuente) del Estatuto Tributario.

No obstante, existe norma especial en al (Sic) [artículo 401-3](#) del Estatuto Tributario cuyo tenor literal dispone:

“ARTÍCULO 401-3. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES DERIVADAS DE UNA RELACIÓN LABORAL O LEGAL Y REGLAMENTARIA. <Artículo adicionado por el artículo 92 de la Ley 788 de 2002. Valores en UVT que regirán a partir del 2007 establecidos por el por el (Sic) artículo 2 del Decreto 379 de 2007. El nuevo texto es el siguiente:> Las indemnizaciones derivadas de una relación laboral o legal y reglamentaria, estarán sometidas a retención por concepto de impuesto sobre la renta, a una tarifa del veinte por ciento (20%) para trabajadores que devenguen ingresos superiores al equivalente de doscientas cuatro (204) Unidades de Valor Tributario (UVT), **sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley 488 de 1998.**”

Al revisar los contenidos normativos se encuentra que la retención en la fuente para estos casos tiene una tarifa especial del 20% que aplica para las indemnizaciones de trabajadores con ingresos superiores a 204 UVT. Empero el mismo texto señala sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998, la cual dispuso como exentas las indemnizaciones **que reciban los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personal de las entidades públicas.** Por tanto, no aplicaría retención en la fuente específica por este concepto a la tarifa del 20% en ningún caso.

Es decir, esta tarifa especial no sería aplicable para los programas de retiro. Sin embargo, al hacer parte de las rentas exentas, si se consideran para efecto de la aplicación de los artículos [335](#), [388](#) del Estatuto Tributario.

3.1.- ¿En caso afirmativo, ¿A dicha retención les es aplicable 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?

La retención se debe practicar de acuerdo con el contenido de (Sic) artículo [383](#), [387](#) y [388](#) del Estatuto Tributario.

En el numeral 2 del [artículo 388](#) ibídem que regula la depuración de la base gravable del cálculo de la retención en la fuente se dispone el límite del cuarenta por ciento (40%) para la **suma total de deducciones y rentas exentas.** Por tanto, este límite no aplica solamente para las indemnizaciones sino para **la suma de todas las deducciones y rentas exentas.**

El tenor literal de la norma se transcribe y se destaca la parte pertinente a continuación:

“ARTÍCULO 388. DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. <Artículo adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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 exenta. **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.

La exención prevista en el numeral 10 del [artículo 206](#) del Estatuto Tributario procede también para los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.

Los factores de depuración de la base de retención de los trabajadores cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se determinarán mediante los soportes que adjunte el trabajador a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3o del [artículo 771-2](#) del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. Para efectos de la aplicación de la tabla de retención en la fuente señalada en el [artículo 383](#) del Estatuto Tributario a las personas naturales cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se deberá tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes.”

3.2.- De no haberse practicado la retención en la fuente, en caso de haber sido obligatoria, ¿Qué consecuencias jurídicas pueden recaer sobre el agente retenedor (empresa) que no efectuó la retención?

Las consecuencias jurídicas de los agentes de retención obligados a practicarla se encuentran en los artículos [370](#) y siguientes del Estatuto Tributario, los cuales se transcriben para su información.

“ARTÍCULO 370. LOS AGENTES QUE NO EFECTUEN LA RETENCIÓN, SON RESPONSABLES CON EL CONTRIBUYENTE. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 6o.> No realizada la retención o percepción, el **agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir**, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. **Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.**”

“ARTÍCULO 371. CASOS DE SOLIDARIDAD EN LAS SANCIONES POR RETENCIÓN. Para el pago de las sanciones pecuniarias correspondientes, establécese la siguiente responsabilidad solidaria:

a. Entre la persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica que tenga legalmente el carácter de retenedor:

b. Entre la persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si ésta carece de personería jurídica;

c. Entre la persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.”

“ARTÍCULO 372. SOLIDARIDAD DE LOS VINCULADOS ECONÓMICOS POR RETENCIÓN <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 5o.> **Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:**

a) Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o coparticipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad;

b) Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega.”

3.3.- ¿Qué consecuencias puede traer dicha omisión al representante legal de la empresa o a su delegado frente al pago?

En este aspecto es necesario revisar la normatividad antes transcrita para atender el punto 3.2. y revisar si el representante legal o se (Sic) delegado funge como agente de retención o es encargado de hacer las retenciones.

3.4.- En el caso que deba practicarse la retención, sería preciso corregir la declaración de retención en la fuente el mes en que se efectuó el pago de la bonificación, o en que se detectó el error.

Las correcciones en las declaraciones de retención deben corresponder con la declaración del mes en que se efectuó el pago, considerando que la retención tiene como sustento la realización de un pago o abono en cuenta, de acuerdo con el [artículo 365](#) del Estatuto Tributario.

3.5.- ¿Los intereses de la presunta retención no practicada deben ser asumidos por la empresa, o por el trabajador bonificado?

Los intereses y sanciones con ocasión de la omisión de la retención deben ser asumidos por el agente de retención, por tratarse de un incumplimiento de sus deberes de acuerdo con el contenido del [artículo 370](#) del Estatuto Tributario. El aparte pertinente dispone: *“Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.”*

4.- ¿Para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta en el caso descrito, es preciso aplicar el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) o el valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario (UVT)

Para establecer la renta líquida cedular de las rentas de trabajo aplican los dos límites, pues en todo caso el valor del cuarenta por ciento (40%) de total de las exentas y deducciones no deben superar las 5.040 UVT, de acuerdo con el [artículo 336](#) del Estatuto Tributario.

El texto normativo dispone:

“ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE TRABAJO. <Artículo creado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016:> *Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el período gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.*

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

PARÁGRAFO. En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.”

5.- En caso de existir otras apreciaciones referidas al tema consultado, agradezco exponerles respuesta al presente derecho de petición.

Sobre la temática expuesta en la consulta se remiten los oficios 013514, 004884 y 021899 de 2017 que constituyen doctrina relacionada con la materia.

En los anteriores términos se absuelve su consulta 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 directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de “Normatividad” – “técnica”, y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina