

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 902613

100208221- 756

Bogotá, D.C. **24/06/2020**

Fuentes formales

Artículo 27 del Estatuto Tributario

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 y cambiarias, 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 solicita considerar la posibilidad de que el auxilio de cesantías del régimen tradicional, adquiera el carácter de derecho adquirido una vez ha sido reconocido como ingreso y patrimonio fiscal según las normas tributarias, sin que tenga afectación en períodos posteriores ante la disminución del ingreso.

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

A partir de la Ley 50 de 1990 el régimen de cesantías supone la liquidación de las mismas y su consignación por el empleador en el respectivo fondo a nombre del trabajador, o su pago directo al trabajador, si fuera el caso. **Antes de dicha ley, el auxilio de cesantías se pagaba por el empleador al trabajador solamente al terminar el contrato de trabajo o cuando hubiera retiros parciales por las causales legalmente justificadas. Todavía hay trabajadores bajo este régimen, y es lo que se conoce como "régimen tradicional de cesantías".**

Ahora bien, considerando el cambio introducido por la Ley 50 de 1990, el tratamiento tributario también sufrió modificaciones en el tiempo. Entre los cambios más recientes, cabe mencionar el efectuado por la Ley 1943 de 2018, que a través del artículo 22, modificó el artículo 27 del Estatuto Tributario. Por efecto del fallo de inexequibilidad C-491 de la Corte Constitucional,

a partir del 1 de enero de 2020, dicha norma aplica solamente para el año gravable 2019. No obstante, la misma disposición, fue consagrada en el artículo 30 de la Ley 2010 de 2019, que aplica a partir del año gravable 2020. El texto actual del artículo 27 del Estatuto Tributario, establece la regla general de **"Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad"** en los siguientes términos:

"Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, sólo se gravan en el año período gravable en que se realicen.

Se exceptúan de la norma anterior:

(...)

3. Los ingresos por concepto de 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. El tratamiento aquí previsto para el auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías, dará lugar a la aplicación de la renta exenta que establece el numeral 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario, así como al reconocimiento patrimonial, cuando haya lugar a ello.

En el caso del auxilio de cesantía del régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera, y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, se entenderá realizado con ocasión del reconocimiento por parte del empleador. Para tales efectos, el trabajador reconocerá cada año gravable, el ingreso por auxilio de cesantías, tomando la diferencia resultante entre los saldos a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable materia de declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y el del año inmediatamente anterior. En caso de retiros parciales antes del treinta y uno (31) de diciembre de cada año, el valor correspondiente será adicionado. (Subrayado y resaltado fuera de texto)

En línea con lo anterior, la regla general de realización del ingreso para quienes no llevan contabilidad es la percepción del mismo. Al modificar la Ley 1943 de 2018 y, posteriormente, la Ley 2010 de 2019 el artículo 27 del Estatuto Tributario, se hace explícito que la realización del ingreso en materia tributaria para quienes no llevan contabilidad en relación con el auxilio de cesantías, es el de su percepción si hay pago directo, o es el de su consignación al respectivo fondo y, **para el caso del auxilio de cesantías del régimen tradicional, se fija una regla especial, atendiendo al momento en que el empleador haga tal reconocimiento. En este contexto, quienes se encuentren bajo el régimen tradicional de cesantías, para efectos fiscales, deben dar aplicación al inciso segundo del numeral 3 del artículo 27 del E.T.**

En el Concepto 000915 de 2018, la DIAN interpreta el tema a partir de lo establecido en el Decreto 2250 de 2017. Posteriormente, en el Oficio 030962 de 2018, retomado por el Oficio 027408 de 2019, se indica que en oficio 030962 se **ratifica y explica** el Concepto 000915 de 2018, es así como entre otros aspectos, para el descriptor 1.22 *"Depuración de la Renta/ Rentas exentas y deducciones"/ "Realización de las cesantías"*, se analizó lo siguiente:

" ¿Cómo opera la regla de realización de cesantías en el caso del régimen tradicional contenido en el Capítulo VII, Título VIII del Código Sustantivo del Trabajo?

El régimen tradicional de cesantías contenido en el Capítulo VII, Título VIII del Código Sustantivo del Trabajo, se caracteriza principalmente por su reconocimiento con base en el último salario devengado, o el promedio de lo percibido en el último año de servicios, las cuales se pagan al finalizar el contrato de trabajo.

En este despacho entiende que el empleador con el fin de cuantificar el valor del pasivo por este concepto, debe realizar el correspondiente reconocimiento en su contabilidad, según el marco técnico normativo contable que le corresponda.

En ese sentido el párrafo 1º del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, establece para el caso de la realización del ingreso por cesantías en el régimen tradicional este tiene lugar cuando el empleador lo reconoce. Esta situación tiene lugar cuando ocurre el correspondiente registro en su contabilidad y deben incluirse en el correspondiente certificado de ingresos y retenciones que para el efecto expide el agente de retención a la persona natural.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado esta regla de realización no aplica para los empleados públicos vinculados al régimen de cesantías retroactivas, porque no están contemplados en el supuesto señalado en el párrafo 1º del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016.

En efecto, este párrafo se refiere al régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera, y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen.

(...)." (Subrayado fuera de texto)

En el oficio 027408 de noviembre de 2019, después de citar lo anterior , se indica:

"Nótese como en este concepto se indicó: (i) Que según el artículo 26 del Estatuto Tributario, el ingreso se reconoce cuando hay un incremento neto en el patrimonio, es decir en el momento de su percepción; (ii) **Que el enunciado del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016, es aplicable al régimen tradicional de cesantías contenido en el Capítulo VII, Título VIII del Código Sustantivo del Trabajo;** (iii) Que mediante una interpretación oficial no puede hacerlo extensivo al de cesantías con retroactividad aplicable a los empleados públicos, dado el carácter específico que le atribuyó el decreto.

(...)." (Subrayado fuera de texto)

Considerando la actual disposición legal, esto es, el inciso segundo del numeral 3 del artículo 27 del Estatuto Tributario, la interpretación del Oficio 030962 de 2018, tiene plena vigencia. Siendo claro, en materia tributaria, que el tratamiento del auxilio de cesantías para quienes están bajo el régimen tradicional, en atención a la regla especial

consagrada en la ley, según la cual el ingreso para el trabajador se realiza acorde con el reconocimiento que efectúa el empleador, exige atender el procedimiento indicado en el inciso segundo del numeral 3 del artículo 27 del E.T.

En este sentido, las disposiciones del inciso segundo del numeral 3 del artículo 3 del artículo 27 del E.T. implican que año tras año el cálculo del auxilio de cesantías se modifique. Por lo demás, cada vigencia fiscal es independiente una de otra y cada una de ellas obedece a los hechos propios del respectivo año gravable.

En consecuencia, lo determinado en un período gravable no tiene la fuerza de congelar los valores allí determinados y mantenerlos incólumes hacia el futuro, bajo el supuesto de un derecho adquirido, cuando en realidad las condiciones son cambiantes, máxime en relación con el auxilio de cesantías para los trabajadores del régimen tradicional, en consideración a las reglas que lo gobiernan.

Además, debe tenerse presente que el tratamiento tributario del auxilio de cesantías del régimen tradicional no puede ser modificado a través de un concepto. Un tratamiento distinto, si fuera procedente, exigiría una modificación legal, aspecto de competencia del Congreso de la República.

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

Atentamente,



PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica -UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín, Bogotá D.C.

Con Copia: Dra. Adriana Calvachi Arciniegas
Grupo de Atención Consultas en Materia Laboral
Oficina Asesora Jurídica
Cra. 14 No. 99 - 33
Copia Oficio 027408 de 2019

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora.