

OFICIO 3966 (Int. 416) DE 2023

(marzo 31)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 10 de abril de 2023>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DE LAS PERSONAS NATURALES CON MOTIVO DE LA LEY [2277](#) DE 2022

Resumen de Notas de Vigencia

NOTAS DE VIGENCIA:

- Adicionado por el Concepto [0](#) [624] de 31 de mayo de 2023.

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores

Ingresos

Deducciones

Rentas de trabajo exentas

Determinación del impuesto sobre la renta

Dividendos

Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente

Utilidad en la venta de casa de habitación

Fuentes Formales

CONSTITUCIÓN POLÍTICA ARTS 338, 363

LEY 153 DE 1887 ARTS 2, 3

LEY 383 DE 1997 ART. [23](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [27](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [28](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [28-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [29](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [29-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [87-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [107-2](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [177-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [206](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [242](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [246-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [311-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [336](#).

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [387](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [387-1](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [401](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [401-3](#)

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [684](#)

CÓDIGO CIVIL ARTS 27, 28

CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO ARTS 467, 481

DECRETO 1625 DE 2016 ARTS [1.2.3.1.](#), [1.2.4.1.18.](#), [1.2.4.1.26.](#), [1.6.1.5.7.](#), [5.1.1.](#)

Extracto

Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales con motivo de la Ley [2277](#) de 2022

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 presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta a cargo de

las personas naturales (el «Impuesto» en adelante) con motivo de la Ley [2277](#) de 2022.

## I. INGRESOS EN ESPECIE.

El artículo [59](#) de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO [59](#). Adiciónese el Artículo [29-1](#) al Estatuto Tributario, así:

Artículo [29-1](#). Ingresos en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, constituyen pagos en especie y deberán reportarse como ingreso a favor del beneficiario, a valor de mercado, los que efectúe el pagador a terceras personas por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a contribuyentes a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de dichas personas y no se trate de los aportes que por ley deban realizar los empleadores al Sistema de Seguridad Social Integral al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF,

al Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA- y a las Cajas de Compensación Familiar.

En el caso de bienes y servicios gratuitos o sobre los cuales no se pueda determinar su valor, en ningún caso serán imputables como costo, gasto o deducción del impuesto sobre la renta del pagador:

PARÁGRAFO 1o. Se exceptúan de esta disposición los pagos en especie efectuados por el empleador a terceras personas en cumplimiento de pactos colectivos de trabajadores y/o convenciones colectivas de trabajo.»

1. ¿Qué se entiende por «ingreso en especie» en el marco del artículo [29-1](#) del Estatuto Tributario?

Teniendo en cuenta que no existe una definición legal de «ingreso en especie», cobra suma importancia la interpretación gramatical de la Ley, prevista en los artículos 27 y 28 del Código Civil, de los cuales el segundo señala: «Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras» (énfasis propio).

Así, en aras de determinar el alcance de la expresión «en especie», es preciso acudir al Diccionario de la lengua española, el cual la define así: «loc. adv. En frutos o géneros y no en dinero».

Por ende, en el marco del artículo [29-1](#) del Estatuto Tributario, se entiende por «ingreso en especie» todo aquel pago realizado mediante la entrega de un bien diferente al dinero o prestación de un servicio.

2. ¿Qué se entiende por «pactos colectivos de trabajadores y/o convenciones colectivas de trabajo»?

Una convención colectiva de trabajo «es la que se celebra entre uno o varios {empleadores} o asociaciones patronales, por una parte, y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales de trabajadores, por la otra, para fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia» (cfr. artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo).

A su vez, los pactos colectivos son aquellos celebrados entre empleadores y trabajadores no si

ndicalizados, los cuales «se rigen por las disposiciones establecidas en los Títulos II y III, Capítulo I, Parte Segunda del Código Sustantivo del Trabajo, pero solamente son aplicables a quienes los hayan suscrito o adhieran posteriormente a ellos» (cfr. artículo [481](#) ibidem ).

3. ¿Qué efectos tributarios comporta el artículo [29-1](#) ibidem ?

Para el pagador, la expensa será deducible en tanto se satisfagan los requisitos previstos en la normativa tributaria para su reconocimiento fiscal y procedencia; salvo los bienes y/o servicios destinados al beneficiario del pago en especie (o a las personas vinculadas con éste) sean gratuitos o sobre los mismos no sea posible determinar su valor.

Para el beneficiario del pago en especie, éste constituirá ingreso gravado con el Impuesto. Esto implica que deba considerarse para efectos del mecanismo de retención en la fuente y el reporte de información tributaria.

Al respecto, es importante recordar, entre otras normas, lo señalado por los artículos [29](#), [87-1](#) y [177-1](#) del Estatuto Tributario:

«ARTICULO [29](#). VALOR DE LOS INGRESOS EN ESPECIE. El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO [87-1](#). OTROS GASTOS ORIGINADOS EN LA RELACIÓN LABORAL NO DEDUCIBLES. <Artículo adicionado por el artículo [15](#) de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los provistos en el artículo [387](#) del Estatuto Tributario.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO [177-1](#). LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. <Artículo adicionado por el artículo [13](#) de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

(...)» (énfasis propio)

4. ¿Los ingresos en especie realizados a terceras personas, de que trata el artículo [29-1](#) ibidem, constituyen ingreso para el contribuyente?

El mismo artículo [29-1](#) del Estatuto Tributario establece que el ingreso en especie, materializado a través de la prestación de servicios o la entrega de bienes, constituye ingreso para su beneficiario (incluyendo aquellos destinados a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de dichas personas), entendido éste como el contribuyente, y no el tercero que lleva a cabo la respectiva prestación del servicio o entrega del bien a favor de aquel.

Este entendimiento encuentra soporte en la exposición de motivos de la referida disposición:

«(...) los ingresos en especie han permitido que las empresas asuman gastos y/o costos propios de los socios, accionistas, participes y/o sus familiares. Dada esta situación, las personas y/o firmas que entregan estos productos pueden presentarlos como costos o gastos deducibles que terminan por reducir su base gravable del impuesto de renta, pero los receptores no lo registran debidamente como un ingreso, lo que termina reduciendo el pago del impuesto.

Por lo tanto, la medida 'Ingresos en especie' busca obtener la contabilización y transparencia de los pagos o ingresos que reciben los contribuyentes de forma indirecta diferentes de su salario y otros pagos monetarios. De esta manera se pretende evitar la elusión del ingreso por el beneficio del bien o servicio pagado por la sociedad, entidad o patrimonio autónomo, y, por tanto, crear reglas claras que brinden certeza al contribuyente sobre la efectiva realización de un ingreso a su favor, el cual debe ser declarado e integrado en la base gravable de su impuesto.» (énfasis propio) (cfr. Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022)

5. ¿Los pagos por concepto de alimentación de los trabajadores o su familia constituyen ingresos para éstos en los términos del artículo [29-1](#) ibidem ?

El artículo [387-1](#) del Estatuto Tributario, que no fue objeto de modificación por la Ley [2277](#) de 2022, establece:

«ARTICULO [387-1](#). DISMINUCIÓN DE LA BASE DE RETENCIÓN POR PAGOS A TERCEROS POR CONCEPTO DE ALIMENTACIÓN. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo [51](#) de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Artículo modificado por el artículo [84](#) de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador.» (énfasis propio)

Así las cosas, considerando el criterio de especialidad -lex specialis derogat generali - (cfr. artículo 3 de la Ley 153 de 1887) se impone la aplicación del artículo [387-1](#) del Estatuto Tributario sobre el artículo [29-1](#) ibidem en lo concerniente a pagos en especie por concepto de alimentación del trabajador o su familia, siempre y cuando se cumplan las diferentes condiciones previstas en la primera disposición. En su defecto, se deberá atender lo previsto en el citado artículo [29-1](#).

6. ¿Los pagos destinados a programas de becas de estudios en beneficio de los trabajadores o su familia constituyen ingresos para éstos en los términos del artículo [29-1](#) ibidem ?

El artículo [107-2](#) del Estatuto Tributario, que tampoco fue objeto de modificación por la Ley [2277](#) de 2022, dispone:

«ARTÍCULO [107-2](#). DEDUCCIONES POR CONTRIBUCIONES A EDUCACIÓN DE LOS EMPLEADOS. <Artículo modificado por el artículo [87](#) de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas:

a) Los pagos destinados a programas de becas de estudios totales o parciales y de créditos condonables para educación, establecidos por las personas jurídicas en beneficio de sus empleados o de los miembros del núcleo familiar del trabajador;

(...)

PARÁGRAFO. Para todos los efectos, los pagos definidos en este artículo no se considerarán pagos indirectos hechos al trabajador.» (énfasis propio)

Por ende, considerando el criterio de especialidad -lex specialis derogat generali - se impone la aplicación del artículo [107-2](#) del Estatuto Tributario sobre el artículo [29-1](#) ibidem en lo concerniente a los programas de becas de estudios a favor del trabajador o su familia, siempre y cuando se cumplan las diferentes condiciones previstas en la reglamentación de la primera disposición (cfr. artículos [1.2.1.18.80](#). y siguientes del Decreto 1625 de 2016). En su defecto, se deberá atender lo previsto en el citado artículo [29-1](#).

No sobra anotar que, de conformidad con el artículo [1.2.4.1.26](#). del Decreto 1625 de 2016, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador «los que efectúe el empleador a terceras personas por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los empleadores a entidades tales como Colpensiones, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y las Cajas de Compensación Familiar» (énfasis propio), excluyéndose «los pagos que el empleador efectúe por concepto de educación y salud, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores» (énfasis propio).

## II. DEDUCCIÓN POR DEPENDIENTES.

El artículo [7](#) de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO [7o](#). Modifíquese el Artículo [336](#) del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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 mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del Artículo [387](#) del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes.

(...))»

1. ¿Qué alcance tiene la expresión «Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo [387](#) del Estatuto Tributario»? ¿La deducción por dependientes está sujeta a los límites previstos en el inciso 1° del numeral 3 del artículo [336](#) del Estatuto Tributario?

La expresión del inciso segundo del artículo [336](#) ibidem implica que, en adición a la deducción por dependientes prevista en el inciso 2° del artículo [387](#) del Estatuto Tributario, el artículo [336](#) ibidem también contempla otra deducción por dependientes, con sus propias características; a saber, entre otras, que no está sometida a los límites porcentual (40%) y absoluto (1.340 UVT anuales) del inciso 1° del mismo numeral 3.

Esto; sin embargo, no implica que el contribuyente puede aprovechar ambas deducciones en relación con los mismos dependientes. Al respecto, es preciso recordar que, según lo dispone el artículo [23](#) de la Ley 383 de 1997, un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, salvo la Ley expresamente lo autorice.

Aunado a ello, «basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente» (énfasis propio) (cfr. Concepto [030172](#) del 26 de marzo de 2008).

2. ¿El monto de setenta y dos (72) UVT por dependiente es anual?

Sí. Este monto se debe interpretar y aplicar de manera armónica con lo previsto en el artículo [336](#) del Estatuto Tributario, el cual establece límites anuales. Es preciso recordar que en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el año, período o ejercicio impositivo es el mismo año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre y puede comprender lapsos menores (cfr. artículo [1.6.1.5.7](#). del Decreto 1625 de 2016).

3. ¿El alcance del término «dependiente», para efectos del inciso 2° del numeral 3 del artículo [336](#) del Estatuto Tributario, es el mismo establecido en el artículo [387](#) ibidem ?

Sí. A falta de cualquier definición legal en otro sentido, por «dependiente» -para efectos de lo consultado- ha de entenderse lo señalado en el parágrafo 2° del citado artículo [387](#), el cual establece:

«PARÁGRAFO 2o. DEFINICIÓN DE DEPENDIENTES. Para propósitos de este artículo tendrán la calidad de dependientes:

1. Los hijos del contribuyente que tengan hasta 18 años de edad.

2. Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando su educación en instituciones formales de educación superior certificadas por el ICFES o la autoridad oficial correspondiente; o en los programas técnicos de educación no formal debidamente acreditados por la autoridad competente.

3. <Numeral modificado por el artículo [9](#) de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Los hijos del contribuyente mayores de dieciocho (18) años que se encuentren en situación de dependencia, originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.

4. El cónyuge o compañero permanente del contribuyente que se encuentre en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y,

5. Los padres y los hermanos del contribuyente que se encuentren en situación de dependencia, sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.»

No se puede perder de vista además que, en materia de interpretación, cuando el legislador haya definido una palabra de manera expresa para ciertas materias, se le dará a ésta dicho significado legal (cfr. artículo 28 del Código Civil).

4. ¿Diferentes contribuyentes pueden tomar la deducción de que trata el inciso 2° del numeral 3 del artículo [336](#) del Estatuto Tributario sobre los mismos dependientes?

El inciso 2° del párrafo 4° del artículo [20](#) (depuración de la base del cálculo de retención) del Decreto 99 de 2013 establecía: «La deducción de la base de retención en la fuente por concepto de dependientes, no podrá ser solicitado por más de un contribuyente en relación con un mismo dependiente» (énfasis propio).

Dicho párrafo 4° fue compilado en el artículo [1.2.4.1.18](#). del Decreto 1625 de 2016; sin embargo, no se incluyó la limitación antes reseñada.

Al respecto, no sobra anotar lo establecido en el artículo [5.1.1](#). ibidem:

«ARTÍCULO [5.1.1](#). DEROGATORIA INTEGRAL. <Reubicado> Este Decreto regula íntegramente las materias contempladas en él. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 3o de la Ley 153 de 1887, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria relativas al Sector Hacienda que versen sobre las mismas materias, con excepción, exclusivamente, de las disposiciones aduaneras de carácter reglamentario vigentes, las normas estabilizadas, las disposiciones de periodo vigentes para el control y el cumplimiento de obligaciones tributarias, las disposiciones reglamentarias vigentes de las contribuciones, y las normas suspendidas provisionalmente que quedan sujetas a los fallos definitivos.» (énfasis propio)

Por ende, diferentes contribuyentes podrán tomar la deducción por dependientes (tanto la prevista en el artículo [336](#) del Estatuto Tributario como la contenida en el artículo [387](#) ibidem ), siempre que tengan derecho a ello, lo cual podrá ser fiscalizado e investigado por la



Administración Tributaria atendiendo lo consagrado en el artículo [684](#) ibidem.

### III. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS.

El artículo [2](#) de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO [2o](#). Modifíquense el numeral 10 y los párrafos 3 y 5 del Artículo [206](#) del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada anualmente a setecientos noventa (790) 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.

PARÁGRAFO 3o. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este Artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley [100](#) de 1993.

El tratamiento previsto en el numeral 5 del presente Artículo será aplicable a los ingresos derivados de pensiones, ahorro para la vejez en sistemas de renta vitalicia, y asimiladas, obtenidas en el exterior o en organismos multilaterales.

PARÁGRAFO 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con las rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.»

1. Quien obtiene una indemnización derivada de una relación laboral o legal y reglamentaria ¿puede hacer uso de la exención prevista en el numeral 10 del artículo [206](#) del Estatuto Tributario?

Mediante el Concepto [030573](#) del 9 de noviembre de 2015, la Dirección de Gestión Jurídica manifestó:

«(...) en lo que hace referencia a si para estos pagos procede la exención consagrada en el numeral 10 del artículo [206](#) del Estatuto Tributario, resulta pertinente retomar lo ya afirmado por esta dependencia mediante el Concepto No. 00[7261](#) del 11 de febrero de 2005 en el que se consideró:

“(...)”

En materia de rentas exentas de trabajo, la regla general determina que están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, a menos que la ley los califique como exentos.

Es así como el numeral 10 del artículo [206](#) del Estatuto Tributario, señala que la renta laboral exenta equivale al veinticinco (25%) del valor total de los pagos laborales (...)

(...)

(...) teniendo en cuenta que las indemnizaciones por terminación unilateral del contrato de trabajo o las bonificaciones por retiro voluntario y definitivo de un trabajador son por naturaleza pagos laborales provenientes de una relación laboral, legal o reglamentaria, es dable concluir que

el veinticinco (25%) del valor total del pago debe ser considerado renta laboral exenta (...)

(...)» (énfasis propio)

Es oportuno agregar que, en la medida que la indemnización derivada de una relación laboral o legal y reglamentaria corresponde a un pago extraordinario -es decir, carece de un carácter periódico o recurrente- y que, a la luz del artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo, «el número de años o de meses trabajados hacen parte de la referencia legal para su liquidación, desde el punto de vista estrictamente laboral», no es aplicable el límite anual de 790 UVT, siguiendo el mismo criterio jurídico plasmado en el citado Concepto [030573](#).

Lo anterior sin perjuicio que una vez el contribuyente (trabajador indemnizado) al determinar el impuesto sobre la renta del año gravable en que recibió la indemnización deba incluir, entre otros, el ingreso percibido por este concepto y aplicar las disposiciones legales y reglamentarias, dentro de las que se encuentran los artículos [206](#) (incluido el numeral 10) y [336](#) del Estatuto Tributario.

#### IV. RETENCIÓN EN LA FUENTE.

1. ¿Qué implicaciones tiene la modificación del numeral 10 del artículo [206](#) del Estatuto Tributario para la depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente?

El artículo [388](#) del Estatuto Tributario contempla:

«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:

(...)

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. (...)

(...)

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.

(...)» (énfasis propio)

Al hacerse referencia a las rentas exentas, para efectos de la depuración objeto de consulta será necesario tener en cuenta, entre otras, la renta de trabajo exenta de que trata el numeral 10 del artículo [206](#) del Estatuto Tributario, modificada por el artículo [2](#) de la Ley 2277 de 2022 así:

«10. <Numeral modificado por el artículo [2](#) de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el

siguiente:> El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales limitada anualmente a setecientos noventa (790) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se deduzca 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.» (énfasis propio)

Cabe anotar que la reseñada renta de trabajo exenta igualmente procede «en relación con las rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria» (énfasis propio) (cfr. parágrafo 5° del artículo [206](#) ibidem ).

Dicho esto, es de precisar que, además del límite porcentual (i.e. el 25% del valor total de los pagos laborales), la renta exenta en comento antes estaba «limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT».

Los agentes de retención, al estar obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, deberán observar disposiciones normativas como el numeral 10 del mencionado artículo [206](#), en particular su límite anual en los pagos realizados a cada persona natural.

2. ¿Para la depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente se debe tener en cuenta el límite anual de 1.340 UVT de que trata el numeral 3 del artículo [336](#) del Estatuto Tributario? Con la misma finalidad ¿se puede tomar como factor de depuración la deducción por dependientes prevista en el inciso 2° del mencionado numeral 3?

No. El ámbito de aplicación del numeral 3, objeto de consulta, se circunscribe a la determinación de la renta líquida de la cedula general. Adicionalmente, téngase en cuenta que, para efectos de la deducción por dependientes, el artículo [388](#) del Estatuto Tributario remite al artículo [387](#) ibidem y no al artículo [336](#) ibidem.

3. Para la aplicación de disposiciones como los artículos [383](#), [385](#), [386](#), [387](#) y [388](#) del Estatuto Tributario (entre otras) con miras a la determinación de la retención en la fuente aplicable sobre los pagos realizados en el mes de diciembre de 2022 ¿se debían tener en cuenta las modificaciones efectuadas por la Ley [2277](#) de 2022?

Las modificaciones efectuadas por la Ley [2277](#) de 2022 (promulgada y vigente desde el 13 de diciembre de dicho año) relacionadas con el Impuesto y su retención sólo son aplicables a partir del 1° de enero de 2023, teniendo en cuenta lo previsto en los artículos [338](#) y [363](#) de la Constitución Política, los cuales instauran:

- «Las leyes (...) que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley (...)» (énfasis propio)

- «Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad» (énfasis propio)

## V. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES.

El artículo [3](#) de la Ley [2277](#) de 2022 dispone:

«ARTÍCULO [3o](#). Modifíquese el Artículo [242](#) del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo [242](#). Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes. Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales

residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del Artículo [49](#) de este Estatuto, integrarán la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios y estarán sujetas a la tarifa señalada en el Artículo [241](#) de este Estatuto.

Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del Artículo [49](#) de este Estatuto, estarán sujetos a la tarifa señalada en el Artículo [240](#) de este Estatuto, según el período gravable en que se paguen o se abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

PARÁGRAFO. La retención en la fuente sobre el valor de los dividendos brutos pagados o decretados en calidad de exigibles por concepto de dividendos o participaciones durante el periodo gravable, independientemente del número de cuotas en que se fraccione dicho valor, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla.

Desde	Hasta	Tarifa marginal de retención en la fuente	Retención en la fuente
0	1.090	0%	0%
> 1.090	En adelante	15%	(Dividendos decretados en calidad de exigibles en UVT menos 1.090 UVT) x 15%

El accionista persona natural residente imputará la retención en la fuente practicada en su declaración del impuesto sobre la renta.»

1. ¿La modificación en materia de retención en la fuente de que trata el artículo [242](#) del Estatuto Tributario es aplicable sobre los dividendos decretados en calidad de exigibles a partir del año 2023, con independencia del año en que se hubiesen generado las respectivas utilidades?

En consideración a lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, la modificación efectuada sobre el artículo [242](#) del Estatuto Tributario -reflejada, entre otras cosas, en el incremento de la tarifa marginal aplicable- surte efectos sobre los dividendos abonados en cuenta en calidad de exigibles desde el 1° de enero de 2023 a favor de las personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país; dividendos que, en todo caso, sean repartidos con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.

Para efectos de lo anterior, se deberá tener en cuenta lo dispuesto en los artículos [27](#) y [28](#) del Estatuto Tributario, que consagran:

«ARTÍCULO [27](#). REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. (...)

(...)

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden

realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. (...)

(...)

#### ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. (...)

(...)

1. En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.

(...)» (énfasis propio)

Por último, el artículo 246-1 del Estatuto Tributario señala que lo previsto en el artículo 242 ibidem, entre otras disposiciones, «solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017» (énfasis propio).

#### VI. GANANCIAS OCASIONALES.

1. Con la modificación del artículo 311-1 del Estatuto Tributario por parte del artículo 31 de la Ley 2277 de 2022 ¿continúa vigente lo dispuesto en el artículo 1.2.3.1. del Decreto 1625 de 2016?

Téngase en cuenta la siguiente comparativa del artículo 311-1 ibidem antes y después de la referida modificación, resaltándose las diferencias:

Artículo adicionado por el artículo 105 de la Ley 1607 de 2012	Artículo modificado por el artículo 31 de la Ley 2277 de 2022
«Estarán exentas las primeras siete mil quinientas (7.500) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que la totalidad de los dineros recibidos como consecuencia de la venta sean depositados en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC”, y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento de habitación, o para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de venta. En este último caso, no se requiere el depósito en la cuenta AFC, siempre que se verifique el abono directo al o a los créditos hipotecarios, en los términos que establezca el reglamento que sobre la materia expida el Gobierno Nacional. El retiro de los recursos a los que se refiere este artículo para cualquier otro propósito, distinto a los señalados en esta disposición, implica que la persona natural pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera las retenciones	«Estarán exentas las primeras cinco mil (5.000) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que la totalidad de los dineros recibidos como consecuencia de la venta sean depositados en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC”; y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento de habitación, o para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de venta. En este último caso, no se requiere el depósito en la cuenta AFC; siempre que se verifique el abono directo al o a los créditos hipotecarios, en los términos que establezca el reglamento que sobre la materia expida el Gobierno nacional. El retiro de los recursos a los que se refiere este Artículo para cualquier otro propósito, distinto a los señalados en esta disposición, implica que la persona natural pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera las retenciones inicialmente no realizadas de acuerdo con las normas generales

<p>inicialmente no realizadas de acuerdo con las normas generales en materia de retención en la fuente por enajenación de activos que correspondan a la casa o apartamento de habitación.</p>	<p>en materia de retención en la fuente por enajenación de activos que correspondan a la casa o apartamento de habitación.» (énfasis propio)</p>
<p>PARÁGRAFO. Lo dispuesto en este artículo se aplicará a casas o apartamentos de habitación cuyo valor catastral o autoavalúo no supere quince mil (15.000) UVT.» (énfasis propio)</p>	

Ahora, el artículo [1.2.3.1.](#) del Decreto 1625 de 2016 señala:

«ARTÍCULO [1.2.3.1.](#) UTILIDAD EXENTA EN LA VENTA DE LA CASA O APARTAMENTO DE HABITACIÓN. Están exentas del impuesto de ganancia ocasional las primeras siete mil quinientas (7.500) UVT\* de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, siempre y cuando se cumpla con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que la casa o apartamento de habitación objeto de la venta haya sido poseída dos (2) años o más.
2. Que el valor catastral o el autoavalúo de la casa o apartamento de habitación sea igual o inferior al valor equivalente a quince mil (15.000) UVT, en el año gravable en el cual se protocoliza la escritura pública de compraventa.
3. Que la totalidad de los dineros recibidos en la venta tenga uno o varios de los siguientes destinos:
  - a) Que sean depositados en una o más cuentas de ahorro denominadas "Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC)", cuyo titular sea única y exclusivamente el vendedor del inmueble;
  - b) Que se destinen para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de la venta.
4. Tratándose de los dineros depositados en una o más Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC), el retiro de los mismos debe destinarse exclusivamente a la compra de otra casa o apartamento de habitación, tratándose de vivienda nueva o usada, sea o no financiada por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia a través de crédito hipotecario, leasing habitacional o fideicomiso inmobiliario, bajo alguna de las siguientes modalidades:
  - a) Compra de contado
  - b) Cuota inicial y/o pago de las cuotas del crédito hipotecario, o de los cánones del leasing habitacional, o para cubrir el valor de la opción de compra del leasing habitacional;
  - c) Pago del precio en la etapa de preventa del proyecto en el caso del fideicomiso inmobiliario.» (énfasis propio)

Por ende, salvo la necesidad de actualizar el monto en UVT de que trata el inciso único de la disposición antes reseñada y la inaplicabilidad de su numeral 2, esta Subdirección considera que persisten los fundamentos de derecho en los que se sustenta el artículo [1.2.3.1.](#) ibidem, el cual

continúa siendo aplicable (sin perjuicio de las anotaciones previamente realizadas). Esto, sin perjuicio de la facultad de reglamentación que le asiste al Gobierno nacional.

VII. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO. <Numeral adicionado por el Concepto [0](#) [624] de 31 de mayo de 2023. El nuevo texto es el siguiente:>

1. ¿Son aplicables los límites contemplados en el numeral 3° del artículo [336](#) del Estatuto Tributario -para la cédula general- en relación con los ingresos por concepto de pensiones?

Los artículos [335](#) y [336](#) del Estatuto Tributario disponen:

«ARTÍCULO [335](#). INGRESOS DE LA CÉDULA GENERAL. <Artículo modificado por el artículo [40](#) de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Para los efectos de este título, son ingresos de la cédula general los siguientes:

1. Rentas de trabajo: las señaladas en el artículo [103](#) de este Estatuto.
2. Rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.
3. Rentas no laborales: se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales.

ARTÍCULO [336](#). RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 7 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> 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 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 mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo [387](#) del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes.

(...)» (énfasis propio)

Nótese, entonces, que: (i) únicamente hacen parte de la cédula general las rentas de trabajo, de capital y no laborales, y (ii) es en la cédula general en la que tienen lugar las limitaciones de que trata el numeral 3 del artículo [336](#) ibidem.

Ahora bien, en lo que se refiere a los ingresos por concepto de pensiones, debe aplicarse lo previsto en el artículo [337](#) ibidem:

«ARTÍCULO [337](#). INGRESOS DE LAS RENTAS DE PENSIONES. <Artículo modificado por el artículo [1](#) de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Son ingresos de esta cédula

las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.

Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de ingresos se restarán los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, considerando los límites previstos en este Estatuto, y especialmente las rentas exentas a las que se refiere el numeral 5 del artículo 206.» (énfasis propio)

Por ende, al hacer parte de una cédula especial (i.e. rentas de pensiones), se concluye que: (i) los ingresos por concepto de pensiones no hacen parte de la cédula general, y (ii) consecuencia de lo anterior, los límites contemplados en el numeral 3° del artículo 336 ibidem no son aplicables en relación con los ingresos por concepto de pensiones.

Así las cosas, aunque en el numeral 1 del artículo 336 ibidem se indica que «Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales» (énfasis propio) para establecer la renta líquida de la cédula general, la expresión «por todo concepto» debe leerse de manera armónica y sistemática con lo contemplado en el artículo 335 ibidem; es decir, teniendo presente que únicamente hacen parte de la cédula general las rentas de trabajo, de capital y no laborales, como se explicó.

Valga recordar, por último, que:

a) El artículo 330 del Estatuto Tributario establece que la depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas (i.e. cédula general, cédula de rentas de pensiones, y cédula de dividendos y participaciones) «se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso» (énfasis propio) y que el resultado constituirá la renta líquida cedular.

Dicha independencia entre las cédulas permite reforzar lo antes concluido, en particular, que los límites contemplados en el numeral 3° del artículo 336 ibidem para la cédula general no son aplicables en relación con los ingresos por concepto de pensiones.

b) En línea con el artículo 331 ibidem, las rentas líquidas cedulares de la cédula general, de la cédula de rentas de pensiones y de la cédula de dividendos y participaciones se suman para determinar la renta líquida gravable sobre la cual es aplicable la respectiva tarifa del Impuesto, de conformidad con el artículo 241 ibidem.

Luego, es en esta etapa de la determinación del Impuesto en la que se conjugan las rentas líquidas cedulares de cada cédula, previamente depuradas siguiendo sus propias reglas.

Notas de Vigencia

- Numeral adicionado por el Concepto 0 [624] de 31 de mayo de 2023.

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](http://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 icono de «Normatividad» -«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».





Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma DIAN

ISBN n.n

Última actualización: 15 de junio de 2023

