

**CONCEPTO No. 0915 DEL 23 DE JULIO DE 2018**  
**MODIFICACIÓN AL CONCEPTO GENERAL UNIFICADO NO. 0912**  
**DEL-19 DE JULIO DE 2018**  
**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES**

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

La presente doctrina se emite en consideración a los cambios que introdujo la Ley 1819 de 2016 al Título V al Estatuto Tributario (en adelante E.T.) Parte I *“Impuesto sobre la renta de personas naturales”*, mediante el cual se estableció su determinación a través del sistema cedular, así como al régimen de dividendos aplicable a éstas, la tarifa correspondiente y las disposiciones relacionadas con la retención en la fuente a título de este impuesto.

También es importante indicar que a través del Decreto 2250 de 2017 *“Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria”* se realizan una serie de precisiones a las disposiciones de la Ley 1819 de 2016 anteriormente mencionadas, a través de la adición, modificación y sustitución de artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria (en adelante Decreto 1625 de 2016), por lo que la interpretación que a continuación se presenta toma en consideración estas normas reglamentarias.

Modificar los siguientes problemas jurídicos del Título 1:

- 1.21. DESCRIPTOR: Depuración de la renta  
[Rentas exentas y deducciones.](#)  
[Realización de las cesantías](#)

Sobre la realización de las cesantías señala el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 6 del Decreto 1625 de 2016, lo siguiente:

*“Artículo 1.2.1.20.7. Realización de las cesantías. 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.”*

*Parágrafo 1. 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 complementario 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 se adicionará.*

*Parágrafo 2. 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 de los mismos, cuando haya lugar a ello.*

(..)" (Subrayado fuera del texto original).

La norma reglamentaria anteriormente citada parte de la premisa que una vez cumplidos los requisitos exigidos por la ley laboral para obtener la liquidación de las cesantías y estas son consignadas por parte del patrono al fondo de cesantías, ingresan al patrimonio del trabajador, quien puede disponer de ellas a través de diferentes formas legales (vivienda, educación y retiro del trabajador).

En este sentido el artículo 26 del E.T., establece el reconocimiento de un ingreso siempre y cuando produzca un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, por lo que se hace necesario precisar cuándo se entiende realizado el ingreso por concepto de auxilio de cesantías del trabajador para efectos tributarios.

Esta situación permite reconocer cada año gravable el ingreso asociado y aplicar el correspondiente límite de costos y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T., (renta líquida cedular de las rentas de trabajo).

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado esta regla de realización no aplica para aquellos regímenes especiales de cesantías del sector público que se manejan a través de fondos de carácter público, por ejemplo, el FOMAG (Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio) o el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República.

Lo anterior porque estos regímenes no están contemplados en el supuesto señalado en el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, que en su inciso primero se refiere a aquellas cesantías del régimen especial creado por la ley 50 de 1990 y en su parágrafo primero 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, razón por la cual la interpretación que se hace de esa norma debe observar esta situación.

Así las cosas, la realización del ingreso por este concepto tendrá lugar con ocasión del pago que se haga en el año gravable en que esto ocurra, situación que implica ubicar el ingreso en la cédula de las rentas de trabajo y aplicar el correspondiente límite de rentas exentas y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T.

Por último, es importante precisar que respecto de los empleados públicos se precisa que el régimen de liquidación de cesantías por anualidad, esto es, el creado mediante la Ley 50 de 1990, se extendió con ocasión de la expedición de la Ley 344 de 1996 aquellos empleados que se vinculen a los órganos y entidades del Estado después de la expedición de dicha ley, situación que implica el reconocimiento de este ingreso en la cédula de las rentas de trabajo y aplicar el correspondiente límite de costos y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T.

Igualmente deberá incluirse en el certificado de ingresos y retenciones que para el efecto expide el agente de retención a la persona natural.

- 1.22. DESCRIPTOR: Depuración de la renta  
Rentas exentas y deducciones.  
¿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 parágrafo 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 parágrafo 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.

En contraste, el régimen de cesantías por retroactividad aplicable a los empleados públicos tiene su fundamento en lo establecido en los artículos 17 de la Ley 6ª de 1945, 1º del Decreto 2767 de 1945, 1º y 2º de la Ley 65 de 1946, 2º y 6º del Decreto 1160 de 1947 y 2º del Decreto 1252 de 2002, lo cual es aplicable a aquellos trabajadores vinculados antes del 30 de diciembre de 1996 (Concepto 154901 de 2017 Departamento Administrativo de la Función Pública).

Así las cosas, la realización del ingreso para este caso tendrá lugar con ocasión del pago que se haga en el año gravable en que esto ocurra, situación que implica ubicar el ingreso en la cédula de las rentas de trabajo y aplicar el correspondiente límite de rentas exentas y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T.

Modificar el siguiente problema jurídico del Título 3:

- 3.1. DESCRIPTOR: Presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.  
[¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes](#) cuando sus ingresos no superen las 1.400 UVT?

De conformidad con el artículo 9 del E.T., las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

Por el contrario, las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

En ese orden de ideas, el artículo 10 del E.T., establece las condiciones para determinar si una persona natural es residente en Colombia o no para efectos tributarios. Una vez la persona natural verifique que sí cumple con las condiciones

---

del artículo 10 del E.T., será considerado residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, deberá tributar por su renta de fuente nacional y por su renta de fuente extranjera; ahora bien, si la persona natural verifica que no cumple con las condiciones del artículo 10 del E.T., no será considerando residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, únicamente deberá tributar por su renta de fuente nacional si a ello hubiere lugar.

Ahora bien, para determinar si una persona natural está obligada a declarar, es preciso remitirnos al artículo 592 del E.T. el cual indico lo siguiente:

***“ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:***

*1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.*

*2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, les hubiere sido practicada.*

*3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.*

*4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-4 de este Estatuto.*

*5. Las personas naturales que pertenezcan al monotributo.”*

Así las cosas, tanto un residente como un no residente fiscal colombiano a efectos tributarios, tendrán que verificar si cumplen o no con los requisitos previstos en el artículo transcrito, para así determinar si tienen la obligación de presentar declaración.

La diferencia estará en que el primero (residente) tendrá que declarar por su renta nacional, renta extranjera, patrimonio en Colombia y patrimonio fuera de Colombia; mientras que el segundo (no residente) tendrá que declarar por su renta nacional y por su patrimonio poseído en Colombia.

Para responder a la pregunta concreta, es necesario destacar el numeral 1 del artículo 592 del E.T., el cual dispone que una persona natural (sea residente o no) no tendrá que declarar cuando sus ingresos sean inferiores a 1.400 UVT y el patrimonio bruto no exceda de 4.500 UVT. De lo anterior, es claro que la norma exige que se cumplan ambas condiciones, es decir, los toques para ingresos como

para patrimonio, a efectos de determinar si la persona natural está o no obligada a declarar. Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en el numeral 2º del artículo 592 del E.T.

**(ORIGINAL FIRMADO)**

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**  
**Directora de Gestión Jurídica**

*Proyecto: ICC / AKMF*  
*Revisó: LAPG/LCB*