
Previamente se ha señalado en el párrafo 3 del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, que los montos acumulados del auxilio de cesantías a 31 de diciembre del 2016 en los fondos de cesantías o en las cuentas del patrono para aquellos trabajadores cobijados con el régimen tradicional contenido en el Capítulo VII, Título VIII parte Primera del Código Sustantivo del Trabajo, al momento del retiro del fondo de cesantías o pago por parte del empleador, mantendrán el tratamiento previsto en el numeral 4 del artículo 206 del E.T., sin que sea aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 336 ibídem.

Esta norma debe interpretarse de manera que se pueda entender incluidos no solo aquellos saldos por concepto de cesantías consignados en fondos o en las cuentas del patrono del régimen tradicional anteriormente mencionados, sino también aquellos saldos reconocidos de 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, que tienen dentro de sus funciones la administración de recursos provenientes de cesantías de los trabajadores pertenecientes a estas entidades.

- 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 párrafo 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 costos 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 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.

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 costos y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T.

- 1.23. DESCRIPTOR: Depuración de la renta
Rentas exentas y deducciones.
¿Cómo opera la restricción en la imputación de los beneficios contenido en el artículo 332 del E.T., como en el caso del GMF pagado, en el sistema de determinación cedular del impuesto sobre la renta de las personas naturales?

Señala el artículo 330 del E.T., que para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país la depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso y el resultado constituirá la renta líquida cedular.

Para este fin también señala el artículo que los conceptos de ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos susceptibles de ser restados para efectos de obtener la renta líquida cedular, no podrán ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio.

En ese sentido el artículo 332, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, señala lo siguiente:

Artículo 332. Rentas exentas y deducciones. Solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. No se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción. (Subrayado fuera del texto)

En este punto resulta importante analizar qué ocurre cuando una deducción puede aplicar a varias cédulas, como en el caso del cincuenta por ciento (50%) del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) efectivamente pagado por la persona natural durante el respectivo año gravable, por concepto de una cuenta bancaria cuyo que recibe ingresos de esta persona por rentas de capital y no laborales.

De la interpretación de las normas en comento, este despacho considera que esta persona natural tendría dos opciones a saber: (i) tomar esta deducción en una de las cédulas, para el ejemplo mencionado en la de rentas de capital, o en la cédula de rentas no laborales; (ii) tomarlo de forma proporcional en función de los ingresos percibidos en cada cédula.

Respecto de la segunda opción, este despacho interpreta que la restricción consignada en la norma, esto es, que no se pueda imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción, no significa que no sea posible imputar este valor de forma proporcional a cada cédula, pues lo que se prohíbe es reconocer el