

El emprendimiento
es de todos

Ministerio de Comercio

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221

20 FEB. 2020

000215

 No. Radicado 000S2020003824
 Fecha 2020-02-21 03:42:00 PM

Remitente 00- SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario CARMEN JULIA ALVAREZ CARVAJAL

Folios 3

Anexos 0



COR-000S2020003824

Ref: Radicado 100100938 del 25/11/2019

| | |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tema | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| Descriptores | Renta Exenta |
| Fuentes formales | Artículos 206 y 337 del Estatuto Tributario Ley 2010 de 2019 Artículo 279 de la Ley 100 de 1993 Artículo 3 de la Ley 923 de 2004 Artículo 4 del Decreto 4433 de 2004 Corte Constitucional Sentencia C-1261 de 2005 Conceptos No. 035440 del 4 de mayo de 2006 y 026979 del 11 de mayo de 2005 |

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 pregunta cuál es el tratamiento fiscal de las asignaciones de retiro de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, pues considera que el artículo 337 del Estatuto Tributario no las incluye.

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

Los artículos 337 y 206 del Estatuto Tributario establecen que:

“Artículo 337. Ingresos de las rentas de pensiones. 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.

Artículo 206. Rentas de trabajo exentas. 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, con excepción de los siguientes:

(...)

5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT.

El mismo tratamiento tendrán las Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a 1.000 UVT, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda.

(...)

Parágrafo 3°. 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."

(Subrayado fuera del texto)

Respecto de la asignación de retiro, resulta oportuno citar lo contenido en el artículo 3 de la Ley 923 de 2004 que establece:

Artículo 3°. Elementos mínimos. **El régimen de asignación de retiro, la pensión de invalidez y sus sustituciones, la pensión de sobrevivientes, y los reajustes de estas, correspondientes a los miembros de la Fuerza Pública, que sea fijado por el Gobierno Nacional, tendrá en cuenta como mínimo los siguientes elementos: (...)"**

En desarrollo de esta ley, se expidió el Decreto 4433 de 2004 con el que se fijó el régimen pensional y de asignación de retiro de los miembros de la Fuerza Pública y, en su artículo 4, dispone que:

Artículo 4°. Alcance. **El régimen especial de asignación de retiro y de pensiones de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, regula los derechos a las prestaciones económicas periódicas de quienes prestan sus servicios a la Nación como miembros de la Fuerza Pública que comprende la asignación de retiro, la pensión de invalidez, y su sustitución, así como la pensión de sobrevivencia.**

Con base en lo anteriormente citado, es posible interpretar que lo recibido por concepto de asignación por retiro a que se refiere la Ley 923 de 2004, el Decreto 4433 de 2004 y demás normas concordantes y/o complementarias, forman parte de los ingresos de la cédula de pensiones, de conformidad con el 337 del Estatuto Tributario.

Tratándose de la forma de determinar la renta líquida por concepto de la cédula de renta de pensiones, el inciso segundo del artículo 337 del Estatuto Tributario, dentro de los conceptos a restar, incluye a las rentas exentas a las que se refiere el numeral 5 del artículo 206 ibídem. Este último artículo, en su párrafo 3, establece como requisito para considerar exentos los ingresos por pensiones (hasta un monto de 1000 UVT), que cumplan con los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.

La exequibilidad de este párrafo fue materia de análisis por parte de la Corte Constitucional, quien a través de la Sentencia C-1261 de 2005, Magistrado Ponente Dr. Manuel José Cepeda Espinosa señaló:

(...)

4.1. De acuerdo con los argumentos presentados por la demanda y por algunos de los intervinientes, la interpretación del párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995, art. 96) implica que únicamente las pensiones que se obtienen con el cumplimiento de los requisitos expresamente señalados y contemplados en la Ley 100 de 1993 son las que se benefician de la exención. A su juicio, todas las demás quedan excluidas. En el primer escrito presentado ante la Corte, el demandante considera que la norma acusada "(...) crea una discriminación en la exención tributaria en materia de pensiones, ya que sólo los que tengan los requisitos de la Ley 100 de 1993 podrán gozar de la exención, se viola la regla de la generalidad del tributo como concreción de la igualdad (...)". El argumento, como se anotó anteriormente, es desarrollado en el segundo escrito presentado ante la Corte en los siguientes términos:

(...)

4.2.7. Entonces sostener que 'siempre y cuando, se verifique el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley de seguridad social, hacen parte del Sistema General de Pensiones no solamente las pensiones reconocidas expresamente por la Ley 100 de 1993 y los regímenes expresamente exceptuados de la misma, sino también aquellas producto de pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, válidamente celebrados'. Es una interpretación plausible de la norma. Además, es la interpretación que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, da al texto normativo acusado, tal como lo sostuvo a través de su intervención en el presente proceso y como lo ha señalado a través de sus conceptos.

(...)

4.4. Así pues, una adecuada interpretación de la norma muestra que muchos de aquellos casos que según el demandante recibían un trato diferente por no gozar del beneficio de la exención, sí se encuentran contemplados por la disposición acusada. Es decir, el criterio empleado por la norma no excluye del beneficio a todos los grupos de pensionados, supuestamente discriminados. La norma acusada contempla una garantía de forma amplia y generalizada que sólo deja por fuera aquellas pensiones que no estén contempladas por el sistema de seguridad social integral. Es en ese sentido que se ha interpretado y aplicado la expresión "de acuerdo con la Ley 100 de 1993". En tal medida, puede concluirse que la norma no desconoce la regla de la generalidad de los tributos, ni constituye un criterio infra-inclusivo que haya dejado por fuera de la exención casos similares que han debido ser contemplados a la luz de parámetros objetivos de comparación.

4.5. El criterio fijado por el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario no da un trato diferente a los pensionados, tal y como lo presenta el demandante. No divide los grupos de pensionados como éste supone entre aquellos que obtienen su pensión con base en los requisitos explícitamente contemplados en la Ley 100 de 1993 y el resto. Por tal razón, los cargos presentados por el demandante no son de recibo.

La Corte advierte que **el estudio de igualdad en las exenciones tributarias a los pensionados puede verse desde dos perspectivas para lo que es necesario distinguir dos universos de pensionados. El primero universo es aquél que incluye a los pensionados dentro del régimen ordinario y también dentro de regímenes especiales de acuerdo al sistema de seguridad social integral. El segundo universo corresponde a aquellos pensionados mediante "pensiones voluntarias" o instrumentos similares que se encuentran fuera del sistema de seguridad social integral.**

El estudio de igualdad de la exención puede verse como una vulneración de dicho principio entre aquellas distintas clases de pensionados dentro de un mismo universo, que por estar cobijados por un mismo sistema pero por diversos regímenes especiales pueden pedir ser tratados de la misma manera, de acuerdo a los criterios recordados en esta providencia. La segunda perspectiva del examen a la luz del principio de igualdad corresponde a un estudio entre los dos universos de pensionados referidos, que por tratarse de pensionados que han adquirido su calidad de tales de acuerdo a sistemas diferentes no se puede realizar en los mismos términos que el primero.

El cargo analizado anteriormente responde a un análisis de igualdad sobre la exención estipulada para los pensionados, de diversos regímenes especiales, de acuerdo al sistema de seguridad social integral y por lo tanto a los cuales se refiere dicha ley, así no estén dentro del régimen pensional ordinario.

Ahora bien, a la luz de la igualdad cabe preguntarse si los pensionados por fuera del sistema integral, también pueden aspirar al beneficio tributario de

los que están dentro de dicho sistema. La conclusión es negativa. La norma acusada no vulnera el principio de igualdad tributaria entre tales pensionados externos al sistema integral, y aquellos pensionados que han adquirido su calidad de acuerdo al sistema de seguridad social integral, sin que ello signifique que a la luz de ciertas reglas tributarias, tales pensionados ajenos al sistema de seguridad social integral, es decir, el segundo universo de pensionados al que se ha hecho alusión, no estén cobijados por normas tributarias específicas sobre las que la Corte no se pronuncia en esta oportunidad porque no han sido demandadas.

(...)” (Negrilla fuera de texto)

Sobre este punto, la doctrina emitida por este Despacho en el Concepto No. 035440 del 4 de mayo de 2006 (que a su vez cita el contenido del concepto No. 026979 del 11 de mayo de 2005), al analizar la posibilidad de aplicar lo contenido en el parágrafo 3 del artículo 206 del Estatuto Tributario para la pensión de gracia para los educadores, también concluyó que esto era viable en la medida que se tratan de pensiones legales y forman parte de lo contenido en este parágrafo:

“(…)

En el Concepto 026979 de mayo 11 de 2005, este Despacho indicó:

“/…

Las pensiones legales son aquellas reconocidas por el Sistema General de Pensiones en su calidad de pensión de vejez, sobrevivientes e invalidez, de conformidad con los requisitos señalados para cada una de ellas en la Ley 100 de 1993 y en los regímenes exceptuados expresamente de la misma de acuerdo con el artículo 279 de la mencionada ley. Por su parte, las pensiones de naturaleza extralegal, son aquellas reconocidas en pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, las cuales constituyen una verdadera ley para las partes y su negociación se encuentra amparada en la Constitución Política, en la ley laboral y en el artículo 11 de la misma Ley 100 de 1993. Por último, las pensiones voluntarias se encuentran por fuera del Sistema General de Pensiones, y son reconocidas por la mera liberalidad del empleador, cuando el trabajador no cumple con los requisitos para acceder a la pensión legal; en tal sentido, es claro que las pensiones voluntarias no son pensiones reconocidas de acuerdo con la Ley 100 de 1993.

(…)

De esta manera, de conformidad con el numeral 5o. del artículo 206 del Estatuto Tributario y el parágrafo 3o. ibidem, se encuentran exentas las pensiones reconocidas de conformidad con el sistema de seguridad social integral, a los cuales se refiere la ley 100 de 1993, dentro de las que se encuentra la llamada pensión de gracia que reciben algunos docentes. En todo caso, la exención se encuentra limitada en los términos del citado numeral 5o. del artículo 206. (...)” (Negrilla fuera de texto)

Así las cosas, para este caso también es posible concluir que aún cuando el régimen pensional de las Fuerzas Militares está exceptuado de lo contenido en la Ley 100 de 1993 (artículo 279), esto no impide la aplicación del párrafo en comento, en virtud de la interpretación dada por la Corte Constitucional en la sentencia citada, la cual entiende incluidos a los regímenes especiales con el cumplimiento de los requisitos que establezca el marco jurídico que les resulte aplicable, por cuanto forman parte de las pensiones legales reconocidas por el Sistema General de Pensiones.

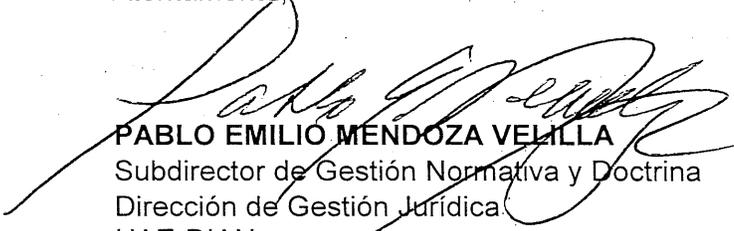
En ese orden de ideas, con base en la doctrina vigente y el análisis realizado por la Corte Constitucional es posible concluir para el caso materia de análisis lo siguiente:

(i) Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, el ingreso percibido por concepto de asignaciones de retiro de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional corresponde a una renta de pensiones y forman parte de los ingresos del artículo 337 del Estatuto Tributario,

(ii) A dichas asignaciones de retiro les resulta aplicable lo dispuesto en el numeral 5 y el párrafo 3 del artículo 206 del Estatuto Tributario, como uno de los factores para determinar la renta líquida gravable de la cédula de pensiones.

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.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda