



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES – Sistema cedular de la Ley 1819 de 2016 / SISTEMA CEDULAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES – Finalidad / CÉDULA DE RENTAS DE TRABAJO - Conformación / CÉDULA DE RENTAS DE TRABAJO – Renta líquida cedular / DEPURACIÓN DE LA RENTA CEDULAR – Límite anual de rentas exentas y deducciones / DEPURACIÓN DE LA RENTA CEDULAR DE TRABAJO / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT - Finalidad / RETENCIÓN EN LA FUENTE A TÍTULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS SOBRE RENTAS DE TRABAJO O INGRESOS LABORALES – Causación mensual / DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS DE TRABAJO O INGRESOS LABORALES - Alcance de la expresión *para todos los fines previstos* del párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016 / CONTROL DE LEGALIDAD DEL PARÁGRAFO 3 DEL ARTÍCULO 1.2.4.1.6 DEL DECRETO 1625 DE 2016 – Inexistencia de unidad material con el artículo 336 del Estatuto Tributario. Falta de similitud de presupuestos regulatorios entre la norma legal que se dice transgredida y la norma inferior que se acusa de transgresora para realizar la confrontación directa que estructura el examen de validez respecto del principio de reserva de ley y el cargo de exceso de la facultad reglamentaria / DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS DE TRABAJO O INGRESOS LABORALES – Límite de rentas exentas y deducciones / TOPE DE UVT MENSUALES LÍMITE DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS LABORALES – Ilegalidad. Violación del principio de equidad tributaria por restricción del beneficio respecto de eventuales aportes a Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción AFC y Fondos de pensiones que excedan el límite mensual de rentas exentas y deducciones previsto en la norma reglamentaria**

La reforma tributaria promulgada por la Ley 1819 de 2016, introdujo modificaciones estructurales al impuesto sobre la renta de las personas naturales. Por cuenta de esas modificaciones se adoptó un sistema cedular que, considerando las diferentes fuentes de la renta, introdujo cambios cuantitativos en la depuración de cinco cédulas independientes (*rentas de trabajo; pensiones; rentas de capital; rentas no laborales; dividendos y participaciones*), bajo las reglas del artículo 26 del ET aplicables a cada caso, para determinar en cada uno de ellos una renta líquida más equitativa y ajustada a los propósitos legislativos de turno en materia de progresividad y simplicidad en el impuesto, con tarifas diferenciales por grupos. Para el caso de la cédula correspondiente a rentas de trabajo, integrada por los ingresos señalados en el artículo 103 ib., el artículo 336 *ejusdem* disponía “*Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula. Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.*” En los anteriores términos el legislador tributario reguló la depuración de la renta cedular de trabajo dentro del marco de las reglas establecidas en el artículo 26 del ET, según previsión del artículo 330 ib., disponiendo un límite de 5.040 UVT anuales por la periodicidad del impuesto de renta, como porcentaje admisible para rentas exentas y deducciones detraíbles de la renta líquida cedular. Por su parte y mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria en aspectos puntuales, el Decreto 1625 de 2016 compiló las



normas reglamentarias preexistentes en el Sector de Hacienda, para actualizar la normativa tributaria vigente, con miras a racionalizar, simplificar y ajustar su contenido material a la realidad institucional del momento, en pro de la eficiencia económica y social del sistema legal y del afianzamiento de la seguridad jurídica. En desarrollo de esa compilación, el título 4 del DUR incorporó la regulación sobre retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los agentes de retención señalados en los artículos 1.2.4.3 y 1.2.4.20, particularizando su aplicación para el caso de los ingresos laborales, a través del capítulo primero del mismo título. Así, el artículo 1.2.4.1.3 del reglamento describió los procedimientos legales para aplicar la retención en la fuente, y el artículo 1.2.4.1.6. indicó la forma de depuración de la base de cálculo sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, permitiendo detraer los ingresos taxativamente previstos como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones a que se refiere el artículo 387 del ET, los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud y las rentas legalmente previstas como exentas en razón a su origen y beneficiario; además de precisar que las rentas exentas y las deducciones no podrían superar los límites particulares de cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) o el valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario (UVT) anuales, **es decir** cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario (UVT) mensuales, de conformidad con lo previsto en el artículo 336 del ET. Dicha precisión fue hecha por el parágrafo 3 del mencionado artículo 1.2.4.1.6, objeto del presente medio de control, cuyo texto comienza con la expresión “*para todos los fines previstos*”, entendiéndose por tales los involucrados en la regulación genérica del artículo como norma principal de la que hace parte el citado parágrafo, en tanto fragmento regulador de un aspecto particular de aquella. Así y bajo tal parámetro de estructura normativa, abordado desde la propuesta interpretativa que enfocan los cargos de nulidad, los fines respecto de los cuales opera la limitante de UVT prevista en el parágrafo 3, no son otros distintos que los relacionados con la propia regulación del artículo 1.2.4.1.6 sobre depuración de la base de retención en la fuente de las rentas de trabajo que, si bien se relaciona con el impuesto de renta generado por estas, funge de manera autónoma frente a aquel, en tanto que solo constituye el mecanismo anticipado para recaudarlo, con elementos singulares e independientes de ese tributo recaudado y expresamente establecidos en la legislación tributaria, entre ellos, su causación mensual, ante el supuesto de pagos laborales durante el respectivo mes, sin perjuicio de que puedan tener una periodicidad diferente, acorde con los procedimientos establecidos en los artículos 385 y 386 del ET, en concordancia con el artículo 1.2.4.1.3. del DUR. En ese contexto material, en el que la norma legal que se predica violada regula la determinación de la renta líquida cedular de trabajo y el aparte normativo que se acusa como transgresor integra la reglamentación sobre la depuración de la base de retención en la fuente, legalmente establecida en el artículo 388 del ET, se echa de menos la similitud de presupuestos regulatorios entre la norma superior supuestamente transgredida y la norma inferior transgresora para efecto de realizar la confrontación directa que estructura el examen de validez respecto del principio de reserva de ley y exceso de la facultad reglamentaria. Sin perjuicio de esa primera observación, aún en el caso de que la unidad material se cumpliera, lo cierto es que el texto de la norma reglamentaria acusada replicó el parámetro legal techo de UVT anual (5.040) y al aludir a las 420 UVT le antecedió la expresión “**es decir**”, conector gramatical usado para aclarar o explicar con mayor amplitud las palabras, frases o párrafos inmediatamente anteriores, cuyo enlace dota de significación a la idea que quiere presentarse. En el



caso, dicha aclaración respondió a la periodicidad de la retención en la fuente reglamentada, en tanto mecanismo de recaudo anticipado del impuesto anual de renta sobre los pagos laborales realizados a lo largo del año y aplicado mensualmente a través de los procedimientos 1 y 2 descritos en los artículos 385 y 386 del ET. Para ello, aplicó una operación matemática básica de división que precisó la proporción de las 5.040 UVT anuales del impuesto de renta correspondiente a cada uno de los doce meses en los que se aplica la retención en la fuente sobre los ingresos laborales percibidos durante el año, arrojando un resultado de 420 UVT por mes. Desde tal perspectiva, la mención del parágrafo 3 acusado, respecto del límite de 420 UVT mensuales, constituiría un complemento para la reglamentación de la depuración de la base de retención, porque la armoniza con su propio periodo de causación y con el cometido legal de conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa. Sin perjuicio de lo anterior, se evidencia que la aplicación del límite de 420 UVT mensuales para retenciones en la fuente sobre eventuales aportes a cuentas AFC y Fondos de Pensiones que superen ese límite restringiría los beneficios asociados a dichos aportes, respecto de la parte que exceda el límite mensual de UVT y, en esa medida, la Sala estima que la norma reglamentaria acusada conllevaría un efecto inequitativo para ese segmento de ahorradores. En consideración a tal incidencia práctica transgresora del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, se anulará el aparte normativo demandado.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 103 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 8 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 9 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 241 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 330 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 335 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 336 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 367 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 385 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 386 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 387 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 388 / LEY 1819 DE 2016 / DECRETO 1625 DE 2016 - ARTÍCULO 1.2.4.3 / DECRETO 1625 DE 2016 - ARTÍCULO 1.2.4.20 / DECRETO 1625 DE 2016 - ARTÍCULO 1.2.4.1.3 / DECRETO 1625 DE 2016 - ARTÍCULO 1.2.4.1.18

**ESTUDIO O ANÁLISIS DE NUEVOS CARGOS O ARGUMENTOS PROPUESTOS EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN - Improcedencia. Violación del debido proceso y del derecho de defensa**

[N]o hay lugar analizar los alegatos de conclusión que sobrepasan el concepto de violación inicial, so pena de quebrantar el debido proceso con la alteración del único fin legalmente asignado a la etapa de alegaciones, y el derecho de defensa de la parte demandada, cuya oposición se estructuró frente al texto mismo de la demanda.

**CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia**

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.



**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.4.1.6 PARÁGRAFO 3 (PARCIAL) (Anulado)

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veintiocho (28) de octubre de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00041-00(24047)**

**Actor: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

#### FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019<sup>1</sup>, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad ejercido contra el parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016<sup>2</sup>, expedido por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en cuanto dispuso:

***“ARTÍCULO 1.2.4.1.6 Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente.***  
*Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta percibidos por las personas naturales por concepto de las rentas de trabajo de que trata el artículo 103 del Estatuto Tributario tales como: (...), podrán detrarse los pagos efectivamente realizados por los siguientes conceptos:*

(...)

***Parágrafo 3°.*** *Para todos los fines previstos, las rentas exentas y deducciones no pueden superar los límites particulares que establezca cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) o el valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario - UVT anuales, es decir cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales, de conformidad con lo previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario.”*

#### DEMANDA

<sup>1</sup> Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado.

<sup>2</sup> “Por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria” Fl. 15, c. p. 1



Juan Rafael Bravo Arteaga demandó la nulidad parcial del parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por desconocimiento del principio de reserva de ley y exceso de la facultad reglamentaria, en cuanto dispuso un límite mensual de unidades de valor tributario para efecto de rentas exentas y deducciones anuales, no previsto en el artículo 336 del ET.

Invocó como normas violadas los artículos 189 [11] y 338 de la Constitución Política; 336 [inc. 1 y 2] del ET y 12 de la Ley 153 de 1887<sup>3</sup>. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El límite de UVT mensual enunciado en la norma reglamentaria demandada no fue previsto por el legislador tributario quien, en ejercicio de su competencia restrictiva para disponer las minoraciones de la base gravable por rentas laborales, autorizó únicamente las anuales previstas en los artículos 126 -1 y 126-4 de ET (*aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas AFC*) y las mensuales de que tratan los numerales 4 y 6 del artículo 206 ib. (*cesantías e intereses sobre las mismas, seguro por muerte y compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional*<sup>4</sup>).

A diferencia de las limitaciones anuales en las que los excedentes de unos meses pueden compensarse con el faltante de otros, en el caso de las limitaciones mensuales cada periodo es independiente de los otros, de modo que la restricción de deducciones y rentas exentas sobre cuantías que excedan el valor de 420 UVT mensuales implica que en el mes en que tales beneficios se configuran, su valor no pueda exceder de \$13.926.000<sup>5</sup>; así, los aportes a fondos de pensiones o cuentas AFC que generalmente se hacen en junio y diciembre por montos superiores a esa suma, perderían el derecho a la exención, aunque la sumatoria del valor de deducciones y rentas exentas anuales se encontrara dentro del límite anual de 5.040 UVT.

La limitación anual es más beneficiosa para el contribuyente que la limitación mensual que recorta las minoraciones legalmente aceptadas por deducciones y rentas exentas.

En acápite aparte, el demandante solicitó la suspensión provisional de la norma demandada<sup>6</sup>, medida negada por Auto del 14 de diciembre de 2018<sup>7</sup>.

## OPOSICIÓN

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a la pretensión de nulidad en los siguientes términos<sup>8</sup>:

<sup>3</sup> Fls. 2-3, c. p. 1

<sup>4</sup> Previas modificaciones de las Leyes 1943 de 2018 que incluyó las prestaciones sociales en actividad y en retiro de dichos miembros, y 2010 de 2019.

<sup>5</sup> Según valor UVT para el 2018 cuando se presentó la demanda.

<sup>6</sup> Fls. 8 a 9, c. p. 1

<sup>7</sup> Fls. 53 a 55, c. p. 2

<sup>8</sup> Fls. 57 a 59 c. p. 2



La limitación dispuesta por la norma reglamentaria constituye una regla que permite ejecutar y aplicar la disposición legal respecto de la retención en la fuente que mensualmente debe practicarse sobre las rentas de trabajo.

El artículo 336 del ET incide tanto en la depuración del impuesto sobre la renta de las personas naturales, como en la determinación de la base de retención en la fuente por rentas de trabajo, la cual incluye ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, deducciones y rentas exentas con los límites y montos previstos para cada una de ellas, los cuales deben tenerse en cuenta al momento de aplicar la respectiva retención para efecto de recaudar el impuesto dentro del mismo ejercicio gravable.

El inciso segundo del referido artículo 336 ib. debe armonizarse con la regulación de la retención en la fuente aplicable a los ingresos laborales, de cara al límite de las rentas exentas y deducciones aplicables a los mismos, de modo que la mensualización de UVT sobre los pagos que perciben los trabajadores en el mismo periodo mensual complementa y enfoca la ley hacia su eficaz y adecuada operatividad y ejecución.

La **DIAN** se opuso a la pretensión de nulidad, con fundamento en los argumentos que a continuación se exponen:

La norma acusada buscó instrumentalizar los límites anuales legalmente dispuestos para liquidar la renta líquida cedular de rentas de trabajo, considerando la causación mensual de la retención en la fuente por pagos laborales como mecanismo de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta. Si la aplicación del límite mensual de UVT implica que algunos valores de rentas exentas y deducciones no disminuyan la base de retención en la fuente, al momento de liquidar el impuesto de renta para la vigencia correspondiente todas las deducciones y rentas exentas del periodo podrían llevarse al límite del artículo 336 del ET para la respectiva depuración del tributo.

La Ley 1819 de 2016 asignó la responsabilidad fiscal en virtud de la naturaleza del ingreso percibido, clasificándolo en diferentes cédulas como las correspondientes a rentas de trabajo, cuyos beneficios tributarios no pueden aplicarse a otro tipo de rentas. La depuración de esas rentas debe hacerse conforme al artículo 26 del ET.

Para efecto de depurar la base de retención en la fuente sobre ingresos laborales, los pagos efectivamente realizados por deducciones y rentas exentas, entre otros conceptos, deben detrarse de los pagos percibidos, con los límites que el legislador fija para cada beneficio.

Frente a tales deducciones y rentas exentas, el párrafo demandando concuerda con el artículo 336 ib. y reitera los límites generales que debe tener en cuenta el agente retenedor, armonizándolos con la naturaleza y el carácter mensualizado del mecanismo de retención en la fuente, sin afectar beneficio alguno, pues lo pretendido es que la retención no exceda los toques fijados por el legislador y que cumpla los objetivos del recaudo anticipado. Así, el límite mensual de UVT contribuye a que las deducciones y rentas exentas concuerden con la naturaleza de la retención en la fuente practicada en forma mensual sobre ingresos laborales o, en otros términos, a sistematizar el marco legal de limitantes a dichos beneficios fiscales, con el marco general sobre estructura, finalidad y forma de pago de la retención aplicable a pagos laborales.



Al incluir el número de UVT mensuales límite de rentas exentas y deducciones en la depuración de la base de cálculo de retención en la fuente, el precepto reglamentario enjuiciado encuadró el límite general anual de UVT (5.040) al concepto de retención en la fuente mensualizada sobre ingresos laborales, en aras de que los beneficios fiscales y sus limitaciones sean simétricos para la retención en la fuente practicada y el impuesto de renta del periodo; ello no se lograría sin el valor mensual del monto máximo en UVT anual.

Por lo demás, la diferencia entre límites anuales y mensualizados solo se muestra en asuntos de flujos de caja, pues en la depuración de la base de retención con límite mensualizado, dicha retención es mayor y, consiguientemente, implica un menor valor a pagar por impuesto o un mayor saldo a favor al momento de presentarse la declaración de renta; y en el caso de depuraciones sin límite mensualizado el valor de retención es menor, contra un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020 y previa solicitud de la apoderada de la DIAN<sup>9</sup>, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho en el que no se requiere la práctica de pruebas.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**<sup>10</sup> reiteró los argumentos de la demanda, destacando que el aparte “*para todos los fines previstos*”, contenido en la norma acusada, supone que ésta se aplica a todo ámbito de la legislación del impuesto de renta y no a una materia específica, buscando así extender los efectos del artículo 336 del ET a instituciones no previstas en la ley.

Agregó que el párrafo cuestionado no buscaba simetría entre la retención en la fuente practicada y el impuesto de renta del periodo, porque el numeral 2 del artículo 369 del ET exonera de retención en la fuente a los pagos que por disposiciones legales se encontraran exentos en cabeza del beneficiario. Así mismo, advirtió que, en relación con las deducciones, se reforman las normas legales sobre retención en la fuente, porque permite restar de los pagos, los gastos necesarios para obtenerlos, no obstante que casi todas las normas sobre retención establecen que ésta debe practicarse sobre el valor bruto pagado al contribuyente, sin restarle tales gastos.

El concepto de renta líquida refiere a la totalidad de un año gravable, y el artículo 336 del ET determina limitaciones para establecer rentas exentas y deducciones de 5.040 UVT anuales, permitiendo que en los meses en que se sobrepase el límite mensual de 420 UVT pueda compensarse el exceso con otros meses que reportaran un déficit de UVT mensuales, siempre que no se sobrepase el límite de 5.040 UVT anuales. La determinación de la renta líquida sería el resultado de los doce meses del año como unidades independientes, en contravía del concepto de año gravable, fundamental en la base gravable del impuesto sobre la renta.

<sup>9</sup> Índices 23 y 25

<sup>10</sup> Índice 33



El **Ministerio de Hacienda**<sup>11</sup> reiteró los argumentos de su escrito de contestación.

La **DIAN**<sup>12</sup>, por su parte, insistió en que la limitación de las 420 UVT mensuales armoniza el marco general y conceptual de las restricciones en rentas exentas y deducciones del artículo 336 del ET en materia de retención en la fuente, buscando ajustar aquellas a la causación mensualizada de esta última. No hay exceso de poder reglamentario porque la limitación reconoce el marco general del artículo 336 del E.T., adecuándolo al sistema de recaudo anticipado vía retención en la fuente a través de reglas especiales dirigidas a impedir o desconocer el referente regulatorio.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda<sup>13</sup>, por cuanto la norma acusada indica cómo determinar la base gravable para el cálculo de la retención en la fuente mensual, dividiendo el límite de UVT anuales en los 12 meses del año, para así limitar la deducción por cada mes.

Tal regulación concuerda con las limitaciones establecidas en el artículo 336 del ET para rentas exentas y deducciones en el impuesto cédular sobre las rentas de trabajo, y con la estructura, finalidad y forma de pago de la retención en la fuente que en nada afecta la depuración de la renta, pues luego de establecer el impuesto a cargo del contribuyente puede restar el valor de las retenciones en la fuente que se le han practicado, para efectos de determinar el saldo a pagar o el saldo a favor.

Con la norma demandada se trasladó fácilmente el tope anual legalmente dispuesto, a los contribuyentes sujetos a retención en la fuente, mediante la división por el número de meses del año.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde establecer la legalidad del parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016<sup>14</sup>, expedido por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en cuanto dispuso que las rentas exentas y deducciones no pueden superar el valor equivalente a 420 Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales.

Según el demandante, el aparte acusado infringe el principio de reserva de ley y excede la potestad reglamentaria, porque el artículo 336 del ET no estableció topes de UVT mensual para limitar las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a la renta líquida de la cédula general; y la aplicación de ese tipo de limitante recorta el beneficio sobre aportes semestrales a fondos de pensión y cuentas AFC que generalmente se hacen en junio y diciembre por valor superior a las 420 UVT, cuando los trabajadores perciben más ingresos.

A *contrario sensu*, la parte demandada aduce que la norma enjuiciada, reglamentaria de la depuración de la retención en la fuente, se ajusta a los límites generales previstos en el referido artículo 336 ib. para la depuración de la renta líquida cédular

<sup>11</sup> Índice 30

<sup>12</sup> Índice 32

<sup>13</sup> Índice 31

<sup>14</sup> "Por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria" Fl. 15, c. p. 1



de trabajo, armonizándolos con la naturaleza, finalidad y causación mensual del mecanismo de retención en la fuente.

Para resolver, se observa:

La reforma tributaria promulgada por la Ley 1819 de 2016, introdujo modificaciones estructurales al impuesto sobre la renta de las personas naturales. Por cuenta de esas modificaciones se adoptó un sistema cédular que, considerando las diferentes fuentes de la renta, introdujo cambios cuantitativos en la depuración de cinco cédulas independientes (*rentas de trabajo; pensiones; rentas de capital; rentas no laborales; dividendos y participaciones*), bajo las reglas del artículo 26 del ET aplicables a cada caso<sup>15</sup>, para determinar en cada uno de ellos una renta líquida más equitativa y ajustada a los propósitos legislativos de turno en materia de progresividad y simplicidad en el impuesto, con tarifas diferenciales por grupos<sup>16</sup>.

Para el caso de la cédula correspondiente a rentas de trabajo, integrada por los ingresos señalados en el artículo 103 ib.<sup>17</sup>, el artículo 336 *ejusdem*<sup>18</sup> disponía “Para efectos de establecer la renta líquida cédular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

*Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.”*

En los anteriores términos el legislador tributario reguló la depuración de la renta cédular de trabajo dentro del marco de las reglas establecidas en el artículo 26 del ET<sup>19</sup>, según previsión del artículo 330 ib.<sup>20</sup>, disponiendo un límite de 5.040 UVT anuales por la periodicidad del impuesto de renta, como porcentaje admisible para rentas exentas y deducciones deducibles de la renta líquida cédular.

Por su parte y mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria en aspectos puntuales, el Decreto 1625 de 2016 compiló las normas reglamentarias preexistentes en el Sector de Hacienda, para actualizar la normativa tributaria vigente, con miras a racionalizar, simplificar y ajustar su contenido material a la realidad institucional del

<sup>15</sup> ET, Art. 330

<sup>16</sup> Tarifa general del artículo 241 del ET a la sumatoria de las cédulas de trabajo y pensiones; tarifa del inciso 2 de la misma norma, que comienza en 600 UVT a la sumatoria de la cédula de capital y no laboral; tarifa especial para dividendos y participaciones sujetos a un régimen de transición dirigido a incrementar el impuesto a cargo de los residentes sobre esas rentas de capital

<sup>17</sup> Aplicable por remisión del artículo 335 del ET. Según el artículo 103 ib., “se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.”

<sup>18</sup> En el texto vigente al momento de presentarse la demanda (12 de septiembre de 2018), es decir, antes de la modificación introducida por la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018

<sup>19</sup> “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

<sup>20</sup> Antes de ser reformado por la Ley 1943 de 2018. “La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a las que se refiere este artículo se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cédular.

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 cédular, no podrán ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio. (...)”



momento, en pro de la eficiencia económica y social del sistema legal y del afianzamiento de la seguridad jurídica<sup>21</sup>.

En desarrollo de esa compilación, el título 4 del DUR incorporó la regulación sobre retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los agentes de retención señalados en los artículos 1.2.4.3 y 1.2.4.20<sup>22</sup>, particularizando su aplicación para el caso de los ingresos laborales, a través del capítulo primero del mismo título<sup>23</sup>.

Así, el artículo 1.2.4.1.3 del reglamento describió los procedimientos legales para aplicar la retención en la fuente, y el artículo 1.2.4.1.6. indicó la forma de depuración de la base de cálculo sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, permitiendo deducir los ingresos taxativamente previstos como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones a que se refiere el artículo 387 del ET<sup>24</sup>, los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud y las rentas legalmente previstas como exentas en razón a su origen y beneficiario<sup>25</sup>; además de precisar que las rentas exentas y las deducciones no podrían superar los límites particulares de cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) o el valor absoluto de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario (UVT) anuales, **es decir** cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario (UVT) mensuales, de conformidad con lo previsto en el artículo 336 del ET.

Dicha precisión fue hecha por el párrafo 3 del mencionado artículo 1.2.4.1.6<sup>26</sup>, objeto del presente medio de control, cuyo texto comienza con la expresión “*para todos los fines previstos*”, entendiéndose por tales los involucrados en la regulación genérica del artículo como norma principal de la que hace parte el citado párrafo, en tanto fragmento regulador de un aspecto particular de aquella.

Así y bajo tal parámetro de estructura normativa, abordado desde la propuesta interpretativa que enfocan los cargos de nulidad, los fines respecto de los cuales opera la limitante de UVT prevista en el párrafo 3, no son otros distintos que los relacionados con la propia regulación del artículo 1.2.4.1.6 sobre depuración de la base de retención en la fuente de las rentas de trabajo que, si bien se relaciona con el impuesto de renta generado por estas, funge de manera autónoma frente a aquel, en

<sup>21</sup> Parte considerativa del Decreto 1625 de 2016

<sup>22</sup> **Artículo 1.2.4.3. Obligación de los agentes retenedores.** Deberán efectuar retenciones en la fuente, a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.
3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.

(...)

**Artículo 1.2.4.20. Ámbito de aplicación.** Los artículos 1.2.4.20 al 1.2.4.23, 1.2.4.25 al 1.2.4.33 y 1.2.4.36 del presente Decreto aplica a los agentes de retención, que señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, quienes deben realizar de forma exclusiva los pagos por conceptos sujetos a retención en la fuente, a través de cuentas de ahorro o corrientes en las entidades financieras, mediante el uso de tarjetas débito, cheques girados a primer beneficiario y/o transferencias directas. (...)

<sup>23</sup> Arts. 1. 2. 4. 1. 1. a 1. 2. 4. 1.41

<sup>24</sup> Reglamentado por el artículo 1.2.4.1.18 del DUR

<sup>25</sup> Según la misma norma reglamentaria, lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del ET procede igualmente para las personas naturales, cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 383 ib. Los factores de depuración de la base de retención de los empleados cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, se determinan mediante los soportes adjuntados por el empleado a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3° del artículo 771-2 ejusdem.

<sup>26</sup> Al tenor de ese párrafo, los límites mencionados no se aplican a las rentas exentas establecidas en los numerales 6, 8 y 9 del artículo 206 del ET, ni a la prima especial, ni a la prima de costo de vida de que trata el artículo 206-1 ib.



tanto que solo constituye el mecanismo anticipado para recaudarlo, con elementos singulares e independientes de ese tributo recaudado y expresamente establecidos en la legislación tributaria, entre ellos, su causación mensual, ante el supuesto de pagos laborales durante el respectivo mes, sin perjuicio de que puedan tener una periodicidad diferente, acorde con los procedimientos establecidos en los artículos 385 y 386 del ET, en concordancia con el artículo 1.2.4.1.3. del DUR<sup>27</sup>.

En ese contexto material, en el que la norma legal que se predica violada regula la determinación de la renta líquida cedular de trabajo y el aparte normativo que se acusa como transgresor integra la reglamentación sobre la depuración de la base de retención en la fuente, legalmente establecida en el artículo 388 del ET, se echa de menos la similitud de presupuestos regulatorios entre la norma superior supuestamente transgredida y la norma inferior transgresora para efecto de realizar la confrontación directa que estructura el examen de validez respecto del principio de reserva de ley y exceso de la facultad reglamentaria.

Sin perjuicio de esa primera observación, aún en el caso de que la unidad material se cumpliera, lo cierto es que el texto de la norma reglamentaria acusada replicó el parámetro legal techo de UVT anual (5.040) y al aludir a las 420 UVT le antecedió la expresión **“es decir”**, conector gramatical usado para aclarar o explicar con mayor amplitud las palabras, frases o párrafos inmediatamente anteriores, cuyo enlace dota de significación a la idea que quiere presentarse.

En el caso, dicha aclaración respondió a la periodicidad de la retención en la fuente reglamentada, en tanto mecanismo de recaudo anticipado del impuesto anual de renta sobre los pagos laborales realizados a lo largo del año<sup>28</sup> y aplicado mensualmente a través de los procedimientos 1 y 2 descritos en los artículos 385 y 386 del ET. Para ello, aplicó una operación matemática básica de división que precisó la proporción de las 5.040 UVT anuales del impuesto de renta correspondiente a cada uno de los doce meses en los que se aplica la retención en la fuente sobre los ingresos laborales percibidos durante el año, arrojando un resultado de 420 UVT por mes.

<sup>27</sup> Procedimiento 1.

Con relación a los pagos gravables, diferentes de la cesantía, los intereses sobre cesantía y la prima mínima legal de servicios del sector privado o de navidad del sector público, el **“valor a retener” mensualmente** es el indicado frente al intervalo de la tabla al cual correspondan la totalidad de dichos pagos que se hagan al trabajador, directa o indirectamente, **durante el respectivo mes. Si tales pagos se realizan por periodos inferiores a treinta (30) días**, su retención podrá calcularse así:

a) El valor total de los pagos gravables, recibidos directa o indirectamente por el trabajador en el respectivo periodo, se divide por el número de días a que correspondan tales pagos y su resultado se multiplica por treinta (30).

b) Se determina el porcentaje de retención que figure en la tabla frente al valor obtenido de acuerdo con lo previsto en el literal anterior y dicho porcentaje se aplica a la totalidad de los pagos gravables recibidos directa o indirectamente por el trabajador en el respectivo periodo. La cifra resultante será el “valor a retener”.

Cuando se trate de la prima mínima legal de servicios del sector privado, o de Navidad del sector público, el “valor a retener” es el que figure frente al intervalo al cual corresponda la respectiva prima.

Procedimiento 2.

Cuando se trate de los pagos gravables distintos de la cesantía y de los intereses sobre las cesantías, el **“valor a retener” mensualmente** es el que resulte de aplicar a la totalidad de tales pagos gravables efectuados al trabajador, directa o indirectamente, **en el respectivo mes, quincena o periodo de pago, el porcentaje fijo de retención semestral que le corresponda al trabajador**, calculado de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente.

**Parágrafo.** Cuando al aplicar la tabla de retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en este artículo la base de retención corresponda al último intervalo de la tabla, el “valor a retener” es el que resulte de aplicar el porcentaje de retención correspondiente a dicho intervalo, a los pagos gravables recibidos por el trabajador.”

<sup>28</sup> “La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, y los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente: (...)”



Desde tal perspectiva, la mención del párrafo 3 acusado, respecto del límite de 420 UVT mensuales, constituiría un complemento para la reglamentación de la depuración de la base de retención, porque la armoniza con su propio periodo de causación y con el cometido legal de conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa<sup>29</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, se evidencia que la aplicación del límite de 420 UVT mensuales para retenciones en la fuente sobre eventuales aportes a cuentas AFC y Fondos de Pensiones que superen ese límite<sup>30</sup> restringiría los beneficios asociados a dichos aportes, respecto de la parte que exceda el límite mensual de UVT y, en esa medida, la Sala estima que la norma reglamentaria acusada conllevaría un efecto inequitativo para ese segmento de ahorradores.

En consideración a tal incidencia práctica transgresora del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, se anulará el aparte normativo demandado.

Por lo demás, no hay lugar analizar los alegatos de conclusión que sobrepasan el concepto de violación inicial, so pena de quebrantar el debido proceso con la alteración del único fin legalmente asignado a la etapa de alegaciones, y el derecho de defensa de la parte demandada, cuya oposición se estructuró frente al texto mismo de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

### FALLA

1.- **ANULAR** el aparte “*es decir cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales*”, contenido en el párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

2.- No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente  
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

<sup>29</sup> Art. 367 ET.

<sup>30</sup> Para el 2018, cuando se presentó la demanda, \$13.926.000



(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Aclara voto

**ACLARACIÓN DE VOTO / ILEGALIDAD PARCIAL DEL PARÁGRAFO 3 DEL ARTÍCULO 1.2.4.1.6 DEL DECRETO 1625 DE 2016 - Fundamento. No es la violación del principio de equidad tributaria, sino de legalidad en materia fiscal / ILEGALIDAD DE LA FIJACIÓN DE UN LÍMITE MENSUAL O TOPE MENSUAL DE UVT DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS LABORALES - Violación del principio de legalidad tributaria. El aparte acusado estableció un límite mensual de 420 UVT contrario a la ley que dispuso que las rentas exentas y las deducciones imputables a la cédula de la renta de trabajo, se fijan en un máximo anual de 5040 UVT (art. 336 Estatuto Tributario), así mismo la norma de retención señaló un tope del 40 por ciento, no hizo una delimitación en UVT mensuales ni tampoco la hacen los artículos 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario que determinaron unos máximos anuales**

[A]claro el voto, porque en mi criterio la razón para declarar la nulidad del aparte demandado es que se reguló un contenido normativo que no tiene sustento en una norma de rango superior, por las siguientes razones: El actor demandó la nulidad parcial del parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por desconocimiento del principio de reserva de ley y exceso de la facultad reglamentaria, en cuanto dispuso un límite mensual de unidades de valor tributario para efecto de rentas exentas y deducciones anuales, no previsto en la ley. De la demanda presentada se establece que el actor invocó como normas violadas los artículos 126-1, 126-4, 336 y 388 del Estatuto Tributario, entre otras. El artículo 336 *ibidem* disponía que “*Para efectos de establecer la renta líquida cedular [renta de trabajo], del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula. Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.*” Sobre la base de depuración del cálculo sobre la renta, el artículo 388 del Estatuto Tributario en lo pertinente señala que “*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. Esta limitación no aplicará en el caso del pago de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de ahorro pensional.*”. Y, los artículos 126-1 y 126-4 *ibidem* establecen que serán deducibles las contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías y que serán renta exenta los aportes en las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC), para lo cual precisó unos topes anualizados. De esta manera en este caso se está ante el desconocimiento del principio de legalidad, porque el texto del aparte demandado



estableció un límite mensual de 420 UVT contrario lo enunciado por la ley, que dispuso que las rentas exentas y las deducciones imputables a la cédula de la renta de trabajo, se fijan en un máximo anual de cinco mil cuarenta (5.040) UVT (art. 336 del Estatuto Tributario), así mismo la norma de retención señaló un tope del 40%, no hizo una delimitación en UVT mensuales. Igual mención debe hacerse sobre los artículos 126-1 y 126-4 antes citados, que como se indicó determinaron unos máximos anuales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 126-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 126-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 336 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 388

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.4.1.6 PARÁGRAFO 3 (PARCIAL) (Anulado)

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2018-00041-00 (24047)
<b>Demandante</b>	JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA
<b>Demandado</b>	MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

En la sentencia del proceso en referencia se anuló el aparte “*es decir cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales*”, contenido en el párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Decreto 1625 de 2016, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La razón de la decisión se fundó en la violación del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, por cuanto la aplicación del límite de 420 UVT mensuales para retenciones en la fuente sobre eventuales aportes a cuentas AFC y Fondos de Pensiones que superen ese límite restringiría los beneficios asociados a dichos aportes, respecto de la parte que exceda el límite mensual de UVT y, en esa medida, se estimó que la norma reglamentaria acusada conllevaría un efecto inequitativo para ese segmento de ahorradores.

Con el debido respeto aclaro el voto, porque en mi criterio la razón para declarar la nulidad del aparte demandado es que se reguló un contenido normativo que no tiene sustento en una norma de rango superior, por las siguientes razones:

El actor demandó la nulidad parcial del párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por desconocimiento del principio de reserva de ley y exceso de la facultad reglamentaria, en cuanto dispuso un límite mensual de unidades de valor tributario para efecto de rentas exentas y deducciones anuales, no previsto en la ley.



De la demanda presentada se establece que el actor invocó como normas violadas los artículos 126-1, 126-4, 336 y 388 del Estatuto Tributario, entre otras.

El artículo 336 *ibidem* disponía que *“Para efectos de establecer la renta líquida cedular [renta de trabajo], del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula. Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.”*

Sobre la base de depuración del cálculo sobre la renta, el artículo 388 del Estatuto Tributario en lo pertinente señala que *“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. Esta limitación no aplicará en el caso del pago de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de ahorro pensional.”*

Y, los artículos 126-1 y 126-4 *ibidem* establecen que serán deducibles las contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías y que serán renta exenta los aportes en las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC), para lo cual precisó unos topes anualizados.

De esta manera en este caso se está ante el desconocimiento del principio de legalidad, porque el texto del aparte demandado estableció un límite mensual de 420 UVT contrario lo enunciado por la ley, que dispuso que las rentas exentas y las deducciones imputables a la cédula de la renta de trabajo, se fijan en un máximo anual de cinco mil cuarenta (5.040) UVT (art. 336 del Estatuto Tributario), así mismo la norma de retención señaló un tope del 40%, no hizo una delimitación en UVT mensuales. Igual mención debe hacerse sobre los artículos 126-1 y 126-4 antes citados, que como se indicó determinaron unos máximos anuales.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Magistrada

**ACLARACIÓN DE VOTO / ILEGALIDAD DEL LÍMITE MENSUAL O TOPE DE UVT MENSUAL DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS LABORALES – Fundamento / FIJACIÓN DE LÍMITE MENSUAL O TOPE MENSUAL DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS**



## **LABORALES – Ilegalidad. Si el legislador fijó límites anuales, no puede el reglamento convertirlos a diarios, semanales o mensuales**

Comparto íntegramente la parte resolutive de la sentencia de la referencia, sin embargo, considero oportuno aclarar que más allá de las restricciones que plantea la sentencia; las razones que me llevaron a votar favorablemente la nulidad de la norma son las planteadas en la demanda. El reglamento estableció, para la retención en la fuente de las rentas de trabajo, un tope diferente del planteado por la Ley, para las exenciones o deducciones de personas naturales. Mientras el artículo 336 del E.T. estableció un límite anual de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario – UVT, sin establecer un límite mensual para exenciones o deducciones. Es por ello que el reglamento al señalar como equivalente al monto anterior la suma de cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales Al contrario de lo señalado en la norma anulada no son equivalentes. Si el legislador fijó límites anuales, no puede el reglamento convertirlos a diarios, semanales o mensuales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 336

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.4.1.6 PARÁGRAFO 3 (PARCIAL) (Anulado)

### **CONSEJO DE ESTADO SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Expediente:** 11001-03-27-000-2018-00041-00 (24047)  
**Demandante:** JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA  
**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO  
Nulidad del párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016.

### **ACLARACIÓN DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 28 DE OCTUBRE DE 2021. C.P. DRA. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Comparto íntegramente la parte resolutive de la sentencia de la referencia, sin embargo, considero oportuno aclarar que más allá de las restricciones que plantea la sentencia; las razones que me llevaron a votar favorablemente la nulidad de la norma son las planteadas en la demanda.

El reglamento estableció, para la retención en la fuente de las rentas de trabajo, un tope diferente del planteado por la Ley, para las exenciones o deducciones de personas naturales.



Mientras el artículo 336 del E.T. estableció un límite anual de cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario – UVT, sin establecer un límite mensual para exenciones o deducciones.

Es por ello que el reglamento al señalar como equivalente al monto anterior la suma de cuatrocientos veinte (420) Unidades de Valor Tributario - UVT mensuales

Al contrario de lo señalado en la norma anulada no son equivalentes. Si el legislador fijó límites anuales, no puede el reglamento convertirlos a diarios, semanales o mensuales.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

(Con firma electrónica)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

**ACLARACIÓN DE VOTO / ILEGALIDAD DE LA FIJACIÓN DE UN LÍMITE MENSUAL O TOPE DE UVT MENSUAL DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES APLICABLES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS LABORALES - Fundamento. Es la violación del principio de legalidad tributaria, no del principio de equidad, porque el límite ilegal detectado se proyecta de igual manera sobre todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta perceptores de rentas del trabajo, no sobre grupos particularizados / FIJACIÓN DE LÍMITE MENSUAL O TOPE MENSUAL DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES APLICABLES PARA LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE RENTAS LABORALES – Ilegalidad. La contrariedad de la expresión acusada obedece únicamente al hecho de que mensualiza el límite de 5040 UVT que el ordenamiento contempla en términos anuales en el ordinal 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario / PARÁGRAFO 3 DEL ARTÍCULO 1.2.4.1.6 DEL DECRETO 1625 DE 2016 - La expresión acusada es ilegal, no inicua**

En mi criterio, no se da el efecto inicuo que se le atribuye a la norma en el fallo y de ahí mi necesidad de aclarar el voto. La contrariedad de la norma obedece únicamente al hecho de que mensualiza el límite de 5.040 UVT que el ordenamiento contempla en términos anuales en el ordinal 3.º del artículo 336 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque habiendo dispuesto la ley un límite anual, *i.e.* no mensual, para el monto de las rentas exentas y las deducciones aplicables, es ese mismo límite el que tendría que proyectarse sobre la base de cálculo de las retenciones en la fuente y no uno mayor (equivalente a una doceava parte del monto permitido legalmente), pues nada garantiza que los perceptores de ingresos gravados mantengan durante todo el año y en todos los años unas condiciones económicas invariables, que permitan restringir mes a mes en idénticas condiciones los factores de depuración que están previstos para la anualidad. Existiendo un límite anual, este será respetado por todos los contribuyentes, independientemente de las eventuales menores retenciones que se hubieren practicado mensualmente, razón por la que carecía de sentido, ya no solo de fundamento legal, limitar el cálculo de la retención, pues restringía innecesariamente la liquidez que podrían llegar a tener los sujetos pasivos del impuesto. De ahí que



apoye la nulidad decidida en la sentencia. No observo en cambio la violación al principio constitucional de equidad que se le atribuye al precepto, dado que el límite ilegal detectado se proyecta de igual manera sobre todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta perceptores de rentas del trabajo, no sobre grupos particularizados. No es cierto que solo pueda llegar a afectar a quienes efectúen ahorros mediante aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC. Así, la norma es ilegal, pero no inicua.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 336

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.4.1.6 PARÁGRAFO 3 (PARCIAL) (Anulado)

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Referencia:** Nulidad  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2018-00041-00 (24047)  
**Demandante:** Juan Rafael Bravo Arteaga

En la sentencia que me permito aclarar, la Sala anuló el aparte de la norma reglamentaria acusada que disponía que el monto máximo a detraer, a título de rentas exentas y de deducciones, de la base de cálculo de las retenciones en la fuente mensuales a practicar sobre las rentas del trabajo percibidas por las personas naturales, era de 420 UVT. De acuerdo con la motivación expresada, la anulación obedecía a que la norma transgredía el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 constitucional, porque restringía los beneficios tributarios que podrían aprovechar quienes efectuaran aportes voluntarios a fondos de pensiones o ahorros en cuentas AFC, por cuantías superiores a 420 UVT en el mes. En mi criterio, no se da el efecto inicuo que se le atribuye a la norma en el fallo y de ahí mi necesidad de aclarar el voto.

La contrariedad de la norma obedece únicamente al hecho de que mensualiza el límite de 5.040 UVT que el ordenamiento contempla en términos anuales en el ordinal 3.º del artículo 336 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque habiendo dispuesto la ley un límite anual, *i.e.* no mensual, para el monto de las rentas exentas y las deducciones aplicables, es ese mismo límite el que tendría que proyectarse sobre la base de cálculo de las retenciones en la fuente y no uno mayor (equivalente a una doceava parte del monto permitido legalmente), pues nada garantiza que los perceptores de ingresos gravados mantengan durante todo el año y en todos los años unas condiciones económicas invariables, que permitan restringir mes a mes en idénticas condiciones los factores de depuración que están previstos para la anualidad. Existiendo un límite anual, este será respetado por todos los



contribuyentes, independientemente de las eventuales menores retenciones que se hubieren practicado mensualmente, razón por la que carecía de sentido, ya no solo de fundamento legal, limitar el cálculo de la retención, pues restringía innecesariamente la liquidez que podrían llegar a tener los sujetos pasivos del impuesto.

De ahí que apoye la nulidad decidida en la sentencia. No observo en cambio la violación al principio constitucional de equidad que se le atribuye al precepto, dado que el límite ilegal detectado se proyecta de igual manera sobre todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta perceptores de rentas del trabajo, no sobre grupos particularizados. No es cierto que solo pueda llegar a afectar a quienes efectúen ahorros mediante aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC. Así, la norma es ilegal, pero no inicua.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**