



INGRESOS CONSTITUTIVOS DE RENTA - Renta líquida gravable / RENTA LÍQUIDA GRAVABLE - Determinación / INGRESO SUSCEPTIBLE DE INCREMENTAR EL PATRIMONIO - Noción / REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – Alcance del artículo 27 del Estatuto Tributario vigente al momento de la expedición del Decreto 2250 de 2017. No tiene relación necesaria con la disponibilidad sobre los recursos, pues la ley prevé expresamente hipótesis en las cuales el ingreso se realiza sin que haya una entrega efectiva de recursos en dinero o en especie

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que la renta líquida gravable se determina a partir de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios i) que sean susceptibles de incrementar el patrimonio, ii) que se realicen durante el periodo gravable correspondiente, y iii) que no sean considerados expresamente como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional. El primer requisito consiste en que el ingreso debe significar un incremento neto del patrimonio del contribuyente. Es decir, que el ingreso debe aumentar el activo o disminuir el pasivo o una combinación de ambos. En cuanto a la realización del ingreso, el artículo 27 del Estatuto Tributario, en la versión vigente al momento de la expedición del Decreto 2250 de 2017, señala que, para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, los ingresos se realizan: i) cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, de forma tal que equivalga legalmente a un pago, o ii) cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal, como en los casos de compensación o de confusión. 2. De acuerdo con lo anterior, la realización del ingreso para los contribuyentes que no están obligados a llevar la contabilidad no tiene relación necesaria con la disponibilidad sobre los recursos, pues la ley prevé expresamente hipótesis en las cuales el ingreso se realiza sin que haya una entrega efectiva de recursos en dinero o en especie. Es por esto que la ley expresamente prevé que el ingreso se realiza por la extinción de las obligaciones mediante los modos de compensación y de confusión, a pesar de que en algunos de esos eventos el acreedor no recibe ningún recurso en dinero o en especie. En efecto, cuando la obligación se extingue totalmente por la compensación, el contribuyente no recibe ningún recurso en dinero o en especie, sino que las deudas recíprocas con otra persona se extinguen por ministerio de la ley hasta la concurrencia de valores. De forma similar, en la confusión, el contribuyente no recibe recursos, sino que la obligación se extingue con los mismos efectos del pago porque en una misma persona se reúnen simultáneamente las calidades de acreedor y deudor. Lo anterior se refuerza en que el inciso segundo del artículo 27 del Estatuto Tributario señala que cuando sean efectivamente recibidos recursos en dinero o en especie por anticipado, pero que no se han realizado, el ingreso será gravado únicamente en el año o periodo gravado en que se realicen.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 27

AUXILIO DE CESANTÍAS - Regímenes / AUXILIO DE CESANTÍAS - Régimen tradicional o de cesantías retroactivas / AUXILIO DE CESANTÍAS – Régimen especial o de cesantías anualizadas. Aplicación y características / RÉGIMEN ESPECIAL DE CESANTÍAS O DE CESANTÍAS ANUALIZADAS – Realización del ingreso en vigencia de la Ley 1819 de 2016. En los términos de los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, el ingreso al trabajador por el pago del auxilio de cesantías y sus intereses se realiza por la consignación hecha por el empleador, pues a partir de ese momento se entiende realizado el pago y la extinción de la obligación / RÉGIMEN ESPECIAL DE CESANTÍAS O DE



CESANTÍAS ANUALIZADAS – Efectos jurídicos del retiro parcial y anticipado en cuanto a la realización del ingreso. Aunque el retiro parcial solo procede para determinados fines previstos en la ley, no significa que los recursos no sean de propiedad del trabajador ni que no incrementen su patrimonio, así como tampoco que su aprovechamiento corresponda al fondo de cesantías / FONDOS DE CESANTÍAS - Objetivo / FONDOS DE CESANTÍAS - Obligación de obtener un rendimiento o rentabilidad mínimo / RENTABILIDAD MÍNIMA DE LOS FONDOS DE CESANTÍAS – Efectos jurídicos de su incumplimiento / REALIZACIÓN DEL AUXILIO DE CESANTÍAS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CESANTÍAS O DE CESANTÍAS ANUALIZADAS - Legalidad de la expresión *en el momento de consignación al fondo de cesantías* contenida en el inciso 1 del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016. La consignación en la cuenta individual del trabajador es el mecanismo de pago previsto por el legislador en el régimen especial del auxilio de cesantías, por lo que es a partir de ese momento que las recibe

El auxilio de cesantías está sometido a dos regímenes: • El régimen tradicional o de cesantías retroactivas previsto en el Capítulo VII del Título VIII de la Parte Primera del Código Sustantivo del Trabajo, aplicable para los contratos de trabajo celebrados antes del inicio de la vigencia de la Ley 50 de 1990 • El régimen especial o de cesantías anualizadas que corresponde a las reguladas por la Ley 50 de 1990, en donde existe la obligación de liquidarlas al 31 de diciembre de cada año para posteriormente consignarse en un fondo de cesantías que es elegido por el empleado, este régimen es de obligatorio cumplimiento en todos los contratos laborales celebrados con posterioridad al inicio de la vigencia de esa ley. Cada régimen tiene reglas especiales sobre el reconocimiento y pago del auxilio de cesantías y sus intereses, por lo que la Sala deberá analizar cada uno con el fin de verificar si las reglas sobre realización contenidas en el acto acusado son acordes con la ley. **Reglamentación de la realización del ingreso en las cesantías anualizadas en vigencia de la Ley 1819 de 2016.** 1. El numeral primero del artículo 99 de la Ley 50 de 1990, al crear el actual régimen de cesantías señaló que este auxilio debe liquidarse definitivamente el 31 de diciembre de cada año por anualidad o por fracción. El numeral segundo señala que el empleador pagará al trabajador los intereses legales del 12% anual o proporcional respecto de la suma adeudada por el auxilio de cesantías. Y el numeral tercero señala que el valor liquidado será consignado antes del 15 de febrero del año siguiente en una cuenta individual a nombre del trabajador en un fondo de cesantías. En otras palabras, el auxilio de cesantías y sus intereses en el régimen especial son pagados anualmente por el empleador al trabajador mediante la consignación a una cuenta individual a su nombre, administrada por un fondo de cesantías. 2. De acuerdo con lo anterior, en los términos de los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, el ingreso al trabajador por el pago del auxilio de cesantías y sus intereses se realiza por la consignación hecha por el empleador, pues a partir de ese momento se entiende realizado el pago y la extinción de la obligación. Es por este motivo que el numeral tercero del artículo 99 de la Ley 50 de 1990 dispone que el empleador que no realice la consignación debe pagar un día de salario por cada día de retardo, pues está incumpliendo una obligación legal a su cargo. De otro lado, la consignación también supone un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio del trabajador porque se realiza en una cuenta individual a su nombre, motivo por el que incrementa el valor de sus activos. 3. Según los demandantes, esto no es cierto porque el trabajador no tiene la disponibilidad sobre los recursos consignados, por lo que en realidad no incrementa su patrimonio. Además, señalan que, en materia fiscal, el poseedor es quien tiene el aprovechamiento económico del bien, que en este caso es el fondo de cesantías. En



cuanto al primer punto, es cierto que el trabajador sólo puede retirar parcial y anticipadamente los recursos consignados para determinados fines, como por ejemplo, la financiación de la educación formal propia o de su familia, entre otros. Pero esto no significa que los recursos no sean de su propiedad o que no incrementen su patrimonio. Por el contrario, el trabajador es el único autorizado para solicitar la disponibilidad de los recursos para unos de los fines autorizados por la ley, según lo señala el artículo 21 de la Ley 1429 de 2010. Respecto del segundo punto, quien aprovecha económicamente los recursos consignados no es el fondo, sino el trabajador, por lo que la limitante en el destino de las cesantías tiene como finalidad asegurar su protección. En efecto, el artículo 101 de la Ley 50 de 1990 señala que los fondos de cesantías administran los recursos y tienen como objetivo garantizar la seguridad, rentabilidad y liquidez de los mismos. Así las cosas, tienen la obligación legal de obtener una rentabilidad no menor a la tasa promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término (CDT) a un plazo de noventa (90) días. El incumplimiento de esta condición supone dos consecuencias: *i)* si el rendimiento fue inferior, el fondo debe responder mediante su propio patrimonio o con la reserva de estabilización que establezca la Superintendencia Financiera, y *ii)* sólo cuando el rendimiento supere este mínimo, el fondo podrá cobrar la comisión de manejo fijada por la Superintendencia Financiera cuando los rendimientos superen ese mínimo. 4. De otro lado, según los demandantes la norma acusada desconoce que el artículo 206 del Estatuto Tributario parte del supuesto de que el auxilio de cesantías y sus intereses son renta exenta sólo cuando son «*recibidas*» por el trabajador, lo que solamente ocurre con su retiro. Sobre este punto, basta reiterar que la consignación en la cuenta individual del trabajador es el mecanismo de pago previsto por el legislador en el régimen especial del auxilio de cesantías, por lo que es a partir de ese momento que las recibe. 5. En este orden de ideas la expresión «*en el momento de consignación al fondo de cesantías*», contenida en el inciso primero del artículo 2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, no contrarió las normas superiores.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 27 / LEY 50 DE 1990 - ARTÍCULO 99 / LEY 50 DE 1990 - ARTÍCULO 101 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 21

RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Características / RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Vigencia / RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Prohibición legal al empleador de hacer pagos parciales del auxilio de cesantías antes de la terminación de contrato laboral / BASE DE LIQUIDACIÓN DEL AUXILIO DE CESANTÍAS EN EL RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Reglas / PAGO ANTICIPADO DEL AUXILIO DE CESANTÍAS EN EL RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Procedencia / RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS – Realización del ingreso en vigencia de la Ley 1819 de 2016. En el régimen tradicional el ingreso originado en el auxilio de cesantías únicamente se realiza en el periodo gravable en el que el empleador hace el pago efectivo de la liquidación definitiva (por terminación del contrato de trabajo) o de la liquidación parcial (en los casos autorizados por la ley), pues solo en ese momento se satisface la obligación en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo / REALIZACIÓN DEL AUXILIO DE CESANTÍAS EN EL RÉGIMEN TRADICIONAL O DE CESANTÍAS RETROACTIVAS - Ilegalidad del parágrafo 1 del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016. El parágrafo 1 no tiene por realizado el ingreso en el periodo en que efectivamente



se realiza el pago del auxilio de cesantías, sino que prevé su reconocimiento en forma anual, pese a que, por mandato del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo, esa prestación social sólo se causa por la terminación del contrato laboral o por solicitud del trabajador que cumpla los requisitos legales, momento en el que surgirá el reconocimiento patrimonial / PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.20.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 – Legalidad. No establece ninguna regla de realización del ingreso, por lo que no contradice las normas superiores analizadas / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA GENERAL MODIFICADA – Procedencia y alcance. Reiteración de jurisprudencia. El estudio o análisis de validez se efectúa con base en las normas vigentes al momento de la expedición de la norma acusada / EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD E INAPLICACIÓN DE LA LEY 1943 DE 2018 – Improcedencia del análisis por falta de vigencia al momento de la expedición de la norma acusada

El artículo 249 del Código Sustantivo establece que todo empleador está obligado a «pagar» a sus trabajadores un auxilio de cesantías «*al terminar el contrato de trabajo*», el cual equivaldrá a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, este régimen tradicional de cesantías se mantuvo vigente para todos los contratos celebrados antes de la entrada en vigencia de la Ley 50 de 1990. A diferencia del régimen especial, en el régimen tradicional no se realiza un pago periódico de las cesantías al trabajador, sino que se realiza un solo pago al finalizar el contrato de trabajo. Incluso, por este motivo, el artículo 254 del Código Sustantivo de Trabajo prohíbe expresamente al empleador efectuar pagos parciales del auxilio de cesantías antes de la terminación del contrato laboral, so pena de que el pago no surta efectos y no pueda repetirse contra el trabajador. Así mismo, el artículo 253 del mismo Código señala que el auxilio de cesantía será liquidado con base en el último salario mensual devengado por el trabajador, siempre que no haya tenido variación en los últimos tres (3) meses. En caso contrario, será el promedio del salario percibido en el último año de servicio. Pero la ley también autoriza al trabajador a solicitar el pago anticipado de las cesantías en algunos casos, como por ejemplo para la adquisición, la mejora o la liberación de gravámenes sobre su vivienda o cuando sea llamado a prestar servicio militar. 2. De acuerdo con lo expuesto, el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realiza en el periodo gravable en el que el empleador realiza el pago efectivo de la liquidación definitiva (en el caso de terminación del contrato de trabajo) o de la liquidación parcial (en los eventos autorizados por la ley), pues sólo en este momento se satisface la obligación en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo. No obstante, el parágrafo primero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, señaló que en el régimen tradicional el ingreso se realizará «*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. Luego, el parágrafo segundo, señaló que el tratamiento previsto sobre el auxilio de cesantías dará lugar a la aplicación de la renta exenta del numeral 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, así como al reconocimiento patrimonial de los mismos, cuando haya lugar a ello. 3. En este orden de ideas, los apartes transcritos del parágrafo primero desconocen los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario porque no tiene por realizado el ingreso en el periodo en que efectivamente se realiza el pago del auxilio de cesantías. En efecto, la norma reglamentaria prevé un reconocimiento anual del auxilio de cesantías pese a que, por



mandato del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo, esa prestación social sólo se causa por la terminación del contrato laboral o por la solicitud del trabajador que cumpla los requisitos legales, momento en el cual surgirá el reconocimiento patrimonial. En cuanto al párrafo segundo, la Sala evidencia que no establece ninguna regla de realización del ingreso, por lo que no contradice las normas superiores. Como consecuencia de lo expuesto, el párrafo primero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, será declarado nulo. 4. Finalmente se debe advertir que el análisis de legalidad aquí efectuado versa sobre el alcance del decreto demandado versus la norma reglamentada, es decir la Ley 1819 de 2016. De otra parte, se aclara que si bien es cierto que el artículo 22 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 30 de la Ley 2010 de 2019, que modificaron el artículo 27 del Estatuto Tributario, establecen la previsión dispuesta en la norma demandada, también lo es que esto no impide el estudio de fondo de la validez del acto acusado con base en las normas vigentes al momento de su expedición. 5. En los alegatos de conclusión, los demandantes afirmaron que debe inaplicarse la Ley 1943 de 2018 en virtud de la excepción de inconstitucionalidad por ser contraria a los principios de equidad y de igualdad. Sin embargo, comoquiera que dicha norma no estaba vigente al momento de la expedición del acto acusado no es necesario realizar ese análisis.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 4 / CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 249 / CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 253 / CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 254 / LEY 50 DE 1990 - ARTÍCULO 98 / LEY 1943 DE 2018 - ARTÍCULO 22 / LEY 2010 DE 2019 - ARTÍCULO 30

MONTO ACUMULADO DEL AUXILIO DE CESANTÍAS A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 – Tratamiento tributario de renta exenta / RETIRO PARCIAL DEL MONTO ACUMULADO DEL AUXILIO DE CESANTÍAS A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 – Realización del ingreso. Se realiza con el retiro / REALIZACIÓN DEL INGRESO POR RETIRO PARCIAL DE MONTO ACUMULADO DEL AUXILIO DE CESANTÍAS A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 – Legalidad del párrafo 3 del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016. En caso de retiros parciales de los acumulados al 31 de diciembre de 2016 en cualquier régimen, el ingreso se realiza con el retiro, motivo por el que no se contrarían las normas superiores

El párrafo tercero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, dispone que los montos acumulados del auxilio al 31 de diciembre de 2016 en cualquiera de los dos regímenes mantendrán el tratamiento de renta exenta del numeral cuarto del artículo 206 del Estatuto Tributario, sin que sea aplicable la limitación del 40% del total de las rentas de trabajo. Los demandantes controvierten la legalidad de la siguiente expresión: «*Cuando se realicen retiros parciales, éstos se entenderán efectuados con cargo al saldo acumulado a que se refiere el inciso anterior, hasta que se agote*». 2. Lo transcrito indica que, en caso de retiros parciales de los acumulados al 31 de diciembre de 2016 en cualquier régimen, el ingreso se realizará con el retiro, motivo por el que no se contrarían las normas superiores, supuesto que además es el defendido por los demandantes. Ahora, en cuanto a la presunción de que los retiros parciales se entenderán efectuados con cargo al saldo acumulado, los demandantes no plantearon ningún cargo de nulidad, por lo que este punto no será objeto de estudio. 3. Como consecuencia de lo anterior, y con fundamento en los cargos de nulidad, no se evidencia que la expresión transcrita contraría las normas superiores.

5



Radicado: 11001-03-27-000-2018-00020-00 (23727) Acum.: 24261
Demandante: José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo y otro

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 206 NUMERAL 4

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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 1.2.1.20.7 PARCIAL (Anulado parcial)

NOTA DE RELATORÍA: Se declaró la nulidad del párrafo 1 del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, cuya legalidad se demandó en forma parcial.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00020-00(23727)

Actor: JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE, CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA Y OTRO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

Acumulado: 24261

La Sala decide las demandas de simple nulidad acumuladas presentadas por José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo Pineda y Félix Francisco Hoyos Lemus contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el fin que sea declarado parcialmente nulo el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA



Radicado: 11001-03-27-000-2018-00020-00 (23727) Acum.: 24261
Demandante: José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo y otro

El Gobierno Nacional expidió el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, que reglamentó el momento en que se realiza el ingreso por el pago del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplada en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011, C.P.A.C.A.), José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo y Félix Francisco Hoyos Lemus solicitaron la nulidad parcial del artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, respecto de los apartes subrayados a continuación:

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.

PARÁGRAFO 3. Los montos acumulados del auxilio de cesantías a treinta y uno (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 Estatuto Tributario sin que sea aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 336 del Estatuto Tributario.

Cuando se realicen retiros parciales, éstos se entenderán efectuados con cargo al saldo acumulado a que se refiere el inciso anterior, hasta que se agote.

Para los anteriores efectos, se invocó como normas violadas los artículos 113, 114, 150, 189-11, 228 y 338 de la Constitución; los artículos 26, 27, 28, 206 y 261 a 279 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

- Exceso de la potestad reglamentaria y violación del principio de reserva de ley.

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que la base gravable del Impuesto sobre la Renta y Complementarios es la renta líquida gravable, que se determina a partir de los ingresos que se realizan en el periodo correspondiente y que son susceptibles de incrementar el patrimonio.

En concordancia, los artículos 27 y 28 del mismo Estatuto establecen cómo deben entenderse realizados los ingresos, dependiendo de la obligación de llevar o no contabilidad. Cuando el contribuyente no está obligado a llevar la contabilidad, que es el caso de los trabajadores, el ingreso se entiende causado cuando efectivamente lo recibe en dinero o en especie, de tal forma que equivalga legalmente al pago.

Pese a esto, el reglamento acusado estableció que el auxilio de cesantías y los intereses sobre las cesantías se realizan en momentos diferentes a la efectiva percepción del pago por el contribuyente: i) la consignación al fondo de cesantías en el régimen especial y ii) el reconocimiento por el empleador en el régimen tradicional.

De esta forma, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público modificó la base gravable del Impuesto de Renta y Complementarios a cargo de los trabajadores, por lo que



excedió su potestad reglamentaria y usurpó las funciones del Congreso de la República, previstas en el artículo 338 de la Constitución.

- Violación del principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.

Los artículos 261 a 279 del Estatuto Tributario establecen que el patrimonio bruto se conforma con la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero que sean poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable. Además, en materia tributaria, el artículo 263 del Estatuto Tributario dispone que el poseedor es la persona que obtiene el aprovechamiento económico del bien, que en realidad es del fondo de cesantías y no el trabajador.

El auxilio de cesantías es un respaldo económico para el trabajador en caso de quedar desempleado, que solo puede ser retirado para la adquisición de vivienda, el pago de educación formal y por la desvinculación laboral. Esto significa que el trabajador no es su poseedor por la simple consignación al fondo de cesantías, pues no obtiene ningún aprovechamiento económico y no puede disponer inmediatamente de ese dinero.

Como consecuencia de lo anterior, el acto acusado desconoce el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal porque supone de forma errónea que en estas hipótesis se incrementa el patrimonio del trabajador, lo que contraría la realidad económica del contribuyente.

- Errónea interpretación de la ley.

El artículo 206 del Estatuto Tributario dispone que el auxilio de cesantías y los intereses sobre las cesantías son rentas exentas siempre y cuando sean «*recibidas*» por el trabajador cuyo ingreso mensual promedio en los últimos seis meses de vinculación laboral no exceda las 350 Unidades de Valor Tributario (en adelante UVT).

El análisis literal de esta norma permite concluir que, para el legislador, el auxilio de cesantías y los intereses sobre ellas causan el Impuesto de Renta y Complementarios cuando el trabajador-contribuyente efectivamente recibe el dinero.

Así las cosas, el análisis del artículo 206 de forma sistemática con los artículos 26, 27, 28 y 261 a 279 del Estatuto Tributario permiten concluir que el ingreso por el pago de cesantías únicamente se causa por su retiro efectivo por parte del trabajador.

No es posible afirmar que el acto acusado es una norma especial que prevalece sobre la regla general contenida en la ley porque el criterio de interpretación aplicable es el de jerarquía, por lo que un acto administrativo de carácter general no puede contrariar lo dispuesto en la ley.

Contestación de la demanda

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público contestó la demanda con base en los siguientes argumentos:

9



La reforma tributaria del año 2016 modificó el Impuesto sobre la Renta de personas naturales mediante la simplificación del sistema de depuración del impuesto y estableció un mecanismo de determinación cedular de la renta líquida gravable.

De esta forma, se dispuso que los contribuyentes con ingresos originados en rentas de trabajo pueden restar las rentas exentas contempladas por la ley, como lo son el auxilio de cesantías y los intereses sobre las cesantías, sólo hasta un 40% del total del ingreso y en todo caso no puede exceder de 5040 UVT.

Así las cosas, el Decreto 2250 de 2017 fue proferido con el fin de aclarar la regla de realización de las cesantías para que se ajustara a los mandatos legales sin perjudicar a los contribuyentes. En efecto, si se considera que el ingreso por el auxilio de cesantías se realiza sólo por su retiro del fondo, el límite legal de la renta exenta se cumpliría en ese año gravable por un solo concepto, lo que afectaría los recursos disponibles por el trabajador cesante.

Así las cosas, era necesario que los contribuyentes-trabajadores declaren en sus patrimonios las cesantías en el periodo en que son consignadas al fondo o reconocidas por el empleador, pues de esta manera pueden imputar ese valor junto con otras rentas exentas.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que las cuentas de ahorro en las cuales se consignan las cesantías por el empleador son de propiedad de los trabajadores y que sólo ellos pueden retirar esos recursos para la adquisición de vivienda, el pago de educación formal o por estar desempleados. De esta forma, la consignación al fondo sí incrementa su patrimonio.

Los demandantes interpretan la norma acusada de forma exegética, pero su lectura sistemática con la ley permite concluir que no se contraría de ninguna manera el ordenamiento jurídico superior.

Intervención del coadyuvante de la demandada

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) solicitó su intervención como coadyuvante, la cual fue admitida mediante el auto que resolvió la solicitud de medida cautelar del 13 de mayo de 2019. Esta autoridad se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

- Sobre la realización de las cesantías y los intereses sobre las cesantías.

En la parte considerativa del Decreto 2250 de 2017 se puso de presente que la Ley 1819 de 2016 establece como límite máximo de renta exenta el 40% de todas las rentas laborales a partir del año gravable 2017. De esta forma, era necesario establecer el tratamiento de los auxilios de cesantías que poseen los trabajadores al 31 de diciembre de 2016 porque, por un lado, son derechos adquiridos, y por el otro, no pueden ser afectados debido al principio de irretroactividad de la ley tributaria.

Ahora bien, el artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo establece que todo empleador está obligado a «pagar» el auxilio de cesantías. Y el artículo 99 de la Ley



50 de 1990 dispone que el pago de esta prestación social se hace mediante la consignación en una cuenta individual a nombre del trabajador.

De esta forma, la consignación del auxilio de cesantías equivale legalmente a su pago, que es un modo de extinguir las obligaciones del artículo 1625 del Código Civil, por lo que a partir de ese momento no sólo se realiza el ingreso, sino que también se incrementa el patrimonio del trabajador, cumpliendo con la definición del artículo 26 del Estatuto Tributario.

El hecho de que el trabajador sólo pueda retirar las cesantías del fondo para la adquisición de vivienda, el pago de educación formal o el estado de desempleo, no significa que el trabajador no tenga su disposición.

- Sobre las normas contables y tributarias observadas por la norma acusada.

El artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 establece que los ingresos representan flujos de entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminución del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio.

El artículo 26 del Estatuto Tributario señala que la renta líquida gravable se calcula partiendo de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios que sean realizados en el año gravable y que sean susceptibles de incrementar el patrimonio.

El artículo 27 del mismo Estatuto establece que, para los contribuyentes no obligados a llevar la contabilidad, el ingreso se entiende realizado por su recepción efectiva en dinero o en especie de tal forma que equivalga legalmente al pago.

El artículo 103 del Estatuto Tributario dispone que se consideran rentas exclusivas de trabajo las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones y prestaciones sociales, como es el caso de las cesantías.

El artículo 1.2.1.20.7 del Decreto 1625 de 2016 no desconoce estas normas legales porque realiza una distinción necesaria respecto de la realización del auxilio de cesantías.

Por un lado, indica que el auxilio de cesantías al 31 de diciembre de 2016 se realiza con su retiro del fondo y no deben cumplir con el límite del 40% o 5040 UVT prevista en la Ley 1819 de 2016 para las rentas exentas, por lo que respeta la legislación anterior a esa reforma tributaria.

Por el otro, dispone que las cesantías consignadas a partir del 2017 que están sometidas a este límite legal se realizan con su consignación, pues de esta manera permite imputar otras rentas exentas de forma conjunta.

Los demandantes no tienen en cuenta que sería más gravoso para el contribuyente que se realice el ingreso al retiro de las cesantías en vez de su consignación porque debe cumplir con el límite del 40% de las rentas exentas, por lo que ese ahorro se vería disminuido en la realidad debido a que no pueden imputar otras rentas exentas.



Además, el pago al fondo de cesantías es un ingreso constitutivo de renta porque incrementa el patrimonio del trabajador. De esta manera, el único cambio real a partir del acto acusado es que el trabajador debe declarar el ingreso del auxilio de cesantías en cada periodo gravable y no sólo en el de su retiro.

De otro lado, no se desconoce el artículo 206 del Estatuto Tributario porque esta norma no regula la realización del ingreso, sino que se limita a determinar cuáles son las rentas exentas.

Alegatos de conclusión

Los demandantes Carlos Mario Restrepo Pineda y José Darío Zuluaga Calle reiteraron los argumentos de su demanda y, adicionalmente, señalaron que la Ley 1943 de 2018 incorporó una norma legal con efectos idénticos al acto acusado, pero esto no impide proferir la sentencia de fondo porque dicha disposición legal no es aplicable a los años gravables 2017 y 2018.

El demandante Félix Hoyos Lemus reiteró los cargos de la demanda y, adicionalmente, señaló que la Ley 1943 de 2018 reprodujo al acto acusado pero fue declarada inconstitucional por vicios de forma, por lo que debe declararse de oficio la excepción de inconstitucionalidad en la medida que se vulneran los principios de equidad e igualdad.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN reiteraron los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el memorial de intervención, respectivamente.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en lo siguiente:

El auxilio de cesantías tiene la finalidad de proteger el trabajador en caso de que sea desvinculado de su relación laboral por lo que su reconocimiento jurídico o su consignación en el fondo satisface el derecho causado por ser el mecanismo previsto por la ley laboral.

En otras palabras, la consignación por el empleador constituye el pago de la obligación y, a partir de ese momento, son de propiedad del trabajador, por lo que se cumple con la regla de realización del ingreso del Estatuto Tributario. Una interpretación en contrario supondría afirmar que las cesantías consignadas a los fondos no tienen propietario.

Por lo anterior, era innecesario que la Ley 1943 de 2018 reiterara el contenido del reglamento acusado.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los apartes acusados del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, modificado por el



artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para reglamentar la Ley 1819 de 2016, en cuanto dispuso que el ingreso por el auxilio de cesantías y los intereses sobre las cesantías se realiza por su consignación al fondo, en el régimen especial, o por el reconocimiento por el empleador, en el régimen tradicional.

Sobre los ingresos constitutivos de renta

1. El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que la renta líquida gravable se determina a partir de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios *i)* que sean susceptibles de incrementar el patrimonio, *ii)* que se realicen durante el periodo gravable correspondiente, y *iii)* que no sean considerados expresamente como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

El primer requisito consiste en que el ingreso debe significar un incremento neto del patrimonio del contribuyente. Es decir, que el ingreso debe aumentar el activo o disminuir el pasivo o una combinación de ambos.

En cuanto a la realización del ingreso, el artículo 27 del Estatuto Tributario, en la versión vigente al momento de la expedición del Decreto 2250 de 2017, señala que, para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, los ingresos se realizan: *i)* cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, de forma tal que equivalga legalmente a un pago, o *ii)* cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal, como en los casos de compensación o de confusión.

2. De acuerdo con lo anterior, la realización del ingreso para los contribuyentes que no están obligados a llevar la contabilidad no tiene relación necesaria con la disponibilidad sobre los recursos, pues la ley prevé expresamente hipótesis en las cuales el ingreso se realiza sin que haya una entrega efectiva de recursos en dinero o en especie. Es por esto que la ley expresamente prevé que el ingreso se realiza por la extinción de las obligaciones mediante los modos de compensación y de confusión, a pesar de que en algunos de esos eventos el acreedor no recibe ningún recurso en dinero o en especie.

En efecto, cuando la obligación se extingue totalmente por la compensación, el contribuyente no recibe ningún recurso en dinero o en especie, sino que las deudas recíprocas con otra persona se extinguen por ministerio de la ley hasta la concurrencia de valores. De forma similar, en la confusión, el contribuyente no recibe recursos, sino que la obligación se extingue con los mismos efectos del pago porque en una misma persona se reúnen simultáneamente las calidades de acreedor y deudor.

Lo anterior se refuerza en que el inciso segundo del artículo 27 del Estatuto Tributario señala que cuando sean efectivamente recibidos recursos en dinero o en especie por anticipado, pero que no se han realizado, el ingreso será gravado únicamente en el año o periodo gravado en que se realicen.

Los regímenes del auxilio de cesantías

El auxilio de cesantías está sometido a dos regímenes:



- El régimen tradicional o de cesantías retroactivas previsto en el Capítulo VII del Título VIII de la Parte Primera del Código Sustantivo del Trabajo, aplicable para los contratos de trabajo celebrados antes del inicio de la vigencia de la Ley 50 de 1990
- El régimen especial o de cesantías anualizadas que corresponde a las reguladas por la Ley 50 de 1990, en donde existe la obligación de liquidarlas al 31 de diciembre de cada año para posteriormente consignarse en un fondo de cesantías que es elegido por el empleado, este régimen es de obligatorio cumplimiento en todos los contratos laborales celebrados con posterioridad al inicio de la vigencia de esa ley.

Cada régimen tiene reglas especiales sobre el reconocimiento y pago del auxilio de cesantías y sus intereses, por lo que la Sala deberá analizar cada uno con el fin de verificar si las reglas sobre realización contenidas en el acto acusado son acordes con la ley.

Reglamentación de la realización del ingreso en las cesantías anualizadas en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

1. El numeral primero del artículo 99 de la Ley 50 de 1990, al crear el actual régimen de cesantías señaló que este auxilio debe liquidarse definitivamente el 31 de diciembre de cada año por anualidad o por fracción. El numeral segundo señala que el empleador pagará al trabajador los intereses legales del 12% anual o proporcional respecto de la suma adeudada por el auxilio de cesantías. Y el numeral tercero señala que el valor liquidado será consignado antes del 15 de febrero del año siguiente en una cuenta individual a nombre del trabajador en un fondo de cesantías.

En otras palabras, el auxilio de cesantías y sus intereses en el régimen especial son pagados anualmente por el empleador al trabajador mediante la consignación a una cuenta individual a su nombre, administrada por un fondo de cesantías.

2. De acuerdo con lo anterior, en los términos de los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, el ingreso al trabajador por el pago del auxilio de cesantías y sus intereses se realiza por la consignación hecha por el empleador, pues a partir de ese momento se entiende realizado el pago y la extinción de la obligación.

Es por este motivo que el numeral tercero del artículo 99 de la Ley 50 de 1990 dispone que el empleador que no realice la consignación debe pagar un día de salario por cada día de retardo, pues está incumpliendo una obligación legal a su cargo.

De otro lado, la consignación también supone un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio del trabajador porque se realiza en una cuenta individual a su nombre, motivo por el que incrementa el valor de sus activos.

3. Según los demandantes, esto no es cierto porque el trabajador no tiene la disponibilidad sobre los recursos consignados, por lo que en realidad no



incrementa su patrimonio. Además, señalan que, en materia fiscal, el poseedor es quien tiene el aprovechamiento económico del bien, que en este caso es el fondo de cesantías.

En cuanto al primer punto, es cierto que el trabajador sólo puede retirar parcial y anticipadamente los recursos consignados para determinados fines, como por ejemplo, la financiación de la educación formal propia o de su familia, entre otros. Pero esto no significa que los recursos no sean de su propiedad o que no incrementen su patrimonio. Por el contrario, el trabajador es el único autorizado para solicitar la disponibilidad de los recursos para unos de los fines autorizados por la ley, según lo señala el artículo 21 de la Ley 1429 de 2010.

Respecto del segundo punto, quien aprovecha económicamente los recursos consignados no es el fondo, sino el trabajador, por lo que la limitante en el destino de las cesantías tiene como finalidad asegurar su protección. En efecto, el artículo 101 de la Ley 50 de 1990 señala que los fondos de cesantías administran los recursos y tienen como objetivo garantizar la seguridad, rentabilidad y liquidez de los mismos. Así las cosas, tienen la obligación legal de obtener una rentabilidad no menor a la tasa promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término (CDT) a un plazo de noventa (90) días.

El incumplimiento de esta condición supone dos consecuencias: i) si el rendimiento fue inferior, el fondo debe responder mediante su propio patrimonio o con la reserva de estabilización que establezca la Superintendencia Financiera, y ii) sólo cuando el rendimiento supere este mínimo, el fondo podrá cobrar la comisión de manejo fijada por la Superintendencia Financiera cuando los rendimientos superen ese mínimo.

4. De otro lado, según los demandantes la norma acusada desconoce que el artículo 206 del Estatuto Tributario parte del supuesto de que el auxilio de cesantías y sus intereses son renta exenta sólo cuando son «*recibidas*» por el trabajador, lo que solamente ocurre con su retiro.

Sobre este punto, basta reiterar que la consignación en la cuenta individual del trabajador es el mecanismo de pago previsto por el legislador en el régimen especial del auxilio de cesantías, por lo que es a partir de ese momento que las recibe.

5. En este orden de ideas la expresión «*en el momento de consignación al fondo de cesantías*», contenida en el inciso primero del artículo 2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, no contrarió las normas superiores.

Reglamentación de la realización del ingreso en las cesantías retroactivas en vigencia de la Ley 1819 de 2016

1. El artículo 249 del Código Sustantivo establece que todo empleador está obligado a «*pagar*» a sus trabajadores un auxilio de cesantías «*al terminar el contrato de trabajo*», el cual equivaldrá a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, este régimen tradicional de



cesantías se mantuvo vigente para todos los contratos celebrados antes de la entrada en vigencia de la Ley 50 de 1990¹.

A diferencia del régimen especial, en el régimen tradicional no se realiza un pago periódico de las cesantías al trabajador, sino que se realiza un solo pago al finalizar el contrato de trabajo. Incluso, por este motivo, el artículo 254 del Código Sustantivo de Trabajo prohíbe expresamente al empleador efectuar pagos parciales del auxilio de cesantías antes de la terminación del contrato laboral, so pena de que el pago no surta efectos y no pueda repetir contra el trabajador.

Así mismo, el artículo 253 del mismo Código señala que el auxilio de cesantía será liquidado con base en el último salario mensual devengado por el trabajador, siempre que no haya tenido variación en los últimos tres (3) meses. En caso contrario, será el promedio del salario percibido en el último año de servicio.

Pero la ley también autoriza al trabajador a solicitar el pago anticipado de las cesantías en algunos casos, como por ejemplo para la adquisición, la mejora o la liberación de gravámenes sobre su vivienda o cuando sea llamado a prestar servicio militar.

2. De acuerdo con lo expuesto, el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realiza en el periodo gravable en el que el empleador realiza el pago efectivo de la liquidación definitiva (en el caso de terminación del contrato de trabajo) o de la liquidación parcial (en los eventos autorizados por la ley), pues sólo en este momento se satisface la obligación en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo.

No obstante, el parágrafo primero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, señaló que en el régimen tradicional el ingreso se realizará «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.

Luego, el parágrafo segundo, señaló que el tratamiento previsto sobre el auxilio de cesantías dará lugar a la aplicación de la renta exenta del numeral 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, así como al reconocimiento patrimonial de los mismos, cuando haya lugar a ello.

3. En este orden de ideas, los apartes transcritos del parágrafo primero desconocen los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario porque no tiene por realizado el ingreso en el periodo en que efectivamente se realiza el pago del auxilio de cesantías. En efecto, la norma reglamentaria prevé un

¹ El artículo 98 de la Ley 50 de 1990 previó que quienes estaban sometidos al régimen tradicional podían cambiarse al régimen de giro anual.



reconocimiento anual del auxilio de cesantías pese a que, por mandato del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo, esa prestación social sólo se causa por la terminación del contrato laboral o por la solicitud del trabajador que cumpla los requisitos legales, momento en el cual surgirá el reconocimiento patrimonial.

En cuanto al párrafo segundo, la Sala evidencia que no establece ninguna regla de realización del ingreso, por lo que no contradice las normas superiores.

Como consecuencia de lo expuesto, el párrafo primero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, será declarado nulo.

4. Finalmente se debe advertir que el análisis de legalidad aquí efectuado versa sobre el alcance del decreto demandado versus la norma reglamentada, es decir la Ley 1819 de 2016.

De otra parte, se aclara que si bien es cierto que el artículo 22 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 30 de la Ley 2010 de 2019, que modificaron el artículo 27 del Estatuto Tributario, establecen la previsión dispuesta en la norma demandada, también lo es que esto no impide el estudio de fondo de la validez del acto acusado con base en las normas vigentes al momento de su expedición².

5. En los alegatos de conclusión, los demandantes afirmaron que debe inaplicarse la Ley 1943 de 2018 en virtud de la excepción de inconstitucionalidad por ser contraria a los principios de equidad y de igualdad. Sin embargo, comoquiera que dicha norma no estaba vigente al momento de la expedición del acto acusado no es necesario realizar ese análisis.

Sobre los retiros parciales.

1. El párrafo tercero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, dispone que los montos acumulados del auxilio al 31 de diciembre de 2016 en cualquiera de los dos regímenes mantendrán el tratamiento de renta exenta del numeral cuarto del artículo 206 del Estatuto Tributario, sin que sea aplicable la limitación del 40% del total de las rentas de trabajo.

Los demandantes controvierten la legalidad de la siguiente expresión: *«Cuando se realicen retiros parciales, éstos se entenderán efectuados con cargo al saldo acumulado a que se refiere el inciso anterior, hasta que se agote»*.

2. Lo transcrito indica que, en caso de retiros parciales de los acumulados al 31 de diciembre de 2016 en cualquier régimen, el ingreso se realizará con el retiro,

² En este sentido ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2018-00047-00 (24125). Sentencia del 12 de febrero de 2020. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



motivo por el que no se contrarían las normas superiores, supuesto que además es el defendido por los demandantes.

Ahora, en cuanto a la presunción de que los retiros parciales se entenderán efectuados con cargo al saldo acumulado, los demandantes no plantearon ningún cargo de nulidad, por lo que este punto no será objeto de estudio.

3. Como consecuencia de lo anterior, y con fundamento en los cargos de nulidad, no se evidencia que la expresión transcrita contraría las normas superiores.

Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Declarar** la nulidad del parágrafo primero del artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017.
2. **Negar** las demás pretensiones de las demandas acumuladas.
3. **Sin condena en costas** por ventilarse un interés público.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente) **JULIO**
ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Aclaro
el voto

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA



ACLARACIÓN DE VOTO / POTESTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO – Limitaciones. No puede establecer disposiciones sobre los asuntos sujetos a reserva de ley previstos en el artículo 338 de la Constitución Política / **PARÁGRAFO 1 DEL ARTÍCULO 1.2.1.20.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 - Ilegalidad por exceso de la potestad reglamentaria.** Incluía una modificación del aspecto temporal del hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en los artículos 26 y 27 del ET en la versión vigente al momento de expedirse la reglamentación, pues desconocía que el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realizaba cuando se hubiera satisfecho la obligación del empleador en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo / **DIMENSIÓN TEMPORAL DEL ASPECTO MATERIAL DEL HECHO GENERADOR - Alcance.** Comprende las características de realización en el tiempo del elemento objetivo del hecho imponible, lo que da lugar a distinguir entre impuestos de periodo e instantáneos / **IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Clasificación en atención a la realización en el tiempo del elemento objetivo del hecho imponible.** Reiteración de jurisprudencia. Es un impuesto de periodo, por lo que el hecho generador solo se entiende completado cuando transcurre el año o periodo gravable / **IMPUESTOS DE PERIODO – Su naturaleza es compleja y requieren de la acumulación de distintos hechos individuales, cuyo reconocimiento fiscal debe ser precisado por el legislador, pues se trata de una materia sujeta a la reserva de ley / NORMAS SOBRE CAUSACIÓN DEL INGRESO – Reserva de ley.** No pueden ser establecidas ni modificadas por reglamento / **POTESTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO – Alcance y límites.** Reiteración de jurisprudencia

Compartiendo el sentido del fallo, con el respeto acostumbrado aclaro el voto para resaltar la necesidad de que el ejecutivo delimite su potestad reglamentaria y evite establecer disposiciones sobre asuntos sujetos a la reserva de ley contenida en el artículo 338 de la Constitución (...) 2- El aparte declarado nulo incluía una modificación del aspecto temporal del hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en los artículos 26 y 27 del ET en la versión vigente al momento de expedirse la reglamentación, pues desconocía que el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realizaba cuando se hubiera satisfecho la obligación del empleador en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo. El exceso de la potestad reglamentaria queda en evidencia al observar que el artículo 22 de la Ley 1943 de 2018 tuvo que incorporar el numeral 3.º al artículo 27 del ET para prever expresamente una norma especial de realización de las cesantías que exceptuara el sistema de realización por pago o extinción del derecho, respecto de las cesantías bajo el régimen tradicional, e incluso, tras su declaratoria de inconstitucionalidad, el artículo 30 de la Ley 2010 de 2019 debió replicar el referido numeral 3.º 3- La dimensión temporal del aspecto material del hecho generador comprende las características de realización en el tiempo del elemento objetivo del hecho imponible, dando lugar a distinguir entre impuestos de periodo e instantáneos. El impuesto sobre la renta clasifica dentro del primer grupo, por lo que el hecho generador solo se entiende completado cuando transcurre el año o periodo gravable (Sentencia del 27 de junio de 2019, exp. 22421, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez). Sin perjuicio de esto, los impuestos de periodo tienen una naturaleza compleja y requieren de la acumulación de distintos hechos hechos individuales, cuyo reconocimiento fiscal debe ser precisado por el legislador, pues se trata de una materia sujeta a la reserva de ley. Es por ello que los artículos 26 y 27 ET fijan reglas de causación específicas respecto de los ingresos, y no le es dable al reglamento modificarlas. Como ha sostenido esta corporación, *«el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador»* (auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 27 / CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 249 / LEY 1943 DE 2018 - ARTÍCULO 22 / LEY 2010 DE 2019 - ARTÍCULO 30



Radicado: 11001-03-27-000-2018-00020-00 (23727) Acum.: 24261
Demandante: José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo y otro

Referencia: Nulidad
Radicación 11001-03-27-000-2018-00020-00 (23727) Acumulado: 24261
Demandante: José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo Pineda y otro
Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Aclaración de voto

Compartiendo el sentido del fallo, con el respeto acostumbrado aclaro el voto para resaltar la necesidad de que el ejecutivo delimite su potestad reglamentaria y evite establecer disposiciones sobre asuntos sujetos a la reserva de ley contenida en el artículo 338 de la Constitución.

1- En la sentencia dictada en el proceso de la referencia, la Sala decidió las demandas de simple nulidad acumuladas contra el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el objeto de reglamentar la Ley 1819 de 2016. La norma acusada dispuso que el ingreso por el auxilio de cesantías y los intereses sobre las cesantías se realiza por su consignación al fondo, en el régimen especial, o por el reconocimiento por el empleador, en el régimen tradicional.

En el juicio de legalidad se encontró que el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realiza en el periodo gravable en el que el empleador realiza el pago efectivo de la liquidación definitiva (en el caso de terminación del contrato de trabajo) o de la liquidación parcial (en los eventos autorizados por la ley), pues sólo en ese momento se satisface la obligación en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo. De tal manera, declaró la nulidad sobre del parágrafo primero de la norma acusada, en tanto señalaba que en el régimen tradicional el ingreso se realizará «con ocasión del reconocimiento por parte del empleador».

2- El aparte declarado nulo incluía una modificación del aspecto temporal del hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en los artículos 26 y 27 del ET en la versión vigente al momento de expedirse la reglamentación, pues desconocía que el ingreso originado en el auxilio de cesantías en el régimen tradicional únicamente se realizaba cuando se hubiera satisfecho la obligación del empleador en los términos del artículo 249 del Código Sustantivo del Trabajo. El exceso de la potestad reglamentaria queda en evidencia al observar que el artículo 22 de la Ley 1943 de 2018 tuvo que incorporar el numeral 3.º al artículo 27 del ET para prever expresamente una norma especial de realización de las cesantías que exceptuara el sistema de realización por pago o extinción del derecho, respecto de las cesantías bajo el régimen tradicional, e incluso, tras su declaratoria de inconstitucionalidad, el artículo 30 de la Ley 2010 de 2019 debió replicar el referido numeral 3.º

3- La dimensión temporal del aspecto material del hecho generador comprende las características de realización en el tiempo del elemento objetivo del hecho imponible, dando lugar a distinguir entre impuestos de periodo e instantáneos. El impuesto sobre la renta clasifica dentro del primer grupo, por lo que el hecho generador solo se entiende completado cuando transcurre el año o periodo gravable (Sentencia del 27 de junio de 2019, exp. 22421, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez). Sin perjuicio de esto, los impuestos de periodo tienen una naturaleza compleja y requieren de la acumulación de distintos hechos hechos individuales, cuyo reconocimiento fiscal debe ser precisado por el legislador, pues se trata de una materia sujeta a la reserva de ley. Es por ello que los artículos 26 y 27 ET fijan reglas de causación específicas respecto de los ingresos, y no le es dable al reglamento modificarlas. Como ha sostenido esta corporación, «el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador» (auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En los anteriores términos, presento mi aclaración de voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ