

100208192-956

Bogotá, D.C., 30 de octubre de 2024.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Aportes parafiscales – Exoneración
Pagos no constitutivos de salario
Fuentes formales: Artículo 114-1 del Estatuto Tributario
Artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo
Artículo 17 de la Ley 344 de 1996

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO.

2. ¿Los pagos no constitutivos de salario se consideran incluidos dentro de la expresión «que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes» para efectos de la exoneración de aportes parafiscales prevista en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA.

3. No. Los pagos no constitutivos de salario no se encuentran incluidos dentro del cálculo para efectos de la exoneración de aportes parafiscales.

FUNDAMENTACIÓN.

4. El artículo 114-1 del Estatuto Tributario (ET) señala que están exonerados del pago de aportes parafiscales a favor de las entidades allí enunciadas³, las sociedades y personas

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud.

jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, respecto a «los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes». Este mismo requisito deberán acreditar las personas naturales empleadoras para gozar de dicha exoneración, siempre que empleen más de dos trabajadores.

5. En este contexto, el verbo «devengar», empleado en la norma, sugiere en su sentido literal⁴ «adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título»⁵, como es el caso de «devengar salarios». De acuerdo con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo (CST), «constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sin importar la forma o denominación que se adopte»⁶. Por el contrario, los pagos que el trabajador recibe ocasionalmente, por mera liberalidad del empleador, no se consideran constitutivos de salario⁷.

6. Lo anterior debe interpretarse en concordancia con el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, que establece que los pagos no constitutivos de salario y el auxilio de transporte no forman parte de la base para liquidar los aportes parafiscales⁸. Este punto resulta fundamental para el presente análisis, ya que sería contradictorio interpretar que la norma, por una parte, excluye expresamente estos pagos de la base de aportes parafiscales, y, por otra parte, permita su inclusión tácita para calcular el umbral de exoneración de dichos aportes.

7. Por lo tanto, una interpretación sistemática⁹ de las disposiciones referenciadas permite concluir que el término «devengado» por el trabajador, para efectos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, hace referencia a lo recibido por concepto de salario mensual¹⁰. En este sentido, la exoneración del pago de aportes parafiscales aplica únicamente sobre la base salarial. Será este salario mensual el que se compare con el límite fijado en el artículo mencionado, para establecer si el ingreso se encuentra dentro del supuesto que la norma exonera.

8. Así, en consecuencia, los pagos no constitutivos de salario no deben ser considerados dentro del cálculo del umbral de los 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes para

⁴ Cfr. Art. 28 del C.C.

⁵ RAE. Diccionario de la lengua española. Actualizado 2023. Disponible en: <https://dle.rae.es>. Consultado el 22 de octubre de 2024.

⁶ Aclara la norma, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.

⁷ Cfr. Artículo 128 del CST.

⁸ En un asunto similar al analizado aquí, en específico sobre las deducciones por salario del artículo 108 del ET, el Consejo de Estado afirmó: «De acuerdo con lo anterior, los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario en los términos expuestos no hacen parte de la base para determinar los aportes parafiscales y por tanto para ellos no es aplicable la limitación contenida en el artículo 108 del Estatuto Tributario, para que sean deducibles de la renta del contribuyente. Estas erogaciones son aquellas pagadas al trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador; las que se dirigen al desempeño de las funciones del empleado, sin incrementar su patrimonio; las prestaciones sociales, y aquellos beneficios extralegales o pagos en especie en los que se haya pactado expresamente que no constituyen salario» Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sent. oct. 07/2010, exp. 16951. M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹ Cfr. Artículo 30 del C.C.

¹⁰ Cfr. Oficio DIAN No. 72393 de 2013



efectos de la exoneración de aportes parafiscales, siempre que tales conceptos cumplan con los requisitos establecidos para no ser considerados salario¹¹.

9. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Judy Marisol Cespedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina

¹¹ Conforme con el Consejo de Estado, le corresponde al contribuyente la carga de demostrar el carácter de los pagos que no constituyen salario. Cfr. C. E., Secc. Cuarta. Sent. jul. 3/2002, exp. 12744. M.P. Ligia López Díaz.