

Medellín, 9 de diciembre de 2016

IM 16-24

## EXONERACIÓN DE APORTES PARAFISCALES (SENA- ICBF Y SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD) – BASE DE CÁLCULO

La Ley 1607 DE 2012 introdujo el Impuesto de Renta para la Equidad CREE (impuesto *sui generis* con destinación específica) y consagró en su artículo 25 una exoneración de pago de aportes parafiscales al ICBF, SENA para empleadores contribuyentes del CREE que vinculen trabajadores que, individualmente considerados, devenguen menos de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

A propósito el precitado artículo dice lo siguiente:

*Artículo 25 Ley 1607 de 2012. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y en todo caso antes del 1o de julio de 2013, estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*

*Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.*

*< Inciso adicionado por el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente: > Los consorcios y uniones temporales empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (Sena) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de acuerdo con los incisos anteriores y estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud de acuerdo con el inciso anterior o con el parágrafo 4o del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, estarán exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Sena y el ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*

*PARÁGRAFO 1o. Los empleadores de trabajadores que devenguen más de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.*

*PARÁGRAFO 2o. Las entidades sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.*

Por su parte en el artículo 7 del Decreto 1828 de 2013, que reglamenta parcialmente la ley 1607 de 2012, se estableció para ciertos empleadores contribuyentes del CREE una exoneración de aportes al sistema de seguridad social en salud por empleado, individualmente considerado, que devengue menos de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

*Artículo 7. Decreto 1828 de 2013- Exoneración de aportes parafiscales. Las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, están exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*

*Las personas naturales empleadoras están exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al Sena y al ICBF por los empleados que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Esto no aplica para las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas al pago de dichos aportes. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.*

*A partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes señalados en los incisos anteriores que cumplan las condiciones de este artículo, estarán exonerados de las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Lo anterior no será aplicable a las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas a efectuar las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata este inciso. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.*

*No son beneficiarios de la exoneración aquí prevista, las entidades sin ánimo de lucro, así como las sociedades declaradas como zonas francas a 31 de diciembre de 2012, o aquellas que a dicha fecha hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas que se encuentren sujetos a la tarifa especial del impuesto sobre la renta del quince por ciento (15%) establecida en el inciso 1 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario; así como quienes no hayan sido previstos en la ley de manera expresa como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE.*

*Para efectos de la exoneración de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador.*

*Corresponderá al empleador determinar si el monto total efectivamente devengado por cada trabajador en el respectivo mes es inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, para determinar si procede la exoneración prevista en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 reglamentada en el presente Decreto.*

*Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización y control de la Administración Tributaria Nacional y de las demás entidades competentes para constatar la correcta aplicación de las disposiciones legales que rigen las materias previstas en este decreto.*

Antes de continuar con el análisis sobre cuales pagos integran la base de cálculo para la exoneración, hay que decir que según reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado y de La Corte Constitucional<sup>1</sup> se ha reconocido la naturaleza parafiscal de los aportes a seguridad social en salud, es por eso que en lo sucesivo al referirnos a exoneración de aportes parafiscales se debe entender incluido los aportes a la seguridad social en salud.

El problema jurídico radica entonces en la interpretación de la expresión “trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”, en especial nuestro problema se reduce a que debe entenderse por devengar y si la expresión devengar se reduce al concepto jurídico-laboral salario o por el contrario va más allá del salario e incluye otros pagos realizados al trabajador.

No es menor el problema, ya que una interpretación restringida o amplia del concepto puede generar situaciones diametralmente opuestas y traer consecuencias diversas desde lo económico, jurídico y administrativo para los empleadores, verbigracia, la imposibilidad de exoneración para trabajadores que devenguen el salario mínimo integral.

Así pues, ¿Qué debe entenderse por devengar en el contexto de los artículos 25 de la ley 1607 y 7 del decreto 1828? ¿Existe una definición legal de devengar o debemos recurrir al sentido común de las palabras?

---

<sup>1</sup> A propósito véase: Sentencia C-711 de 2001 Corte Constitucional

## Documento Tributario

El Código Sustantivo de Trabajo aunque no define el concepto, refiere más de 10 veces a la palabra devengar/devengado y siempre lo hace en el contexto del salario o acompañado del sustantivo salario(s)<sup>2</sup>

Cabe anotar que la palabra devengar/devengado/devenguen, no es utilizada en el artículo 128 del CST que habla de los pagos no constitutivos de salario.

Por su parte la ley 100 de 1993, tampoco define que se entiende por devengar pero refiere también a esta palabra en 7 artículos y al igual que el Código Sustantivo de trabajo lo hace en el contexto de salarios o sueldo<sup>3</sup>.

El Estatuto Tributario refiere únicamente a la palabra devengar en dos oportunidades (artículos 222 y 487) y no precisamente en pagos laborales sino en los contextos de intereses y contratos de seguros.

Por su parte, la Real Academia Española define devengar como: *Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. Devengar salarios, costas, intereses.*<sup>4</sup>

Y por último en el artículo 7 del Decreto 1828 de 2013 ya citado se dice que: *"Para efectos de la exoneración de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador"*

Así las cosas, existen dos posiciones respecto a la interpretación del concepto *"trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes"*.

La primera de carácter estricto, amparada en la prolija referencia de la normatividad laboral y de seguridad social a la acción de devengar sueldos o salarios donde para efectos del cálculo de exoneración solo se tendría en cuenta pagos constitutivos de salario (Salarios o sueldos), independientemente si con otros pagos laborales no salariales como prestaciones sociales, auxilios y bonificaciones no constituirían de salario, indemnizaciones entre otros se supera el equivalente en dinero a 10 salarios mínimos mensuales vigentes, y la segunda de carácter amplio que simplemente utiliza la expresión como una equivalencia en dinero y que tiene en cuenta todo pago devengado por el trabajador independientemente de su naturaleza salarial, no salarial u obligacional.

La discusión está abierta y hay argumentos sólidos a favor de cada una de las posiciones.

Con todo, hay que decir que la UGPP en su afán fiscalizador, tal cual como quedó demostrado en el acuerdo 1035 de 2015 sobre ingresos a tener en cuenta para efectos del cálculo de la base mínima de cotización a seguridad social (famosa regla 60/40) y basado en el inciso 5 del artículo 7 del decreto 1828 de 2013 entenderá en un proceso persuasivo o de determinación que la expresión, *"trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes."* no es el reflejo de la categoría jurídica salario, sino una equivalencia en dinero y que para efectos de la

---

<sup>2</sup> Véase los Artículos: 57-170-192-218-253-260-264-267 y 278 del Código Sustantivo de Trabajo

<sup>3</sup> Véase los artículos : 17-18-36-117-133-159 y 204 de la Ley 100 de 1993

<sup>4</sup> Véase: [www.rae.es](http://www.rae.es) - devengar

exoneración se deben sumar como devengados tanto pagos salariales como aquellos no constitutivos de salario.

Quedará la duda, si se opta por la segunda posición, sobre aquellos "devengados" que no son ni salario ni pagos no constitutivos de salario en *stricto sensu* o los del artículo 128 CST, como las prestaciones sociales, auxilio legal de transporte, viáticos permanentes en la parte distinta a manutención y alojamiento y accidentales con efectivo reembolso en los términos del artículo 10 del Decreto 535 de 1987, entre otros y si estos también cuentan o no para efectos del cálculo de la exoneración. ¿Podrá aplicarse la misma doctrina que utiliza el Ministerio de trabajo en concepto 427921 de 2013 para la interpretación del artículo 30 de la ley 1393 de 2010 por la cual se han excluido las prestaciones sociales?

La solución no es pacífica, hay argumentos de uno y otro lado pero a manera de herramienta de ayuda para la toma de decisiones se comparte el siguiente análisis:

1. Posición de Riesgo: Solo tener en cuenta los pagos constitutivos de salario para efectos del cálculo de la exoneración.
2. Posición Moderada: Tener en cuenta los pagos salariales y no constitutivos de salario tales cuales los que recibe el trabajador, en dinero o en especie, no para su beneficio ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como: gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, auxilio para vestuario, auxilio para comunicaciones y para estudio. Las sumas que recibe el trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria. Los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.
3. Posición Conservadora: Tener en cuenta todos los pagos laborales (salariales, no salariales, y prestaciones sociales, auxilio legal de transporte, viáticos permanentes en la parte distinta a manutención y alojamiento y accidentales, aportes patrocinados, es decir, todo pago laboral. (en esta posición nunca podrá estar exonerado el trabajador que devengue el salario mínimo integral, es decir, hasta 10 salarios mínimos legales vigentes más factor prestacional)

Departamento de Impuestos y Aspectos Legales.  
GCT & ASOCIADOS S.A.S