**OFICIO N° 045740**

**24-07-2013**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

Señor

**YEISSON RAMÍREZ**

Bogotá, D.C

**Ref:** Radicado 0741 del 05/06/2013

**Tema** Retención en la fuente

**Descriptores** Retención en la fuente por rentas de trabajo – Empleados

**Fuentes Formales**

Estatuto Tributario, arts. [87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874), [330](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409), [331](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=410), [332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411), [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476), [384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) y [387](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480)

Decreto Reglamentario 3750 de 1986, art. 5

Decreto Reglamentario 0099 de 2013, art. 3

Cordial saludo, señor Ramírez:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, este Despacho está facultado para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias del orden nacional, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita la reconsideración del oficio No. 022872 del 19 de abril de 2013, en el sentido de que se señale que para efectos de la retención en la fuente mínima de los empleados, solo se tenga en cuenta del plan educacional la parte que exceda del promedio que el empleador reconoce al común de sus trabajadores.

En el Oficio No. 022872 del 19 de abril de 2013, este Despacho concluyó con fundamento en el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del Estatuto Tributario que para la aplicación de la tabla de retención mínima para empleados, por disposición expresa del mismo artículo en concordancia con el artículo 3 del Decreto Reglamentario 0099 de 2013, en la depuración de la base de retención se restan los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social, a saber: salud, pensiones y riesgos laborales a cargo del empleado.

A juicio del peticionario, el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 debe aplicarse para la depuración de la base sobre la cual se aplica la retención mínima de los empleados, en el entendido de que la Ley 1607 de 2012 no lo derogó ni expresa ni tácitamente y en ese sentido el análisis que hizo el Consejo de Estado en la Sentencia del 25 de noviembre de 2004 (Radicados 14295 y 14427), en la cual se reconoció su vigencia frente al artículo 15 de la Ley 788 de 2002, resultaría igualmente aplicable en el presente caso.

Al respecto, el Despacho hace las siguientes consideraciones:

En el Concepto No. 039171 del 8 de julio de 2003, que fue objeto de acción de nulidad, la Oficina Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, había concluido que la parte del artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 relacionada con los pagos indirectos al trabajador no sometidos a retención, se entendía derogada con lo previsto en el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 que adicionó el [artículo 87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874) al Estatuto Tributario.

El artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986, establece:

***“Artículo 5o.*** *Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por Ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar.*

*Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud, y alimentación, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores.”* (La expresión “alimentación” fue derogada por el [artículo 387-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=481) del Estatuto Tributario, según Sentencia del Consejo de Estado radicados 14295 y 14427)

A su turno el [artículo 87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 15 de la Ley 788 de 2002, establece:

***“***[***Artículo 87-1***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874) ***. Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles.”*** *Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los previstos en el* [*artículo 387*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480) *del Estatuto Tributario.”*

Ahora bien, la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado, mediante Sentencia del 25 de noviembre de 2004 (Radicados 14295 y 14427, C.P. Dra. Ligia López Díaz), declaró la nulidad del Concepto No. 039171 del 8 de julio de 2003, al concluir que el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 no fue derogado, dado que el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 no derogó ni modificó las normas de retención en la fuente reglamentadas aquel, con base en las siguientes consideraciones:

1. La Ley 788 de 2002 no derogó expresamente el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986.

2. El artículo 15 de la Ley 788 de 2002 no regula íntegramente el tema desarrollado por el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986, porque no pretendió abarcar completamente la materia de retención en la fuente por pagos al trabajador, ni fue esta la intención del legislador, por lo tanto no se configura la derogatoria orgánica.

3. Las disposiciones contenidas en el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 no son incompatibles o inconciliables con el contenido del artículo 5 del Decreto 3750 de 1986, presupuesto necesario para que se dé el fenómeno de la derogatoria tácita, como se explica a continuación:

- El artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 es reglamentario de los artículos 6 a 8 de la Ley 75 de 1986, compilados en los artículos 383 a 388 del Estatuto Tributario, sobre retención en la fuente por ingresos laborales, mientras que el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 adicionó un artículo nuevo, el [87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874) del Estatuto Tributario, el cual se ubica en el “Capítulo II – Costos” del Título I “Renta” del Libro Primero “Impuesto sobre la Renta y Complementario”, dentro del aparte titulado “Limitaciones específicas a la solicitud de costos” y por lo tanto, el [artículo 87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874) no hizo modificación alguna a las normas contenidas en los artículo 383 a 388 del Estatuto Tributario.

- El artículo 15 de la Ley 788 de 2002 tampoco cambió el tratamiento existente en materia de retención en la fuente a los trabajadores.

- La temática del artículo 15 de la Ley 788 de 2002 es diferente, pues la modificación que hizo al ordenamiento jurídico tributario fue establecer una limitación para los empleadores, respecto de los costos y gastos por pagos originados en la relación laboral, señalando que no es posible la deducción cuando no se practique retención en la fuente, siempre y cuando estén sujetos a ella.

En contraste, en el caso que nos ocupa, la Ley 1607 de 2012, mediante sus artículos 13, 14 y 15, entre otros, introdujo modificaciones sustanciales y expresas al régimen de retención en la fuente en el contexto de rentas de trabajo. En efecto, los artículos 13 y 15 de la Ley 1607 de 2012, modificaron los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [387](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480) del Estatuto Tributario; de manera que a partir del 1 de enero de 2013, sus disposiciones son aplicables a todas las personas naturales residentes en el país pertenecientes a la categoría tributaria de empleados.

Por su parte, el artículo 14 de la Ley 1607 de 2012, adicionó el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) al Título III “Conceptos sujetos a retención” del Libro Segundo “Retención en la Fuente” del Estatuto Tributario, para establecer una tabla de retención mínima para las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, aplicable a partir del 1 de abril de 2013:

***“***[***Artículo 384***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) ***. Tarifa mínima de retención en la fuente para empleados.*** *No obstante el cálculo de retención en la fuente efectuado de conformidad con lo dispuesto en el* [*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) *de este Estatuto, los pagos mensuales o mensualizados (PM) efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, será como mínimo la que resulte de aplicar la siguiente tabla a la base de retención en la fuente determinada al restar los aportes al sistema general de seguridad social a cargo del empleado del total del pago mensual o abono en cuenta:*

*...”* (subrayado fuera de texto).

Pese a que el texto del citado [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) es suficientemente claro, atendiendo la regla del inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, para disipar cualquier duda es oportuno revisar los antecedentes del artículo en cuestión. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la justificación al pliego de modificaciones en la Ponencia para Primero y Segundo Debate en la Cámara de Representantes al Proyecto de Ley número 166 de 2012 Cámara y 134 de 2012 Senado:

***“PONENCIA PARA PRIMER DEBATE AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 166 DE 2012 CÁMARA Y 134 DE 2012 SENADO***

*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.*

*…*

***2. JUSTIFICACIÓN AL PLIEGO DE MODIFICACIONES***

***…***

***“Tarifas del Imán***

***…***

*Igualmente se incluyen dos nuevos artículos que contienen una tabla de retención en la fuente mínima para los empleados y los trabajadores por cuenta propia, la cual asegura un piso de retención en relación con el cálculo en la fuente del régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta. Esto permite que el Imán se recaude a lo largo del período gravable y evita que los contribuyentes del Imán efectúen un solo pago total del Imán, lo cual podría afectar la caja y el efectivo disponible tanto de los trabajadores empleados como de los por cuenta y riesgo propio.”* (Gaceta del Congreso No. 829 del 22 de noviembre de 2012, pág. 6). (subrayado fuera de texto).

***“INFORME DE PONENCIA PARA SEGUNDO DEBATE EN LA PLENARIA DE CÁMARA DE REPRESENTANTES AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 166 DE 2012 CÁMARA, 134 DE 2012 SENADO***

*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.*

*…*

***Justificación Modificaciones***

***…***

***“Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), (artículo 10)***

***…***

*El* [*artículo 384*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) *se modifica en su título y en el contenido para hacer claridad sobre la aplicación general a todos los trabajadores empleados de la tarifa mínima de retención en la fuente, además se incluye un parágrafo transitorio para garantizar que los empleadores puedan modificar y ajustar sus sistemas de pago.”* (Gaceta del Congreso No. 913 del 10 de diciembre de 2012, pág. 7) (subrayado fuera de texto).

Desde esta perspectiva, debe tenerse presente que la retención en la fuente mínima guarda íntima relación con el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para empleados, y que por mandato de los artículos [330](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409) y [331](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=410) del Estatuto Tributario, este sistema de determinación del impuesto sobre la renta, solo admite los factores de depuración expresamente señalados en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) ibídem, dentro de los cuales no se mencionan los pagos laborales indirectos de que trata el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986.

En consonancia con lo anterior, sobre el alcance de los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del Estatuto Tributario, este Despacho ha manifestado que el agente retenedor debe efectuar dos cálculos de la retención en la fuente, de acuerdo con los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del Estatuto Tributario y debe descontar la retención en la fuente que resulte mayor al comparar los dos cálculos. Si la retención que arroja la tabla del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) es inferior a la de la tabla del [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477), se debe practicar la retención del [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) que es la retención mínima. Si la retención que arroja la tabla del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) es superior a la de la tabla del [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477), se debe practicar la retención del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) .

En este orden de ideas, es cierto que las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012, entre otros, a los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [387](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480) del Estatuto Tributario, dejaron incólume la aplicación del artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 para efectos de la retención en la fuente sobre ingresos laborales en lo que dice relación con el régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta. No se predica lo mismo frente al [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del Estatuto Tributario, porque este es un artículo nuevo, adicionado por el artículo 14 de la Ley 1607 de 2012 y en consecuencia de ninguna manera podría sostenerse que el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 lo reglamenta.

En mérito de lo expuesto, se confirma el oficio No. 022872 del 19 de abril de 2013.

Atentamente,

**ISABEL CRISTINA GARCÉS SÁNCHEZ**

Directora de Gestión Jurídica

**Publicado en D.O. 48.869 del 1 de agosto de 2013.**