**OFICIO N° 067579**

**23-10-2013**

**DIAN**

Bogotá, D. C.

Doctor

**DANIEL ARANGO ÁNGEL**

Viceministro de Desarrollo Empresarial (e.)

Ministerio de Comercio Industria y Turismo

Calle 28 N° 13A - 15

Bogotá D.C.

**Ref.:** Radicado 63560 del 16/09/2013

Cordial saludo señor Viceministro.

En relación con los beneficios consagrados en la Ley 1429 de 2010 que trata el Concepto N° 100202208-282 emitido por esta Dirección en el marco de la última reforma tributaria, del que -según indica- le fue remitida una copia por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito mediante radicado N° 2-2013-011710, solicita sea aclarado por esta Dirección, especialmente, en lo relacionado con el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012.

Con la finalidad precedente explica, que la Ley 1607/12 eliminó el pago de aportes parafiscales en casos específicos, y de otro lado, creó el nuevo impuesto denominado “Impuesto sobre la Renta para la Equidad” (CREE) a cargo de las sociedades, las demás personas jurídicas y asimiladas a estas, las sociedades y entidades extranjeras, que tengan la condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social.

Que en su criterio, en lo que se refiere al artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 observa seis distintos escenarios en los que se encuentran las personas y entidades declarantes del impuesto de renta para la aplicación de la Ley, en relación con la obligación que regula, según se trate de personas jurídicas, personas naturales o entidades sin ánimo de lucro, respecto de sus trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o devenguen más de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Escenarios que, en resumen, concretan las obligaciones en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios, Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), aportes parafiscales (SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar), progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, progresividad en el pago de parafiscales; según se tenga la condición de persona jurídica, natural o entidad sin ánimo de lucro.

Expuesto lo anterior solicita indicar si su interpretación es correcta; y en el evento de que lo sea, pide se emita concepto sobre estos temas, por cuanto muchos de los beneficiarios de la Ley 1429 de 2010 están consultando estos temas que fueron objeto de la Ley 1607 de 2012, por lo que solicita igualmente, se manifieste por esta Dirección si la Ley 1607 de 1012 modificó el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.

**Respuesta.**

Sea primero manifestar, que este pronunciamiento se emite en ejercicio de las precisas facultades y respecto de los asuntos cuya competencia está atribuida a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por el Decreto 4048 de 2008 y por la Ley 1607 de 2012, razón por la cual, lo concerniente al cumplimiento de obligaciones relativas a la parafiscalidad y seguridad social en salud, en tanto escapan a la esfera de nuestra competencia funcional, deben consultarse con las autoridades competentes: Salvo, claro está, en lo que dice relación con lo que las normas establecen respecto de los requisitos, condiciones y limitaciones para la procedencia de la deducción de pagos por salarios y compensaciones personales en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por tanto, esta respuesta a los interrogantes, en el contexto de su consulta, se circunscribe al impuesto sobre la renta y complementarios y al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), por cuanto, en lo que corresponde a parafiscales y demás aportes a la seguridad social, compete a la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales su administración y en consecuencia conceptuar sobre los mismos.

Debe recordarse que los sujetos beneficiarios de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios consagrada en el artículo 4° y el parágrafo del artículo 50 de la Ley 1429 de 2010 en concordancia con el Decreto 4910 de 2011 y lo dispuesto en la Sentencia del Consejo de Estado N° 19306 de 2013, son:

1. Las Nuevas Pequeñas Empresas, entendidas como las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, obligadas a matricularse en el Registro Mercantil, que inicien el desarrollo de su actividad económica principal a partir de la promulgación de la citada ley, cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 smmlv), que a partir de esa misma fecha se matriculen por primera vez en el registro mercantil de la correspondiente cámara de comercio. Grupo que comprende también los contribuyentes que, previamente a la inscripción en el Registro Mercantil, hayan operado como empresas informales. Para estos efectos se entiende por empresa informal, la actividad económica desarrollada por una pequeña empresa, que para el ejercicio de su actividad no cumplió, antes de la vigencia de citada ley, con la obligación de su inscripción en el Registro Mercantil, de la correspondiente Cámara de Comercio.

2. Las Pequeñas Empresas Preexistentes, entendidas como las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, obligadas a matricularse en el Registro Mercantil, cuyo personal no sea o no haya sido superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 smmlv), que preexistiendo y habiendo desarrollado su actividad económica principal con anterioridad a la vigencia de la Ley 1429 de 2010, a la vigencia de esa misma Ley se encontraban inactivas, siempre y cuando cumplieran, en los términos legales, las obligaciones de renovación de la matrícula mercantil, reactivación de la actividad económica, y se pusieran al día en todas sus obligaciones formales y sustanciales de carácter legal y tributario del orden nacional y territorial.

Los contribuyentes que en aplicación de regímenes especiales del impuesto sobre la renta y complementarios están sometidos a tarifas del impuesto sobre la renta diferentes a la tarifa general corporativa consagrada en el [artículo 240](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) y a las tarifas marginales contenidas en la tabla prevista en el [artículo 241](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=312) del Estatuto Tributario, no tienen posibilidad de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.

Ahora bien, la Ley 1607 de 2012 modificó algunos de los artículos del Estatuto Tributario, y dentro de estos, algunos relacionados con el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios tanto de personas naturales y asimiladas a estas como de personas jurídicas y sus asimiladas; pero como se indicó en el Concepto N° 100202208-282 de 2013, la Ley 1607 de 2012, no introdujo modificaciones expresas en lo que a progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios se refiere, razón por la cual esta continúa vigente en los términos de la Ley 1429 de 2010 y sus correspondientes decretos reglamentarios. En ese mismo concepto se explicaron algunos aspectos en relación con las modificaciones que la Ley 1607/12 introdujo al régimen de aportes parafiscales.

Sin embargo precisa manifestar en esta oportunidad, que la Ley 1607 de 2012 mediante sus artículos 10 y 11, adicionó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario con los Capítulos I y II relativos a los sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de personas naturales residentes en el país –que por tanto tienen íntima relación con el beneficio de progresividad–, y para el efecto establece la clasificación en las categorías tributarias allí consagradas atendiendo la actividad origen de los ingresos, su concepto, la proporción en relación con el total de los que se perciban en el respectivo período que es requisito fundamental para establecer la categoría tributaria, así como ciertas circunstancias de riesgo y de utilización de elementos materiales.

Y según la categoría a la cual se pertenezca atendiendo los elementos precedentes, aplican, según corresponda, los siguientes sistemas:

- El sistema ordinario de determinación del impuesto que es obligatorio y prevalente en cualquiera de las categorías de contribuyentes personas naturales residentes en Colombia ya mencionadas, excepto cuando el impuesto sobre la renta de las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados determinado por este sistema, resulte inferior al que resulte de aplicar el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

- El sistema de Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) que deben aplicar los contribuyentes personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, quienes a la vez pueden optar por aplicar *Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de empleado,* siempre y cuando la Renta Gravable Alternativa en el respectivo año gravable sea inferior a cuatro mil setecientas (4.700) UVT y que es calculado sobre la Renta Gravable Alternativa determinada de conformidad con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), para lo cual los factores de detracción en la determinación del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) ni en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), excepto los que están expresamente autorizados en los Capítulos I y II del Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario antes citados.

- El sistema de Impuesto Mínimo Simplificado (IMAS) para personas naturales clasificadas en la categoría de Trabajadores por Cuenta Propia y que la Ley prevé como un sistema simplificado y cedular de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, cuya base gravable se determina en la forma allí establecida. Sistema que siendo igualmente opcional puede aplicarse únicamente por los contribuyentes clasificados en esta categoría, cuya renta gravable alternativa en el respectivo año gravable sea igual o inferior a veintisiete mil (27.000) UVT, según lo establece el [artículo 340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419) del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 9° del Decreto 1070 de 2013, para lo cual determinarán el impuesto a pagar de acuerdo con las actividades económicas, rangos mínimos y fórmula de liquidación previstos en la tabla contenida en el [artículo 340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419) del Estatuto Tributario.

- El sistema ordinario de determinación previsto en el Título I y sus Capítulos, del Libro Primero del Estatuto Tributario –artículos [26](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) y siguiente–, que deben aplicar todos los contribuyentes persona naturales residentes en el país, así como las sociedades nacionales y extranjeras y demás entidades, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia. Sin embargo y como atrás se indicó, en lo concerniente a las personas naturales residentes en el país clasificadas en la categoría de empleados, el [artículo 330](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409) del Estatuto Tributario establece que el impuesto sobre la renta será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere el Capítulo I del Título V del Libro Primero del mismo Estatuto.

Tratándose de nuevas empresas o de empresas preexistentes de personas naturales, establecida la categoría y en consecuencia el régimen aplicable y por tanto el sistema de determinación, este deberá aplicarse observando estrictamente las prescripciones del artículo 4° y parágrafo del artículo 50 de la Ley 1429 de 2010 en concordancia con el Decreto 4910 de 2011 así como las demás disposiciones del Estatuto Tributario respecto de las requisitos, condiciones y limitaciones establecidas, por cuanto el beneficio está otorgado en índices porcentuales respecto de ciertos períodos fiscales, tomando en consideración el domicilio fiscal del beneficiario. Aspectos y procedencia, que deberá establecerse en caso en particular.

Por otra parte y como es de conocimiento general, la Ley 1607 de 2012 en su Capítulo II, que comprende los artículos del 20 al 33, creó, a partir del 1° de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en esa misma ley, que también prevé como sujetos pasivos del mismo a las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta en relación con sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sus establecimientos permanentes en Colombia.

La misma Ley 1607/12 establece, en concordancia con el Decreto 1828 de 2013, que en todo caso las personas distintas a las mencionadas precedentemente continúan con la obligación del pago de los parafiscales conforme con los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, 7° de la Ley 21 de 1982, 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y 1° de la Ley 89 de 1988 en los términos previstos en la Ley 1607 de 2012 y en las demás disposiciones vigentes que regulan la materia.

Señala además, que las entidades sin ánimo de lucro no son contribuyentes CREE, y por tanto siguen obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos de las leyes antes citadas y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables. Igual ocurre en relación con las sociedades usuarias de zonas francas a las que aplique la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el [artículo 240-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del Estatuto Tributario que continúan con la obligación del pago de los parafiscales y tampoco son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

**EXONERACIÓN DE APORTES.**

En relación con los sujetos pasivos del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), el artículo 25 de la Ley 1607/12 establece que están exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) en relación con los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, 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 1° de julio de 2013.

Lo anterior ocurrió el 26 de abril de 2013 mediante el Decreto 862 publicado en el ***Diario Oficial*** número 48.773 de 26 de abril de 2013 que en su artículo 2° estableció, a partir del 1° de mayo de 2013, la retención en la fuente a título de dicho impuesto; mecanismo que fue objeto de modificación mediante el Decreto 1828 de 2013.

Prevé así mismo que las personas naturales empleadoras están 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. Exoneración que no aplica para personas naturales que empleen un solo trabajador, los cuales siguen obligados a efectuar dichos aportes.

Por tanto, y conforme lo establece el mismo artículo 25 en comento, los empleadores –independientemente de la condición de persona natural o jurídica– 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), siguen obligados al pago de 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 7° de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Establecido como está que se adoptaron, para las personas naturales residentes en el país obligadas a declarar nuevos sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, tratándose de nuevas pequeñas empresas o de pequeñas empresas prexistentes de personas naturales, el beneficio de progresividad en el impuesto de renta debe establecerse en contexto de la nueva regulación.

Por último debe manifestarse, en cuanto tiene íntima relación con los requisitos que debe cumplirse para la deducción por salarios y porque compete a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la administración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), que si bien la Ley 1429 de 2010 prevé en su artículo 5°, para las pequeñas empresas de las condiciones allí mencionadas, el beneficio de progresividad en el pago de los aportes parafiscales, el mismo no puede aplicarse respecto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) ya que no existe disposición que prevea el mismo tratamiento respecto de este nuevo impuesto; y según la jurisprudencia y doctrina prevalente, las disposiciones que prevean tratamientos de beneficio, son de interpretación y aplicación restrictiva sin que jurídicamente sea viable la analogía, en cuanto los tratamientos exceptivos son de reserva de ley.

Siendo así, las nuevas pequeñas empresas o las pequeñas empresas preexistentes, deben evaluar su caso en particular frente a la legislación y establecer jurídicamente qué normatividad están obligadas a aplicar teniendo en cuenta su condición particular, frente a la nueva regulación tanto en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), así como de los aportes parafiscales y seguridad social en general.

En los anteriores términos se aclara el Concepto N° 100202208-282 del 21 marzo de 2013 de esta Dirección.

Atentamente,

***Dalila Astrid Hernández Corzo,***

Directora de Gestión Jurídica,

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

**Publicado en D.O. 48.993 del 3 de diciembre de 2013.**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_