

OFICIO N° 914 [905920]
23-06-2021
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221-914
Bogotá, D.C.

Tema	Deducción del primer empleo
Descriptor	Requisitos generales
Fuentes Formales	Artículo 108-5 del Estatuto Tributario Decreto 392 de 2021 Artículos 1.2.1.18.86. al 1.2.1.18.90. del DUR 1625 de 2016 Resolución Ministerio del Trabajo No. 0846 de 2021

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

En atención a las múltiples preguntas relacionadas con la deducción del primer empleo consagrada en el artículo 108-5 del Estatuto Tributario, este Despacho procede de manera general a indicar el ABC para la aplicación de esta norma y sus reglamentos, puntos dentro de los cuales se incluyen los temas particulares consultados por el peticionario.

1. Beneficio tributario. El artículo 108-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 88 de la Ley 2010 de 2019 y reglamentado por el Decreto 392 del 13 de abril de 2021, consagró para los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios, el **derecho a deducir el 120% de los pagos que realicen por concepto de salario**, en relación con los empleados que sean **menores de veintiocho (28) años**, siempre y cuando se trate del **primer empleo de la persona**. La deducción máxima por cada empleado no podrá exceder 115 UVT mensuales y procederá en el año gravable en el que el empleado sea contratado por el contribuyente.

Para efectos de acceder a esta deducción, deberá tratarse de **nuevos empleos** y el empleado deberá ser contratado con **posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019**, esto es, el veintisiete (27) de diciembre de 2019, mediante contrato de trabajo o vinculación legal y reglamentaria.

2. ¿Qué se entiende por nuevos empleos? ¿Estos se calculan por promedio? De acuerdo con el artículo 1 del Decreto 392 de 2021 (artículo 1.2.1.18.86. del DUR 1625 de 2016), se definen como nuevos empleos aquellos que cumplan con los siguientes parámetros:

- 1) Que representen un **incremento entre el número de empleados** de la vigencia fiscal en la cual se solicita la deducción, con relación al número de empleados que cotizaban al Sistema General de Pensiones a diciembre de la vigencia anterior, y
- 2) Que generen un **incremento en el valor total de la nómina** de la vigencia fiscal en la cual solicita la deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios (la suma de los ingresos base de cotización de todos sus empleados), con relación al valor de dicha nómina del mes de diciembre de la vigencia fiscal inmediatamente

anterior, siendo que el incremento como mínimo debe corresponder al número de empleados mencionados en el numeral anterior.

Obsérvese que ambos parámetros son de carácter obligatorio y conllevan a que los nuevos empleos correspondan a un **incremento real del número de empleados vinculados a cargos o puestos de trabajo nuevos** y a un **efecto directo en el valor de la nómina** comparativamente en los términos anteriormente indicados. Nótese que la norma no señala que se deba efectuar un cálculo promedio determinado, siendo lo relevante demostrar que efectivamente existe un incremento en el número de empleados y del valor total de la nómina pagada respecto del período gravable anterior, en los términos expresamente establecidos en la norma.

3. ¿Qué casos no deben considerarse como nuevos empleos? De conformidad con el artículo 1 del Decreto 392 de 2021 (artículo 1.2.1.18.86. del DUR 1625 de 2016) no se consideran nuevos empleos aquellos que surjan luego de un proceso de reorganización empresarial, como por ejemplo en la fusión de empresas, o cuando se vinculen menores de veintiocho (28) años para reemplazar personal contratado con anterioridad.

4. ¿Cuándo se considera o configura el primer empleo de la persona menor de 28 años? De conformidad con el numeral 2 del artículo 1.2.1.18.86. del DUR 1625 de 2016 (adicionado por el Decreto 392 de 2021) el primer empleo de la persona menor de veintiocho (28) años se configura cuando esta no registra afiliación y cotización como trabajador dependiente o independiente al Sistema Integral de Seguridad Social, aspecto que estará soportado por la certificación que será expedida por el Ministerio del Trabajo, y que constituye requisito para acceder a la deducción bajo análisis.

5. ¿Cuáles son los requisitos para la procedencia de la deducción del primer empleo? Para la procedencia de la deducción del primer empleo se deberá cumplir con la totalidad de los requisitos señalados en el artículo 108-5 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.18.87. del DUR 1625 de 2016 (adicionado por el Decreto 392 de 2021), a saber:

- 1) Ser **contribuyente obligado a presentar declaración** del impuesto sobre la renta y complementarios.
- 2) Realizar pagos por concepto de **salarios a empleados menores de veintiocho (28) años** contratados con **posterioridad a la vigencia de la Ley 2010 de 2019**.
- 3) Tratarse de **nuevos empleos** de conformidad con la definición de que trata el numeral 1 del artículo 1.2.1.18.86. del DUR 1625 de 2016, explicado con anterioridad.
- 4) Ser el **primer empleo de la persona** de acuerdo con la definición del numeral 2 del artículo 1.2.1.18.86. del DUR 1625 de 2016, explicado con anterioridad.
- 5) Obtener la **certificación** del Ministerio del Trabajo en la que se acredite que se trata del primer empleo de la persona menor de veintiocho (28) años.

6. ¿Cuáles son los empleados que generan al contribuyente del impuesto a la renta y complementarios la deducción del 120% de los pagos realizados por concepto de salarios? ¿Este beneficio tributario es concurrente con otro similar? Los empleados que generan al contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario la deducción del artículo 108-5 del Estatuto Tributario, son los empleados contratados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019, mediante contrato de trabajo o vinculación legal y reglamentaria.

Nótese que, de conformidad con lo señalado en el artículo 1.2.1.18.90. del DUR 1625 de 2016 (adicionado por el Decreto 392 de 2021) en ningún caso la deducción del primer empleo podrá generar un beneficio o tratamiento tributario concurrente.

7. ¿Cuál es el período gravable en el que procede la deducción del 120% de que trata el artículo 108-5 del Estatuto Tributario? Como se señaló en el primer punto, la deducción del 120% de los pagos por salarios que realice la empresa contribuyente declarante del impuesto a la renta y complementarios procede únicamente en el año gravable en el que el empleado menor de veintiocho años (28) sea contratado por el contribuyente. Al respecto, se sugiere la lectura del Oficio No. 100208221-0354 radicado 901858 del 9 de marzo del presente año.

8. ¿Cuál es la deducción máxima por cada empleado contratado en las condiciones del artículo 108-5 del estatuto tributario? Como se señaló en el primer punto, la deducción máxima por cada empleado contratado en las condiciones del artículo 108-5 del Estatuto Tributario no podrá exceder de 115 UVT mensuales.

9. ¿Hasta cuándo procede la deducción del primer empleo si el empleado contratado cumple los veintiocho años (28) en el año en que es contratado? Según lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 1.2.1.18.87. del DUR 1625 de 2016, en el caso que el empleado contratado cumpla los veintiocho (28) años durante el transcurso del año gravable en que se contrata, la deducción del primer empleo procederá hasta el día anterior al cumplimiento de los veintiocho (28) años. Por tanto, por los días y/o meses restantes del año gravable la deducción del 120% no procederá.

10. ¿Qué se entiende por salario para efectos de la aplicación de la deducción del artículo 108-2 del Estatuto Tributario? ¿Cuál es la forma y el término mínimo para contratar y considerar que es un empleo nuevo? El concepto de salario, así como la forma de contratar, deben entenderse en los términos definidos por el Código Sustantivo de Trabajo y las normas que los reglamentan, adicionan o sustituyen. Nótese que la normativa vigente es clara en señalar que (i) la deducción procede únicamente por concepto de los salarios pagados y (ii) respecto de empleados contratados mediante contrato de trabajo o vinculación legal y reglamentaria.

Por otra parte, debe mencionarse que la normativa vigente no dispuso un término mínimo de duración del contrato, por lo que serán las normas laborales aplicables las que regulen la relación contractual y a las que se deberá recurrir en cada caso particular.

11. ¿Quién es la autoridad competente para la expedición de la certificación de primer empleo para que la empresa pueda acceder al beneficio? ¿Cuál es el procedimiento y qué norma lo regula? Mediante la Resolución No. 0846 del 14 de abril de 2021, el Ministerio de Trabajo reglamentó la expedición del Certificado de Primer Empleo y el registro anualizado de las certificaciones que acreditan el primer empleo. La competencia para su expedición corresponde a las Direcciones Territoriales del Ministerio del Trabajo, dentro de los términos, plazos, definiciones, procedimientos, criterios de evaluación y verificación allí establecidos.

12. ¿Qué es el certificado de primer empleo? ¿Para qué sirve? ¿Cómo se obtiene? ¿Se requiere algún registro en los sistemas de la DIAN para su validez? El certificado de primer empleo expedido por las Direcciones Territoriales del Ministerio del Trabajo, es el documento físico o digital en el que se acredita que se trata del primer empleo de la persona menor de veintiocho (28) años, y que sirve como requisito para que los contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios puedan acceder a la deducción del artículo 108-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 88 de la Ley 2010 de 2019. Estos certificados corresponderán a la vigencia fiscal inmediatamente anterior a la vigencia fiscal en la cual son solicitados.

Para efectos de su solicitud, trámite y procedimiento se deberá atender lo dispuesto en los artículos 6 al 8 de la Resolución del Ministerio del Trabajo No. 0846 del 14 de abril de 2021.

Se recuerda que el beneficio solo aplica a los empleados contratados con posterioridad al 27 de diciembre de 2019, fecha en que entró en vigencia de la Ley 2010 de 2019, no siendo retroactiva su aplicación.

Para los controles y revisiones que adelante la Administración Tributaria, los certificados de primer empleo deberán tenerse a su disposición cuando la entidad así lo solicite. A la fecha no se requiere registro especial alguno de los mismos en los sistemas de la DIAN para su validez.

13. ¿Qué pasa si no se cumple la totalidad de los requisitos para acceder al beneficio del artículo 108-5 del Estatuto Tributario? No se podrá tomar la deducción del 120% referida en dicho artículo. Eso sin perjuicio de la posibilidad de deducir los salarios pagados bajo las normas generales aplicables.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad"-"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales