DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 19 SET. 2017

100208221 - 001498

DIAN No. Radicado 000S2017025395
Fecha 2017-09-20 09:50:11 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario MARIA CAROLINA TRUJILLO OSORIO
Folios 9 Anexos 0

Señora
**MARIA CAROLINA TRUJILLO OSORIO**
Calle 100 N° 14 - 83 M Oficina 104
gerencia@abogadosingenierosconsultores.com
Bogotá D. C.

Ref: Radicado 100013885 del 31/03/2017.

Tema: Impuesto sobre la renta.

Descriptor: Procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes.

Fuentes formales: Estatuto Tributario, parágrafo 2 del artículo 108; Decreto 1070 de 2013, artículo 3; Concepto 012887 de 2015.

Cordial saludo, señora Carolina,

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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se refiere usted a la doctrina de la entidad, en particular a los Oficios 060032 del 23 de septiembre de 2013 y 072394 de noviembre del mismo año, citando algunos apartados de este último, en especial cuando se transcriben el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 27 de la misma ley (que adiciona un parágrafo al artículo 108 del Estatuto Tributario) y, el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, cuyo inciso segundo se cita a continuación, con los siguientes apartados:

"*(...)*

***Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas*** *en el inciso anterior,* ***el contratante deberá verificar*** *que* ***el pago*** *de dichas* ***contribuciones al Sistema General de Seguridad Social*** *esté realizado en debida forma, en relación con los ingresos obtenidos por los pagos relacionados con el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, aquellas disposiciones que la adicionen, modifiquen o sustituyan, y demás normas aplicables en la materia."*

*(...)*

*Por su parte, el inciso primero del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, reglamentario de la Ley 100 de 1993, establece:*

*"**Artículo 23. Cotizaciones en contratación no laboral.** Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la Ley 100 de 1993, **en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural** en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, **tales como** contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y **cuya duración sea superior a tres (3) meses**, la parte contratante **deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.***

*(...)". (Subrayado y resaltado fuera de texto).*

Para indicar luego, que:

*"Concluye la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que: "(...) para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas naturales por concepto de contratos de prestación de servicios cuya duración sea superior a tres (3) meses, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social. Para el efecto, las normas no hacen ninguna distinción ni en la forma en que se pacte el servicio, ni en los elementos o maquinaria utilizada para su prestación.*

*Así mismo, de las disposiciones trascritas se advierte que solamente en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por parte de personas naturales que no tengan vinculación laboral, legal o reglamentaria con el contratante y cuya duración supere los tres (3) meses, es que el contratante debe verificar la afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social (...)"*

Con base en lo anterior, se formulan las siguientes preguntas:

1. Dentro de un contrato de prestación de servicios suscrito entre una persona jurídica de derecho privado y una persona natural; cuyo plazo no excede de tres (3) meses, dentro del cual según la norma aludida -no requiere verificar la afiliación y pago de aportes al sistema General de Seguridad Social en Salud", se pregunta: ¿Dicho gasto de la persona jurídica contratante, es deducible de renta del año gravable en que se ejecutó el contrato correspondiente?

2. En el mismo supuesto fáctico, se pregunta: La potestad de no verificación de la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, para contratos no laborales cuya duración sea inferior a tres (3) meses contemplada por el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, reglamentario de la Ley 100 de 1993. Es predicable esa norma, para el evento en que, dentro de ese contrato, se den pagos futuros sucesivos, ¿aunque dicho contrato ya esté ejecutado y terminado?

3. Dentro del mismo supuesto fáctico enunciado, se pregunta: ¿Es suficiente título para acreditar gasto deducible de renta del año gravable en favor de la persona jurídica contratante, la declaración juramentada por parte del contratista; en la cual se manifiesta que este cumple con los aportes de seguridad social integral?

Para efectos de la respuesta, es necesario considerar en primer lugar que, mediante Oficio **012887 del 5 de mayo de 2015**, se realizaron precisiones sobre el tema que subyace en la consulta, que condujeron **a revocar, entre otros, el Oficio 072394 de noviembre de 2013, en**

**el cual fundamenta su solicitud** y, a aclarar, entre otros, el Oficio 060032 de septiembre de 2013, que usted menciona.

El Oficio **012887 del 5 de mayo de 2015 se basa** en la respuesta a la consulta que la DIAN formuló al Ministerio de Salud y Protección Social, precisamente con el fin de unificar la doctrina sobre el tema, en particular para que se responda sobre la vigencia del artículo *23 del Decreto 1703 de 2002, en lo relativo a la obligación de los contratantes de verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social, frente a contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural, solamente cuando su duración sea superior a tres (3) meses.*

En el Oficio 012887, se cita la respuesta dada desde el Ministerio de Salud y Protección Social, a través de Oficio radicado No. 201411601841961 del 23 de diciembre de 2014, donde previa referencia a los artículos 114 del Decreto Ley 2150 de 1995 que modificó el artículo 282 de la Ley 100 de 1993, **4 de la Ley 797 de 2003** que modifica el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, 1 del **Decreto 510 de 2003**, acorde con el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3 de la **Ley 797 de 2003**, se precisa:

> *"Así las cosas y expuesto lo anterior, se tiene que el artículo 4 de la Ley 797 de 2003 que modifica el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, determina que durante la vigencia del contrato de prestación de servicios se estará en la obligación de cotizar al Sistema General de Pensiones,* ***significando con ello que independientemente de la duración del contrato, el contratista se encuentra en la obligación de cotizar al sistema en comento.***
>
> *En materia de cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud - SGSSS, debe señalarse* ***que conforme el segundo inciso del artículo 3 del Decreto 510 de 2003****, la base de cotización está ligada a la base establecida para el Sistema General de Pensiones, por tal razón, lo previsto en el párrafo anterior también es aplicable a los aportes en salud, en el entendido de que independientemente de la duración del contrato, el contratista siempre estará en la obligación de cotizar al SGSSS.*
>
> *En este orden de ideas y por las razones ya expuestas, se entiende que* ***con la expedición de la Ley 797 de 2003 y el Decreto 510 del mismo año, se entiende modificada tácitamente*** *la previsión contenida en el artículo 114 del Decreto Ley 2150 de 1995 que modificaba el artículo 282 de la Ley 100 de 1993* ***y el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002****, en lo que hacía alusión a la existencia de la obligación de cotizar frente a contratos de prestación de servicios cuya duración fuera superior a tres (3) meses.*
>
> *Hecha la aclaración anterior, debe* ***indicarse que la obligación que de verificar el pago de aportes a la seguridad social establece el inciso 1 del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 para el contratante, y en el entendido que ese deber aplica independientemente de la duración del contrato,*** *guarda relación con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010, el cual prevé:*
>
> > *ARTÍCULO 26. La celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios estará condicionada a la verificación por parte del contratante de la afiliación y pago de los aportes al sistema de protección social, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional.*
> >
> > *El Gobierno Nacional podrá adoptar mecanismos de retención para el cumplimiento de estas obligaciones, así como de devolución de saldos a favor."* (Subrayado fuera de texto).

En el mismo Oficio 012887 de 2015, se indica, además:

*"Cabe anotar que la Subdirectora de Asuntos Normativos - Dirección Jurídica - del Ministerio de Salud y Protección Social, resolvió otra consulta de un particular en el mismo sentido, mediante Concepto No. 966871 del 6 de julio de 2014:*

*"...*
*En consecuencia, en la actualidad, independiente de la duración del contrato de prestación de servicios, el contratista estará en la obligación de cotizar a los precitados sistemas, según lo igualmente determinado en los artículos 1 (1) y 3 (2) del Decreto 510 de 2003.*

*Por su parte, el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010,(3) previo que la celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios estará condicionada a la verificación por parte del contratante, de la afiliación y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social.*

*Por lo expuesto, es claro que en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, el contratista deberá estar afiliado obligatoriamente a los Sistemas Generales de Seguridad Social en Salud y Pensiones* ***y la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes, sea cual fuere la duración del contrato****..."* (Subrayado y resaltado fuera de texto).

A partir de las precisiones realizadas por el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social en torno a la obligatoriedad de afiliación y cotizaciones en materia de salud y pensión que deben realizar las personas naturales en virtud de contratos de prestación de servicios, del Oficio 012887 de 2015 se desprende que, para efectos de la procedencia de la deducción prevista en el parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario en concordancia con el inciso segundo del artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, tratándose de pagos a trabajadores independientes, el contratante debe verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponde efectuar al contratista en relación con los ingresos obtenidos por los pagos efectuados por el contrato respectivo, **verificación que procede independientemente del término de duración del contrato**, de tal manera que, sin perjuicio del cumplimiento de la prestación del servicio, si no se cumple con tal supuesto, fiscalmente no procede la deducción.

Con lo anterior se absuelve la primera pregunta formulada. Respuesta que también debe tenerse en cuenta para efectos de la pregunta dos, como quiera que, frente a contratos no laborales de duración inferior a tres meses, para efectos de la procedencia de la deducción del parágrafo 2 del artículo 108 del E.T., **se requiere dicha verificación**, independientemente de la duración del contrato, **aspecto que es de obligatorio cumplimiento y no potestativo del contratante.**

Respecto a la pregunta 3 y el medio que permite probar la cotización por el contratista y efectuar la respectiva verificación por el contratante, con el fin de establecer el cumplimiento del supuesto para la procedencia de la deducción a que se refiere el parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario y el decreto reglamentario, se observa que en **Oficio 015089 de junio de 2016,** a la pregunta:

*"1.18 ¿Es necesario que el independiente pague los aportes a la seguridad social en el mes de su causación para que opere la disminución en la base de retención y reducción?"*

Considerando que previamente se citan el parágrafo segundo del artículo 108 del E.T. y el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, se concluye:

*"En cuanto a la pregunta 1.18 se indica que, con base en las normas anteriormente citadas, tratándose de pagos correspondientes a personas naturales, relacionados con prestación de servicios, la planilla de pago es exigible para el reconocimiento de la deducibilidad de los pagos efectuados por estos conceptos." (Resaltado fuera de texto.)*

A renglón seguido, en el **Oficio 015089**, se precisa que actualmente la Ley 1753 de 2015 en su artículo 135 establece el Ingreso Base de Cotización (IBC) de los independientes y procede a transcribir la norma. Aclaración pertinente, toda vez que el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 al que hace alusión el inciso segundo del artículo 3 del Decreto 1070 de 2013 fue derogado por el artículo 276 de la Ley 1753 de 2015.

Para mayor ilustración, se anexa copia del **Oficio 015089 de junio de 2016**, así como del **Oficio 012887 de 2015**, en relación con el cual se reitera que, revoca varios conceptos y oficios, incluido el 072394 de 2013 y, aclara oficios como el 060032 de 2013, aludidos en su consulta

Anexamos también, copia del **Oficio 012361 de mayo de 2016** donde se explica de manera sintética el Oficio 012887 de 2015.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/Apbm. R/Pc

Anexa: Lo anunciado en (6) folios.