

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 906531

100208221-988

Bogotá, D.C. **02/07/2021**

Tema	Régimen Unificado de Tributación - SIMPLE
Descriptores	Descuento por aporte al Sistema General de Pensiones
Fuentes formales	Artículo 903 del Estatuto Tributario Decreto Legislativo 558 de 2020 Artículos 1.5.8.3.2., 1.5.8.3.11. y 1.5.8.4.2. del Decreto 1625 de 2016 Artículos 2.2.3.5.1., 2.2.3.5.2. y 2.2.3.5.8. del Decreto 1833 de 2016 Corte Constitucional, Sentencia C-258/20, M.P. ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO.

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.

Mediante el radicado de la referencia, se formula el siguiente problema jurídico:

“¿Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, que hicieron el pago parcial del aporte al Sistema General de Pensiones por los períodos abril y mayo de 2020 en virtud del artículo 3 del Decreto 558 de 2020, mantendrán el descuento tributario de que trata el Artículo 1.5.8.3.2. del Decreto 1625 de 2016, por los pagos que realicen para completar esta cotización faltante durante los 36 meses contados a partir del 1 de junio de 2021 en los términos del Artículo 2.2.3.5.1. del Decreto 376 de 2021?”
(Subrayado fuera del texto original).

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Como es de amplio conocimiento, el Decreto Legislativo 558 de 2020 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-258/20, en la cual adicionalmente se ordenó al Gobierno Nacional adoptar e implementar un mecanismo que permitiera a empleadores, empleados e independientes *“aportar los montos faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones”* correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020, *“cuyos pagos se hicieron parcialmente en virtud de lo dispuesto por el Decreto 558 de 2020”*.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En atención a lo anterior, el pasado 9 de abril de 2021 fue proferido el Decreto 376, en el cual se dispuso, entre otras cosas:

- i) Adoptar e implementar los mecanismos necesarios para que “en un plazo no superior a 36 meses, contado a partir del 1 de junio de 2021, los empleadores del sector público y privado y los trabajadores dependientes e independientes aporten los montos faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones correspondientes a los períodos de abril y mayo de 2020, cuyos pagos se hicieron parcialmente en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Legislativo 558 de 2020” (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 2.2.3.5.1. del Decreto 1833 de 2016, adicionado por el artículo 1° del Decreto 376).
- ii) “El pago total de los aportes faltantes a las cotizaciones de los meses de abril y mayo de 2020 podrá hacerse en diferentes meses, sin que en ningún caso se supere el plazo de 36 meses (...). En todo caso no se aceptarán pagos parciales para ninguno de los dos periodos” (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo 3° del artículo 2.2.3.5.2. del Decreto 1833 de 2016, adicionado por el artículo 1° del Decreto 376).

Adicionalmente, se incluyó una disposición (artículo 2.2.3.5.8. del Decreto 1833 de 2016) en la que se regularon los efectos tributarios de la situación en comento; no obstante, en la misma no se contempló el tratamiento relativo al descuento tributario de los aportes al Sistema General de Pensiones a cargo de los empleadores que fuesen contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE, previsto en el parágrafo 4° del artículo 903 del Estatuto Tributario.

En efecto, dicha norma dispone:

“Artículo 2.2.3.5.8. Efectos tributarios. Los empleadores del sector privado y los trabajadores dependientes e independientes que hicieron uso del pago parcial a la cotización al Sistema General de Pensiones dispuesto por el Decreto Legislativo 558 de 2020, podrán deducir en el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2020 los salarios, prestaciones sociales, aportes a seguridad social y aportes parafiscales que hayan sido efectivamente pagados.

Así mismo, una vez se haga el pago faltante de que trata este capítulo, el valor pagado podrá ser deducido del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable en que se efectúe dicho pago.

Lo anterior, sin perjuicio de que se cumplan los demás requisitos exigidos por la normativa en materia tributaria para la procedencia de dichos pagos.” (Subrayado fuera del texto original).

Ahora bien, para efectos de lo consultado, no sobra examinar la normativa referente al descuento tributario referido:

- i) “El valor del aporte al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador que sea contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple, se podrá tomar como un descuento tributario en los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral Simple (...). La parte que corresponda al impuesto de industria y

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento” (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo 4° del artículo 903 del Estatuto Tributario).

- ii) *“El descuento no podrá exceder el valor del anticipo bimestral a cargo del contribuyente perteneciente a este régimen. (...) El exceso originado en el descuento de que trata este parágrafo, podrá tomarse en los siguientes recibos electrónicos del anticipo bimestral SIMPLE a aquel en que se realizó el pago del aporte al Sistema General de Pensiones”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo 4° antes citado).
- iii) *“Para la procedencia del descuento, el contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple debe haber efectuado el pago de los aportes al Sistema General de Pensiones antes de presentar el recibo electrónico del anticipo bimestral Simple”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo 4° antes citado).
- iv) *“Para la procedencia del descuento de los aportes al Sistema General de Pensiones deberán:*
 1. *Ser causados en el mismo periodo gravable del SIMPLE.*
 2. *Ser pagados oportunamente de conformidad con las normas que regulan la materia y no corresponder a intereses o sanciones por incumplimiento de las obligaciones derivadas del pago de los aportes por pensiones.*
 3. *Corresponder a trabajadores con relación laboral con el contribuyente que desarrollen y/o participen en la actividad económica generadora de los ingresos.*
 4. *Corresponder a trabajadores vinculados directamente por el contribuyente al Sistema General de Pensiones”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 1.5.8.3.2. del Decreto 1625 de 2016).
- v) *“La suma de los descuentos por concepto de aportes a pensiones a cargo del empleador y pagos por medios electrónicos, en ningún caso podrán exceder el monto del impuesto neto SIMPLE a cargo del contribuyente”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo 1° del artículo 1.5.8.3.11. del Decreto 1625 de 2016).
- vi) El incumplimiento del pago *“de los aportes al Sistema General de Pensiones antes de presentar el recibo electrónico del SIMPLE para la procedencia del descuento de que trata el parágrafo 4° del artículo 903 del Estatuto Tributario”* es considerado una condición subsanable para pertenecer al SIMPLE (cfr. numeral 5 del artículo 1.5.8.4.2. del Decreto 1625 de 2016).

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Subdirección observa que, aunque el descuento tributario previsto en el parágrafo 4° del artículo 903 del Estatuto Tributario no fue contemplado en el artículo 2.2.3.5.8. del Decreto 1833 de 2016 (artículo 1 del Decreto 376 de 2021) – esto es, los efectos tributarios de los pagos parciales y faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones en el marco de la inexequibilidad del Decreto Legislativo 558 de 2020 – para efectos de su procedencia es menester atender el principio de confianza legítima, tal y como fue señalado en el Oficio N° 902652 del 29 de marzo de 2021 (del cual se anexa copia):

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“En cuanto al principio de confianza legítima, la Corte Constitucional en Sentencia C-131 de 2004, M.P. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, explicó que ‘se trata de una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación’ (subrayado fuera del texto original).

Por su parte, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, en Sentencia del 26 de septiembre de 2016, Radicación N° 11001-03-15-000-2016-00038-01(AC), reiteró que este principio ‘se erige como garantía del administrado frente a cambios bruscos e inesperados de las autoridades públicas - trátase de órgano legislativo, administración pública o autoridades judiciales’ (subrayado fuera del texto original)”.

Así las cosas, aplicando el mismo razonamiento empleado en el referido Oficio N° 902652 – en el cual se interpretó, de manera previa a la publicación del Decreto 376 de 2021, que debía permitirse la deducción de los salarios y pagos a trabajadores independientes de los meses de abril y mayo de 2020 sobre los cuales se realizaron las mencionadas cotizaciones parciales, en virtud del principio de justicia, además de la confianza legítima – se concluye a la luz de la normativa vigente:

- i) En relación con los aportes al Sistema General de Pensiones a cargo de los empleadores, contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE **durante el año gravable 2020**, correspondientes a los meses de abril y mayo de la misma anualidad, cuyo pago parcial se hubiese realizado atendiendo el artículo 3° del Decreto Legislativo 558, éstos constituían el descuento tributario de que trata el parágrafo 4° del artículo 903 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se hubiesen cumplido los requisitos para ello señalados en el artículo 1.5.8.3.2. del Decreto 1625 de 2016.

En este caso, el descuento tributario únicamente era procedente sobre el monto efectivamente pagado en los términos del entonces Decreto Legislativo 558.

- ii) En el mismo contexto, tratándose de los aportes faltantes al Sistema General de Pensiones a cargo de los empleadores, contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE **durante los años gravables 2021, 2022, 2023 y/o 2024**, correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020, cuyo pago se realice en los términos del Decreto 376 de 2021, constituirán el descuento tributario de que trata el citado parágrafo 4° en el periodo en que se efectúen, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ello, en particular, que se causen en el mismo periodo gravable del SIMPLE y se paguen dentro de los 36 meses siguientes al 1° de junio de 2021.

En este caso, es importante anotar adicionalmente que:

- La parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento.
- La sumatoria del descuento bajo análisis y del señalado en el artículo 912 del Estatuto Tributario no podrá exceder el monto del impuesto neto SIMPLE a cargo del contribuyente perteneciente a este régimen; sin embargo, el exceso

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

que se origine puede tomarse en los siguientes recibos electrónicos del anticipo bimestral SIMPLE a aquel en que se realizó el pago faltante del aporte al Sistema General de Pensiones, acorde con lo dispuesto por el Decreto 376 de 2021.

- iii) El pago parcial de los aportes al Sistema General de Pensiones realizado en vigencia del artículo 3° del Decreto Legislativo 558 no constituye una condición que deba ser subsanada para pertenecer al SIMPLE, en los términos del artículo artículo 1.5.8.4.2. del Decreto 1625 de 2016.

Por último, este Despacho reitera que las antepuestas conclusiones están dadas teniendo en cuenta la normativa actualmente vigente; las cuales, empero, pueden cambiar producto de la modificación o derogatoria de la ley aplicable.

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” –“Doctrina”, 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
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda

Anexo: Oficio N° 902652 del 29 de marzo de 2021 y Oficio N° 903407 del 21 de abril del mismo año.