Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

www.ghrevisores.com

100208221-0491

Bogotá, D.C. **29/03/2021**

Señor
JUAN CARLOS RESTREPO ESCOBAR
Calle 46 N° 66–59
Bogotá D.C.
directora.administrativa@asojuegos.co
Radicados N° 000125 y N° 1000010178 del 21/01/2021

Ref.: Alcance al Oficio N° 901638 del 02/03/2021 – Deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020 y realizados de conformidad con lo establecido en el Decreto Legislativo 558 del mismo año.

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Deducción de salarios
Fuentes formales	Artículo 95 de la Constitución Política Artículos 58, 59, 104, 105, 107 y 108 del Estatuto Tributario. Sentencia C-261 de 2002, Corte Constitucional, M.P. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Sentencia C-131 de 2004, Corte Constitucional, M.P. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Sentencia C-593 de 2019, Corte Constitucional, M.P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER. Sentencia del 26 de septiembre de 2016, Radicación N° 11001-03-15-000-2016-00038-01(AC), Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS.

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 le corresponde, 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.

Respecto al radicado de la referencia, se considera necesario pronunciarse sobre la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020 con ocasión de la declaratoria de inexequibilidad del Decreto Legislativo 558 del mismo año, para lo cual se hará una breve contextualización de manera preliminar.

I. Contexto fáctico

www.ghrevisores.com

Mediante el Decreto Legislativo 558 de 2020 se adoptaron unas medidas orientadas a brindar mayor liquidez a los empleadores y trabajadores dependientes e independientes, como fue la posibilidad de realizar el pago parcial de los aportes al Sistema General de Pensiones.

En particular, para los períodos de abril y mayo de 2020, cuyas cotizaciones debían efectuarse en los meses de mayo y junio del mismo año, los empleadores del sector público y privado así como los trabajadores independientes que optaran por este alivio pagarían como aporte el 3% de cotización al Sistema General de Pensiones, con el fin de cubrir el costo del seguro previsional en el Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad o el aporte a los fondos de invalidez y sobrevivencia del Régimen de Prima Media, según correspondiera, así como el valor de la comisión de administración.

Sin embargo, el 23 de julio de 2020, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de dicho Decreto Legislativo, con efectos a partir de su expedición, y ordenó al Gobierno Nacional adoptar e implementar en un plazo razonable un mecanismo que permita a empleadores, empleados e independientes aportar 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 por el Decreto Legislativo 558 (cfr. Sentencia C-258).

De otra parte, es de anotar que, acorde con los artículos 1.6.1.13.2.11 y 1.6.1.13.2.12 del Decreto 1625 de 2016 – modificados por el artículo 1° del Decreto 1680 de 2020 – las fechas de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios inician el 12 de abril de la presente anualidad, tanto para Grandes Contribuyentes como para personas jurídicas y demás contribuyentes (diferentes a las personas naturales y sucesiones ilíquidas); sin embargo, a la fecha el Gobierno Nacional no ha adoptado e implementado el mecanismo ordenado por la Corte Constitucional que permita aportar los montos faltantes antes mencionados.

II. Consideraciones en torno a la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020, teniendo en cuenta las cotizaciones parciales al Sistema General de Pensiones de dichos meses, realizadas optativamente al tenor del Decreto Legislativo 558 de 2020.

Según lo establece el artículo 107 del Estatuto Tributario, *"Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad"* (subrayado fuera del texto original).

Respecto a la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes, además de que se deben cumplir los requisitos generales para la aceptación de cualquier deducción, es menester que se satisfagan los requisitos previstos en el artículo 108 *ibídem*, de los cuales se destaca lo siguiente:

i) El empleador debe demostrar que está a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

ii) El contratante debe verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la Ley.

En otras palabras, la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes está estrechamente vinculada, entre otras cosas, con el pago de las cotizaciones y aportes al sistema de protección social – dentro del cual se incluyen las cotizaciones al Sistema General de Pensiones (cfr.

www.ghrevisores.com

artículo 4° y Libro I de la Ley 100 de 1993) – las cuales se deben realizar en los términos definidos por la Ley.

En este orden de ideas ¿es viable jurídicamente permitir la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes de los meses de abril y mayo de 2020 teniendo en cuenta las cotizaciones parciales al Sistema General de Pensiones de dichos meses, realizadas optativamente al tenor del Decreto Legislativo 558 de 2020?

Aunque en el Oficio N° 901638 del 2 de marzo de la presente anualidad se indicó que, sin perjuicio de otras disposiciones, los artículos 108, 115-1 y 664 del Estatuto Tributario *"son el marco legal vigente para efectos fiscales"* en lo que atañe a la problemática expuesta, siendo imperativo el pago de los aportes de que trata el artículo 108 *ibídem*; es preciso dar un alcance teniendo en cuenta la situación actual, esto es:

i) Falta de adopción e implementación del mecanismo ordenado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-258 de 2020.

ii) Aproximación de las fechas de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

De modo que esta Subdirección observa necesario resolver el problema jurídico planteado acudiendo a una interpretación armónica del referido marco legal con los artículos 58, 59, 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario, aplicando igualmente los principios de justicia y confianza legítima:

i) Los artículos 58 y 104 *ibídem* disponen que, tratándose de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, los costos y gastos realizados fiscalmente son los pagados efectivamente en el año o período gravable, *"o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago"*.

Por su parte, los artículos 59 y 105 *ibídem* señalan que, en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, salvo ciertas diferencias los costos y gastos realizados fiscalmente son los devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en el Estatuto Tributario.

ii) El numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política instaura como deber de cualquier persona y ciudadano *"Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"* (subrayado fuera del texto original).

Al respecto, agregó la Corte Constitucional en Sentencia C-261 de 2002, M.P. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, que la carga tributaria *"deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país"* (subrayado fuera del texto original).

Asimismo, en Sentencia C-593 de 2019, M.P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, la referida Corporación manifestó que en la base de los principios de justicia y equidad tributaria se encuentra el concepto de capacidad contributiva, que se ha definido como *"la posibilidad económica de tributar, esto es, 'la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos'. Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad*

contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria" (subrayado fuera del texto original).

iii) 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 - trátese de órgano legislativo, administración pública o autoridades judiciales-"* (subrayado fuera del texto original).

A partir de la normativa y jurisprudencia previamente reseñada, considera este Despacho que, en la medida que las cotizaciones al Sistema General de Pensiones se hubiesen efectuado en los términos dispuestos por el artículo 3° del Decreto Legislativo 558 de 2020, se debe permitir a los contribuyentes 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, con base en los siguientes argumentos:

Algunos de los contribuyentes que se acogieron a la medida prevista en el Decreto Legislativo 558 se vieron afectados económicamente como consecuencia de la pandemia del COVID-19.

Tan fue así que justamente el Gobierno Nacional motivó la necesidad de esta medida en el propósito de disminuir las cargas económicas de los empleadores, con el fin de que pudieran concentrar sus esfuerzos económicos *"en mantener las nóminas de trabajadores y continuar con el pago de los salarios, permitiendo en todo caso que los trabajadores continúen contando con el aseguramiento de los riesgos derivados de la invalidez y sobrevivencia que ofrece el Sistema General de Pensiones"*.

En este sentido, no consultaría el principio de justicia tributaria interpretar de manera aislada los artículos 108, 115-1 y 664 del Estatuto Tributario, exigiendo el pago de las cotizaciones faltantes al Sistema General de Pensiones de los meses de abril y mayo de 2020, ya que atentaría contra la capacidad contributiva de algunos contribuyentes el desconocimiento de la deducción por salarios y pagos a trabajadores independientes realizados fiscalmente durante los meses de abril y mayo de 2020 (atendiendo los artículos 58, 59, 104 y 105 del Estatuto Tributario), máxime cuando estos realizaron o verificaron *bona fide* las cotizaciones parciales al Sistema General de Pensiones atendiendo lo dispuesto en una normativa de la que se presumía su legalidad y constitucionalidad, asistiéndoles en esta medida el principio de confianza legítima.

Conexo a lo antepuesto, es de reiterar que, a la fecha, el Gobierno Nacional no ha adoptado e implementado el mecanismo ordenado por la Corte Constitucional que permita aportar los montos faltantes antes mencionados.

En todo caso, es importante aclarar que lo aquí manifestado se debe entender sin perjuicio de la obligación de realizar las referidas cotizaciones faltantes, tal y como lo resolvió la Corte Constitucional en la Sentencia C-258 de 2020.

Asimismo, es de advertir que las deducciones por salarios y pagos a trabajadores independientes efectuadas en los meses de abril y mayo de 2020, antes analizadas, deberán cumplir con los demás requisitos exigidos en la normativa tributaria para su procedencia.

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,

Firmado digitalmente por PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Fecha: 2021.03.26 16:54:26 -05'00'

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda

Con copia:

DARLING SAAVEDRA ROA
Larrahondo Consultores S.A.S.
Calle 94 N° 6-69 Of. 206
Centro de Profesionales La Novena
Cali
Radicado N° 000142 del 27/01/2021

ANA LEONARDA RUIZ MEDINA
Carrera 64B N° 96A-28 Apto. 301
Barranquilla
anyleonarda@hotmail.com
Radicados N° 000144 y N° 100013874 del 28/01/2021

OSCAR RIVERA ARBELÁEZ
Carrera 46 N° 13–20
Bogotá D.C.
Radicados N° 000199 y N° 100011619 del 25/01/2021

OSCAR ANDRÉS VILLADA FAJARDO
Av. Cra 7 N° 127-48 Of. 1107 Centro Empresarial 128
Bogotá D.C.