**OFICIO N° 079831**

**12-12-2013**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 001122

Señor

**VILMA DAGUA COVARIA**

vilma.dagua@payan.com.co

Email

**Ref:** Radicado 02224 del 09/09/2013

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Deducciones

**Fuentes formales** Estatuto Tributario artículos [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408); Ley 1122 de 2007 artículo 18; Ley 1607 de 2012; Decreto 3085 de 2007 artículo 1°; Decreto 1070 de 2013 artículo 3°; Oficio No. 017857 del 26 de marzo de 2013; Consejo de Estado Radicación No. 1832 del 26 de julio de 2007, Consejero Ponente Luis Fernando Álvarez Jaramillo

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, 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.

En el escrito de la referencia se formulan las siguientes preguntas:

*“1. Los pagos realizados a transportadores, servicios de restaurante (casinos), Contratos de Construcción (AIU) y todos los relacionados en el artículo 11 de la Ley 1607 de diciembre -2012* [sic], *el cual adicionó al Estatuto Tributario el* [*artículo 340*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419)*, que la Ley los considera TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA, se les debe exigir La planilla de Seguridad Social sobre la base del 40% del pago, sobre la utilidad o AIU?* [sic]

*2. La persona natural que alquila bienes muebles (alquiler de montacargas) y que para nosotros son costos y deducciones se les debe exigir La planilla de Seguridad Social sobre la base del 40% del pago o sobre la utilidad?* [sic] *o no se les debe exigir la planilla de Seguridad Social?* [sic]

*3. La Ley de Seguridad social dice que NO se puede pagar aportes sobre una base menor a un salario mínimo, entonces cuando realizamos pagos inferiores al salario mínimo; también se les debe exigir la planilla de seguridad social para la procedencia de la deducción de los costos?* [sic]

*4. Cuando la ley 1122 de 2007 en su artículo 18 indica que la base de cotización máximo es de un 40% de los ingresos mensualizados qué se entiende por valor máximo?* [sic]

*5. De qué forma el contratante podemos verificar* [sic] *que la planilla de seguridad social que presenta el contratista corresponde a los pagos realizados por nosotros, si toda persona sólo puede presentar una autoliquidación al Sistema por mes?* [sic]

*6. Al entrar en vigencia el Decreto 1070-2013* [sic] *el cual rige a partir de la fecha de publicación y que al terminar el mes de junio-2013* [sic] *algunos de los contratistas no alcanzaron a afiliarse o se afiliaron en los últimos día del mes de junio de 2013* [sic] *Al sistema de seguridad social, se cuenta con un período de gracia sólo por este mes para efectos no rechazar los costos y deducciones?* [sic]

Una vez analizada la consulta, tenemos que las preguntas 4 y 5 no son de competencia de este Despacho, razón por la cual se remitirán a la Oficina Jurídica y Apoyo Legislativo del Ministerio de la Protección Social para que sean resueltas por esta entidad.

Hecha la anterior precisión, se procederá a resolver el cuestionario en el mismo orden en que se formulan las preguntas de competencia de este Despacho:

**Pregunta uno:**

*1. Los pagos realizados a transportadores, servicios de restaurante (casinos), Contratos de Construcción (AIU) y todos los relacionados en el artículo 11 de la Ley 1607 de diciembre-2012* [sic], *el cual adicionó al Estatuto Tributario el* [*artículo 340*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419)*, que la Ley los considera TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA, se les debe exigir La planilla de Seguridad Social sobre la base del 40% del pago, sobre la utilidad o AIU?* [sic]

**Respuesta:**

El parágrafo 2° del [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, señala:

(…)

Parágrafo 2°: Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. **Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda”.** (Se resalta)

Conforme lo establecido en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato.

Sobre la base del 40%, traemos a colación la respuesta dada por la sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado de radicación número 1832 del 26 de julio de 2007, Consejero Ponente Luis Fernando Álvarez Jaramillo, que frente a una consulta presentada por el Ministro de la Protección Social respecto de la interpretación que debe darse a la definición del ingreso base de cotización –IBC- de los trabajadores independientes contratistas estableció lo siguiente:

En el marco jurídico vigente en la actualidad, la Sala considera que el límite máximo del 40% del valor mensualizado del contrato previsto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, es aplicable para el cálculo del ingreso base de cotización de todos los contratistas de prestación de servicios, pues se trata de una norma abierta que se aplica independientemente del plazo del contrato y de la forma de pago (mensual, bimensual o al final del contrato).

(…)

De acuerdo con las normas transcritas, la Sala considera que existe una relación directa entre los ingresos devengados y el ingreso base de liquidación de la cotización de los trabajadores independientes. Por ende, lo dispuesto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, (…), debe interpretarse en consonancia con estas disposiciones legales.

En este sentido, el parágrafo el artículo 1° del decreto 510 de 2003, señala que en materia de cotización en pensiones: *“Se entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal.* ***Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa*** *en las mismas condiciones previstas por el* [*artículo 107*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) *del Estatuto Tributario”.*

Lo anterior significa que en materia de cotización en pensiones, la norma considera la posibilidad de excluir del cálculo de los ingresos efectivamente recibidos, aquellas sumas que constituyen costos necesarios para desarrollar la actividad lucrativa; circunstancia que en otra forma consagra el artículo 18 de la ley 1122 de 2.007, pues al disponer que la base de cotización en salud para los contratistas de prestación de servicios se toma sobre un tope máximo del 40% del valor mensualizado del contrato, está concluyendo que el 60% restante hace parte de los costos del mismo.

(…)

Es preciso señalar que mediante el artículo 1° del Decreto 3085 de 2007 se estableció la obligación para estos trabajadores de presentar una declaración anual a más tardar en el mes de febrero de cada año, en la cual informen a las entidades administradoras del Sistema de la Protección Social a las que se encuentren afiliados, el Ingreso Base de Cotización, IBC, que se tendrá en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente.

Aunado a lo anterior, el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, al reglamentar el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, señaló:

**Artículo 3°. Contribuciones al sistema general de seguridad social.** De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención para las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, por concepto de contribuciones al Sistema General de Seguridad Social, pertenezcan o no a la categoría de empleados, estará condicionada a su pago en debida forma, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.

**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.** (…) (Se resalta).

Del inciso 2° del artículo 3° Decreto 1070 de 2013, se desprende que es requisito para deducir del impuesto sobre la renta y complementarios, los pagos realizados a personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, verificar que estas personas paguen las contribuciones al Sistema General de la Seguridad Social en relación con los ingresos obtenidos por los pagos efectuados por el contrato respectivo.

La consultante pone a consideración el caso de los pagos realizados a los trabajadores por cuenta propia, la posibilidad de exigir la presentación de la planilla de Seguridad Social y sobre qué base de liquidación es importante precisar lo siguiente:

El [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 estableció una nueva clasificación, para efectos tributarios, de las personas naturales residentes en el país a saber:

·      Empleados

·      Trabajadores por cuenta propia

·      Otros contribuyentes

De manera particular y respecto a los trabajadores por cuenta propia, en el Oficio No. 017857 del 26 de marzo de 2013, se señala:

(…)

2) Trabajador por cuenta propia

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más de la realización de las actividades económicas señaladas en el [artículo 340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419) del Estatuto Tributario y cuya Renta Gravable Alternativa sea inferior a veintisiete mil (27.000) UVT, a saber:

- Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento

- Agropecuario, silvicultura y pesca

- Comercio al por mayor

- Comercio al por menor

- Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos

- Construcción

- Electricidad, gas y vapor

- Fabricación de productos minerales y otros

- Fabricación de sustancias químicas

- Industria de la madera, corcho y papel

- Manufactura alimentos

- Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero

- Minería

- Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones

- Servicios de hoteles, restaurantes y similares

- Servicios financieros

**De lo anteriormente expuesto, y a fin de resolver la pregunta, se destaca que estos pagos no provienen de una relación laboral o legal y reglamentaria, razón por la cual implican para el contratante el cumplimiento de lo señalado en el parágrafo 2° del** [**artículo 108**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) **y el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, para la procedencia de la deducción en el impuesto de renta y complementarios de los pagos hechos a estas personas.**

**Así las cosas, el contratante debe verificar de estas personas, la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 y el Decreto 3085 de 2007.**

**Pregunta dos:**

*2. La persona natural que alquila bienes muebles (alquiler de montacargas) y que para nosotros son costos y deducciones se les debe exigir La planilla de Seguridad Social sobre la base del 40% del pago o sobre la utilidad?* [sic] *o no se les debe exigir la planilla de Seguridad Social?* [sic]

**Respuesta:**

**En la respuesta a la pregunta 1 se concluyó que los pagos hechos a personas naturales que no son producto de una relación laboral o legal y reglamentaria, implican para el contratante el cumplimiento de lo señalado en el parágrafo 2° del** [**artículo 108**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) **y el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, para la procedencia de su deducción en el impuesto de renta y complementarios, tesis igualmente aplicable a esta pregunta**

**Pregunta tres:**

*3. La Ley de Seguridad social dice que NO se puede pagar aportes sobre una base menor a un salario mínimo, entonces cuando realizamos pagos inferiores al salario mínimo; también se les debe exigir la planilla de seguridad social para la procedencia de la deducción de los costos?* [sic]

**Respuesta:**

Como ya se ha indicado previamente, el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, que los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato.

En ese sentido el ingreso base de cotización en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente, tal como lo establece el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 modificada por el artículo 5° de la Ley 797 de 2003, lo que lleva a concluir que este requisito no se predica de los pagos realizados por un contratante, sino del ingreso base de cotización que reporta el contratista.

**Así las cosas, en los pagos realizados a personas naturales residentes, cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, el contratante deberá verificar que la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la seguridad social se haga en los términos anteriormente señalados, a fin que sea viable su deducción en el impuesto sobre la renta, tal como lo señalan el** [**artículo 108**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) **del Estatuto Tributario y el artículo 3° del Decreto 1070.**

**Pregunta seis:**

*6. Al entrar en vigencia el Decreto 1070-2013* [sic] *el cual rige a partir de la fecha de publicación y que al terminar el mes de junio-2013* [sic] *algunos de los contratistas no alcanzaron a afiliarse o se afiliaron en los últimos día del mes de junio de 2013* [sic] *Al sistema de seguridad social, se cuenta con un período de gracia sólo por este mes para efectos no rechazar los costos y deducciones?* [sic]

**Respuesta:**

Con fundamento en lo dispuesto en el inciso final del artículo 271 de la ley 100 de 1993, el Gobierno Nacional debe reglamentar el papel que deben cumplir los contratantes para efectos de garantizar el pago oportuno y correcto de la cotización al sistema de seguridad social por parte de los contratistas, para lo cual se expidió el Decreto 1703 de 2002, modificado por los decretos 2400 de 2002 y 3615 de 2005.

Igualmente, la Ley 1393 de 2010 a través de su artículo 27 adicionó al [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario el parágrafo 2, a fin que la obligación del contratante de verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la seguridad social que le corresponden al contratista, tuviera efectos en el impuesto de renta en la deducción por los pagos realizados por el contratante.

**Por lo anterior, este Despacho considera que la obligación en comento no surge por efecto de la expedición del Decreto 1070 de 2013, sino que el Gobierno Nacional mediante su artículo 3° reiteró el marco jurídico anteriormente citado y precisó sus alcances, dadas las modificaciones que introdujo la Ley 1607 de 2012 para las personas naturales, razón por la cual el contratante en todo caso debe verificar de las personas naturales a quienes realiza pagos que no son producto de una relación laboral o legal y reglamentaria la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la seguridad social.**

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

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