

El Decreto-Ley 129 de Enero de 2010, expedido bajo la declaratoria de Emergencia social en el sector Salud, modificó 3 normas del Estatuto Tributario. Dos de esas modificaciones se hicieron al Libro de Procedimiento tributario y por tanto aplican inmediatamente como la que indica que habrá sanción de inexactitud por equivocarse con los valores que se reporten en los renglones informativos del Formulario 110 ó 210 por pagos a la Seguridad social y parafiscales. Esto aplicaría entonces para las propias Declaraciones de Renta del 2009 próximas a presentarse.

El pasado fin de semana el Gobierno nacional, bajo el amparo del Estado de Emergencia Social que se declaró con el [Decreto 4975 de Diciembre 23 de 2009](#), entró a expedir 10 decretos con fuerza de Ley ([decretos 126 a 135 de Enero 21 de 2010](#)) con los cuales se modifican varias normas relacionadas con el manejo de los recursos del sector Salud buscando así aliviar la crisis que ese sector está enfrentando hace tiempo y que no se ha solucionado siquiera con medidas como las de la [Ley 1122 de Enero de 2007](#).

Recordemos que según lo indicado en el artículo 215 de la Constitución Nacional, cuando se hace una declaratoria de Emergencia Social como esta (y que fue lo mismo que también sucedió con el [Decreto 4333 en Diciembre de 2008](#) esa vez con la emergencia que generaron las caídas de las “pirámides” de captadores ilegales de dineros) el Gobierno con sus ministros tiene 30 días para expedir Decretos con fuerza de Ley (es decir, que pueden entrar a modificar normas superiores contenidas en leyes tales como el Estatuto Tributario) y con ello buscar aliviar la situación que generó la declaratoria de Emergencia.

Sin embargo, la Corte constitucional puede entrar a examinar la legalidad de las Declaratorias de Emergencia Social y sus decretos relacionados y declarar tales normas como exequibles o inexecutable (ver [Sentencia C-135 de Febrero 25 de 2009 que declaró exequible el decreto 4333 de 2008](#) y las [Sentencias C-224 a C-226 de Marzo 30 de 2009](#) que declararon inexecutable algunos decretos relacionados con esa Emergencia pues no se relacionaban de verdad con la situación que originó la emergencia).

Como sea, mientras se produce ese fallo de la Corte, el Gobierno puede hacer exigible lo que disponga en sus Decretos-Leyes.

Se modificó el artículo 108 del Estatuto Tributario sobre deducibilidad de pagos labores y a trabajadores independientes.

Aclarado lo anterior, debemos destacar que con el [Decreto-Ley 129 de Enero 21 de 2010](#) el Gobierno ha entrado a hacer modificaciones a 3 normas del Estatuto Tributario Nacional que se relacionan con el tema del control a la evasión en los aportes al sistema de seguridad social en Salud.

La primera de esas normas es la contenida en el [artículo 3 del Decreto 129](#) y con la cual se modifica el [artículo 108 del Estatuto Tributario](#) agregándole un parágrafo segundo. Para entender este cambio, a continuación mostramos el texto del artículo 108 del Estatuto antes y después de la modificación:

Versión antes del cambio hecho con el Decreto-Ley 129 de Enero de 2010	Versión después del cambio hecho con el Decreto-Ley 129 de Enero de 2010
<p>ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.</p> <p>PARAGRAFO. Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.</p>	<p>ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.</p> <p>PARAGRAFO. Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.</p> <p>“Parágrafo 2 (adicionado con Art. 3 del Decreto Ley-129 de Enero de 2010). Para efectos de la deducción por salarios de que</p>

	<p><i>trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes, <u>Igualmente, para aceptar 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 según la ley.</u></i></p> <p><i>La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, podrá efectuar las gestiones que sean necesarias para comprobar la correcta liquidación de los aportes tanto de asalariados como de trabajadores independientes. En caso de encontrar inconsistencias, reportará este hecho a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo de su competencia”.</i></p> <p>(el subrayado es nuestro)</p>
--	--

En primer lugar, hay que aclarar que esta modificación al artículo 108 del Estatuto Tributario, por ser una norma que regula **la parte sustantiva del impuesto de renta** (ya que se relaciona con los requisitos para aceptar o rechazar los costos o gastos por pagos labores con lo cual se afectaría la base del impuesto), es una modificación que solo puede aplicarse para los ejercicios gravables 2011 y siguientes (no afecta entonces ni al propio ejercicio 2010, ni tampoco al ejercicio 2009 aunque la declaración de renta 2009 apenas se vaya a presentar en los próximos días; ver artículo 338 de la Constitución Nacional).

Esa modificación se ha efectuado entonces para que los contribuyentes que presentan declaración de renta y complementarios (sean personas jurídicas, naturales o sucesiones ilíquidas), si entre sus costos o gastos llegan a tener costos o gastos con personas naturales trabajadoras independientes a las cuales, por virtud de contratos de prestaciones de servicios, les cancelan honorarios, comisiones o servicios, entonces tendrán que estar verificando que dicho trabajador independiente sí haya hecho por su cuenta las cotizaciones obligatorias que le corresponde hacer al sistema de salud y pensiones so pena de que entonces el costo o gasto con esos trabajadores independientes no les sea aceptado fiscalmente (*Nota: para profundizar sobre como un trabajador independiente debe hacer esas cotizaciones, véase nuestro anterior editorial de Julio de 2007: [“¿Cuál es la base para que los Revisores Fiscales y Contadores efectúen sus aportes a la seguridad social?”](#)*)

Y es que debemos recordar que hace rato el Gobierno Nacional tiene detectado que muchos trabajadores independientes, que devengan importantes recursos por la ejecución de contratos

de prestaciones de servicios, hacen evasión a la seguridad social denunciando unas bases más pequeñas de las que les corresponde usar y que no guardan relación con lo que denuncian como ingresos brutos en sus declaraciones de Renta y de IVA y esa parte incluso será ahora más controlada con lo que dice el segundo inciso de ese párrafo 2 que se adiciona al artículo 108 (véase noticia de El Tiempo de Febrero de 2008 [“Comienza cobro a 12.000 trabajadores independientes que deben más de 300 mil millones a la salud”](#) y nuestro anterior editorial de Mayo de 2009: [“El cruce entre la seguridad social y la Declaración de Renta para los Trabajadores Independientes”](#))

Además, el [artículo 8 del decreto Ley 129 de 2010](#) aprovecha también para aclarar que le “van a poner el ojo” a las Cooperativas de Trabajo Asociado que se prestan para las figuras ilegales de actuar como agrupadoras de trabajadores independientes y con ello facilitan la evasión a la seguridad social de estos últimos (esa figura de agremiar trabajadores independientes para hacerles la cotización a la seguridad social solo se le permite a otras entidades mencionadas en los decretos 3615 de Octubre de 2005 y 2313 de Julio de 2006; ver más al respecto [en este link del Ministerio de la protección social](#))

El contratante de los trabajadores independientes les podrá retener los aportes que éste último no haya hecho a la seguridad social

Esta modificación hecha al artículo 108 del Estatuto Tributario no aplicaría por tanto cuando los costos o gastos con esos trabajadores independientes no hayan sido originados de la celebración previa de contratos con ellos sino que fueron pagos que ocasionalmente se le hicieron en el año como por ejemplo cuando se llama de emergencia a un plomero a que arregle una tubería, o cuando se va y se hace una consulta ocasional a un Abogado, etc. En esos casos no toca estar verificando que ese prestador de esos servicios haya o no cotizado a la seguridad social.

Además, esta medida sólo la tendrán que estar aplicando las personas y entidades que si declaran renta pues a ellas si les afecta el hecho de les lleguen a rechazar sus costos y gastos. Pero para una persona que no declara renta, no se le hace en ningún momento un “rechazo de costos y gastos” y por ello no tendrían que preocuparse por si el costo o gasto reunió o no reunió los requisitos exigidos por la Norma para ser deducibles (*nota: para las entidades No contribuyentes que presentan Declaración de Ingresos y patrimonio, para ellas el inciso cuarto del artículo 647 de Estatuto Tributario indica que las pueden también sancionar por incluir costos sin requisitos aunque esas entidades no liquiden impuesto de renta*).

Sin embargo, y para poder cumplir con lo que dice este nuevo párrafo adicionado al artículo 108 del Estatuto Tributario, el [artículo 2 del mismo Decreto-Ley 129 de Enero de 2010](#) ha dispuesto **algo que lo tienen que cumplir todos aquellos que celebren contratos de prestaciones de servicios con trabajadores independientes, sin importar si el contratante declara o no renta.** Esa norma dice lo siguiente:

*“Artículo 2º, 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 las disposiciones legales, para lo cual **deberá solicitar que se relacione en la factura, o cuenta de cobro, el número o referencia de la planilla de pago de los aportes respectivos.** Para tal fin, el Gobierno Nacional podrá establecer mecanismos de verificación y suministro de la información necesaria para cumplir con este deber por parte del contratante.*

En el evento en que no se hubieran realizado totalmente los aportes correspondientes, el contratante deberá retener las sumas adeudadas al sistema en el momento de la liquidación y efectuará el giro directo de dichos recursos a los correspondientes sistemas con prioridad a los regímenes de salud y pensiones, conforme lo defina el reglamento.”

(el Subrayado es nuestro)

En relación con esta medida, hay que recordar que hasta ahora, cuando un contratista persona natural no estaba cumpliendo con hacer sus aportes a la seguridad social, lo único que tenía hacer el contratante era dar aviso de ello al Ministerio de la Protección Social pues de lo contrario le podrían aplicar al contratante la sanción del artículo 271 de la Ley 100 de 1993 por estarle ayudando tácitamente al contratista a hacer la evasión de los aportes a la seguridad social (ver artículo 23 del Decreto 1702 de agosto de 2002 y la Circular Conjunta 01 de Diciembre 6 de 2004 de los Ministerios de Protección Social y de Hacienda Pública; consulta nuestro anterior editorial: [“Lista de chequeo sobre asuntos laborales”](#))

Pero ahora, con esta nueva medida, el contratante ya no se debe poner a avisar al Ministerio de la protección social cuando el contratista esté evadiendo los aportes a la seguridad social sino que **deberá retenerle directamente, de los pagos a su favor, las sumas que dicho contratista no haya efectuado a la seguridad social.** Al respecto, habrá que esperar más reglamentación para saber si el pago de esas sumas retenidas se haría en la misma Planilla Integrada de Liquidación de aportes-PILA que elaboran cuando ellas tienen personas con vínculo laboral o si se hace de otra forma.

Se modifica el artículo 647 del Estatuto Tributario, sanción por inexactitud

Los [artículos 3 y 4 del mismo Decreto Ley 129 de Enero 21 de 2010](#) han entrado a modificar dos normas que corresponden al Libro Quinto del Estatuto Tributario, libro que contiene las normas sobre **Procedimiento Tributario** y que abarca los Artículos 555 hasta 869 del Estatuto. Los artículos modificados fueron el [617](#), sobre requisitos de la Factura de Venta, y el [647](#) sobre la Sanción por inexactitud.

Antes de mencionar y explicar tales cambios, debemos mencionar que cuando se efectúan cambios a las normas de **Procedimiento Tributario**, **esos cambios sí se aplican de forma inmediata**, es decir, que no tienen que esperar para ser aplicados solo en los ejercicios

siguientes a aquellos en que se expidió la norma que modificó el Procedimiento Tributario (esto último solo pasa con los cambios a las normas **sustantivas** como se explicó anteriormente al comentar el cambio que se hizo al artículo 108 del E.T).

En vista de lo anterior, el cambio que el artículo 3 del Decreto Ley 129 de Enero de 2010 le efectúa al artículo 647 **es un cambio que se aplicará a cualquier declaración de renta que se presente después de Enero 21 de 2010, es decir, que aplicaría a las declaraciones de renta del año gravable 2009 que apenas se estarán presentando en los próximos días**

El cambio consistió en agregar al artículo 647 el siguiente párrafo

“Párrafo: Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el párrafo 1° del artículo 50 de la ley 789 de 2003 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario”.

Sobre este nuevo párrafo, hay que aclarar en primer lugar que esa referencia que allí se hace al “párrafo 1 del Artículo 50 de la Ley 789 de 2003” es una referencia que tiene un yerro mecanográfico pues la Ley 789 no es de 2003 sino de Diciembre de 2002.

Ese [párrafo del artículo 50 de la Ley 789 de Diciembre de 2002](#) fue el que dispuso que la DIAN, en los formularios de las declaraciones de Renta de los años 2003 y siguientes, incluiría unos renglones que hasta ahora eran solamente informativos y en los cuales el declarante de renta informa sobre los valores pagados a la seguridad social y parafiscales durante el año gravable que estaba declarando (Véase por ejemplo los [renglones 30 a 32 del formulario 110 para la Declaración de Renta 2009](#) de los obligados a llevar contabilidad, y los [renglones 29 a 31 del formulario 210 para la Declaración de Rente 2009](#) de los No obligados a llevar contabilidad)

En consecuencia, si hasta ahora se entendía que esos renglones eran meramente informativos y que no había sanción cuando se incluyeran allí cifras erradas o no ajustadas a la realidad, **lo que sucederá entonces, desde la declaración de renta 2009 y siguientes, es que la DIAN podrá sancionar a quienes se equivoquen con los valores que reporten en dichos renglones.**

La sanción de inexactitud que se menciona en ese artículo 647 del Estatuto Tributario indica que cuando se omiten ingresos o se incluyen costos no deducibles, la DIAN aplicará una sanción del 160% del mayor impuesto dejado de liquidar. En consecuencia, se podría decir que al equivocarse ahora con los renglones informativos sobre los pagos a la seguridad social y parafiscal, la sanción por inexactitud también sería del 160% de la diferencia entre el valor correcto y el valor erróneamente reportado en el formulario. Como sea, habrá que esperar una posición oficial de la DIAN sobre este punto.

Se modificó el artículo 617, requisitos de la Factura de Venta

Por último, la modificación que el artículo 4 del Decreto-Ley 129 de Enero de 2010 de efectúa al [artículo 617 del Estatuto Tributario](#) (norma que contiene los requisitos de la Factura de Venta sea que se piense utilizar o no como título valor; ver Ley 1231 de Julio de 2008), consistió en decir que dichas Facturas de Venta, cuando sean expedidas por un Trabajador independiente por la ejecución de contratos de prestación de Servicios, tendrá que llevar un nuevo requisito (requisito “j”) y que diría lo siguiente:

“J. Tratándose de trabajadores independientes o contratistas, se deberá expresar que se han efectuado los aportes a la seguridad social por los ingresos materia de facturación, a menos que por otros conceptos esté cotizando por el monto máximo dispuesto por la ley, y se deberá señalar expresamente el número o referencia de la planilla en la cual se realizó el pago. Igualmente, se manifestará si estos aportes sirvieron para la disminución de la base de retención en la fuente en otro cobro o si pueden ser tomados para tal fin por el pagador; esta manifestación se entenderá efectuada bajo la gravedad de juramento.

Como dijimos anteriormente, esta modificación al [artículo 617](#) es una modificación que se debe empezar a aplicar en forma inmediata pues dicho artículo hace parte del libro quinto del Estatuto Tributario que contiene las normas sobre Procedimiento Tributario.

Sobre este tema, debemos recordar que los obligados a expedir Factura de Venta son solo aquellos que pertenezcan al Régimen Común del IVA (pues los que pertenezcan al Régimen simplificado solo expiden cuentas de cobro u otros documentos similares pero no están obligados a expedir Factura de venta ni documentos equivalentes como tiquetes de máquinas registradoras; ver artículo 616-2 del Estatuto Tributario).

Además, un médico o un agricultor, o cualquier otra persona que solo vendan bienes o servicios excluidos del IVA, ellos no pertenecerían ni al “Régimen Común” ni al “Régimen Simplificado” pues justamente, como todo lo que venden o cobran es excluido del IVA, entonces son No responsables del IVA. Para ese tipo de personas no existe la obligación de facturar siempre y cuando sus ingresos operacionales sean del mismo nivel que le permite a las personas naturales responsables de IVA estar en el Régimen Simplificado (ver el literal “h” del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997)

Pero como lo indicó el artículo 2 del mismo decreto Ley 129 de Enero de 2010 que antes citamos, esta mención en los cuerpos de la factura de venta también la tendrían que hacer los trabajadores independientes que emitan cuentas de cobro pues si no han pagado los aportes a la seguridad social, entonces el contratista les retendrá los valores que han dejado de pagar a la seguridad social.

En consecuencia, si algún trabajador independiente esta obligado a expedir Factura de Venta (y sin importar si la misma la va a convertir o no en un título valor en los términos de la Ley 1231 de Julio de 2008), o si no está obligado a expedir factura de venta pero expide cuentas de cobro, ese trabajador independiente, cuando esté facturando o cobrando los valores provenientes de

la ejecución de contratos de prestación de servicios que le realice a cualquier empresa o persona natural, tendrá que indicar en el cuerpo de su Factura de Venta o de su cuenta de cobro que ya ha ido cumpliendo con incluir en las bases de sus aportes a seguridad social esos valores que le hayan ido pagado en los meses anteriores por la ejecución de esos contratos.

Así por ejemplo, si el trabajador independiente pasa su facturar a comienzos o al final del mes, diría que a comienzos de ese mismo mes pagó con su PILA No. XXXX un valor de aportes a salud y pensión por \$XXXX liquidados sobre los pagos de \$xxxxxxx que ese contratista le hizo en el mes anterior.

Y como lo indica la parte final del literal “j” que le adicionaron al [artículo 617](#), el trabajador dirá también si esos aportes que pagó en la PILA del comienzo del mes ya fueron restados o no en la base de retención en la fuente a título de Renta que otros contratantes que él pueda tener al mismo tiempo le terminarían practicando. Es una medida que guarda entonces relación con lo que indica el artículo 4 del Decreto 2271 de Junio 18 de 2009 donde se dispuso:

“Artículo 4. Disminución de la base para trabajadores independientes. El monto total del aporte que el trabajador independiente debe efectuar al Sistema General de Seguridad Social en Salud es deducible. En este caso, la base de retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta, se disminuirá con el valor total del aporte obligatorio al Sistema General de Seguridad Social en Salud realizado por el independiente, que corresponda al periodo que origina el pago y de manera proporcional a cada contrato en los casos en que hubiere lugar. En tal sentido, no se podrá disminuir la base por aportes efectuados en contratos diferentes al que origina el respectivo pago y el monto a deducir no podrá exceder el valor de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud que le corresponda efectuar al independiente por dicho contrato.

Parágrafo 1°. Para los efectos previstos en el presente artículo, el trabajador independiente deberá adjuntar a su factura, documento equivalente o a la cuenta de cobro, si a ello hubiere lugar, un escrito dirigido al agente retenedor en el cual certifique bajo la gravedad de juramento, que los documentos soporte del pago de aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud corresponden a los ingresos provenientes del contrato materia del pago sujeto a retención. En el caso de que su cotización alcance el tope legal de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes, por la totalidad de sus ingresos por el respectivo periodo de cotización deberá dejar expresamente consignada esta situación.

Parágrafo 2°. Los agentes retenedores serán responsables por las sumas deducidas en exceso provenientes de aportes diferentes al contrato que origina el pago o abono en cuenta sujeto a retención.

Por último, habría que decir que cuando el trabajador independiente si este obligado a expedir Factura de Venta, pero lo haga sin el cumplimiento de este nuevo requisito “j”, en ese caso no podrán aplicarle las sanciones de los [artículos 652 y 657 del Estatuto Tributario](#) pues esas dos normas no fueron modificadas y las mismas solo contemplan sanciones cuando se omitan los demás requisitos de la factura de venta.