Concepto 12887 del 2015 Mayo 5
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

En su correo electrónico de la referencia remitido por la coordinadora del grupo de derechos de petición, consultas y cartera del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el Decreto 1070 del 2013 formula varias preguntas relacionadas con la verificación por parte de las empresas del pago de la PILA sobre los ingresos de los trabajadores independientes.

Pregunta 1

Con el fin de dar respuesta a sus inquietudes y a las de otros peticionarios sobre el mismo tema, se acordó con el Ministerio de Salud y Protección Social, en aras de la unidad de criterio previamente formular consulta a la dirección jurídica de dicho ministerio.

En efecto, mediante el oficio 36930 del 19 de junio del 2014, reiterado con los oficios 52432 del 20 de agosto y 65244 del 3 de diciembre del 2014, se le preguntó a dicho ministerio:

¿Se encuentra vigente el 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?

El coordinador grupo de consultas de la dirección jurídica del Ministerio de Salud y Protección Social, dio respuesta mediante oficio radicado 201411601841961 del 23 de diciembre del 2014, radicado en correspondencia de la DIAN bajo el número 000E2015002899 del 28 de enero del 2015, en los siguientes términos:

“Hemos recibido su comunicación, por la cual consulta sobre la vigencia de lo previsto en el inciso 1º del artículo 23 del Decreto 1703 del 2002, en lo atinente a la obligación de verificar el pago de aportes a la seguridad social en contratos cuya duración sea superior a tres (3) meses.

Al respecto y previas las siguientes consideraciones, me permito señalar:

El artículo 114 del Decreto-Ley 2150 de 1995 que modificaba el artículo 282 de la Ley 100 de 1993, señalaba que las personas naturales que contrataran con el Estado en la modalidad de prestación de servicios no estarían obligadas a acreditar afiliación a los sistemas de salud y pensiones, siempre y cuando la duración de su contrato fuere igualo inferior a tres (3) meses.

El artículo 4º de la Ley 797 del 2003 que modifica el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, señala que **durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deben efectuarse las cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los**

empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen.

El artículo 1º del Decreto 510 del 2003, establece que de conformidad con lo previsto por el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3º de la Ley 797 de 2003, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, **deberán estar afiliados al sistema general de pensiones y su cotización deberá corresponder a los ingresos que efectivamente perciba el afiliado.**

Así mismo, el segundo inciso del artículo 3º del Decreto 510, determina que la base de cotización para el sistema general de pensiones deberá ser la misma que la base de la cotización del sistema general de seguridad social en salud, salvo que el afiliado cotice para el sistema general de pensiones sobre una base inferior a la mínima establecida para el sistema general de seguridad social en salud.

Así las cosas y expuesto lo anterior, se tiene que el artículo 4º 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 3º 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 del 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 1º del artículo 23 del Decreto 1703 del 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 del 2010, el cual prevé:

ART. 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” (resaltado fuera de texto).

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 966871 del 6 de julio del 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 1º (1) y 3º (2) del Decreto 510 del 2003.

Por su parte, el artículo 26 de la Ley 1393 del 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...**” (resaltado fuera de texto).

En mérito de lo expuesto, se revoca la tesis del problema jurídico 1 del Concepto 22122 del 7 de abril del 2014, el oficio 72394 del 13 de noviembre del 2013, la respuesta a la pregunta uno del oficio 42966 del 18 de julio del 2014 y la respuesta a la pregunta 2.1 del oficio 52431 del 28 de agosto del 2014 y los demás que sean contrarios a la presente doctrina.

Igualmente se aclaran los oficios 60032 del 23 de septiembre, 70392 del 5 de noviembre, 74235 del 20 de noviembre del 2013; 34321 del 6 de junio, 48258 del 11 de agosto, 49174 del 14 de agosto, 49815 del 19 de agosto y 16635 del 18 de diciembre del 2014, teniendo en cuenta que en ellos se transcribió el inciso primero del artículo 23 del Decreto Reglamentario 1703 del 2002, que se refiere a la obligación de la parte contratante de verificar la afiliación y pago de aportes al sistema general de seguridad social en salud, 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 y cuya duración sea superior a tres (3) meses.

Pregunta 2

¿Qué se debe hacer en los casos donde los independientes subcontratan, cómo debe ser el pago de la PILA por ellos? ¿A quién se le debe exigir la PILA?

Sea oportuno señalar que este interrogante escapa al ámbito de competencia de este despacho, pero se le informa que:

Mediante el oficio 48866 del 13 de agosto del 2014, reiterado con los oficios 52432 del 20 de agosto, 65244 del 3 de diciembre del 2014 y 8182 del 16 de marzo del 2015, se le preguntó a la dirección jurídica del Ministerio de Salud y Protección Social:

Cuando la prestación del servicio se contrata con un trabajador independiente que a su vez subcontrata con otros trabajadores independientes:

— ¿Cuál es el alcance de la verificación que debe hacer el contratante inicial con respecto a la afiliación y pago de los aportes al sistema general de seguridad social, a cargo del contratista y de los subcontratistas?

— Cómo debe ser el pago de la PILA por ellos, a quien se le debe exigir la PILA. A la fecha, no hemos obtenido respuesta de dicho ministerio.

Sin embargo a nivel informativo se debe señalar que Minsalud, emitió, el Concepto 201511200085951 de fecha 23-01-2015, del cual se remite copia, que señala "(...) no obstante, si el contrato aludido fue celebrado como persona natural, quien suscribió el contrato deberá acreditar el pago de -los aportes propios a la -seguridad-social con la base prevista en el artículo 18 de la Ley 1122 del 2007, evento en el que también deberá demostrarse, el pago de los aportes a la seguridad social de los trabajadores que haya vinculado laboralmente (...)".

No obstante, comedidamente le informamos que este despacho se ha ocupado del tema entre otros en los oficios 49174 del 14 de agosto y 53506 del 4 de septiembre del 2014 y en la petición 1 del oficio 5600 del 24 de febrero del 2015, cuya fotocopia remitimos para su ilustración.

Pregunta 4

¿Cuáles son las sanciones a las que se expone la empresa por no cumplir con la verificación y pago de la seguridad social?

El párrafo 2º del artículo 108 del estatuto tributario, adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 del 2010, establece:

“PAR. 2º—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” (resaltado fuera de texto).

En consonancia con lo anterior, el artículo 3º del Decreto 1070 del 2013, modificado por el artículo 9º del Decreto 3032 del 2013, señala:

“ART. 3º—Contribuciones al sistema general de seguridad social. De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 del 2010 y el artículo 108 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 liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, 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 por concepto de contratos de prestación de servicios, el contratante deberá verificar que los aportes al sistema general de seguridad social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 del 2007, los **decretos 1703 del 2002 y 510 del 2003**, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

PAR.—Esta obligación no será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sean inferiores a un salario mínimo legal mensual vigente (1 smlmv)” (resaltado fuera de texto).

En este orden de ideas, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 108 del estatuto tributario y en el artículo 3º del Decreto Reglamentario 1070 del 2013, para efectos de la disminución de la base de retención en la fuente y de la procedencia en la determinación del impuesto sobre la renta, de la deducción por pagos realizados en desarrollo de contratos de prestación de servicios, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes al sistema general de seguridad social que le corresponden al contratista según la ley. Al respecto, se pronunció este despacho mediante el oficio 52431 del 28 de agosto del 2014 (respuesta pregunta 1, cuya fotocopia anexamos por constituir doctrina vigente).

En este contexto, la inexactitud en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y/o en la declaración mensual de retenciones en la fuente, es

sancionable de conformidad con lo preceptuado en el artículo 647 del estatuto tributario, que reza:

“ART. 647.—Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada...”.

Por otra parte le informamos, que la pregunta 3 escapa al ámbito de competencia de este despacho.