



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

DEDUCCIÓN POR PAGOS A CONTRATISTAS INDEPENDIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance de la obligación del contratante de verificar la afiliación y el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud por parte del contratista / ARTÍCULO 23 DEL DECRETO 1703 DE 2002 - Alcance frente al impuesto sobre la renta. No prevé ninguna consecuencia relacionada con dicho impuesto ni alude a la facultad de la administración tributaria para desconocer deducciones de la renta de los contribuyentes / FUNCIONES DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA - Reserva de ley / SANCIONES TRIBUTARIAS - Principio de legalidad. La administración no puede imponer sanciones ni consecuencias tributarias desfavorables que no estén previstas en la ley / TRIBUTOS - Principio de legalidad / OBLIGACIÓN DEL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS – Alcance y límites frente al control de legalidad del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002. Reiteración de jurisprudencia / FISCALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - Competencia de la UGPP / RECHAZO DE DEDUCCIÓN POR PAGOS A CONTRATISTAS INDEPENDIENTES POR INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATANTE DE LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DEL DECRETO 1703 DE 2002 – Ilegalidad / FALTA DE VERIFICACIÓN O INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS - Inexistencia de efectos jurídicos del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 frente a la deducción por pagos a contratistas independientes

Para determinar si, para la procedencia de la deducción por pagos a contratistas, el demandante debía verificar la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, iniciaremos por determinar la norma aplicable al caso concreto, si es el artículo 108 del Estatuto Tributario o el Decreto reglamentario 1703 de 2002, como alega la entidad demandada. La DIAN defendió su actuación señalando que aplicó el artículo 23 del Decreto reglamentario 1703 del 2 de agosto de 2002 *“por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y el pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud”* (...), cuyo texto original era el siguiente (...) Lo primero que se advierte del texto anterior, es que no está prevista ninguna consecuencia relacionada con el impuesto sobre la renta. No se hace ninguna alusión a la facultad de la Administración tributaria para desconocer deducciones de la renta de los contribuyentes. Con todo, es pertinente realizar un análisis sobre el alcance de la disposición. El Consejo de Estado estudió la legalidad de la mayoría de los apartes del anterior texto reglamentario, ante una demanda que alegaba que se



habían asignado competencias de vigilancia y recaudo a entidades del Estado y a particulares, sin autorización legal para ello, y concluyó que, por tratarse de una actividad de colaboración, es lícito que *“los contratantes públicos o privados verifiquen que el contratista se encuentre afiliado y cancele sus aportes al Régimen de Seguridad Social en Salud e informe a las entidades promotoras de salud o a las entidades estatales competentes, de aquellos eventos en los que haya lugar a revisar los aportes a cargo del contratista”*. Sin embargo, se anularon varios apartes del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 porque no se admite que el contratante requiera explicaciones al contratista si considera que hay errores en las bases de liquidación de los aportes: (...) Para esta Corporación, permitir a los contratantes que pidan explicaciones y califiquen su validez implica que ejerzan funciones de fiscalización que deben estar asignadas expresamente en la Ley porque podrían afectar la intimidad de los contratistas. Es a través de la Ley, expedida por el Congreso de la República, como se debe precisar cuál es el ingreso base de liquidación de los aportes a seguridad social de los trabajadores independientes y la manera como el contratante puede verificarlo, y cuando considere que no es correcto, qué tipo de información podría solicitar y cómo puede el contratista justificar las diferencias. Así mismo, es la Ley la que debe establecer las consecuencias en caso de incumplimiento de los deberes del contratante. No puede la Administración imponer sanciones ni consecuencias tributarias desfavorables que no estén previstas en la Ley, pues tanto en las sanciones como en los tributos rige el principio de legalidad. Es por lo anterior que, en aplicación del artículo 23 del Decreto Reglamentario 1703 del 2 de agosto de 2002 y el control de legalidad de que fue objeto, en los contratos de prestación de servicios, la parte contratante debe verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema general de Seguridad Social en Salud de sus contratistas. Esta verificación implica constatar que el contratista esté afiliado y que paga sus aportes al régimen de seguridad social y, si considera que hay alguna diferencia, informe a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP que es actualmente la entidad estatal competente para realizar la fiscalización de estas contribuciones. Pero no puede, con fundamento en el mencionado decreto, pedir explicaciones al contratista si considera que el pago es incompleto, ni solicitar, sin autorización legal, documentos privados como son las planillas de liquidación de aportes. Teniendo en cuenta lo expuesto, no tiene razón la entidad demandada al sustentar el rechazo de la deducción de los pagos hechos a contratistas en el artículo 23 del Decreto reglamentario 1703 de 2002, porque esa norma no prevé tal consecuencia para los casos en los que los contratantes no verifiquen la afiliación y pago de aportes a la seguridad social.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1703 DE 2002 - ARTÍCULO 23



APLICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 1393 DE 2010 PARA EL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS - Exigencia de reglamentación previa / CONDICIONES PARA VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS - Necesidad de reglamentación del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 para fijar su alcance como condición para la deducción de los pagos efectuados a contratistas / POTESTAD O FACULTAD REGLAMENTARIA – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / OBLIGACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 1393 DE 2010 PARA EL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS – Alcance frente a la deducción por pagos a contratistas independientes / OBLIGACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 1393 DE 2010 PARA EL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN POR PAGOS A CONTRATISTAS INDEPENDIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Exigibilidad a partir de la reglamentación de la Ley 1393 de 2010 / RECHAZO DE DEDUCCIÓN POR PAGOS A CONTRATISTAS INDEPENDIENTES POR FALTA DE VERIFICACIÓN O INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 1393 DE 2010 PARA EL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS ANTES DE SU REGLAMENTACIÓN MEDIANTE EL DECRETO 1070 DE 2013 – Ilegalidad. El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 no se podía invocar como fundamento para desconocer la deducción por pagos a contratistas independientes antes de que fuera reglamentado, de modo que solo es aplicable a periodos gravables posteriores a la entrada en vigencia del reglamento / NORMAS TRIBUTARIAS – Irretroactividad / APLICACIÓN RETROACTIVA DE NORMAS TRIBUTARIAS – Efectos jurídicos. Genera la ilegalidad del acto administrativo / FALTA DE VERIFICACIÓN O INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRATANTE DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y EL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD EN CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS – Falta de efectos jurídicos del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 frente a la deducción por pagos a contratistas independientes, antes de su reglamentación por el Decreto 1070 de 2013



[T]ambién se ha invocado por la demandada y por el *a quo* el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, que adicionó el artículo 108 del Estatuto Tributario, para establecer una consecuencia por el incumplimiento del deber de los contratantes de verificar los aportes de seguridad social de los contratistas (...) Conforme su tenor literal, la Ley 1393 de 2010 contempla la obligación a cargo de los contratantes, de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones que les corresponden a los contratistas, pero “*de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional*”. Es decir, prevé la expedición futura de una norma reglamentaria sobre la manera de realizar dicha verificación. El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 remitió expresamente al decreto reglamentario la fijación de las condiciones para la verificación de la afiliación y pago de los aportes a seguridad social que debía llevar a cabo el contratante, como condición para llevar como deducibles los pagos efectuados a sus contratistas. No era suficiente la sola disposición legal para su adecuada ejecución, pues no fue desarrollada exhaustivamente por el legislador y por tanto requiere de mayor precisión para su correcta implementación. Es necesaria en este caso la reglamentación prevista en la misma norma para fijar los términos en que los contratantes deben realizar la verificación de afiliación y pago de aportes señalada en la ley. Debe haber claridad sobre el alcance de dicha verificación, porque como se indicó anteriormente, si bien ello implica constatar que el contratista esté afiliado y que paga sus aportes al régimen de seguridad social, no se indica expresamente qué debe hacer en caso de que considere que el contratista incumple con sus contribuciones. El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 no dice qué debe hacer el contratante si considera, por ejemplo, que el contratista liquida aportes sobre una base diferente o en qué tipo de contratos de prestación de servicios debe hacer la verificación, si también tiene este deber en contratos en los que el prestador obra como empresario y realiza la labor a través de sus empleados u otros contratistas. Esa indefinición del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 es justamente el paradigma de las normas que requieren de reglamentación. Como ha señalado esta Sala: “De conformidad con el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria comporta una facultad asignada al Gobierno, como órgano supremo de Administración, cuya vocación no es otra que regular aquellas disposiciones que, por su carácter técnico, no son desarrolladas exhaustivamente por el Legislativo. Está dirigida, en los términos de la Sección, a facilitar la ejecución de la ley.” Esto significa que solo a partir de la expedición de dicho reglamento, que fije la forma como los contratantes deben de realizar la verificación de aportes a la seguridad social de los contratistas, es que resulta exigible esta condición para la deducción de los pagos hechos a trabajadores independientes. Para el año gravable 2012, periodo que se discute, el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 no había sido reglamentado, por lo que no era posible aplicar esta norma para desconocer la deducción por pagos a trabajadores independientes. Según las partes, el reglamento se expidió el 28 de mayo de 2013, a través del artículo 3º del Decreto 1070 del mismo año.



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, las normas tributarias no son retroactivas, por lo que, en todo caso, no puede aplicarse este decreto para periodos gravables anteriores a su vigencia. Por todo lo expuesto, prospera el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, sin que se requiera estudiar los demás cargos propuestos en la impugnación y en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia. Teniendo en cuenta que la Administración fundamentó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000156 del 17 de diciembre de 2015 en normas que no eran aplicables al caso concreto o bien, no tenían las consecuencias jurídicas pretendidas, procede declarar su nulidad. Como restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012, presentada el 24 de junio de 2015.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 189 NUMERAL 11 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 108 / LEY 1393 DE 2010 - ARTÍCULO 27 / DECRETO 1070 DE 2013 - ARTÍCULO 3

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el control de legalidad del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 19 de agosto de 2004, radicación 11001-03-27-000-2003-0010-01(13707) y del 12 de octubre de 2006, radicación 11001-03-27-000-2005-00025-00(15399), C.P. Ligia López Díaz.

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[S]e advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en segunda instancia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., nueve (9) de julio de dos mil veinte (2020)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

Radicación número: 25000-23-37-000-2016-00983-01(23756)

Actor: MANSAROVAR ENERGY COLOMBIA LTD.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de diciembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No 312412015000156 del 17 de diciembre de 2015, por medio del cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012 a cargo de la sociedad Mansarovar Energy Ltda.

Se advierte que dicha nulidad parcial es únicamente respecto de la liquidación de la sanción por inexactitud, atendiendo a los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia. En lo restante, se declaran ajustados a derecho los actos administrativos acusados.

SEGUNDO: En lo demás, **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

(...)”

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2013, la sociedad Mansarovar Energy Colombia Ltd. presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2012. Mediante el Requerimiento Especial nro. 312382015000044 del 24 de marzo de 2015, la DIAN propuso modificar el renglón 49 de la mencionada declaración (“Costo de Ventas y Prestación de Servicios”)².

¹ Folios 229 y 229 vto., c.p.

² Folios 54 a 63, c. p.



El 25 de junio de 2015, Mansarovar Energy Colombia presentó respuesta al requerimiento especial mencionado, en la cual se allanó parcialmente a la glosa propuesta por la Administración tributaria, y rechazó la suma de \$440.691.000 por concepto de costos de venta proveniente de la prestación de servicios³. El 24 de junio de 2015 presentó corrección a su declaración de renta del año 2012, en la cual liquidó un mayor impuesto, y la sanción por inexactitud reducida⁴.

El 17 de diciembre de 2015, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000156, en la que aceptó la corrección de la declaración presentada por la demandante con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, y aceptó la deducibilidad de algunos de los pagos cuestionados en el requerimiento. No obstante, la DIAN mantuvo el rechazo del pago por servicios a los señores Cristóbal Guerrero Nemocón por valor de \$40.943.626, por no haberse acreditado el pago de aportes a la seguridad social sobre dicho monto, así como los pagos a favor del señor Gustavo González Montoya por \$377.410.000, al considerar que los aportes a la seguridad social sobre ese monto fueron acreditados por él en calidad de empleador, y no en calidad de trabajador⁵.

La citada liquidación oficial no fue objeto de recurso de reconsideración por parte de la demandante, quien acudió ante esta jurisdicción directamente, teniendo en cuenta que había presentado respuesta al requerimiento especial, en virtud de lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

1. Pretensiones

La sociedad Mansarovar Energy Colombia Ltd., por intermedio de apoderada, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁶:

³ Folios 65 a 74, c. p.

⁴ Folio 76, c. p.

⁵ Folios 35 a 50, c. p.

⁶ Folios 5 y 6, c. p.



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

“A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000156 del 17 de noviembre (sic) de 2015, notificada en fecha 21 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

B. A título de restablecimiento del derecho, solicito que se reconozca la validez y firmeza de la declaración privada presentada por Mansarovar el 24 de junio de 2015, bajo el formulario No. 1103605966747 correspondiente al año gravable 2012.

C. Que se condene en costas al demandado en virtud de la ilegalidad de los actos y, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante”.

2. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 338 y 363 de la Constitución Política; el parágrafo 2 del artículo 108 y el artículo 647 del Estatuto Tributario, los artículos 27 de la Ley 1393 de 2010, 264 de la Ley 223 de 1995, 3 del Decreto 1070 de 2013, 23 del Decreto 1703 de 2002, y 20 del Decreto 4048 de 2008.

3. Concepto de violación

Inexigibilidad de la obligación de verificar el pago de aportes a la seguridad social como requisito para la deducción de pagos a contratistas para el año gravable 2012

Según la demandante, la DIAN rechazó injustificadamente la procedencia de la deducibilidad de los pagos efectuados a los contratistas Cristóbal Guerrero Nemocón y Gustavo González Montoya. La DIAN basó su rechazo en que no se había verificado la afiliación y pago de los aportes a la seguridad social de dichos contratistas, según lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, a pesar de que esa norma no había sido reglamentada para el año gravable 2012, y que condicionaba la exigencia del deber de verificación a su reglamentación por parte del gobierno nacional.

La Ley 1393 de 2010 solo se reglamentó mediante la expedición del Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013, por lo que la obligación de verificar la afiliación y pago de los contratistas a la seguridad social como condición para la deducibilidad de los pagos no fue exigible durante los años 2010 a 2013.



Tanto la DIAN como otras autoridades estatales reconocieron en varios pronunciamientos que la obligación de verificar el pago de aportes, con efecto en la declaración de renta de los contribuyentes solo fue establecida a partir de la Ley 1393 de 2010, y que la misma solo fue reglamentada con la expedición del Decreto 1070 de 2013.

Violación de principio de irretroactividad de la ley tributaria

La pretendida exigencia del deber de verificar el pago de los aportes a la seguridad social como requisito para la procedencia de la deducibilidad de los pagos a los contratistas de la demandante supone aplicar retroactivamente el Decreto 1070 de 2013 al año gravable 2012, pues tal obligación solo surgió con la expedición del decreto mencionado. En tanto el impuesto de renta es un impuesto de periodo, una norma sustancial que es reglamentada en el año 2013 solo puede ser aplicada válidamente a partir del año gravable 2014, y en ningún caso es aplicable al año 2012, según lo dispuesto en el artículo 338 constitucional.

La DIAN pretende tomar como reglamento de la Ley 1393 de 2010, al Decreto 1703 de 2002, en concordancia con la Ley 1122 de 2007.

El Decreto 1703 de 2002 no puede tomarse como reglamentario de la ley del 2010, no solo por haber sido expedido con anterioridad a la ley que supuestamente reglamenta, sino porque no tenía efectos fiscales.

Inexigibilidad de la obligación de verificación de pago de aportes a seguridad social sobre contratos que no involucran la prestación de servicios personales

El artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 establece que el contratante debe verificar la afiliación y pago de aportes a la seguridad social del contratista, en el caso de contratos de obra, arrendamiento o prestación de servicios personales, consultoría o asesoría, cuya duración sea superior a tres meses. Según la interpretación oficial de la DIAN de esta disposición en los Conceptos 048258 y 016335 de 2014, y 17765 de 2015, la obligación de verificación de pago de aportes no es exigible en el caso de contratos que no involucraran directamente servicios personales, como contratos de arrendamiento de inmuebles, o en el caso de contratos de obra en que los servicios personales fueran subcontratados.



En este caso, los servicios contratados con el señor González Montoya fueron subcontratados, como consta en las copias de las planillas de aportes y facturas que obran en el expediente. Por tanto, aún si la obligación de verificación de pago de aportes fuese aplicable para el año 2012, esa obligación recaía en el señor González Montoya, y no en la demandante. Además, el pago de aportes se acreditó con las planillas de aportes anexadas, en las que el señor González aparece como empleador de las personas que él contrató para prestarle el servicio a la compañía.

Inobservancia de la doctrina oficial de la DIAN

La Administración tributaria desconoció en este caso lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y en el Decreto 4048 de 2008, normas según las cuales los conceptos emitidos por Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN pueden sustentar las actuaciones de los contribuyentes, y constituyen interpretación oficial de obligatoria observancia para los funcionarios de la Administración tributaria.

En este caso, se desconocieron los Conceptos DIAN 068203 de 2013 y 082702 de 2013, que establecen que el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013 reglamentó lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, razón por la cual, en ausencia de reglamento para el año 2012, dicha ley no era aplicable a Mansarovar. Por otra parte, se desconocieron los Conceptos DIAN 048258 y 016335 de 2014, y 17765 de 2015, que concluyen que en los contratos que no involucran directamente la prestación de servicios personales, no se requiere la verificación de pago de aportes prevista en el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta por la Administración tributaria en la liquidación oficial demandada es improcedente por ausencia de hecho sancionable, en tanto que la obligación de verificación de pago de aportes a la seguridad social de los contratistas no era exigible para el año 2012. Por otra parte, no hay intención dolosa o culposa de la demandante en su actuación.

Además, existe una diferencia de criterios con la Administración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA



La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

La obligación de los contratantes de verificar la afiliación y el pago de los aportes a la seguridad social se encuentra vigente desde 2002 y, por tanto, es anterior a la expedición de la Ley 1393 de 2010. Esta obligación es equiparable a la que existe para la deducibilidad de los pagos salariales establecida en el artículo 108 del E.T.

A su vez, la Ley 1122 de 2007 obligó a los trabajadores independientes a afiliarse a este sistema, y pagar su cotización sobre el 40% del valor mensualizado del contrato. Por tanto, la Ley 1393 de 2010 no estableció una nueva obligación a los contribuyentes contratantes, ni una carga adicional para ellos.

El deber de verificación de pago de aportes por parte de los contratistas como requisito de la deducibilidad de los pagos efectuados a estos surge de la misma Ley 1393 de 2010, por lo que no puede entenderse que su cumplimiento estaba condicionado a su reglamentación.

No se sostiene que la Ley 1393 de 2010 fue reglamentada mediante un decreto expedido antes de la propia ley, sino que el deber de verificar el pago de los aportes en cabeza de los contratantes ya existía en las normas del sistema de seguridad social, por lo que no era necesaria regulación adicional alguna para su cumplimiento. El reglamento que anunció la ley mencionada no podía modificar lo previsto en ella, ni en las leyes de seguridad social Solo podría especificar aspectos de forma para realizar la verificación del pago.

No se violó el principio de irretroactividad de la ley, pues el fundamento del rechazo de la deducción de los pagos fue el incumplimiento del deber de verificación de afiliación y pago de aportes, que había sido suficientemente reglado en normas aplicables preexistentes a la Ley 1393 de 2010.

Los pagos realizados al señor Nemocón Guerrero se rechazaron parcialmente porque no se probó el pago de aportes por el porcentaje señalado en la ley; solo se reconoció el pago sobre el cual se realizó la cotización al sistema de seguridad social. En el caso de los pagos realizados al señor Montoya González, se rechazaron por no haberse acreditado el pago como cotizante independiente, sino que se adjuntaron planillas en las que figura como empleador, por lo que no se cumple el requisito para la deducibilidad de los pagos a favor de este contratista.

⁷ Folios 100 a 125 c. p.



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

No hay contradicción con los conceptos de la DIAN sobre la verificación del pago de aportes. En este caso, los conceptos que cita la demandante como vulnerados son posteriores a su actuación frente a la Administración, lo que hace inaplicables el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el Decreto 4048 de 2008. Además de que no exoneran a la demandante de verificar la afiliación y pago de aportes de los contratistas prevista en la ley tributaria y el régimen de seguridad social.

Por otra parte, cuando el Concepto 016635 de 2014 excluye el deber de verificación, se refiere a los casos en los que el contratista no es una persona natural, como en este caso, sino una persona jurídica. Si se contrató una persona natural, se presume que el servicio lo prestó directamente el contratista, presunción que en este caso no se desvirtúa, pues no hay prueba de la subcontratación de los servicios.

Por último, señaló que es procedente la sanción por inexactitud impuesta, pues las normas aplicables son claras y de fácil comprensión por lo que no cabe inferir la existencia de una diferencia de criterio que excluya la sanción impuesta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

La obligación de los contratantes de verificar el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social de los contratistas surgió fiscalmente con la expedición de la Ley 1393 de 2010. No obstante, esa obligación ya había sido establecida antes de esta ley, con el Decreto 1703 de 2002, por lo que era exigible aún antes de la expedición de dicha ley.

La vigencia de la Ley 1393 de 2010 no fue condicionada a la expedición del reglamento, por lo que era aplicable a partir del periodo gravable siguiente (esto es, el año gravable 2011). Por tanto, el deber de verificación era exigible fiscalmente desde la promulgación de la ley, sin que estuviese condicionado a la expedición del reglamento.

⁸ Folios 214 a 229 c. p.



En cuanto a los pagos efectuados al contratista Cristóbal Nemocón Guerrero, se encuentra que el contratista liquidó aportes sobre \$30.900.000, y no sobre el monto total de \$71.843.626, por lo que se valida el rechazo por la diferencia hecha por la DIAN. En cuanto a los pagos efectuados a Gustavo Montoya González, el Tribunal concluyó que en las planillas que obran en el expediente, este contratista figura como empleador y no como trabajador independiente, por lo que no aparecen pagos de aportes de seguridad social en relación con los servicios prestados a la demandante.

El Tribunal disminuyó el valor de la sanción por inexactitud, en aplicación de lo previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, por lo que anuló parcialmente la liquidación oficial demandada, solo en cuanto al cálculo de la sanción mencionada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia⁹. A su juicio, la interpretación del Tribunal sobre la aplicación de la Ley 1393 de 2010 viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria, pues la aplicación de esa norma dependía de la expedición de un reglamento que fijara las condiciones para verificar el pago de los aportes de la seguridad social de los contratistas por parte del contratante. Si bien el Decreto 1703 de 2002 y la Ley 1122 de 2007 establecieron la obligación de cotizar a la seguridad social de los trabajadores independientes, solo la Ley 1393 de 2010 fijó el deber de verificar el pago de dichos aportes, con efectos en la declaración tributaria de los contratantes.

Además, la interpretación del Tribunal viola el principio de unidad de materia de la ley, pues lleva a concluir que el Decreto 1703 de 2002 y la Ley 1122 de 2007 tienen incidencia tributaria, a pesar de que esas normas son completamente ajenas a esa materia.

Por otra parte, el Tribunal no valoró las pruebas que demostraban que los dos contratistas a favor de quienes se hicieron los pagos rechazados como deducibles subcontrataron la prestación de servicios, por lo que no resultaba aplicable la obligación de verificar los aportes prevista en el Decreto 1070 de 2013. Las planillas liquidadas por el señor Gustavo González Montoya muestran que contrataba personas para ejecutar los contratos celebrados con Mansarovar, lo cual contraría la conclusión del Tribunal.

⁹ Folios 238 a 242 c. p.



Por último, insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud, en tanto la actuación de la demandante se ajustó a la doctrina de la DIAN sobre el alcance de la obligación de verificación de pago de aportes en caso de subcontratación de servicios, así como en la existencia de una diferencia de criterios con la Administración sobre la inaplicabilidad de la Ley 1393 de 2010 antes de la expedición de su decreto reglamentario 1070 de 2013.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁰.

Por su parte, la **DIAN** reiteró, en términos generales, lo dicho en la contestación de la demanda¹¹.

MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala establecerá (i) si el demandante debía verificar la afiliación y el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social de los contratistas como condición para la deducibilidad de los pagos a trabajadores independientes (ii) En caso afirmativo, si hubo una indebida valoración de las pruebas por parte del Tribunal y si, como dice el apelante, estaba acreditado que se trataba de servicios subcontratados no sujetos a verificación de aportes de seguridad social, y (iii), si procede la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial demandada.

La obligación de verificar el pago de aportes a la seguridad social como requisito para la deducción de pagos a contratistas

¹⁰ Folios 260 a 266 c. p.

¹¹ Folios 254 a 259 c. p.



Para determinar si, para la procedencia de la deducción por pagos a contratistas, el demandante debía verificar la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, iniciaremos por determinar la norma aplicable al caso concreto, si es el artículo 108 del Estatuto Tributario o el Decreto reglamentario 1703 de 2002, como alega la entidad demandada.

La DIAN defendió su actuación señalando que aplicó el artículo 23 del Decreto reglamentario 1703 del 2 de agosto de 2002 *“por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y el pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud”*, cuyo texto original era el siguiente, advirtiendo que los textos subrayados fueron anulados por el Consejo de Estado:

Artículo 23. *Cotización en contratación no laboral.* Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la Ley 100 de 1993, 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, tales contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema general de Seguridad Social en Salud.

En el evento en que el ingreso base de cotización no corresponda con el valor mensualizado del contrato, siempre que estén pactados pagos mensuales, el contratante deberá requerir al contratista para que justifique la diferencia. Si esta diferencia no tiene justificación válida, deberá descontar del pago de un (1) mes, lo que falte para completar el equivalente a la cotización del doce por ciento (12%) sobre el cuarenta por ciento (40%) del valor bruto del contrato, dividido por el tiempo de duración del mismo, en períodos mensuales, para lo cual se entiende que el 60% restante corresponde a los costos imputables al desarrollo de la actividad contratada.¹² En ningún caso, se cotizará sobre una base inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes.¹³

Las sumas descontadas se entregarán a la entidad promotora de salud, EPS, a la cual se encuentre afiliado el contratista, junto con un documento en el que se ponga en conocimiento la situación para que la EPS revise la presunción de ingresos del contratista y éste deba efectuar la autoliquidación de aportes sobre el nuevo ingreso.¹⁴

¹² Anulado mediante sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 19 de agosto de 2004, exp. 13707, C.P. Ligia López Díaz.

¹³ Anulado mediante sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 12 de octubre de 2006, exp. 15399, C.P. Ligia López Díaz.

¹⁴ Anulado mediante sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 19 de agosto de 2004, exp. 13707, C.P. Ligia López Díaz.



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

En el evento en que los pagos no sean mensuales y no exista justificación válida de la diferencia, el contratante deberá informar tal circunstancia a la entidad promotora de salud, EPS, a la cual se encuentre afiliado el contratista, para que dicha entidad le revise la presunción de ingresos.

Para los efectos del presente artículo se entiende por “valor bruto”, el valor facturado o cobrado antes de aplicarle los recargos o deducciones por impuestos o retenciones de origen legal.¹⁵

En los contratos de vigencia indeterminada, el Ingreso Base de Cotización será el equivalente al cuarenta por ciento (40%) del valor bruto facturado en forma mensualizada.”

Lo primero que se advierte del texto anterior, es que no está prevista ninguna consecuencia relacionada con el impuesto sobre la renta. No se hace ninguna alusión a la facultad de la Administración tributaria para desconocer deducciones de la renta de los contribuyentes. Con todo, es pertinente realizar un análisis sobre el alcance de la disposición.

El Consejo de Estado estudió la legalidad de la mayoría de los apartes del anterior texto reglamentario, ante una demanda que alegaba que se habían asignado competencias de vigilancia y recaudo a entidades del Estado y a particulares, sin autorización legal para ello, y concluyó que, por tratarse de una actividad de colaboración, es lícito que *“los contratantes públicos o privados verifiquen que el contratista se encuentre afiliado y cancele sus aportes al Régimen de Seguridad Social en Salud e informe a las entidades promotoras de salud o a las entidades estatales competentes, de aquellos eventos en los que haya lugar a revisar los aportes a cargo del contratista”*¹⁶.

Sin embargo, se anularon varios apartes del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 porque no se admite que el contratante requiera explicaciones al contratista si considera que hay errores en las bases de liquidación de los aportes:

¹⁵ Anulado mediante sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 19 de agosto de 2004, exp. 13707, C.P. Ligia López Díaz.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de agosto de 2004, exp. 13707, C.P. Ligia López Díaz.



“Toda vez que el ejercicio de estas facultades podría afectar la órbita individual de quienes prestan el servicio y son objeto de control, deben ceñirse estrictamente a las disposiciones de índole legal que correspondan, para que exista certeza sobre el tipo de información que puede ser solicitada para justificar las diferencias o la forma de solucionar las controversias entre el contratante y contratista por el desempeño de las potestades.

Por ello, al contrario de lo que ocurre con los deberes del contratante —para verificar la afiliación y pago de los aportes por el contratista e informar de las diferencias a las entidades promotoras de salud—, si también se le permite que exija explicaciones, determine las cotizaciones y practique retenciones sobre los pagos, se estaría invadiendo una competencia asignada a los organismos estatales de control, la cual sólo puede ejercerse si existe una muy precisa autorización legal que garantice al contratista el ejercicio de sus derechos, la cual no está presente en las normas invocadas como sustento del decreto reglamentario acusado.

Esta ausencia de autorización legal implica que el Gobierno excedió su potestad reglamentaria y sus competencias para la administración y recaudo de las rentas públicas, porque la delegación de facultades que afectan la órbita individual de particulares o el ejercicio de sus derechos no corresponde al Ejecutivo y debe provenir en forma precisa del legislador”.

Para esta Corporación, permitir a los contratantes que pidan explicaciones y califiquen su validez implica que ejerzan funciones de fiscalización que deben estar asignadas expresamente en la Ley porque podrían afectar la intimidad de los contratistas.

Es a través de la Ley, expedida por el Congreso de la República, como se debe precisar cuál es el ingreso base de liquidación de los aportes a seguridad social de los trabajadores independientes y la manera como el contratante puede verificarlo, y cuando considere que no es correcto, qué tipo de información podría solicitar y cómo puede el contratista justificar las diferencias.

Así mismo, es la Ley la que debe establecer las consecuencias en caso de incumplimiento de los deberes del contratante. No puede la Administración imponer sanciones ni consecuencias tributarias desfavorables que no estén previstas en la Ley, pues tanto en las sanciones como en los tributos rige el principio de legalidad.



Es por lo anterior que, en aplicación del artículo 23 del Decreto Reglamentario 1703 del 2 de agosto de 2002 y el control de legalidad de que fue objeto, en los contratos de prestación de servicios, la parte contratante debe verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema general de Seguridad Social en Salud de sus contratistas. Esta verificación implica constatar que el contratista esté afiliado y que paga sus aportes al régimen de seguridad social y, si considera que hay alguna diferencia, informe a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP que es actualmente la entidad estatal competente para realizar la fiscalización de estas contribuciones. Pero no puede, con fundamento en el mencionado decreto, pedir explicaciones al contratista si considera que el pago es incompleto, ni solicitar, sin autorización legal, documentos privados como son las planillas de liquidación de aportes.

Teniendo en cuenta lo expuesto, no tiene razón la entidad demandada al sustentar el rechazo de la deducción de los pagos hechos a contratistas en el artículo 23 del Decreto reglamentario 1703 de 2002, porque esa norma no prevé tal consecuencia para los casos en los que los contratantes no verifiquen la afiliación y pago de aportes a la seguridad social.

Ahora bien, también se ha invocado por la demandada y por el *a quo* el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, que adicionó el artículo 108 del Estatuto Tributario, para establecer una consecuencia por el incumplimiento del deber de los contratantes de verificar los aportes de seguridad social de los contratistas, en los siguientes términos:

"Artículo 27. Adiciónese el artículo 108 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

"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".

(Subraya la Sala)



Conforme su tenor literal, la Ley 1393 de 2010 contempla la obligación a cargo de los contratantes, de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones que les corresponden a los contratistas, pero *“de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional”*. Es decir, prevé la expedición futura de una norma reglamentaria sobre la manera de realizar dicha verificación.

El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 remitió expresamente al decreto reglamentario la fijación de las condiciones para la verificación de la afiliación y pago de los aportes a seguridad social que debía llevar a cabo el contratante, como condición para llevar como deducibles los pagos efectuados a sus contratistas.

No era suficiente la sola disposición legal para su adecuada ejecución, pues no fue desarrollada exhaustivamente por el legislador y por tanto requiere de mayor precisión para su correcta implementación. Es necesaria en este caso la reglamentación prevista en la misma norma para fijar los términos en que los contratantes deben realizar la verificación de afiliación y pago de aportes señalada en la ley.

Debe haber claridad sobre el alcance de dicha verificación, porque como se indicó anteriormente, si bien ello implica constatar que el contratista esté afiliado y que paga sus aportes al régimen de seguridad social, no se indica expresamente qué debe hacer en caso de que considere que el contratista incumple con sus contribuciones.

El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 no dice qué debe hacer el contratante si considera, por ejemplo, que el contratista liquida aportes sobre una base diferente o en qué tipo de contratos de prestación de servicios debe hacer la verificación, si también tiene este deber en contratos en los que el prestador obra como empresario y realiza la labor a través de sus empleados u otros contratistas.

Esa indefinición del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 es justamente el paradigma de las normas que requieren de reglamentación. Como ha señalado esta Sala:



“De conformidad con el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria comporta una facultad asignada al Gobierno, como órgano supremo de Administración, cuya vocación no es otra que regular aquellas disposiciones que, por su carácter técnico, no son desarrolladas exhaustivamente por el Legislativo. Está dirigida, en los términos de la Sección, a facilitar la ejecución de la ley.”¹⁷

Esto significa que solo a partir de la expedición de dicho reglamento, que fije las forma como los contratantes deben de realizar la verificación de aportes a la seguridad social de los contratistas, es que resulta exigible esta condición para la deducción de los pagos hechos a trabajadores independientes.

Para el año gravable 2012, periodo que se discute, el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 no había sido reglamentado, por lo que no era posible aplicar esta norma para desconocer la deducción por pagos a trabajadores independientes.

Según las partes, el reglamento se expidió el 28 de mayo de 2013, a través del artículo 3º del Decreto 1070 del mismo año. De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, las normas tributarias no son retroactivas, por lo que, en todo caso, no puede aplicarse este decreto para periodos gravables anteriores a su vigencia.

Por todo lo expuesto, prospera el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, sin que se requiera estudiar los demás cargos propuestos en la impugnación y en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia.

Teniendo en cuenta que la Administración fundamentó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000156 del 17 de diciembre de 2015 en normas que no eran aplicables al caso concreto o bien, no tenían las consecuencias jurídicas pretendidas, procede declarar su nulidad.

Como restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012, presentada el 24 de junio de 2015.

De la condena en costas

Revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en segunda instancia.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido la sentencia del 8 de agosto de 2019, exp. 19716, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

F A L L A

PRIMERO: **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar,

SEGUNDO: **Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000156 del 17 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta presentada por la sociedad Mansarovar Energy Colombia Ltd. correspondiente al año gravable 2012.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **declarar la firmeza** de la declaración privada presentada por la sociedad Mansarovar Energy Colombia Ltd. el 24 de junio de 2015, bajo el formulario No. 1103605966747, correspondiente al año gravable 2012.

CUARTO: **Sin condena en costas** en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

Con firma electrónica

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

Con firma electrónica

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



Radicación: 25000-23-37-000-2016-00983-01 (23756)

Demandante: Mansarovar Energy Colombia Ltd.

FALLO