

INFORME

Novedades Tributarias

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

1. Los gastos por recreación y deporte en favor de la planta de personal son deducibles. El Consejo de Estado sostuvo que dichos gastos son necesarios y tienen nexos con la actividad productora de renta, en la sentencia 25000-23-37-000-2016-01264-01 (24444) del 4 de noviembre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“La Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, ni la generación de ingresos ni el objeto social del sujeto pasivo son determinantes para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, porque cumplen el requisito de causalidad *«todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*. En esos términos, juzga la Sala que los gastos en disputa sí guardaron una relación causal con la actividad generadora de renta, toda vez que la actora incurrió en ellos como consecuencia de su desarrollo empresarial, lo cual se evidencia en que la erogación fue en favor de su planta de personal y se corresponde con una carga legal en materia laboral asociada a la ejecución de su actividad lucrativa. Por tanto, está acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados.

4.5- De otra parte, en lo que respecta a la necesidad de las expensas, advierte la Sala que el extremo activo de la litis presentó argumentos y pruebas tendentes a demostrar que los gastos objetados obedecieron a una circunstancia de mercado, pues, considerando las específicas características de los horarios que deben cumplir sus trabajadores, se dirigen *«de manera real o potencial»* a impedir *«el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola»* (segunda regla de unificación jurisprudencial), porque, como lo puso de presente la apelante, le correspondía *«garantizar un adecuado ambiente laboral que permita la constante generación de trabajo, manteniendo como fin último la salud física y mental de los empleados»*. En cambio, la Administración no controvertió las alegaciones o las evidencias de su contraparte, ni requirió pruebas adicionales sobre los programas de salud ocupacional desplegados; al contrario, se limitó a afirmar en términos abstractos que los gastos por recreación y deporte no eran admisibles sin cuestionar ni indagar sobre comprobaciones adicionales a los planteamientos de la actora. Así, en vista de que la demandante explicó que los gastos por recreación y deporte ayudaban a mantener la productividad de un elemento esencial en su fuente generadora de ingresos (*i.e.* el talento

humano) y que aportó pruebas que respaldaban esa afirmación, la autoridad fiscal debió, cuando menos, refutar los argumentos concretos expuestos por la contribuyente o solicitar comprobaciones adicionales a efectos de juzgar la necesidad de las expensas, como los planes y programas de salud ocupacional del sujeto pasivo, encuestas de satisfacción a sus empleados, fotografías o videos de las actividades de recreación llevadas a cabo, el plan de beneficios para trabajadores, etc. Desde esa perspectiva, concluye la Sala que la contribuyente sí cumplió con su carga de demostrar que incurrió en las erogaciones en cuestión para desarrollar, conservar y mantener la fuente productiva.

2. Los términos para notificar el requerimiento especial no se suspenden, cuando el emplazamiento se haya notificado, durante o después de una inspección tributaria. Así lo dice el Consejo de Estado, en sentencia 25000-23-37-000-2015-01808-01 (24188) de noviembre de 2021, cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“Cuando se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, el emplazamiento no suspende el plazo que tiene la autoridad tributaria para notificar el requerimiento especial. Así, porque el emplazamiento para corregir tiene como finalidad que la Administración, sin necesidad de realizar mayores actuaciones, persuada al declarante a regularizar las inexactitudes que tuviera su autoliquidación, por lo que, si dicho acto es expedido cuando la autoridad ya ha podido verificar directamente los soportes y elementos probatorios que respaldan la declaración presentada por el contribuyente, no se profiere para los fines para los cuales fue instituido sino que evidencia que es utilizado por la Administración para ampliar un plazo a su favor”.

“Bajo ese criterio de decisión judicial, carecen de razón las alegaciones de la demandada que plantean que en el *sub examine* la notificación del emplazamiento para corregir suspendió el plazo con el que contaba para proponer modificaciones a las declaraciones objeto de revisión”.

3. Las materias primas químicas para la producción de medicamentos continúan excluidas de IVA. El Consejo de Estado adoptó esta posición y declaró nulo los conceptos de la DIAN que aseguraban que habían pasado a ser gravadas con la tarifa general, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019. A continuación, presentamos los elementos más relevantes de la sentencia No. 11001-03-27-000-2020-00030-00 (25424) del 11 de noviembre del 2021.

“La actora sostiene que los actos acusados interpretaron indebidamente el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, porque desconocieron que la intención del legislador era retirar del beneficio de la exclusión del IVA únicamente a los bienes finales identificados con la nomenclatura arancelaria 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 y no los insumos destinados para su producción. Por su parte, la demandada defiende, en armonía con la tesis de los conceptos acusados, que el legislador derogó de manera expresa el beneficio contenido en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET, por lo cual, desde la aplicación de la Ley 2010 de 2019, las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos identificados en las posiciones arancelarias referidas están gravadas con IVA”.

“Por su parte, el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019 incluyó dentro de los bienes exentos del IVA, previstos en el artículo 477 del ET, los medicamentos identificados en las partidas arancelarias reseñadas, sin hacer referencia a las materias primas químicas destinadas a su producción o modificar el tratamiento tributario previstas para estas en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET”.

“Conforme a las normas analizadas, la Sala considera que, con la entrada en vigor de la Ley 2010 de 2019, el régimen tributario del IVA para los medicamentos descritos en las partidas arancelarias señaladas cambió de excluido a exento, pero «*las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06*» permanecieron en la lista de bienes excluidos, concretamente en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET”.

“Adicionalmente, la Sala trae a colación que la derogatoria de la ley puede ser expresa o tácita. La primera ocurre cuando una nueva ley dice expresamente que deroga la antigua; la segunda, cuando una ley posterior contiene disposiciones que «*no pueden conciliarse con las de la ley anterior*» (artículos 71 y 72 del CC). En ese sentido, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil nro. 2143, del 23 de junio de 2014 (CP: Augusto Hernández Becerra) precisó que la derogación expresa no requiere de ninguna interpretación, pues el legislador señala de forma precisa y concreta los artículos derogados; contrario a lo que sucede con la derogación tácita, la cual se deduce de una incompatibilidad, por lo que requiere un ejercicio de interpretación de ambas leyes en donde se encuentre que la aplicación de una de ellas conlleva necesariamente al desconocimiento de la otra”.

“En síntesis, los actos acusados plantean como tesis que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 al derogar expresamente «*las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 consagradas en el artículo 424*», también derogó el precepto contenido en el ordinal 1.º de esa disposición, de manera que los insumos químicos para producir los medicamentos identificados en esas partidas arancelarias quedaron gravados conforme al régimen general del IVA”.

“Pues bien, la Sala observa que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 dejó a salvo la

INFORME

exclusión contenida en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET, de modo que no la derogó expresamente como defiende la entidad demandada. Tampoco se advierte que el contenido normativo de los artículos 1.º y 12 de la Ley 2010, al modificar los artículos 424 y 477 del ET, sea incompatible con la exclusión del ordinal 1.º del artículo 424 en comento, de ahí que no haya ocurrido una derogación tácita. Al contrario, concluye la Sala que desde la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019, los medicamentos clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 tienen la calidad de exentos, mientras que «*las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06*» conservaron la calidad de excluidas”.

4. Los distribuidores minoristas de combustibles no pueden detraer del margen de comercialización, los costos y gastos generados en la compra del combustible. El Consejo de Estado precisa este manejo tributario en la sentencia 63001-23-33-000-2018-00207-01 (24754) del 4 de noviembre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“...de la Ley 1819 de 2016, norma que, aunque posterior a la época de los hechos contiene la precisión de la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, así:

“Parágrafo 4. Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicará lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Al ingreso bruto así determinado, no se le podrán detraer costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo, lo cual no comprende el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación.”

“Por las razones expuestas, la Sala aclara el criterio respecto a la interpretación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, precisando que los ingresos brutos calculados en la forma dispuesta en el citado precepto legal, esto es, los que resultan de multiplicar el margen de comercialización, por el número de galones vendidos menos el porcentaje que corresponda al margen de pérdida por evaporación, no pueden ser afectados con los costos generados en la compra del combustible”.

“Finalmente, y con relación al oficio DIAN 051015 del 22 de agosto de 2014, invocado el apelante, el mismo no será considerado: i) porque corresponde a un año gravable posterior al que es materia de debate; y ii) porque la procedencia del amparo de una doctrina, opera siempre y cuando no resulte contraria al sentido de la ley”.

INFORME

5. Para efectos fiscales y de la seguridad social, la expresión “trabajadores independientes” incluye aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o relación legal o reglamentaria, pero que ostentan capacidad de pago para financiar el sistema de seguridad social. El Consejo de Estado sostiene que dentro de esta categoría se incluyen los comerciantes, rentistas de capital, propietarios de empresas. A continuación, presentamos los apartes más importantes de la sentencia 54001-23-33-000-2018-00316-01 (24719) del 21 de noviembre del 2021:

“De la lectura de estas normas, puede concluirse que los trabajadores independientes, obligatoriamente, deben estar afiliados a pensiones. Además, la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003 al declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1992, indicó que *“el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado”*, lo que presupone, entonces, la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización.

“Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequible las expresiones *“los trabajadores independientes”* contenidas en el literal a) del artículo 2º y en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, respectivamente.

“En cuanto al ingreso base de cotización el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, dispone:

ARTICULO. 19.- BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES. *Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.*

Cuando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido.

En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente. (resaltos fuera del texto)

“Por su parte, el Decreto 510 del 2003, por medio del cual se reglamentaron algunos artículos de la Ley 797 de 2003, dispuso en el párrafo del artículo 1º que se *“entiende*

INFORME

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 del Estatuto Tributario". En cuanto a la base de cotización, dispuso en el artículo 3º que será como mínimo, en todos los casos, un (1) SMLMV y máximo de 25 SMLMV, límite que resulta aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud".

"Ahora, el Libro II de la Ley 100 de 1993, estipula lo relacionado a la afiliación y cotizaciones al **Sistema General de Seguridad Social en Salud**.

"Al efecto, los artículos 156 y 157 prevén que todos los habitantes en Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o mediante subsidio, así mismo todos participarán en el servicio esencial de salud que permite el sistema, bien sea en condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado, y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados".

"El artículo 157 literal a) de la Ley 100 de 1993 establece los afiliados al subsistema de salud, y para el caso que nos ocupa, refiere que deben estar afiliados mediante el régimen contributivo las siguientes personas:

"Artículo 157. Tipos de participantes en el Sistema de Seguridad Social en Salud.

(...)

A. *Afiliados al Sistema de Seguridad Social.*

Existirán dos tipos de afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud:

1. *Los afiliados al Sistema mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y **los trabajadores independientes con capacidad de pago**. Estas personas deberán afiliarse al Sistema mediante las normas del régimen contributivo de que trata el capítulo I del título III de la presente Ley" (negrillas de la Sala).*

"Dentro de los participantes en el subsistema en salud se encuentran los afiliados que son aquellos que pertenecen al régimen contributivo definido en el artículo 202 de la Ley 100 de 1993, dentro de los cuales se encuentran los trabajadores independientes con capacidad de pago comoquiera que el artículo 203 señala que serán afiliados obligatorios al régimen contributivo los afiliados de que trata el literal a) del artículo 157".



INFORME

“Por su parte, la Corte Constitucional al decidir la exequibilidad de los artículos 156 y 157 de la Ley 100 de 1993, en la sentencia C-663 de 1996, precisó que la afiliación contemplada para los trabajadores independientes *no es un elemento exclusivo ligado a la libre opción individual de asegurar o no los propios riesgos sino una forma razonable de vincular a quienes precisamente gozan de capacidad de pago al eficaz funcionamiento del sistema de seguridad social*, mediante su contribución, a fin que se cumpla con uno de los objetivos del estado social de derecho como lo es la garantía de acceso a la seguridad social para todos los habitantes como derecho irrenunciable”.

“Mediante el Decreto 806 de 1998 fueron reglamentados, entre otros, los artículos 154 y 157 de la Ley 100 de 1993, para lo cual en el artículo 26 literal d) se incluyó expresamente a los rentistas de capital y propietarios de empresas como afiliados al régimen contributivo de salud en calidad de cotizantes, así:

“Artículo 26. Afiliados al régimen contributivo. Las personas con capacidad de pago deberán afiliarse al Régimen Contributivo mediante el pago de una cotización o aporte económico previo, el cual será financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre éste y su empleador.

Serán afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

1. Como cotizantes:

(...)

d) **Los trabajadores independientes, los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador (...).**” (resaltos de la Sala)

“Si bien el Decreto 2353 de 2015 derogó el Decreto 806, la nueva normativa, de igual manera, en el artículo 34 replicó que los trabajadores independientes, así como los rentistas de capital y, en general todas las personas residentes en el país, deben estar afiliados al régimen contributivo como cotizantes cuando sus ingresos sean iguales o superiores a un salario mínimo legal vigente. Actualmente esta disposición se encuentra compilada en el Decreto 780 de 2016 *“por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social”* artículo 2.1.4.1. numeral 1.4”.

“En el mismo sentido, los artículos 1º y 16 literal c del Decreto 1406 de 1999, reglamentario de la Ley 100 de 1993, compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3 del Decreto 780 de 2016), señaló como aportantes al Sistema de Seguridad Social a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas que tengan capacidad de contribuir con su financiamiento, para lo cual hace una clasificación de trabajadores independientes”.

INFORME

“Adicionalmente, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 consagra presunciones de capacidad de pago respecto a aquellos que están obligados a afiliarse al régimen contributivo o que podrán ser afiliados oficiosamente. Dentro de estas presunciones se encuentran las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios.

“Igualmente, cabe agregar que en la sentencia del 1 de agosto de 2019 (exp.23379, C.P. Milton Chaves García), esta Sección negó la pretensión de nulidad de algunos de los apartes de los artículos 2.1.4.1. numeral 1.4 y 3.2.1.1. numeral 1 del Decreto 780 de 2016, norma compilatoria de los Decretos 1406 de 1999 y 2353 de 2015, entre otros.

Dicho fallo precisó:

*“Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, precisó que una interpretación amplia de la expresión “trabajador independiente” contenida en el numeral 1) del literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 admite la inclusión de los rentistas de capital como **obligados a cotizar** o aportar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo el entendido que son personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. (...)*

“De igual forma, el alcance dado por la Corte a la expresión “trabajador independiente” prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa”.

“Por su parte, el artículo 157 literal a) numeral 2) de la Ley 100 de 1993 señala que, en general, hacen parte del régimen subsidiado “las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización”.

Así, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen”.

“Así mismo, frente a los rentistas de capital como aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral expuso:

“El texto de la citada disposición, incorporado en el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016, no establece de forma expresa, como lo considera el demandante, que los rentistas de capital se encuentren obligados a cotizar al sistema de pensiones. La norma se limita a definir y dar alcance a la expresión “aportante” en el contexto del Sistema de Seguridad Social Integral y se refiere a quien tiene la obligación directa de realizar aportes a uno o más servicios o riesgos que conforman ese sistema general”.

INFORME

“En consecuencia, el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016 al mencionar a los rentistas de capital no excedió la facultad reglamentaria. Además, la inclusión de los rentistas de capital en la definición de aportantes al Sistema de Social Integral no viola el principio de unidad de materia, pues el decreto demandado compila normas del sector salud y protección social”.

“Recientemente, la Sala al estudiar la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998 en sentencia del 29 de abril de 2021 (exp.25056 C.P. Myriam Gutiérrez Argüello) reiteró lo expuesto anteriormente y señaló que *“no solo deben afiliarse al Sistema General de Seguridad Social en Salud los rentistas de capital y los propietarios de empresas, sino también todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador.”*

“Así las cosas, esta Sección ha sido clara sobre el deber de afiliarse en el sistema de salud de este tipo de personas.

“Respecto a los aportes a pensión se tiene que aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predicán de todo el Sistema General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento”.

“Es por esto que dentro de la expresión trabajadores independientes se encuentran aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o en una relación legal o reglamentaria, pero que ostentan capacidad de pago para financiar el sistema, de los que se destacan los comerciantes, rentistas de capital, propietarios de empresas, entre otros”.

“En consecuencia, no se vulneró el principio de reserva de ley, como lo alega la demandante, dado que la determinación del sujeto pasivo de la obligación fue establecida por el legislador”.

Tener en cuenta

La exención de IVA para bienes del sector salud y aseo (Decreto 551 de 2020) solo aplica hasta el 31 de diciembre de 2021. Es preciso recordar que la Corte Constitucional, en la sentencia C-292 de 2020, estableció lo siguiente:

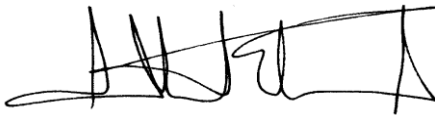
“Por lo anterior, dicha interpretación deberá ser excluida del ordenamiento jurídico a través de la declaratoria de exequibilidad condicionada del artículo 1º del decreto legislativo bajo control, en el entendido de que, la exención prevista perderá vigencia al término de la siguiente vigencia fiscal, esto es, podrá extenderse máximo hasta el 31 de diciembre de 2021. Sin embargo, este condicionamiento no obsta para que, en ejercicio de la facultad

INFORME

propia del Congreso de la República, este órgano pueda, si lo considera pertinente, derogar o modificar las medidas tributarias adoptadas mediante el decreto legislativo o, incluso, convertirlas en legislación permanente. El condicionamiento a la exequibilidad de la medida tributaria, resulta imperativa cuando, del decreto legislativo controlado, no surja con claridad que su vigencia es inferior al término de la siguiente vigencia fiscal y, por el contrario, existan contenidos normativos que permitan interpretar que su vigencia puede extenderse más allá.” (Resaltado fuera de texto original).

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos