



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 29 ENE. 2016

100208221-...-000058

Señora

**CLARA PATRICIA QUINTERO GARAY**

Subdirección de Gestión de Representación Externa

Dirección de Gestión Jurídica

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

[cpquinteroq@dian.gov.co](mailto:cpquinteroq@dian.gov.co)

Carrera 8ª # 6-64 piso 4º

Bogotá – Cundinamarca

01 FEB 2016  
SPM

STD

Ref.: Radicado No. 050915 de 14 de enero de 2016

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Deducciones
Fuentes formales	Artículos 1º del Decreto 3032 de 2013, 2070 del Código Civil, 981 y 983 del Código de Comercio, 108 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo Sra. Clara Patricia.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita de este Despacho manifestación en torno a la solicitud de suspensión provisional de los Oficios No. 060032 del 23 de septiembre de 2013 y No. 034321 del 6 de junio de 2014 presentada ante el Consejo de Estado y notificada mediante estado a la U.A.E. DIAN el 18 de diciembre de 2015.

Sobre el particular, el señor MARIO GIRALDO GALLEG0, en ejercicio de la acción pública de nulidad demandó los citados pronunciamientos al considerar que fueron expedidos con infracción de las normas en que debieron fundarse, ya que en ambos se sostiene *"erróneamente que el servicio de transporte de carga prestado por personas naturales, es un servicio personal, y por consiguiente el contratante está obligado a verificar la afiliación y pago de la seguridad social para que el gasto sea deducible en el impuesto de renta y complementarios, incurriendo con esto en violación de las siguientes normas: artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 (...); del inciso 2 del art. 9 y de la definición de servicio personal*

**contenida en el art. 1, ambas del Decreto 3032 de (...) 2013; del artículo 981 del código de comercio y del artículo 2070 del código civil” (sic) (negrilla fuera de texto).**

Pues bien, habiéndose fundamentado en los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010, 3° del Decreto 1070 de 2013, 16 del Decreto 1406 de 1999 y 23 del Decreto 1703 de 2002 la Dirección de Gestión Jurídica concluyó en el Oficio No. 060032 de 2013 que **“en la determinación del impuesto sobre la renta, para la procedencia de la deducción por pagos realizados a una persona natural que presta servicios de transporte de carga, 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”** (negrilla fuera de texto).

Dicho acto administrativo fue objeto de solicitud de reconsideración, la cual fue estudiada y resuelta mediante el Oficio No. 034321 de 2014 así:

*“(...) para efectos fiscales el legislador no se ha ocupado de definir expresamente que se entiende por trabajador independiente, y de acuerdo con el compendio de la doctrina vigente, se considera como tal a la persona natural que sin tener un vínculo laboral con un empleador o una relación legal o reglamentaria, presta un servicio personal y recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios o cualquier otra compensación dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio, en los términos del artículo 103 del Estatuto Tributario.*

(...)

*Consecuente con lo arriba mencionado, el artículo 1° del Decreto Reglamentario 3032 de 2013, trae la siguiente definición de servicio personal, para efectos de la clasificación en la categoría tributaria de empleado:*

*‘Servicio personal: Se considera servicio personal toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.’*

*Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 3° del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, debe interpretarse principalmente en el contexto del Sistema General de Seguridad Social.*

*Al punto cabe recordar que el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, fue modificado por el artículo 9° del Decreto 3032 de 2013, circunscribiendo su aplicación a los contratos de prestación de servicios, en los siguientes términos:*

*‘Artículo 3°. Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social. De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 108 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 de 2007, los Decretos números 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.***

(...).

(...)

***(...) se colige que por regla general, en los contratos sean civiles, comerciales o administrativos en donde esté involucrada la prestación de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, indistintamente de la forma en que se pacte el servicio, de la denominación de la remuneración, o de los elementos o maquinaria utilizada para su prestación (Oficio No. 072394 del 13 de noviembre de 2013), la parte contratante deberá verificar la afiliación y el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.***

(...)

*En mérito de lo expuesto se confirma el Oficio No. 060032 del 23 de septiembre de 2013." (sic) (negrilla fuera de texto).*

Luego, con el propósito de brindar el concepto solicitado, es menester examinar las normas supuestamente transgredidas con la reseñada doctrina, así:

Artículo 108 del Estatuto Tributario:

***"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. <Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> 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.***

(...)

*Parágrafo 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.” (negrilla fuera de texto).*

Artículo 3° del Decreto 1070 de 2013:

*“ARTÍCULO 3o. CONTRIBUCIONES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL. <Artículo modificado por el artículo 9 del Decreto 3032 de 2013. El nuevo texto es el siguiente:> De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 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 de 2007, los Decretos números 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.*

*(...)” (negrilla fuera de texto).*

El accionante alega que, en la medida en que el servicio de transporte de carga prestado por una persona natural no es un servicio personal, “*por disposición del código de comercio y civil*” (sic) , consecuentemente tampoco podría reconocerse que el contratista es un trabajador independiente y por tanto, el contratante no tiene la obligación de verificar la afiliación y el pago de las correspondientes cotizaciones y aportes a la protección social.

No obstante, al argumentar lo anterior, el señor MARIO GIRALDO GALLEGO desconoce que, precisamente para efectos fiscales, el artículo 1° del Decreto 3032 de 2013 definió el servicio personal como “*toda actividad, labor o trabajo **prestado directamente por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración***” (negrilla fuera de texto); de modo que, es evidente que el servicio de transporte de carga, en la medida que lo presta una persona natural, es un servicio personal.

Y es que si bien el artículo 2070 del Código Civil define el arrendamiento de transporte, es

- preciso advertir que dicho contrato comprende dos modalidades al establecer que es aquel por el cual *“una parte se compromete, mediante cierto flete o precio, a transportar o hacer transportar una persona o cosa de un paraje a otro”* (negrilla fuera de texto), siendo relevante, para el evento *sub examine*, la primera circunstancia toda vez que en ella se vislumbra la prestación directa de un servicio, sin que ello signifique que deba tratarse de un contrato *intuitu personae*.

En efecto, la disposición en comento indica:

*“El que se encarga de transportar se llama generalmente acarreador, y toma los nombres de arriero, carretero, barquero, naviero, según el modo de hacer el transporte.*

*El que ejerce la industria de hacer ejecutar transportes de personas o cargas, se llama empresario de transportes.”.*

De manera que, no cabe duda que, en el supuesto que se contrate la prestación del servicio de transporte de carga con un acarreador, y no con un empresario de transportes, es indiscutible que le asiste al contratante – consignante – la obligación prevista en el parágrafo 2° del artículo 108 del Estatuto Tributario con miras a la deducción del gasto.

La anterior conclusión tampoco se ve alterada en el ámbito del derecho comercial, pues las modalidades a que se ha hecho referencia están previstas en los artículos 981 y 983 del Código de Comercio, a saber, respectivamente, contrato de transporte y empresas de transporte.

Así las cosas, ya que se ha considerado doctrinalmente que el trabajador independiente, para efectos fiscales, es la persona natural que sin tener un vínculo laboral con un empleador o una relación legal o reglamentaria, presta un servicio personal y recibe como contraprestación una remuneración, es de colegir, entonces, que la persona natural contratista que presta el servicio de transporte de carga – directamente – es un trabajador independiente pues ejecuta un servicio personal.

Por tanto, esta Subdirección considera que los Oficios No. 060032 del 23 de septiembre de 2013 y No. 034321 del 6 de junio de 2014 se ajustan a la normatividad tributaria.

Atentamente,

  
**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
P:Arc