

CONCEPTO 20878 DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

GLORIA NANCY JARA BELTRAN

Defensora del Contribuyente y del Usuario Aduanero
Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero
Carrera 6 #15-32 Piso 12
Bogotá D.C. (Cundinamarca)

Ref.: Radicado No. 100202513-481 del 26 de mayo de 2016

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Deducciones
Fuentes formales	Oficios No. 060032 del 23 de septiembre de 2013, No. 034321 del 6 de junio de 2014 y No. 000058 del 29 de enero de 2016.

Atento saludo Sra. Gloria Nancy.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección 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, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante el radicado de la referencia solicita la reconsideración de los Oficios No. 060032 del 23 de septiembre de 2013 y No. 034321 del 6 de junio de 2014 de acuerdo con los siguientes argumentos, que fueran manifestados por un contribuyente que ha solicitado *"acompañamiento por encontrar diferencia de criterios en la procedencia de la deducción por pagos realizados a una persona natural que presta servicios de transporte de carga"*:

*"3-) El artículo 1 del Decreto 3032 de 2013 nos dice que se debe considerar servicio personal toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural, en donde se dé una obligación de hacer, sin importar si prima el factor material o intelectual, y que de esta relación se de una contraprestación; partiendo de esta definición debemos decir que **los contratos que no lleven implícito una obligación de hacer como es el contrato comercial de transporte**, por lo cual, no estamos hablando*

de la prestación de un servicio personal y por consiguiente, **el contratante del flete no necesitara verificar el pago al Sistema General de Seguridad Social de la otra parte.**

4-) **Los Servicios de Transporte que presta una persona natural no pueden caracterizarse como un servicio personal y un transportador no puede ser considerado como trabajador independiente.** Y según el Oficio N. 050629 de 2012, para la Administración Tributaria el concepto de trabajador independiente no abarca a todas las personas que obtienen ingresos por conceptos diferentes a una relación laboral, puesto que **en el caso de transporte de carga prestado (...) por una persona natural, no existe una prestación personal de un servicio, ya que en el transporte se utiliza un bien mueble (vehículos) para la obtención de ingresos, cuyo involucramiento hace que no se verifique una prestación personal de un servicio en forma directa por la persona natural (...).**

5-) La doctrina de la Dian mediante concepto N. 050629 de 2012 y el concepto 048258 de 2014, diferencia un trabajador independiente, de un rentista de capital o de un prestador de servicios comerciales y para que un sujeto pueda caer en la esfera de los trabajadores independientes se requiere que haya una renta de trabajo, sin un vínculo laboral y que la actuación sea desarrollada por cuenta propia; configurándose la condición de trabajador independiente sobre aquel que por su actividad personal recibe compensación por honorarios, comisiones o servicios en los términos del artículo 103 del Estatuto Tributario.

(...)

9) El concepto 060032 de 2013 vulnera el parágrafo 2 del artículo 108 del ET (...) pues la procedencia de la deducción por pagos realizados a una persona natural que presta servicios de transporte de carga, no está condicionada a que el contratante verifique la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes al Sistema General de Seguridad Social que le corresponden al contratista según la ley; está obligado si, a realizar esta verificación por expresa disposición del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, reglamentario de la Ley 100 de 1993 (...)" (sic) (negrilla fuera de texto).

Asimismo, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero considera:

"Al catalogarse el transportador de carga como empresario y como arrendador, **el contrato de transporte produce una renta comercial y, por lo tanto, no podría encajarse en el estricto concepto de un servicio personal o trabajador independiente.**

(...) el contrato es un arrendamiento el cual conlleva anexo, inseparable, un bien mueble, como por ejemplo un camión, conformando una empresa

con activos y configurando un ente natural o jurídico.

Para identificar la naturaleza de este contrato, prima el objeto contractual, sobre el subjetivo, lo cual, el que sea suscrito por una persona natural o jurídica no altera la naturaleza del mismo. El contratado decidirá si lo hace él mismo, lo hace un trabajador suyo o lo subcontrata.

(...)

Al determinar que los contratos de transporte es un arrendamiento con un empresario, de acuerdo al Código Civil, para que ejerza una actividad comercial no podría catalogarse como trabajador independiente y, por lo tanto, no se le debería exigir el soporte de pago de la seguridad social para tener derecho a la deducción por el pago a personas naturales que prestan servicios de transporte de carga.

(...)

Nuestra posición es que la Dian ha interpretado mediante los conceptos, utilizando la analogía, para darle un tratamiento al transportador de carga como un trabajador independiente. Esta posición les implica incorporar nuevos requisitos a los contribuyentes respecto de las transacciones que realizan con este tipo de actividades, desconociendo el derecho a la deducibilidad que legalmente pueden tener.

(...)

Al no existir una norma expresa donde establezca que la persona que posee un activo para ejercer el transporte de carga y es contratado por una persona natural o jurídica, es un trabajador independiente, aun analizando las distintas normas que rigen las afiliaciones a la Seguridad Social, es válido interpretar que no es explícita y que obliga al contribuyente a aportar más de lo que las normas fiscales establecen.” (sic) (negrilla fuera de texto).

Ahora bien: en el Oficio No. 060032 del 23 de septiembre de 2013, este Despacho expresó:

"Consulta con fundamento en el artículo 3o del Decreto 1070 de 2013, si para tener derecho a su deducción, el pago realizado a una persona natural que presta servicios de transporte de carga con su propio vehículo está sujeto a soportarse con la planilla de pago de seguridad social?

La Ley 1393 de 2010, en sus artículos 26 y 27 establece lo siguiente:

'Artículo 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.

(...)

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

'Párrafo 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'.

A su turno, el artículo 3o del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, señala:

'(...)

Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior, el contratante deberá verificar que el pago de dichas contribuciones al Sistema General de Seguridad Social esté realizado en debida forma, en relación con los ingresos obtenidos por los pagos relacionados con el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, aquellas disposiciones que la adicionen, modifiquen o sustituyan, y demás normas aplicables en la materia.'

En consonancia con las disposiciones anteriores, el Decreto 1406 de 1999 por el cual se reglamenta la Ley 100 de 1993, dispone en su artículo 16 'Clases de aportantes' que para efectos de dicho decreto, los aportantes del Sistema de Seguridad Social Integral serán de tres (3) clases: a) Grandes Aportantes, b) Pequeños Aportantes y c) Trabajadores Independientes. Según la misma norma, se clasifica como trabajador independiente a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria.

Por su parte, el inciso primero del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, reglamentado de la Ley 100 de 1993, establece:

'Artículo 23. Cotizaciones 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 como 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 este orden de ideas, 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).

A su vez, en el Oficio No. 034321 del 6 de junio de 2014 se reiteró:

"Solicita la reconsideración del Oficio No. 060032 del 23 de septiembre de 2013, en el cual se concluyó que 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 correspondan al contratista según la ley.

A juicio del peticionario, el contratante no está en la obligación de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones a la seguridad social, para efectos de la deducibilidad de los pagos, dado que el transportador de carga no se considera trabajador independiente y tampoco se trata de la prestación de un servicio personal. Al respecto manifiesta, que el artículo 3o del Decreto 1070 de 2013 no aplica en aquellos casos en los que no exista un servicio personal por parte de la persona natural, como en el caso de los arrendamientos, suministros de bienes, transporte de carga, ni en los casos en los cuales el pago no se entienda realizado a un trabajador independiente, según lo previsto en los artículos 108 y 594-1 del Estatuto Tributario.

En este sentido, considera que los servicios de transporte que presta una persona natural no pueden caracterizarse como un servicio personal y un transportador no puede ser considerado como trabajador independiente, porque por una parte, de acuerdo con el Oficio No. 067669 de 2012, la DIAN entiende que los servicios de transporte son una categoría particular de ingresos tributarios, sometidos a una retención en la fuente especial, que tiene prevalencia sobre otras tarifas de retención en la fuente y

por otra, según el Oficio No. 050629 de 2012, para la Administración Tributaria el concepto de trabajador independiente no abarca a todas las personas que obtienen ingresos por conceptos diferentes a una relación laboral, puesto que en el caso de los arrendamientos no existe una prestación personal de un servicio y entiende que ocurre lo mismo en el caso de los transportadores, ya que en el caso del transporte se utiliza un bien mueble (vehículos) para la obtención de los ingresos, cuyo involucramiento hace que no se verifique una prestación personal de un servicio en forma directa por la persona natural, dado que el servicio se presta a través del vehículo respectivo.

*Por otro lado, trae a colación varias definiciones legales y jurisprudenciales del contrato de prestación de servicios, concluyendo que existen diversos contratos, entre ellos el de suministro y el de transporte, que aunque pueden llevar implícitas obligaciones de hacer, **por tener dichas obligaciones carácter comercial, no califican para ser denominados contratos de prestación de servicios, para efectos de lo dispuesto en la Ley 1393 de 2010 y el Decreto 1070 de 2013.***

*Reitera, que la doctrina citada anteriormente, diferencia un trabajador independiente, de un rentista de capital o de un prestador de servicios comerciales y **para que un sujeto pueda caer en la esfera de los trabajadores independientes se requiere que haya una renta de trabajo, sin un vínculo laboral y que la actuación sea desarrollada por cuenta propia; configurándose la condición de trabajador independiente sobre aquel que por su actividad personal recibe compensación por honorarios, comisiones o servicios, en los términos del artículo 103 del Estatuto Tributario.***

*Todo lo anterior para concluir que **cuando el artículo 108 del Estatuto Tributario se refiere a los trabajadores independientes, lo hace en la dimensión de aquellas personas naturales que sin un vínculo de subordinación, desarrollan una actividad personal que les resulta remunerada con honorarios, comisiones o servicios. Por tanto, no es trabajador independiente, quien presta servicios no personales, tales como el transporte de carga o de pasajeros (renta comercial), el arrendamiento de bienes (renta de capital), los rendimientos financieros por préstamos (renta de capital) o el suministro de bienes (renta comercial o civil).***

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

Básicamente los argumentos del peticionario, apuntan a que en el servicio de transporte de carga, no aplica lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010, en el artículo 108 del Estatuto Tributario y en el Decreto 1070 de 2013, porque de acuerdo con la doctrina de la DIAN vigente, el transportador no encuadra en la definición de trabajador independiente,

por las siguientes razones: la persona natural no presta el servicio de manera personal y directa sino mediante la utilización de un vehículo, la remuneración no corresponde a una renta de trabajo por concepto de honorarios, comisiones o servicios, sino a una renta comercial y la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta no se practica por concepto de servicios sino de otros ingresos tributarios.

En primer lugar se advierte que si bien la doctrina citada fue emitida en el contexto del artículo 13 de la Ley 1527 de 2012, (hoy derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012), cuyo propósito era morigerar la retención en la fuente a título de impuesto de renta sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de prestación de servicios, realizados a los trabajadores independientes pertenecientes al régimen simplificado, o que cumplieran los topes y condiciones de este régimen, cuando no fueran responsables del impuesto sobre las ventas; recobra vigencia con ocasión de la expedición del Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013 que modificó el Decreto 1070 de 2013 y aporta elementos de juicio para efectos de la consulta que nos ocupa, mas no con el alcance que pretende darle el peticionario.

En efecto, en el Oficio No. 050629 del 10 de agosto de 2012 se manifiesta que 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.

Así mismo, el mencionado oficio, concluye que en términos generales la prestación de servicios, se concreta en una obligación de hacer por una persona natural sin que medie una relación laboral con quien la contrata y por lo tanto comprende los servicios calificados y los no calificados. (Concepto No. 015454 del 10 de marzo de 1998).

Por otra parte, es necesario aclarar, que en el Oficio No. 067669 del 29 de octubre de 2012, lo que concluye la Oficina Jurídica con base en el Concepto Especial de Retención en la Fuente a título de impuesto sobre la Renta No. 023562 del 23 de marzo de 2001, es que al servicio de transporte terrestre de carga, se le debe practicar retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por concepto de servicios y no por concepto de otros ingresos tributarios, como lo entiende el consultante.

Consecuente con lo arriba mencionado, el artículo 1o 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 3o 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 3o del Decreto 1070 de 2013, fue modificado por el artículo 9o del Decreto 3032 de 2013, circunscribiendo su aplicación a los contratos de prestación de servicios, en los siguientes términos:

'Artículo 37 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.

(...)'

A su turno, las normas reglamentadas de la Ley 1393 de 2010, establecen:

'Artículo 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.

(...)

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

'Párrafo 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.'

El aludido Sistema de Seguridad Social Integral, según las voces del artículo 8o de la Ley 100 de 1993, está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales (hoy laborales) y los servicios sociales complementarios que se definen en dicha ley.

En consonancia con las disposiciones anteriores, el Decreto 1406 de 1999 por el cual se reglamenta la Ley 100 de 1993, dispone en su artículo 16 'Clases de aportantes', que para efectos de dicho decreto los aportantes del Sistema de Seguridad Social integral serán de tres (3) clases: a) Grandes Aportantes, b) Pequeños Aportantes y c) Trabajadores Independientes. Según la misma norma, se clasifica como trabajador independiente a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria.

A su vez, el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3o de la Ley 797 de 2003, señala que serán afiliados al Sistema General de Pensiones en forma obligatoria:

'Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos. Así mismo, 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, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales.'

Concordante con lo anterior, el artículo 1o del Decreto Reglamentario 510 de 2003, al que remite expresamente el artículo 3o del Decreto 1070 de 2013, indica:

'Artículo 1o. 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 prestan 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...

Por su parte, el artículo 157 de la Ley 100 de 1993, señala que los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud 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.

Ahora bien, el inciso primero del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, al que remite expresamente el artículo 3o del Decreto 1070 de 2013, señala:

'Artículo 23. Cotizaciones 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 como 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 cuanto al Sistema General de Riesgos Laborales, el artículo 13 del Decreto Ley 1295 de 1994, modificado por el artículo 2o de la Ley 1562 de 2012, ordena:

'Artículo 13. Afiliados. Son afiliados al Sistema General de Riesgos Laborales:

a) En forma obligatoria:

1. Los trabajadores dependientes nacionales o extranjeros, vinculados mediante contrato de trabajo escrito o verbal y los servidores públicos; las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas, tales como contratos civiles, comerciales o administrativos, con una duración superior a un mes y con precisión de las situaciones de tiempo, modo y lugar en que se realiza dicha prestación.

...'

En este contexto, 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.

Con todo, con el fin de despejar cualquier duda, este Despacho formuló la siguiente consulta a la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, mediante oficio No. 075557 del 25 de noviembre de 2013, por ser la entidad competente al respecto:

¿Las personas naturales que prestan el servicio de transporte de carga como trabajadores independientes (sin vínculo laboral) con su propio vehículo o sin él, están obligadas a efectuar aportes al Sistema General de Seguridad Social?

La Subdirección Jurídica de Para fiscales de la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, dio respuesta a la anterior solicitud, mediante Oficio No. UGPP 20139014031441 del 20 de diciembre de 2013, en los siguientes términos:

'- Deber de afiliarse y cotizar a los subsistemas de la protección social en Salud, Pensión y Riesgos Laborales por parte de los trabajadores independientes, contratistas de prestación de servicios y el deber del contratante de verificar su afiliación y pago.

La Ley 1393 de 2010 'Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones en el artículo 26 consagró que en los contratos de prestación de servicios el contratante debe comprobar la afiliación y pago de los aportes del contratista al Sistema de la Protección Social, a saber:

'ARTÍCULO 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 el efecto expida el Gobierno Nacional.

(...)'

De las citadas disposiciones se colige que la persona jurídica contratante tiene la obligación de exigirte a la persona natural con quien va a suscribir el contrato, la afiliación y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social en Salud, Pensión y Riesgos Laborales si hay lugar, así:

a) Sistema General de Salud

Los objetivos del Sistema General de Seguridad Social en Salud son regular el servicio público esencial de salud y crear condiciones de acceso de toda la población al servicio en todos los niveles de atención. A su vez el artículo 157 de la Ley 100 de 1993 determinó que existen varios participantes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, unos en calidad de afiliados al régimen contributivo o al régimen subsidiado y otros en forma temporal como participantes vinculados hoy población pobre no asegurada.

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.*
- Los trabajadores independientes con capacidad de pago.*

Y los afiliados por medio del régimen subsidiado, son las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización.

En el mismo sentido, el artículo 25 del Decreto 806 de 1998 'por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional estableció que son afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud:

'(...) todos los residentes en Colombia que se encuentren afiliados al Régimen Contributivo o al Régimen Subsidiado y los vinculados temporalmente según lo dispuesto en el presente decreto.

La afiliación al Sistema General de Seguridad en Salud, es obligatoria y se efectuará a través de los regímenes contributivo y subsidiado. Temporalmente, participará dentro del sistema la población sin capacidad de pago que se encuentre vinculada al sistema.

(...)'

Así mismo, el artículo 26 ibídem consagró lo siguiente:

'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.

(...)'

Con base en las normas estudiadas obsérvese que las personas con capacidad de pago, deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud por el Régimen Contributivo, encontrándose en este grupo poblacional, aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo verbal o escrito, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago.

...

b) Sistema General de Pensiones

Según el artículo 10 de la Ley 100 de 1993 el Sistema General de Pensiones tiene como objeto 'garantizar a la población, el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que se determinan en la presente ley, así como propender por la ampliación progresiva de cobertura a los segmentos de población no cubiertos con un sistema de pensiones.'

El artículo 3 de la Ley 797 de 2003 'Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales', que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1993 determinó que son afiliados obligatorios al Sistema General de Pensiones:

'1. En forma obligatoria. Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos. Así mismo, 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, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales.

(...)'

...

c) Sistema General de Riesgos Laborales

El artículo 2 de la Ley 1562 de 2012 'por el cual se modifica el sistema de riesgos laborales y se dictan otras disposiciones en materia de salud ocupacional que modificó el artículo 13 del Decreto Ley 1295 de 1994 consagró que son afiliados en forma obligatoria al Sistema General de Riesgos Laborales entre otros las personas que cuenten con un contrato de prestación de servicios con empresas públicas o privadas, con una duración superior a un mes en el siguiente sentido:

'Artículo 2o. Modifíquese el artículo 13 del Decreto-ley 1295 de 1994, el cual quedará así:

Artículo 13. Afiliados. Son afiliados al Sistema General de Riesgos Laborales:

a) En forma obligatoria:

1. Los trabajadores dependientes nacionales o extranjeros, vinculados mediante contrato de trabajo escrito o verbal y los servidores públicos: las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas, tales como contratos civiles, comerciales o administrativos, con una duración superior a un mes y con precisión de las situaciones de tiempo, modo y lugar en que se realiza dicha prestación.

(...)'

...

Efectuadas las anteriores precisiones, y respecto a la consulta esta Subdirección se permite manifestar lo siguiente:

1. Las personas naturales que prestan el servicio de transporte de carga como trabajadores independientes (sin vínculo laboral) con su propio vehículo o sin él, están obligadas a efectuar aportes al Sistema de Seguridad Social.

Respuesta: Si, el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3 de la Ley 797 de 2003, indica que son afiliados al Sistema General de Pensiones en forma obligatoria las personas naturales que presten 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, los trabajadores independientes.

En materia del Sistema General de Seguridad Social en Salud, el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 'Por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud' establece que en los contratos en los que 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 como contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría con duración superior a tres (3) meses, la parte contratante debe verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

*En cuanto al Sistema General de Riesgos Laborales el artículo 13 del Decreto 1295 de 1994, modificado por el artículo 2 de la Ley 1562 de 2012, determinó que **son afiliados obligatorios al Sistema General de Riesgos Laborales entre otras personas aquellas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades públicas o privadas, tales como contratos civiles, comerciales o administrativos**, con una duración superior a un mes y con precisión de las situaciones de tiempo, modo y lugar en que se realiza dicha prestación.*

...”

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

Examinados los antepuestos pronunciamientos y ya que la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero no aportó elementos jurídicos nuevos que sustenten la necesidad de reconsiderar la doctrina previamente reseñada, como quiera que también lo alegado por el contribuyente, en cuyo favor actúa, fue tenido en cuenta en el Oficio No. 034321 del 6 de junio de 2014, esta Dirección se permite reiterar lo manifestado en los oficios objeto de disenso.

Y es que, mediante Oficio No. 000058 del 29 de enero de 2016, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina se pronunció en tomo a la solicitud de suspensión provisional de los Oficios No. 060032 de 2013 y No. 034321 de 2014 presentada ante el Consejo de Estado y notificada mediante estado a la U.A.E. DIAN el 18 de diciembre de 2015 con los siguientes argumentos, los cuales igualmente conviene tener en cuenta para efectos de absolver la solicitud elevada en ésta ocasión:

"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, (...) desconoce que, **precisamente para efectos fiscales, el artículo 1o 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'; 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', 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 2o 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." (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica