

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Bogotá D.C., veintidós (22) de junio de dos mil dieciséis (2016)
Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2015-00079-00 (22196)
Demandante: MARIO GIRALDO GALLEGÓ
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Temas: SUSPENSIÓN PROVISIONAL

AUTO MEDIDA CAUTELAR

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011, procede el ponente a estudiar la solicitud de suspensión provisional presentada con la demanda de la referencia.

ANTECEDENTES

1. Solicitud de la medida cautelar

El señor Mario Giraldo Gallego solicita la suspensión provisional de los Oficios 060032 de 23 de septiembre de 2013 y 34321 de 9 de junio de 2014, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Nivel Central – Bogotá, que dicen:

Oficio No. 060032 de 23 de septiembre de 2013

“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.

El Gobierno Nacional podrá adoptar mecanismos de retención para el cumplimiento de estas obligaciones, así como de devolución de saldos a favor.

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

“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”.

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

“Artículo 3º. 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 pago en debida forma, 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, 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 y reglamentaria.

Por su parte, el inciso primero del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, reglamentario 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 ...” (Negritas fuera de texto).

Oficio No. 034321 de 9 de junio de 2014

“... 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.

...

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.

...

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 genere 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:

...

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

...

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 3° 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.” (subrayado fuera de texto).

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

“Artículo 1°. De conformidad con lo previsto por el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3° de la Ley 797 de 2003, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, deberán estar afiliados al Sistema General de Pensiones y ...” (subrayado fuera de texto)

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 3° del Decreto número 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” (subrayado fuera de texto)

En cuanto al Sistema General de Riesgos Laborales, el artículo 13 del Decreto Ley 1295 de 1994, modificado por el artículo 2° de la Ley 1562 de 2012, ordena:

...

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 independiente (sin vínculo laboral) con su propio vehículo o sin él, están obligadas a efectuar aportes al Sistema General 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”.

2. Fundamentos de la solicitud de la medida cautelar

Expuso la parte demandante que la DIAN en los Oficios 060032 de 23 de septiembre de 2013 y 34321 de 9 de junio de 2014 concluyó 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.

Interpretación que de acuerdo con la demanda vulnera los artículos 150 numerales 1, 2, 12 y literal c) del numeral 19, 154 y 338 de la Constitución Política; 27 de la Ley 1393 de 2010 (que adicionó el artículo 108 del Estatuto Tributario), 1 y 9 inciso 2 del Decreto 3032 de 2013, 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil, por las siguientes razones:

2.1. Violación de los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil.

Los oficios demandados asumen equívocamente que el servicio contratado con una persona natural para el transporte de carga es una prestación *intuitu personae*, esto es, que se trata de un **servicio personal**.

Esa interpretación viola los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil, que definen el servicio de transporte como una renta comercial y como un arrendamiento.

Así las cosas, como en el transporte de carga lo que se arrienda es un vehículo, no puede existir ese servicio si no se realiza por intermedio de un bien, independiente de que quien lo preste sea una persona natural o jurídica.

2.2. Violación del párrafo 2 del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, para que proceda la deducción por pagos a **trabajadores independientes**, debe verificarse la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponda al contratista.

La doctrina de la DIAN en el Concepto No. 48258 de 2014 y en el Oficio No. 050629 de 2012 definió al **trabajador independiente** como aquel que presta un “*Servicio Personal*”, entendido este último en los términos del artículo 1º del Decreto 3032 de 2013, como el servicio prestado “*directamente por una persona natural*” que se concreta en una obligación de hacer.

En consecuencia, como para la legislación civil y comercial el servicio de transporte no es personal, los oficios violan la citada disposición.

2.3. Violación del inciso 2 del artículo 9 del Decreto 3032 de 2013.

El inciso 2º del artículo 9 del Decreto 3032 de 2013 prevé que para que proceda la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las **personas naturales** residentes, cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria por concepto de contratos de prestación de servicios, el contratante debe verificar que los aportes al sistema general de seguridad social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato.

Así pues, se insiste, como para la legislación civil y comercial el servicio de transporte no es personal, los oficios demandados violan la citada disposición.

2.4. Violación del artículo 1 del Decreto 3032 de 2012.

Los actos demandados vulneran también la definición de servicio personal que hace el artículo 1º del Decreto 3032 de 2012 porque tratan al servicio de transporte como un servicio personal.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el Oficio DIAN No. 060032 fue emitido el 23 de septiembre de 2013, fecha en la que solo había sido expedido el Decreto Reglamentario 1070 de 28 de mayo de 2013, que en el artículo 3 reglamentó los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010 sin hacer claridad sobre lo que se entendía por servicio personal ni sobre la obligación del contratante de verificar la afiliación y pago de la seguridad social cuando se estaba frente a un contrato de prestación de servicios.

Fue el artículo 1º del Decreto 3032 el que definió el concepto de servicio personal como el prestado directamente por una persona natural y el artículo 9 ibídem el que impuso la exigencia de verificar el pago a la seguridad social para que el gasto fuera deducible en el impuesto de renta.

3. Oposición

La U.A.E. DIAN se opone a la prosperidad de la medida cautelar solicitada.

Manifiesta que el Oficio No. 060032 de 23 de septiembre de 2013 se apoyó en los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010 que establecen que: **i)** la celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios están condicionadas a la verificación que debe hacer el contratante de la afiliación y pago de aportes al sistema de seguridad social y, **ii)** para que proceda la deducción por pagos a trabajadores independientes el contratante debe verificar que los aportes se hayan pagado, lo que es reiterado en el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013.

Por esa razón se concluyó que para determinar la deducción en el impuesto a la renta por un pago realizado a una persona natural en la prestación de un servicio – en el caso transporte-, el contratante debe verificar la afiliación y pago al sistema de seguridad social.

Advierte que la pregunta no se formuló en relación con un contrato de transporte comercial típico de la legislación comercial, sino al servicio prestado por una persona natural, con su propio vehículo, lo que constituye un contrato de prestación de servicios con todas las consecuencias legales que implica.

Por su parte, manifiesta que el Oficio DIAN 34321 de 9 de junio de 2014, al resolver la solicitud de reconsideración del Oficio 060032, mantiene la misma línea argumentativa, ya que no es posible equiparar un contrato de prestación de servicios con el contrato comercial de transporte a que hace referencia el artículo 981 del Código de Comercio y el arrendamiento de transporte del artículo 2070 del Código Civil.

CONSIDERACIONES

1. Competencia

Este Despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional en virtud de lo previsto en el artículo 125 del C.P.A.C.A.[1], que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

2. De la suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Aspectos materiales

2.1.- En la vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional -presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda-, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles.

No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 –Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la *“violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado”* (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en los actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas.

Todo, bajo el entendido de que la inclusión de la conjunción disyuntiva “o” indica la existencia de una alternativa entre dos o más supuestos, esto es, de una opción de elegibilidad, en este caso, respecto de la fundamentación o sustentación de la petición.

2.2.- Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

2.3.- La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que “*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud*” (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.**

2.4.- En síntesis, pese a la conservación de la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Se trata, en últimas, de dotar a las partes de mecanismos eficaces que le permitan la efectiva protección cautelar de sus derechos e intereses legítimos[2].

2.5.- Pese a las variaciones referidas en precedencia, lo cierto es que se conservó la exigencia relativa a la acreditación, siquiera sumaria, del perjuicio que causa la ejecución del acto cuestionado en aquellos eventos en los que se pretenda el restablecimiento del derecho, esto es, cuando se ejercite el medio de control previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., razón por la que las precisiones efectuadas por la jurisprudencia sobre el particular conservan vigencia, siempre que se ajusten a la finalidad establecida por el legislador frente a la medida cautelar.

3. Delimitación del problema jurídico

En virtud de los argumentos expuestos en la solicitud de medida cautelar, le corresponde al Despacho determinar si para que sea deducible el gasto del flete en el impuesto de renta y

complementarios para el contratante del servicio de transporte de carga prestado por una persona natural se debe verificar la afiliación y pago a la seguridad social por parte del contratista.

Para resolver el problema jurídico es necesario analizar: **i)** la exigencia de afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social para que sea deducible un pago en el impuesto sobre la renta y, **ii)** cuál es la naturaleza jurídica del servicio de transporte de carga prestado por una persona natural.

4. Exigencia de afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta

4.1.- El artículo 108 del Estatuto Tributario establece que los pagos laborales sólo serán deducibles si se realizaron los aportes parafiscales y a la seguridad social.

El artículo 27 de la Ley 1393 de 12 de julio de 2010[3] adicionó un párrafo al artículo 108 del Estatuto Tributario con el fin de extender el beneficio de la deducción respecto de los pagos hechos a los trabajadores independientes:

*"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". (Negrillas fuera de texto).*

De acuerdo con la norma transcrita, para que se pueda deducir en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a los **trabajadores independientes**, el contratante debe verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social.

Se entiende 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"*, en los términos del artículo 16 del Decreto 1406 de 1999[4].

4.2.- Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013 –reglamentario de la Ley 1393 de 2010- dispuso:

"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 pago en debida forma, 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, **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".(Negrillas fuera de texto).*

De acuerdo con la citada norma, para que sea deducible en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria –trabajadores independientes-, es necesario que el contratante verifique el pago que el contratista efectuó a la seguridad social en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

4.3.- La citada disposición fue modificada por el artículo 9 del Decreto 3032 de 27 de diciembre de 2013, así:

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 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan ...”* (Resaltos propios).

Como puede verse, con la modificación realizada por el Decreto 3032 de 2013 se precisó que lo que puede ser deducible en el impuesto sobre la renta son los pagos realizados, **por concepto de contrato de prestación de servicios**, a las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.

4.4.- En conclusión, de acuerdo con las normas transcritas, para que sea deducible en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, esto es, a trabajadores independientes, es necesario que: **i)** se trate de una relación contractual, es decir, que el pago realizado a la persona natural se derive de un contrato de prestación de servicios, independientemente de su naturaleza -civil, comercial o regido por el derecho público- y, **ii)** que el contratante verifique el pago que el contratista efectuó a la seguridad social en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

Es importante advertir, además, que como la norma no distingue, no le es dable al intérprete diferenciar la naturaleza o denominación del contrato, la forma en la que se pacte el servicio, la clase de remuneración o los elementos que se usen para la prestación, a fin de determinar la obligatoriedad de verificar los aportes a la seguridad social. En todos los casos, el contratante deberá verificar la afiliación y pago al sistema de seguridad social integral para que sea deducible en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a los trabajadores independientes.

5. Naturaleza jurídica del servicio de transporte de carga prestado por una persona natural

5.1.- Los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil definen el contrato de transporte y el arrendamiento de transporte, respectivamente, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 981. CONTRATO DE TRANSPORTE: *El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario.*

El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales.

En el evento en que el contrato o alguna de sus cláusulas sea ineficaz y se hayan ejecutado prestaciones, se podrá solicitar la intervención del juez a fin de que impida que una parte se enriquezca a expensas de la otra.

ARTÍCULO 2070. DEFINICIONES RELATIVAS AL ARRENDAMIENTO DE TRANSPORTE. *El arrendamiento de transporte es un contrato en que una parte se compromete, mediante cierto flete o precio, a transportar o hacer transportar una persona o cosa de un paraje a otro.*

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.

La persona que envía o despacha la carga se llama consignante, y la persona a quien se envía consignatario.

De acuerdo con lo anterior, el contrato de transporte es un contrato en virtud del cual una persona llamada transportador, desde el momento que suscribe el contrato, se obliga con el remitente, a cambio de un precio o flete, a conducir de un lugar a otro personas o cosas hacia un destino o un destinatario específico.

Es un contrato de naturaleza comercial cuando el ejercicio de la actividad lo efectúa un operador o empresa transportadora –persona natural o jurídica- y, en consecuencia, queda sometido a las leyes comerciales. En la legislación civil está clasificado como un contrato de arrendamiento.

5.2.- Además de la clasificación anterior, los artículos 983 del Código de Comercio y 5 de la Ley 336 de 1996[5] clasifican el servicio de transporte como público y particular o privado.

El servicio de transporte público requiere autorización del Estado y es realizado por operadores o empresas de transporte, esto es, las personas naturales o jurídicas constituidas como unidad de explotación económica permanente que cuentan con los equipos, instalaciones y órganos de administración que les permite prestar adecuadamente el servicio[6].

El servicio de transporte privado o particular *“es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídicas”*[7].

5.3.- Sobre la diferencia entre el transporte público y privado la Corte Constitucional hizo las siguientes precisiones en la sentencia C-033 de 2014:

“Acorde con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, para distinguir el transporte público y privado: “El elemento definitorio de la diferencia entre uno y otro tipo de transporte es que, en el público, una persona presta el servicio a otra, a cambio de una

remuneración, al paso que en el privado, la persona se transporta, o transporta objetos, en vehículos de su propiedad o que ha contratado con terceros”[27].

A diferencia del servicio de transporte público, el privado se caracteriza por las siguientes particularidades (está en negrilla en el texto original):

“- La actividad de movilización de personas o cosas la realiza el particular dentro de su **ámbito exclusivamente privado**;

- Tiene por objeto la satisfacción de necesidades propias de la actividad del particular, y por tanto, no se ofrece la prestación a la comunidad;

- Puede realizarse con vehículos propios. Si el particular requiere contratar equipos, debe hacerlo con empresas de transporte público legalmente habilitadas, como se estudia en el siguiente capítulo.

- **No implica, en principio, la celebración de contratos de transporte, salvo cuando se utilizan vehículos que no son de propiedad del particular;**

- Es una actividad sujeta a la inspección, vigilancia y control administrativo con el fin de garantizar que la movilización cumpla con las normas de seguridad, las reglas técnicas de los equipos y la protección de la ciudadanía.”[28] ...” (Negritas propias).

De acuerdo con lo dicho, para lo que interesa al caso concreto, son elementos determinantes y diferenciadores entre el transporte público y privado la celebración de un contrato de transporte y la contraprestación o remuneración percibida: Mientras que en el transporte público media un contrato y se recibe una contraprestación, en el privado, por regla general, no se presentan dichos elementos pues el servicio se presta para satisfacer una necesidad particular.

5.4.- De otro lado, el servicio de **transporte de carga** es definido por el artículo 6º del Decreto 173 de 2001[8] como “*aquel destinado a satisfacer las necesidades generales de movilización de cosas de un lugar a otro, en vehículos automotores de servicio público a cambio de una remuneración o precio, bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad*”.

Así las cosas, por disposición expresa del legislador, el servicio de transporte de carga es de naturaleza pública y se rige por normas especiales, así sea prestado por una persona natural o por una persona jurídica.

6. Análisis del caso concreto

Como se expuso anteriormente, por disposición de los artículos 3 del Decreto 1070 de 2013 y 9 del Decreto 3032 de 2013, reglamentarios del artículo 108 del Estatuto Tributario, para que sea deducible en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, esto es, a trabajadores independientes, es necesario que: **i)** se trate de una relación contractual, es decir, que el pago realizado a la persona natural se derive de un contrato de prestación de servicios, independientemente de su naturaleza -civil, comercial o regido por derecho público o normas especiales- y, **ii)** que el contratante verifique el pago que el contratista efectuó a la seguridad social en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

Independientemente de las clasificaciones hechas por el legislador en materia de transporte que pone de presente el solicitante –comercial o civil, público o privado–, es importante tener en cuenta que **para efectos fiscales** el artículo 1º del Decreto 3032 de 2013, definió el concepto de “*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, en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración” (negrilla fuera de texto).

En ese sentido, debe concluirse que **indistintamente de la naturaleza que el legislador le otorgue al servicio de transporte de carga, si el servicio es prestado por una persona natural debe catalogarse, para efectos fiscales, como un servicio personal que se realiza por un trabajador independiente – concepto diferente al de contrato *intuitu personae*.**

Así las cosas, cuando se celebra un contrato de transporte de carga con una **persona natural**, al tratarse de un **servicio personal** en los términos previstos en el artículo 1º del Decreto 3032 de 2013 y al no mediar una relación laboral o legal y reglamentaria, debe entenderse que se celebra con un **“trabajador independiente”** y, en esa medida, para que sea deducible en el impuesto sobre la renta los pagos realizados a aquel, debe verificarse el pago a la seguridad social en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

En otras palabras, al contratarse la prestación del servicio de transporte de carga con una persona natural independiente –no con un operador o una empresa transportadora- le asiste al contratante la obligación prevista en el parágrafo 2º del artículo 108 del Estatuto Tributario para ser beneficiario de la deducción allí prevista.

En ese orden de ideas, como los Oficios 060032 de 23 de 2013 y 34321 de 9 de 2014 concluyeron 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”*, no se advierte violación de normas constitucionales y legales invocadas por el demandante, por lo que no se accederá a la solicitud de suspensión provisional de dichos actos.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

Primero: NIÉGASE la suspensión provisional del Oficio No. 060032 de 23 de septiembre de 2013 y el Oficio No. 34321 de 9 de junio de 2014 que lo ratifica, ambos expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Nivel Central – Bogotá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: RECONÓCESE personería jurídica a la doctora Clara Patricia Quintero Garay , para actuar en nombre de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, aportado en el folio 56 del plenario.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Art. 125. De la expedición de providencias. ***“Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de Sala, excepto en los procesos de única instancia. (...)”*** (Se subraya).

[2] Esto se justifica en el hecho de que en vigencia de la legislación anterior –Dcto. 01 de 1984- *“los límites se [estrecharon] a tal punto que la suspensión provisional, en la práctica, [resultaba] algo así como una institución en vía de extinción, si se tiene en cuenta, por ejemplo, que el Consejo de Estado ... en la Sección Primera en los ocho primeros meses del año 2003, de las 47 demandas admitidas, en 79 casos negó la solicitud de suspensión solicitada y sólo la concedió en un caso”*. Op. Cit., pág. 327.

[3] *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*

[4] “Por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho Sistema y se dictan otras disposiciones.

[5] Estatuto Nacional de Transporte

[6] Artículo 3.6 de la Ley 105 de 1993.

[7] Artículo 5 de la Ley 336 de 1996.

[8] Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga.