**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019)**

**Referencia: NULIDAD SIMPLE**

**Radicación: 11001-03-27-000-2015-00079-00 (22196)**

**Demandante: MARIO GIRALDO GALLEGO**

**Demandado: DIAN**

**Temas: Deducibilidad del impuesto de renta del pago realizado a una persona natural que presta directamente el servicio de transporte en un vehículo propio y la obligación del contratante de verificar la afiliación y pago al sistema de seguridad social**

**SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA**

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda presentada por Mario Giraldo Gallego contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian).

**ANTECEDENTES**

**1. Demanda**

***1.1.* Pretensiones**

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Mario Giraldo Gallego solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones:

*“(…) con fundamento en los hechos y consideraciones expuestas, solicito a ustedes muy respetuosamente,****DECLARAR LA NULIDAD****de (los)*[sic]*siguiente(s) acto(s) administrativo(s):*

*Oficio Dian N. 060032 de 2013 y Oficio Dian N. 34321 de 2014 que lo ratifica, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian Nivel Central”****[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn13" \o ")****.*

***1.2.* Hechos relevantes para el asunto**

La Dian profirió los oficios 060032 del 23 de septiembre de 2013 y 34321 del 9 de junio de 2014, en los que conceptuó que el transporte de carga realizado por una persona natural de forma directa y con un vehículo propio es un servicio personal, y en consecuencia, el contratante debe verificar que el contratista está afiliado y que pagó la seguridad social para que sea deducible el gasto del impuesto de renta.

***1.3.* Normas violadas y concepto de violación**

**Infracción de las normas superiores: el transporte de carga prestado por una persona natural no es un servicio personal ni *intuitu personae***

El [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, estableció que el pago a los trabajadores independientes es deducible del impuesto de renta siempre que el contratante verifique la afiliación y pago por parte del contratista a la seguridad social.

Ni la ley ni el Decreto 1070 de 2013 previeron lo que debía entenderse por trabajador independiente, por lo que es necesario acudir al Oficio 050629 de 2012 y al Concepto 48258 de 2014 proferidos por la Dian, que definieron esta figura como aquel que presta un servicio personal y que recibe una contraprestación que responde al concepto de honorarios, comisiones, servicios o cualquier otra prevista en el [artículo 103](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=151) del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el contrato de transporte de cosas está definido en los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil que lo consideran una operación comercial y un tipo de arrendamiento, respectivamente, por lo que los actos administrativos acusados se equivocaron al calificarlo como servicio personal e *intuitu personae*.

Debe tenerse en cuenta que actualmente el Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013, que modificó el Decreto 1070 del mismo año, define el servicio personal como toda actividad prestada directamente por una persona natural que se concreta en una obligación de hacer. Sin embargo, esta norma no es aplicable al caso bajo examen porque su vigencia inició después de que fue expedido el Oficio 060032 del 23 de septiembre de 2013.

**2. Oposición**

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Los actos acusados en ningún momento afirmaron que el transporte de cosas es un contrato *intuitu personae*, por lo que esta afirmación solo es una apreciación subjetiva del demandante.

De otro lado, el Decreto 3032 de 2013 considera como servicio personal toda actividad prestada directamente por una persona natural.

La primera definición del contrato de arrendamiento de transporte de los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil consiste en que una persona se obliga a trasladar una cosa de un lugar a otro, lo que demuestra que en este tipo de contratos existe una prestación directa de un servicio. De esta forma, cuando el contrato es ejecutado con una persona natural estamos ante un servicio personal en los términos del Decreto.

De otro lado, se destaca que los actos administrativos acusados responden a la siguiente pregunta: ¿para tener derecho a una deducción por 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 seguridad social?

Dadas las características específicas de la consulta, se puede concluir que el negocio jurídico corresponde a un contrato de servicios en los términos del Decreto 1070 de 2013, modificado por el Decreto 3032 del mismo año, y no a un contrato de transporte civil, comercial o administrativo.

**3. Alegatos de conclusión**

3.1. El demandante no presentó alegatos de conclusión.

3.2. La Dian reiteró los argumentos de su oposición a la demanda y, adicionalmente, señaló lo siguiente:

En los conceptos acusados se resolvió una consulta planteada respecto del servicio de transporte prestado por una persona natural con su propio vehículo, no el servicio de transporte comercial de carga prestado por una persona natural, pues en cada supuesto la norma aplicable es distinta.

En el primer caso, la deducción del gasto del impuesto de renta y complementarios por parte del contratante solo procede por la verificación de los pagos a la seguridad social, según lo prevé el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario. Por el contrario, en el segundo caso no es exigible esta carga, pues es aplicable el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) *ibídem*.

De esta forma, la interpretación contenida en los conceptos no contradice las normas superiores porque en ningún momento se refiere al contrato de transporte comercial de carga.

Finalmente, señala que procede la condena en costas a su favor debido al desgaste causado a la entidad por ejercer su defensa vía judicial.

**CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

El demandante no probó que los actos acusados vulneren una norma superior porque no es cierto que el transporte de carga deba contratarse necesariamente en la modalidad *intuito personae* para que se considere un servicio personal.

Esto es así porque la contratación del transporte de carga con personas naturales, en vehículo propio o ajeno, cabe en la amplia definición de servicio personal de las normas reglamentarias independientemente de la naturaleza civil, comercial o administrativa del contrato.

El hecho de que el vehículo sea propio o no es irrelevante porque existen muchos servicios prestados con materiales ajenos y, no por eso, dejan de considerarse personales.

**CONSIDERACIONES**

**1. Problema jurídico**

Corresponde a la Sala determinar si la Dian infringió las normas superiores al proferir los oficios 060032 del 23 de septiembre 2013 y 34321 del 9 de junio de 2014 porque consideró que el transporte de carga prestado por una persona natural (con un vehículo propio) es un servicio personal y, por lo tanto, el contratante tiene la obligación de verificar la afiliación y pago de la seguridad social del contratista para deducir ese gasto del impuesto de renta y complementarios.

**2. Análisis del caso concreto**

2.1. El [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010) estableció que los pagos realizados a trabajadores independientes, entendidos como aquellos que no se encuentren vinculados laboralmente o mediante una relación legal y reglamentaria[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn14" \o "), podrán ser deducidos del impuesto de renta siempre que el contratante verifique la afiliación y pago de las cotizaciones a la protección social del contratista por los ingresos obtenidos[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn15" \o ").

Esta norma fue reglamentada mediante el Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013, modificado por el Decreto 3032 del 27 de diciembre del mismo año, en el que se precisó que pueden deducirse del impuesto de renta 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[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn16" \o ").

Debe aclararse que, contrario a lo dicho por el demandante, este Decreto es aplicable al caso bajo examen porque estaba vigente al momento en que fue proferido el Oficio 34321 del 9 de junio de 2014, acto que también es objeto de controversia.

Con base en lo anterior, para que proceda la deducción debe acreditarse: i) que el pago es realizado a una persona natural que preste un servicio, independientemente de la naturaleza civil, comercial o administrativa del contrato causa de la prestación del servicio, y ii) que el contratante verificó el pago al sistema de seguridad social por parte del contratista en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

2.2. Como lo indicó el auto que negó la suspensión provisional de los actos acusados[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn17" \o "), la ley y los decretos reglamentarios no realizan ninguna distinción en cuanto a la naturaleza del contrato, su denominación o su remuneración, por lo que el intérprete tampoco está llamado a hacerlo.

Así pues, en todos los casos en que se contrate algún tipo de servicio directo con una persona natural, el contratante tiene la obligación de verificar la afiliación y pago a la seguridad social para deducir el gasto de su impuesto de renta y complementarios.

Esta afirmación se refuerza con los artículos 15[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn18" \o ") y 157[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn19" \o ") de la Ley 100 de 1993, que disponen que tienen la obligación de afiliarse al sistema de seguridad social en pensiones y en salud, entre otros, las personas naturales que presten directamente servicios en el sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, y los trabajadores independientes.

Por ese mismo motivo es que el Decreto 3032 del 27 de diciembre 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 si predomina un elemento material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, sin importar su denominación.

2.3. En el caso bajo examen, la consulta presentada a la Dian fue formulada en los siguientes términos:

*“Una ‘persona natural’ que presta sus servicios de transporte de carga con su propio vehículo.*

*Se pregunta si podría interpretarse de acuerdo al artículo 3° del Decreto 1070/2013 que el pago realizado a dicho transportador está sujeto a soportarlo con la ‘planilla de pago de seguridad social’ para tener derecho a su deducción?”****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn20" \o ")****.*

Ante esta consulta, los actos acusados concluyeron que el servicio de transporte prestado por una persona natural en las condiciones expuestas es un servicio personal y, por lo tanto, el contratante está obligado a verificar la afiliación y pago a la seguridad social por parte del contratista[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn21" \o ").

2.4. Según el demandante, esta conclusión fue errónea porque las definiciones de contrato de transporte de los artículos 981 del Código de Comercio[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn22" \o ") y 2070 del Código Civil[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn23" \o ") en ningún momento permiten concluir que sea una prestación personal.

Esto es cierto, pues la regulación prevista en esos códigos no distingue si el transportista es una persona natural o jurídica. Sin embargo, esto no impide la aplicación de las normas tributarias antes expuestas cuando se cumplan sus supuestos de hecho.

Se reitera que la consulta fue formulada con fundamento en unas circunstancias específicas: i) que se contrata a una persona natural, es decir sin la intermediación de una empresa de transporte, y ii) que el servicio es prestado con un vehículo de su propiedad, lo que significa que es de forma directa.

Atendiendo esas circunstancias, se cumple con el supuesto previsto en los artículos [108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 3032 de 2013.

En consecuencia, el contratante del servicio de transporte prestado por una persona natural de forma directa tiene la obligación de verificar la afiliación y pago de la seguridad social para deducir el gasto del impuesto de renta.

Por lo anterior, este cargo no prospera.

2.5. De otro lado, según el demandante, la Dian afirmó que el servicio transporte prestado por una persona natural es un contrato *intuitu personae*. Pero en ningún punto de los actos acusados se hizo esta afirmación, por lo que este cargo tampoco prospera.

**3. Sobre la condena en costas**

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftn24" \o ").

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

**FALLA**

**1. Negar**las pretensiones de la demanda formulada por Mario Giraldo Gallego.

**2.** Sin condena en costas.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00079-00(22196)**

**Actor: MARIO GIRALDO GALLEGO**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**SALVAMENTO DE VOTO**

Me aparto de la decisión mayoritaria de la sala, dentro del expediente de la referencia, porque en mi opinión procedía declarar la nulidad de los conceptos demandados teniendo en cuenta que bajo el manto de una interpretación de normas tributarias la directora de gestión jurídica de la DIAN terminó asumiendo funciones reglamentarias.

El [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, conforme con la modificación hecha por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, estableció que *“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.”*

El Presidente de la república tiene la competencia para reglamentar el texto anterior a través de facultad reglamentaria para precisar la manera como los contratantes deben realizar estas verificaciones y determinar ¿Quiénes son los “trabajadores independientes” objeto de verificación? Son todas las personas naturales que no tienen una relación laboral o legal y reglamentaria, o solamente los prestadores de servicios? Qué tipo de servicios?

El artículo 9 del Decreto 3032 de 2013, invocado por la entidad demandada, no resolvió los anteriores interrogantes.

Pues bien, se aceptó que la funcionaria que suscribe los conceptos demandados reglamentara y definiera 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 corresponden al contratista según la ley”*, sin que hubiese alguna disposición que así lo previera expresamente.

Tampoco hay claridad en qué consiste la verificación que deben hacer los contratantes, cuál es el alcance. Qué debe hacer un contratante si el contratista no está afiliado porque considera que no tiene tal obligación o simplemente porque es renuente a hacerlo?

No hay certeza del momento en que el contratante debe hacer la verificación, pues para los trabajadores independientes, la ley dispuso que el pago debe realizarse mes vencido.

Tampoco hay claridad sobre la base de los aportes a la protección social que deben realizarse y si el monto puede ser controvertido por el contratante. Por las anteriores razones, los conceptos demandados resultaban ilegales y así debió declararlo la sala.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

**MILTON CHAVES GARCÍA**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref1" \o ") Folio 23 del expediente.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref2" \o ") Cfr. Decreto 1406 de 1999. Artículo 16.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref3" \o ") Cfr. Estatuto Tributario. [Artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156). Modificado por la Ley 1393 de 2010. Artículo 27.

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref4" \o ") Cfr. Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013. Artículo 3. Modificado por el Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013. Artículo 9.

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref5" \o ") Folio 86 reverso del cuaderno de medidas cautelares. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2015-00079-00 (22196). Auto del 22 de junio de 2016. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref6" \o ") Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 15. Modificado por Ley 797 de 2003. Artículo 3.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref7" \o ") Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 157.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref8" \o ") Folio 106 del expediente.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref9" \o ") Folio 27 del expediente.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref10" \o ") Cfr. Código de Comercio. Decreto 410 de 1971. Artículo 981.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref11" \o ") Cfr. Código Civil. Ley 84 de 1873. Artículo 2070.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref12" \o ") Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref13" \o ") Folio 23 del expediente.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref14" \o ") Cfr. Decreto 1406 de 1999. Artículo 16.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref15" \o ") Cfr. Estatuto Tributario. [Artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156). Modificado por la Ley 1393 de 2010. Artículo 27.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref16" \o ") Cfr. Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013. Artículo 3. Modificado por el Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013. Artículo 9.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref17" \o ") Folio 86 reverso del cuaderno de medidas cautelares. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2015-00079-00 (22196). Auto del 22 de junio de 2016. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref18" \o ") Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 15. Modificado por Ley 797 de 2003. Artículo 3.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref19" \o ") Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 157.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref20" \o ") Folio 106 del expediente.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737#_ftnref21) Folio 27 del expediente.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref22" \o ") Cfr. Código de Comercio. Decreto 410 de 1971. Artículo 981.

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref23" \o ") Cfr. Código Civil. Ley 84 de 1873. Artículo 2070.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37737" \l "_ftnref24" \o ") Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.