**OFICIO Nº 008166**

**16-03-2015**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208-0225

**Referencia:**Radicado número 61529 del 06/10/2014 y 62369 del 09/10/2014

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Deducciones

**Fuentes formales** Ley 1700 de 2013; Ley 1393 de 2010; Estatuto Tributario [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)

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

En los escritos de la referencia, manifiesta que en consonancia con la Ley 1700 de 2013, se reguló la actividad multinivel, que ha generado una importante fuente de ocupación y de ingresos para los colombianos que no tienen una fuente formal de empleo. La exposición de motivos de la mencionada ley en su parte pertinente sostiene:

*“En ese sentido, se puede decir que las actividades multinivel les ofrecen oportunidades económicas a un grupo considerable de la población que, dada sus limitaciones de disponibilidad y escasa formación, anteriormente estaban excluidos del mercado. Según datos del DANE respecto de los inactivos, las mujeres dedicadas a los oficios del hogar disminuyeron 7,6% en el trimestre de julio-septiembre; las estudiantes aumentaron 1.2%; y las mujeres dedicadas a otra actividad aumentaron 2.5% respecto del mismo trimestre del año pasado.*

*Para proteger este grupo de la población de los posibles abusos de las empresas que actualmente no están reguladas, es indispensable contar con este tipo de proyectos. Es que es muy difícil separar el tema de género y de protección de la mujer, cuando de reglamentar este tipo de actividades económicas se trata. Como quedó demostrado anteriormente, son las mujeres en muchos casos cabeza de familia, quienes más se verán beneficiadas con esta reglamentación”.*

Menciona además, que la contraprestación que reciben las personas que trabajan en dichas actividades multinivel es variable, y en algunos casos es inferior a un (1) salario mínimo, y para que aquel ingreso sea estable y además sea más alto, se requiere entre uno (1) y tres (3) años. Asimismo, argumenta que resulta inequitativo, frente al universo de la población económicamente activa en Colombia, que se les exigiera el pago de la seguridad social, si además de ello a dicho ingreso “se le practican retenciones a título de renta y de ICA”, además de estar sometido a gravámenes de tipo indirecto como es el IVA, impuestos al consumo y demás.

Argumenta que con el ingreso que perciben dichas personas se deben cubrir todos los gastos a los que haya lugar, y que del mismo modo realizar el pago a la seguridad social sobre el 40% de sus ingresos brutos dejaría desfinanciado dicho sector, lo que los obligaría a desaparecer.

En el mismo sentido, dice que de acuerdo con la ley y con la realidad de los contratos que existen entre las empresas multinivel y sus vendedores (contrato de adhesión), no existe ni vínculo laboral y tampoco se encuadra dentro de la categoría de contratista independiente, lo anterior a la luz de la legislación laboral, y en razón de ello no habría lugar al cobro de seguridad social, debido a que dicha forma contractual es la descrita en el inciso segundo del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, y que este no ha sido regulado por el Gobierno nacional.

Por último, trata el tema de la exigibilidad de los aportes a la seguridad social por parte de las empresas, este encuentra sustento en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010, y así mismo menciona lo pertinente a la deducibilidad de los salarios teniendo como requisito dicho pago que encuentra sustento en el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del E.T.

Motivo por el cual pregunta:

¿a la luz de las normas vigentes pueden las empresas Multinivel exigir el pago de los aportes a la seguridad social a los vendedores independientes y/o empresarios de redes como condición de hacerles sus pagos, para que a las mismas les sean reconocidos sus costos y deducciones?

Frente a su pregunta este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones:

**De acuerdo a la comunicación enviada por parte de la Superintendencia de Sociedades, dirigida a esta subdirección el día 13 de enero del año en curso, se indica que las personas que se dedican a las actividades “Multinivel”, son vendedores independientes, y no comerciantes en los términos del artículo 10 del Código de Comercio.**

**En ese orden de ideas, debido a la connotación de trabajadores independientes que se les otorga a las personas que se encuentran vinculadas con las ya mencionadas empresas “Multinivel”, para que dicha entidad pueda deducir el valor pagado a sus vendedores por las labores realizadas, deberá verificar el pago de los aportes a seguridad social, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2° del**[**artículo 108**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)**del Estatuto Tributario.**

**Con base en la precisión efectuada por la Superintendencia de Sociedades, y según lo descrito anteriormente se revoca el Oficio número 057301 de 2014.**

Frente al tema de cómo opera para efectos del Impuesto sobre la Renta dicha deducción, se anexa el Concepto número 042747 de 2009 y el Oficio número 066877 de 2014, por constituir doctrina vigente sobre la materia.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Dalila Astrid Hernández Corzo.*

**Publicado en D.O. 49.469 del 30 de marzo de 2015.**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

SE TRANSCRIBE A CONTINUACIÒN OFICIO 057301 DE OCTUBRE 6 DE 2014 QUE SE REVOCA:

OFICIO 057301 DE OCTUBRE 6 DE 2014

DESCRIPTORES:

Deducción por Salarios

Deducciones

Obligaciones de los Comerciantes

FUENTES FORMALES:

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 108

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0329

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Las preguntas relacionadas con la aplicación de la Ley 1700 de 2013, en lo de competencia de esta entidad se atenderán en su orden así:

**1.- “¿El artículo 10 del Código de Comercio establece que “son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles?”, a la luz de lo previsto en la Ley 1700 de 2013 y conforme con la definición de vendedor independiente anteriormente transcrita, ¿podría decirse que todo vendedor independiente puede ser considerado comerciante, para el caso de personas naturales?**

Sobre este interrogante cabe destacar que es en primer lugar la ley comercial la que define a los comerciantes; no obstante, la ley 1700 de 2013, al regular una actividad comercial o de mercado específica, estableció que el vendedor independiente para efectos de la actividad multinivel es la persona natural comerciante con la que se ejercen actividades de búsqueda o incorporación de personas naturales, para que esta a su vez incorporen otras personas para vender bienes o prestar servicios, actividades que son comerciales por definición de acuerdo con el Código de Comercio.

Por ello, al ser definidos con precisión los conceptos en la literalidad de la norma no es procedente la interpretación alejada del texto normativo so pretexto de consultar su espíritu.

Las normas pertinentes disponen de la Ley 1700 de 2013:

ARTÍCULO 2o. DEFINICIÓN. Se entenderá que constituye actividad multinivel, toda actividad organizada de mercadeo, de promoción, o de ventas, en la que confluyan los siguientes elementos:

1. La búsqueda o la incorporación de personas naturales, para que estas a su vez incorporen a otras personas naturales, con el fin último de vender determinados bienes o servicios.

2. El pago, o la obtención de compensaciones u otros beneficios de cualquier índole, por la venta de bienes y servicios a través de las personas incorporadas, y/o las ganancias a través de descuentos sobre el precio de venta.

3. La coordinación, dentro de una misma red comercial, de las personas incorporadas para la respectiva actividad multinivel.

PARÁGRAFO 1o. Las compañas que ofrezcan bienes o servicios en Colombia a través del mercadeo multinivel deberán establecerse con el lleno de los requisitos legales contemplados en la ley vigente y tener como mínimo una oficina abierta al público de manera permanente. En los casos en que esta actividad se realice a través de un representante comercial, este último deberá tener también, como mínimo, una oficina abierta al público de manera permanente y será el responsable del cumplimiento de las normas establecidas en la normativa colombiana para las actividades, productos y servicios ofrecidos.

(…)

ARTÍCULO 4o. VENDEDOR INDEPENDIENTE. Se entenderá por vendedor independiente la persona natural comerciante o persona jurídica que ejerce actividades mercantiles, y que tiene relaciones exclusivamente comerciales con las compañías descritas en el artículo 2o de la presente ley.

ARTÍCULO 5o. DERECHOS DE LOS VENDEDORES INDEPENDIENTES. Además de los derechos que les confieran sus contratos y la ley, los vendedores independientes tendrán derecho a:

1. Formular preguntas, consultas y solicitudes de aclaración a las compañías multinivel, quienes deberán contestarlas de manera precisa, antes, durante y después de su vinculación con el respectivo vendedor independiente. Estas deberán versar sobre los productos o servicios vendidos, o sobre el contenido, alcance y sentido de cualquiera de las cláusulas de los contratos que los vinculen con ellas, incluyendo toda información relevante relativa a las compensaciones o recompensas u otras ventajas de cualquier índole previstas en los contratos, y sobre los objetivos concretos cuyo logro dará derecho a los correspondientes pagos.

Asimismo, sobre los plazos y fechas de pago o de entrega, cuando se trate de compensaciones en especie.

Las respuestas a las preguntas, consultas, o solicitudes de aclaración de que trata el inciso anterior del presente numeral, deberán ser remitidas a la dirección, correo electrónico u otros medios que suministren los vendedores independientes que las formulen, dentro de los plazos previstos en las normas vigentes para la respuesta a las peticiones de información.

2. Percibir oportuna e inequívocamente de las compañías multinivel las compensaciones, o ventajas a las que tengan derecho en razón a su actividad, incluyendo las que hayan quedado pendientes de pago una vez terminado el contrato entre las partes.

3. Conocer, desde antes de su vinculación, los términos del contrato que regirá su relación con la respectiva compañía multinivel, independiente de la denominación que el mismo tenga.

4. Ser informado con precisión por parte de la compañía multinivel, de las características de los bienes y servicios promocionados, y del alcance de las garantías que correspondan a dichos bienes y servicios.

5. Mediante escrito dirigido a la compañía multinivel, terminar en cualquier tiempo, y de forma unilateral, el vínculo contractual.

6. Suscribirse como vendedor independiente de una o más compañías multinivelistas.

7. Recibir una explicación clara y precisa sobre los beneficios a que tiene derecho por la inscripción a una compañía multinivel de forma que no induzca a confusión alguna.

8. Recibir de la respectiva compañía multinivel, información suficiente y satisfactoria sobre las condiciones y la naturaleza jurídica del negocio al que se vincula con él como vendedor independiente, y sobre las obligaciones que el vendedor independiente adquiere al vincularse al negocio; al igual que sobre la forma operativa del negocio, sedes y oficinas de apoyo a las que puede acceder en desarrollo del mismo, en términos semejantes a los del numeral primero de este artículo.

9. Recibir de manera oportuna e integral en cantidad y calidad, los bienes y servicios ofrecidos por la compañía multinivel.

PARÁGRAFO 1o. Cualquier cláusula del contrato que vincule a un vendedor independiente con una compañía multinivel, en la cual se prevea la renuncia a alguno de estos derechos o a otros que se establezcan en esta ley, o que impida su ejercicio, se considerará inexistente.

PARÁGRAFO 2o. Dentro del costo inicial de participación, las compañías multinivel deberán incluir materiales de capacitación, así como referencias y guías de información en relación a cómo hacer el negocio, sobre una base no lucrativa.

ARTÍCULO 9o. REQUISITOS MÍNIMOS CONTRACTUALES. Las compañías multinivel deberán ceñir su relación comercial con los vendedores independientes a un contrato que deberá constar por escrito y contener como mínimo:

1. Objeto del contrato.

2. Derechos y obligaciones de cada una de las partes.

3. Tipo de plan de compensación que regirá la relación entre las partes.

4. Requisitos de pago.

5. Forma y periodicidad de pago.

6. Datos generales de las partes.

7. Causales y formas de terminación.

8. Mecanismos de solución de controversias.

9. Dirección de la oficina u oficinas abiertas al público de la compañía multinivel.

No se aceptarán direcciones web o virtuales o apartados aéreos como únicas indicaciones de correspondencia o localización de la compañía multinivel.

Así las cosas, la norma es clara al señalar que el comerciante independiente debe ser una persona natural comerciante, y por extensión quien se dedique a esta actividad comercial multinivel se entiende comerciante, de acuerdo con lo establecido en los artículos 10 y 20 del Código de Comercio.

Lo anterior en aplicación de los principios de interpretación de la ley consagrados en los artículos 27 y 28 del Código Civil que disponen:

ARTICULO 27. INTERPRETACIÓN GRAMATICAL>. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

ARTICULO 28. <SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS>. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

**2.- “¿A la luz de la pregunta anterior y de acuerdo con la normatividad mercantil y tributaria vigente, que obligaciones debe cumplir el vendedor independiente?”**

En materia fiscal deben cumplir con las obligaciones tributarias de los declarantes y contribuyentes según corresponda de acuerdo los diferentes tributos y la regulación legal especifica. Es decir, en caso de ser sujetos pasivos están en la obligación de cumplir con los correspondientes deberes tributarios formales y sustanciales en lo relacionado con los impuestos del orden nacional tales como renta y complementarios, IVA, CREE, entre otros, que se encuentran consagrados en el Estatuto Tributario Nacional.

**3.- ¿“Debe el vendedor independiente cumplir con la acreditación del pago de la seguridad social para poder recibir los pagos que realice la empresa multinivel”?.**

Lo anterior depende de las condiciones contractuales establecidas en cada caso de acuerdo con lo señalado en el artículo 9 de la Ley 1700 de 2013 antes transcrita.

En materia tributaria el artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que: "Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993..."

Adicionalmente, cabe observar que sobre el tema de pagos a la seguridad social para trabajadores independientes, este despacho ya se pronunció mediante Oficio 082702 de 26 de diciembre de 2013 y Concepto 022122 de 7 de abril de 2014, de los cuales se envía copia para su conocimiento.4.- “¿A qué régimen pertenece el vendedor multinivel a la luz de la normatividad vigente? Es decir, es considerado un trabajador por cuenta propia, un trabajador independiente o ninguna de los anteriores?”.

No existe una única respuesta para esta pregunta, pues, depende del cumplimiento de las condiciones para ser clasificado en una categoría tributaria. En consecuencia, es forzoso que cada persona en particular y su empleador revisen los diferentes factores contemplados en el artículo 329 del Estatuto Tributario con la reforma introducida por la Ley 1607 de 2012 para determinar el régimen del contribuyente en particular.

**5.- “¿Qué porcentaje de retención debe aplicarse al vendedor independiente cuando la remuneración que recibe de la entidad multinivel corresponde a las compensaciones económicas derivadas de la coordinación de la red? ¿ y en caso de venta de bienes o la prestación de servicios?”**

Al igual que en el punto No. 3, lo anterior depende de las condiciones contractuales establecidas en cada caso de acuerdo con lo señalado en el artículo 9 de la Ley 1700 de 2013.

En este tema es pertinente resaltar que de conformidad con los artículos 375 y 376 del Estatuto Tributario, las obligaciones de efectuar la retención y consignar los valores retenidos, están en cabeza única y exclusivamente de quien la ley determina como agente retenedor y por lo tanto corresponde a este verificar en cada caso particular la realización de los presupuestos señalados en la ley que generan la obligación de practicar la retención.

Para los fines de la retención se debe tener en cuenta lo pertinente señalado en el Estatuto Tributario en sus artículos 383 o 392, según sea el caso y dependiendo de la condición de los pagos y la categoría en la cual se clasifiquen los contribuyentes de acuerdo con sus ingresos, tipo de vinculación y actividades que desarrollan etc.

Sobre estos temas existen pronunciamientos de esta entidad mediante Oficios 017857 de 26 de marzo de 2013 y 039876 de 28 de junio de 2013 de los cuales le remito copia para su conocimiento.

**6.- “¿Qué sucede con aquellas personas que ocasionalmente desarrollan actividades determinadas por la Ley 1700 de 2013 como actividades multinivel? ¿Podrían ser considerados como comerciantes y por tanto, les aplican las mismas reglas que a los demás o, por el contrario, les aplica lo previsto en el artículo 11 del Código de Comercio? ¿Deben cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de los tributos? ¿Con cuáles?”**

Basta la lectura del artículo 11 del Código de Comercio para observar que existe una norma en particular que regula la situación de actividades ocasionales, mencionando que les aplican las mismas reglas.

“ARTÍCULO 11. APLICACIÓN DE LAS NORMAS COMERCIALES A OPERACIONES MERCANTILES DE NO COMERCIANTES. **Las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes, pero estarán sujetas a las normas comerciales en cuanto a dichas operaciones”.**

Sobre este tema se transcriben apartes del contenido del Concepto SUPERSOCIEDADES 81635 de 18 de diciembre de 2003, que explicó:

“Las inquietudes planteadas podrían resolverse simplemente, interpretando de modo literal el alcance de los preceptos que fueron invocados, en armonía con el artículo 11 ídem, de acuerdo con el cual, las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes, para colegir que evidentemente, las disposiciones legales mencionadas, incluyen un elemento causal del cual depende que la persona natural o jurídica, ostente o no la calidad de comerciante (la actuación profesional) independientemente de que una u otra realice alguno de los actos u operaciones calificadas como mercantiles, de la misma manera que considera como causa, aunque para negar dicha calidad, la ausencia de habitualidad. No obstante, se advierte también que esa circunstancia no excluye la aplicación de la ley comercial respecto de esos actos u operaciones "objetivamente" calificados como mercantiles, como quiera que en los términos del artículo 1º del Código citado, que señala el ámbito de su aplicación, están comprendidos en él los comerciantes y los asuntos mercantiles, carácter que para todos los efectos se predica de los actos, operaciones y empresas que enuncia el artículo 20 ídem, abstracción hecha del sujeto que los realice.

(…)

En este orden de ideas, es claro que la determinación del campo de aplicación del Código de Comercio, depende de consideraciones de carácter objetivo, y de ahí que sean calificados como comerciantes, quienes profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles, atendiendo a la vez que no se considerarán como tales, las personas que ejecuten ocasionalmente dichas operaciones. **En tal virtud, frente al interrogante planteado, no sería dable en concepto de este Despacho, atribuir la calidad de comerciante a quien es "accionista o socio (persona natural) de una sociedad que participa en la constitución de la misma como socio y que mantiene dicha calidad.", puesto que en ese preciso supuesto, se estaría frente a un acto -de carácter mercantil sí-pero, carente de los elementos que determinan respecto del sujeto la condición mencionada, como son la habitualidad y consiguiente ejecución profesional”.**

Las obligaciones formales y sustanciales en aspectos tributarios, deben cumplirse por los sujetos pasivos de los tributos, en consecuencia, para determinar si se deben cumplir dichas obligaciones es imperioso que se analice en cada caso particular si las personas son declarantes y contribuyentes o no de cada impuesto.

Para estos efectos es preciso consultar el Estatuto Tributario y las normas reglamentarias de cada uno de los tributos de acuerdo con las actividades que se desarrollan y los ingresos que se obtienen.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_