



DEDUCCIÓN POR SALARIOS - Requisitos. Requiere que se hayan efectuado los aportes a la seguridad social que sean del caso / DEDUCCIÓN POR PAGO DE SALARIOS A TRABAJADORES INDEPENDIENTES - Requisitos

[L]a Sala parte de confirmar que el artículo 108 del ET determina que la deducción de los pagos efectuados a favor de personas naturales que funjan como trabajadores dependientes o independientes al servicio del contribuyente del impuesto sobre la renta, requiere que se hayan efectuado los aportes a la seguridad social que sean del caso. En particular, el parágrafo 2.º del artículo 108 ET determinó que, a fin de aminorar la base gravable del impuesto sobre la renta con pagos efectuados a favor de «*trabajadores independientes*», los contribuyentes que contraten a dichos sujetos deben verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que corresponda efectuar a sus contratistas según la ley.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 108

TRABAJADOR INDEPENDIENTE - Noción / VENDEDOR INDEPENDIENTE EN ACTIVIDADES DE COMERCIALIZACIÓN EN RED O MERCADEO MULTINIVEL - Noción / VENDEDOR INDEPENDIENTE EN ACTIVIDADES DE COMERCIALIZACIÓN EN RED O MERCADEO MULTINIVEL - Naturaleza jurídica / PLAN DE COMPENSACIÓN EN ACTIVIDADES DE COMERCIALIZACIÓN EN RED O MERCADEO MULTINIVEL - Noción y alcance / RELACIÓN JURÍDICA ENTRE COMPAÑÍA MULTINIVEL Y SUS ASOCIADOS - Naturaleza jurídica / DEDUCCIÓN POR SALARIOS - Contratos o relaciones por cuyo pago procede. Procede respecto de los pagos efectuados con ocasión de contratos en los que un trabajador se vincula, mediante cualquier tipo de acuerdo de voluntades, a un «*empleador*» para desarrollar prestaciones de hacer

Sobre el concepto de trabajador independiente, el artículo 16 del Decreto 1406 de 1999 determina que se trata de aquel que no se encuentra vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria. En ese orden de ideas, se trata de aquellas personas naturales que desarrollan labores en favor de un tercero, sin que exista vínculo laboral. Sin embargo, el artículo 4.º de la Ley 1700 de 2013, «*Por medio de la cual se reglamentan las actividades de comercialización en red o mercadeo multinivel en Colombia*», definió que en ese contexto el concepto de «*vendedor independiente*» equivale a la «*persona natural comerciante o persona jurídica*» que ejerce actividades mercantiles y que tiene relaciones «*exclusivamente comerciales*» con las compañías que tengan por objeto el desarrollo de la actividad multinivel. Por consiguiente, dichos «*vendedores independientes*» afiliados a empresas multinivel, ostentan la condición de comerciantes. Además, el artículo 6.º *ejusdem* prescribe que las estipulaciones que se refieran al pago y, en general, a las recompensas ofrecidas a los vendedores independientes por parte de las compañías multinivel, se denominan «*planes de compensación*», planes que incluyen los rangos o cualquier otro cambio de la situación de los vendedores independientes dentro de la respectiva red comercial. 2.2- En ese orden de ideas, el legislador dotó de contenido y alcance especial a la relación contractual que vincula a las compañías multinivel con sus afiliados, que en consecuencia obedece a conceptos que difieren sustancialmente de las relaciones que tradicionalmente tienen lugar entre contratistas y trabajadores independientes o entre empleadores y trabajadores dependientes. Se colige entonces que la relación jurídica existente entre las compañías multinivel y sus afiliados (sean



personas naturales o jurídicas) tiene una naturaleza esencialmente mercantil, en el marco de la cual los vendedores independientes reciben ingresos directos e indirectos, de acuerdo con el sistema de compensación aceptado por el vendedor independiente y de las afiliaciones y resultados de los demás miembros que distribuyen en su red. Estas características diferencian esa clase de vínculo comercial de aquellos contratos en los que un trabajador se vincula, mediante cualquier tipo de acuerdo de voluntades, a un «*empleador*» para desarrollar prestaciones de hacer, que son a las que se refiere el artículo 108 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 108 / DECRETO 1406 DE 1999 - ARTÍCULO 16 / LEY 1700 DE 2013 - ARTÍCULO 4 / LEY 1700 DE 2013 - ARTÍCULO 6

RELACIÓN O VÍNCULO JURÍDICO ENTRE COMPAÑÍA MULTINIVEL Y SUS ASOCIADOS - Regulación / RELACIÓN O VÍNCULO JURÍDICO ENTRE COMPAÑÍA MULTINIVEL Y SUS ASOCIADOS - Naturaleza jurídica / DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PAGOS EFECTUADOS A VENDEDORES INDEPENDIENTES AFILIADOS POR EMPRESA MULTINIVEL - Improcedencia de la deducción prevista en el artículo 108 parágrafo 2 del Estatuto Tributario respecto de pagos efectuados a vendedores independientes

(i) El Concepto DIAN nro. 008166, del 16 de marzo de 2015, publicado en el Diario Oficial nro. 49.469, del 30 de marzo de 2015, se refiere al reconocimiento de costos y deducciones por los pagos efectuados por las empresas multinivel a favor de vendedores independientes, en los siguientes términos: ... 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 del Estatuto Tributario. (ii) Esa tesis fue confirmada en el Concepto nro. 31713, del 04 de noviembre de 2015, publicado en el Diario Oficial 49.729, del 17 de diciembre del mismo año, así: ... al no tener la obligación las empresas multinivel de verificar la afiliación y pago de los aportes a la seguridad social para efectos de la realización del pago, no puede predicarse esta misma consecuencia para la procedencia de la deducción de que trata el 108 del E.T, supuesto este en el cual el pagador deberá verificar el pago del sistema de seguridad social realizada al trabajador independiente, para que de manera correlativa se produzca la deducibilidad del mismo. (iii) Ambos conceptos fueron aclarados por el Oficio nro. 028301, del 10 de octubre de 2016, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que concluyó que, respecto de las compañías multinivel, no es aplicable la exigencia de corroborar los aportes parafiscales efectuados por los vendedores independientes antes del pago y como requisito para su deducción. (...) Para la Sala, por las consideraciones expuestas, las relaciones jurídicas que surgen entre las empresas multinivel y sus afiliados se sujetan a la regulación especial prevista en la Ley 1700 de 2013. Se trata por tanto de vínculos de naturaleza mercantil, corolario de lo cual, la contratación que realizan las empresas multinivel para vincular a personas naturales no se acompasa con el tipo de relaciones contractuales que dan lugar a los pagos cuya deducibilidad regula el artículo 108 del ET, pues no se trata de «*trabajadores independientes*» en los términos del artículo 16 del Decreto 1406 de 1999, sino de «*vendedores independientes*» de conformidad con el artículo 4.° de la Ley 1700 de 2013. Habida cuenta de lo anterior, en el impuesto sobre la renta, las compañías



Radicado: 11001-03-27-000-2016-00034-00(22518)

Demandante: ILIANA CUBILLOS DEL RÍO

multinivel no están obligadas a verificar si los vendedores independientes involucrados en el desarrollo de la actividad multinivel están afiliados al sistema de seguridad social o si efectivamente realizaron los aportes correspondientes; aunque, sí les asiste el compromiso de promover que las personas que vinculen a su negocio se afilien al sistema de seguridad social, para lo cual las compensaciones pactadas deben permitir cubrir la expensa requerida. Procede por tanto declarar la nulidad solicitada por la actora.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 108 PARÁGRAFO 2 / DECRETO 1406 DE 1999 - ARTÍCULO 16 / LEY 1700 DE 2013 - ARTÍCULO 4

CONDENA EN COSTAS EN ASUNTOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO - Improcedencia

[L]a Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 008166 DE 2015 (16 de marzo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (Anulado) / CONCEPTO 31713 DE 2015 (4 de noviembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., primero (01) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00034-00(22518)

Actor: ILIANA CUBILLOS DEL RÍO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide sobre la nulidad de los Conceptos nros. 008166, del 16 de marzo de 2015, y 31713, del 04 de noviembre de 2015, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda



En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), concurrió la demandante para solicitar se declare la nulidad de los Conceptos nros. 008166, del 16 de marzo de 2015, y 31713, del 04 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN. El texto de los conceptos acusados es:

Concepto nro. 008166, del 16 de marzo de 2015:

... 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 cabezas 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 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:



Radicado: 11001-03-27-000-2016-00034-00(22518)

Demandante: ILIANA CUBILLOS DEL RÍO

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 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.

Concepto nro. 31713, del 04 de noviembre de 2015:

... En el radicado de la referencia solicita se aclare o se revoque el Concepto 008166 de marzo de 2015 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, toda vez que no se entiende su alcance práctico, teniendo en cuenta el pronunciamiento dado por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales –UGPP-.

Argumenta que la UGPP en radicado 20142206332821 del 19 de diciembre de 2014, expresó entre otras, que la obligación y pago de aportes al sistema de protección social recae para los contratos de prestación de servicios, en las que no se incluye por estar regulados en la Ley 1700 de 2013 el contrato que rige las actividades multinivel.

Sostiene que exigir por parte de las empresas multinivel, a sus asociados, el pago de los aportes a la seguridad social, para poder dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 108 del E.T., sería ir en contravía del pronunciamiento de la UGPP.

Al respecto este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones:

Sea lo primero transcribir lo expuesto por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales en su concepto con radicado 20142206332821 de 2014, en donde sostuvo:

"Ahora bien frente a las personas que ejercen actividades de mercadeo, de promoción o ventas denominadas contratación multinivel, si bien no suscriben un contrato de prestación de servicios, también lo es que perciben un pago o compensación por la venta de bienes o servicios, lo cual de acuerdo a las normas arriba transcritas, por el hecho de percibir ingresos estarían en la obligación de pagar los aportes a seguridad social integral de acuerdo a los ingresos realmente percibidos menos las expensas que generen la realización de dichas actividades, siempre y cuando estas tengan relación de causalidad, sean necesarias y proporcionadas con la actividad económica que se desarrolla. En todo caso los aportes NO podrán ser inferiores a 1 SMLM ni superior a 25 SMLMV [...]. (El subrayado es nuestro)

Nótese como en dicho pronunciamiento a pesar de reconocerse que en las actividades denominadas multinivel no se suscribe un contrato de prestación de servicios, sí se deben realizar los aportes respectivos a la seguridad social, en proporción a los ingresos percibidos menos los costos imputables a los mismos, con las salvedades hechas en cuanto a mínimos y máximos.

Ahora bien, con relación a la exigencia por parte de la empresa multinivel del pago de los aportes a la seguridad social de las personas que ejercen actividades de mercadeo y promoción multinivel, para poder aplicar el art. 108 del E.T., es importante resaltar lo dicho por la UGPP en el pronunciamiento en cita:

"[L]a obligación del contratante de verificar la afiliación y pago de los aportes al sistema de la protección social recae sobre los contratos de prestación de servicios, dentro de los cuales el contrato multinivel no se encuentra incluido, cuya naturaleza jurídica, solo se rige por las



normas señaladas por la Ley 1700 de 2013, tal y como lo dispone el art. 12, por tal razón este tipo de contrato no se adecúa a la definición y clasificación contenida en el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, por lo cual mal haría esta Subdirección en conceptuar que es obligación del contratante verificar el pago de los aportes a la seguridad social de quien actúa como vendedor independiente cuando la norma no contempla dicha situación [...]”.

Debe destacarse que el contexto de la consulta emitida por la UGPP, hace referencia a la verificación del pago de los aportes como condición para el pago al contratista por el servicio prestado, cuestión que no tiene incidencia desde el punto de vista fiscal, ya que la aplicación del art. 108 del E.T., en cuanto a sus efectos se erige como un supuesto necesario para la deducibilidad del pago de dichas erogaciones en la depuración del Impuesto sobre la renta.

En este orden de ideas, al no tener la obligación las empresas multinivel de verificar la afiliación y pago de los aportes a la seguridad social para efectos de la realización del pago, no puede predicarse esta misma consecuencia para la procedencia de la deducción de que trata el 108 del E.T., supuesto este en el cual el pagador deberá verificar el pago del sistema de seguridad social realizada al trabajador independiente, para que de manera correlativa se produzca la deducibilidad del mismo.

En los anteriores términos se confirma el Concepto 008166 de marzo de 2015.

A los efectos de la solicitud de nulidad, la parte demandante invocó como violados los artículos 189, ordinal 11, de la Constitución; 108, parágrafo 2.º, del Estatuto Tributario (ET); 32, ordinal 3.º, de la Ley 80 de 1993; 264 de la Ley 223 de 1995; 2.º de la Ley 797 de 2003; 2.º, letra f), de la Ley 1328 de 2009; 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010; 5.º, ordinal 4.º, de la Ley 1480 de 2011; 4.º, 5.º, 6.º y 9.º de la Ley 1700 de 2013; 135 de la Ley 1753 de 2015; 3.º del Decreto 1070 de 2013; 9.º del Decreto 3032 de 2013; y 2.2.2.50.01 del Decreto 24 de 2016. El concepto de violación de las normas planteado se sintetiza así (ff. 5 a 15):

Adujo que los conceptos demandados violan el principio de legalidad, pues pretenden imponer a las empresas multinivel una obligación que no les corresponde, consistente en verificar el pago de aportes a la seguridad social por parte de sus vendedores afiliados, so pena de desconocer la deducción de los pagos realizados en favor de estos últimos.

Explicó que los conceptos demandados erraron en la interpretación del parágrafo 2.º del artículo 108 del ET, al afirmar que la deducibilidad de los pagos efectuados por empresas multinivel a favor de vendedores afiliados está condicionada a que se demuestre la afiliación de dichos vendedores al sistema de seguridad social en salud. Asimismo, alegó que, cuando la norma emplea las expresiones «*contratante*» y «*contratista*» se refiere, exclusivamente, a contratos de prestación de servicios. Argumentó que los acuerdos celebrados entre vendedores independientes y empresas multinivel no son contratos de prestación de servicios sino de adhesión (artículo 2.º, letra f., de la Ley 1328 de 2009), pues su objeto comercial consiste en la comercialización, distribución o venta de los bienes o servicios de la empresa multinivel, según el artículo 1.º de la Ley 1700 de 2013.

Manifestó que, si bien los vendedores independientes de las empresas multinivel pueden pertenecer a la categoría de «*trabajadores independientes*», aquellos no hacen parte de la categoría de «*prestadores de servicios*», pues el artículo 4.º de la Ley 1700 de 2013 les otorga la calificación de «*comerciantes*» y determina que sus relaciones con las empresas multinivel son de naturaleza exclusivamente comercial.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los



cargos de violación (ff. 71 a 76), así:

Sostuvo que, a efectos de limitar la deducibilidad de los pagos efectuados a favor de trabajadores independientes, el parágrafo 2.º del artículo 108 del ET no hace diferenciación en cuanto al tipo de vínculo contractual que exista entre el contratista y el contratante; y que, en todo caso, los conceptos demandados no afirman la existencia de una relación laboral entre los afiliados y las empresas multinivel, como tampoco concluyen que el vínculo corresponda a un contrato de prestación de servicios.

Adujo que de acuerdo con el artículo 16 del Decreto 1406 de 1999, un trabajador independiente es todo aquel que no se encuentra vinculado laboralmente por un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria, definición en la que se subsumen los vendedores afiliados a empresas multinivel, por lo cual estas deben corroborar que sus afiliados hayan realizado aportes a seguridad social.

Agregó que la misma disposición consagra que los pagos realizados por concepto de contratos de prestación de servicios solo podrán deducirse si se ha comprobado que el contratista efectuó los aportes a la seguridad social.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA fue convocada para el 25 de julio de 2018. Ese día a la hora señalada, comparecieron el Ministerio Público, la demandante y la apoderada de la parte demandada (ff. 173 a 177). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas hasta ese momento. Adicionalmente, manifestó que era improcedente la conciliación.

De otra parte, la Sala Unitaria advirtió que, con posterioridad a la expedición de los actos demandados, el extremo pasivo de la litis profirió el Oficio nro. 028301, del 10 de octubre de 2016, con el que modificó la tesis jurídica defendida en los conceptos acusados. En consecuencia, el ponente declaró, de oficio, la excepción de inepta demanda por sustracción de materia, en aplicación del precedente de la Sala Plena sobre la materia (sentencia del 19 de julio de 2016, expediente 2015-01042, CP: Sandra Lisset Ibarra Vélez). La parte acora interpuso recurso de súplica contra la providencia, argumentando que la doctrina que aclaró el concepto demandado vulnera el derecho a la seguridad jurídica, posición que fue sustentada por escrito del 25 de julio de 2010 (ff. 178 a 183).

A través del auto interlocutorio, del 31 de octubre de 2018 (ff. 185 a 188), la Sala resolvió revocar la decisión de declarar probada de oficio la excepción de inepta demanda por sustracción de materia, a fin de dar continuidad al proceso. Para el efecto, la Sala precisó que la revocatoria de un acto administrativo de carácter general surte efectos hacia el futuro, lo que implica que no se enerva la presunción de legalidad que el acto tuvo durante su vigencia. Bajo esa premisa, esta Sección consideró necesario el pronunciamiento de fondo sobre la legalidad de los conceptos demandados, para brindar seguridad jurídica a las situaciones particulares que se concretaron durante su vigencia.

En vista de lo anterior, el 20 de marzo de 2019, a la hora y fecha fijada en la providencia del 07 de marzo de 2019 (f. 193), se reanudó la audiencia inicial.



Agotada la etapa de saneamiento del litigio sin evidenciar irregularidades o nulidades, el magistrado ponente estableció que el que el litigio se concentra en determinar si la Administración interpretó de manera errónea el parágrafo 2.º del artículo 108 del ET, al concluir que, para acceder a la deducción, las empresas multinivel deben verificar el pago de los aportes a la seguridad social de sus afiliados. Para resolver tal cuestión, decretó tener como pruebas las aportadas con la demanda.

Por último, en atención a las características del debate jurídico planteado y lo dispuesto en el párrafo final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de la realización de la audiencia de pruebas y de la audiencia de alegaciones y juzgamiento. Por consiguiente, dispuso correr traslado para alegar de conclusión por escrito, en el término común de diez días.

Alegatos de conclusión

La parte actora relató cronológicamente las actuaciones de las partes en el proceso (ff. 217 a 223). La demanda no presentó alegatos de conclusión, a pesar de haber sido debidamente notificada en la audiencia inicial del 20 de marzo de 2019.

Concepto del Ministerio Público

El procurador delegado ante esta corporación solicitó que se declare la carencia de objeto de la demanda y se dicte fallo inhibitorio (ff. 212 a 216). Defendió la procedencia de declarar probada la excepción de inepta demanda por sustracción de materia, pues los conceptos aclaratorios revocaron el objeto del litigio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la demanda de nulidad simple instaurada contra los Conceptos de la DIAN nros. 008166, del 16 de marzo de 2015, y 31713, del 04 de noviembre de 2015, que afirmaron que, de conformidad con el parágrafo 2.º del artículo 108 del ET, era necesario que las empresas multinivel verificaran el cumplimiento de los aportes a la seguridad social por parte de sus vendedores afiliados, para poder deducir los pagos que les hicieran a estas personas.

2- Al respecto, la Sala parte de confirmar que el artículo 108 del ET determina que la deducción de los pagos efectuados a favor de personas naturales que funjan como trabajadores dependientes o independientes al servicio del contribuyente del impuesto sobre la renta, requiere que se hayan efectuado los aportes a la seguridad social que sean del caso.

En particular, el parágrafo 2.º del artículo 108 ET determinó que, a fin de aminorar la base gravable del impuesto sobre la renta con pagos efectuados a favor de «*trabajadores independientes*», los contribuyentes que contraten a dichos sujetos deben verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que corresponda efectuar a sus contratistas según la ley.

2.1- Sobre el concepto de trabajador independiente, el artículo 16 del Decreto



1406 de 1999¹ determina que se trata de aquel que no se encuentra vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria. En ese orden de ideas, se trata de aquellas personas naturales que desarrollan labores en favor de un tercero, sin que exista vínculo laboral.

Sin embargo, el artículo 4.º de la Ley 1700 de 2013, «*Por medio de la cual se reglamentan las actividades de comercialización en red o mercadeo multinivel en Colombia*», definió que en ese contexto el concepto de «*vendedor independiente*» equivale a la «*persona natural comerciante o persona jurídica*» que ejerce actividades mercantiles y que tiene relaciones «*exclusivamente comerciales*» con las compañías que tengan por objeto el desarrollo de la actividad multinivel. Por consiguiente, dichos «*vendedores independientes*» afiliados a empresas multinivel, ostentan la condición de comerciantes. Además, el artículo 6.º *ejusdem* prescribe que las estipulaciones que se refieran al pago y, en general, a las recompensas ofrecidas a los vendedores independientes por parte de las compañías multinivel, se denominan «*planes de compensación*», planes que incluyen los rangos o cualquier otro cambio de la situación de los vendedores independientes dentro de la respectiva red comercial.

2.2- En ese orden de ideas, el legislador dotó de contenido y alcance especial a la relación contractual que vincula a las compañías multinivel con sus afiliados, que en consecuencia obedece a conceptos que difieren sustancialmente de las relaciones que tradicionalmente tienen lugar entre contratistas y trabajadores independientes o entre empleadores y trabajadores dependientes.

Se colige entonces que la relación jurídica existente entre las compañías multinivel y sus afiliados (sean personas naturales o jurídicas) tiene una naturaleza esencialmente mercantil, en el marco de la cual los vendedores independientes reciben ingresos directos e indirectos, de acuerdo con el sistema de compensación aceptado por el vendedor independiente y de las afiliaciones y resultados de los demás miembros que distribuyen en su red. Estas características diferencian esa clase de vínculo negocial de aquellos contratos en los que un trabajador se vincula, mediante cualquier tipo de acuerdo de voluntades, a un «*empleador*» para desarrollar prestaciones de hacer, que son a las que se refiere el artículo 108 del ET.

3- Precisado lo anterior, a efectos de determinar si los conceptos censurados por la actora contrarían las normas superiores, la Sala destaca las siguientes circunstancias:

(i) El Concepto DIAN nro. 008166, del 16 de marzo de 2015, publicado en el Diario Oficial nro. 49.469, del 30 de marzo de 2015, se refiere al reconocimiento de costos y deducciones por los pagos efectuados por las empresas multinivel a favor de vendedores independientes, en los siguientes términos:

... 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 2º del artículo 108 del Estatuto Tributario.

¹ «*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*».



(ii) Esa tesis fue confirmada en el Concepto nro. 31713, del 04 de noviembre de 2015, publicado en el Diario Oficial 49.729, del 17 de diciembre del mismo año, así:

... al no tener la obligación las empresas multinivel de verificar la afiliación y pago de los aportes a la seguridad social para efectos de la realización del pago, no puede predicarse esta misma consecuencia para la procedencia de la deducción de que trata el 108 del E.T, supuesto este en el cual el pagador deberá verificar el pago del sistema de seguridad social realizada al trabajador independiente, para que de manera correlativa se produzca la deducibilidad del mismo.

(iii) Ambos conceptos fueron aclarados por el Oficio nro. 028301, del 10 de octubre de 2016, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que concluyó que, respecto de las compañías multinivel, no es aplicable la exigencia de corroborar los aportes parafiscales efectuados por los vendedores independientes antes del pago y como requisito para su deducción.

4- Según alega la demandante, el requisito de verificación de los aportes a la seguridad social, exigido por el parágrafo 2.º del artículo 108 del ET para que proceda la deducción de pagos a trabajadores independientes se aplica únicamente para los contratos de prestación de servicios, categoría jurídica que no abarca las contrataciones de vendedores afiliados por parte de empresas multinivel. Pero la DIAN, en los actos acusados y en la contestación de la demanda, formula la tesis de que la definición de trabajador independiente prevista en el artículo 16 del Decreto 1406 de 1999, es aplicable a todo aquel que no se encuentra vinculado laboralmente por un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria.

Para la Sala, por las consideraciones expuestas, las relaciones jurídicas que surgen entre las empresas multinivel y sus afiliados se sujetan a la regulación especial prevista en la Ley 1700 de 2013. Se trata por tanto de vínculos de naturaleza mercantil, corolario de lo cual, la contratación que realizan las empresas multinivel para vincular a personas naturales no se acompasa con el tipo de relaciones contractuales que dan lugar a los pagos cuya deducibilidad regula el artículo 108 del ET, pues no se trata de «*trabajadores independientes*» en los términos del artículo 16 del Decreto 1406 de 1999, sino de «*vendedores independientes*» de conformidad con el artículo 4.º de la Ley 1700 de 2013.

Habida cuenta de lo anterior, en el impuesto sobre la renta, las compañías multinivel no están obligadas a verificar si los vendedores independientes involucrados en el desarrollo de la actividad multinivel están afiliados al sistema de seguridad social o si efectivamente realizaron los aportes correspondientes; aunque, sí les asiste el compromiso de promover que las personas que vinculen a su negocio se afilien al sistema de seguridad social, para lo cual las compensaciones pactadas deben permitir cubrir la expensa requerida.

Procede por tanto declarar la nulidad solicitada por la actora.

3- Por último, la Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).



Radicado: 11001-03-27-000-2016-00034-00(22518)

Demandante: ILIANA CUBILLOS DEL RÍO

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de los Conceptos nros. 008166, del 16 de marzo de 2015, y 31713, del 04 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ