



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, quince (15) de enero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 110010327000201600034-00 (22518)

Demandante: Iliana Cubillos Del Rio

Demandado: U.A.E. DIAN

Asunto: Solicitud de medida cautelar

AUTO

El despacho resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por la demandante en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA



En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, la ciudadana Iliana Cubillos Del Rio solicitó la nulidad de los Conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la U.A.E. DIAN.

El texto de las disposiciones demandadas es el que a continuación se transcribe y resalta:

CONCEPTO 008166 DEL 16 DE MARZO DE 2015

“Señora

ILIANA CUBILLOS DEL RIO

Carrera 15 No 104-76 Oficina 315

Ili748@hotmail.com

Bogotá

Ref: Radicado 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 art. 108

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

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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:

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.

De otra parte le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet www.dian.gov.co, la base de los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 21001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” – “Técnica”, dando click en el link “Doctrina – Dirección de Gestión Jurídica.”

Atentamente,

DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO

Directora de Gestión Jurídica”

CONCEPTO 31713 DEL 4 DE NOVIEMBRE DE 2015

“Señora

ILIANA CUBILLOS DEL RIO

Carrera 15 No 104-76 Oficina 315

Ili748@hotmail.com

Bogotá

Ref: Radicado 016213 del 23/04/2015

Tema

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



Descriptores

Deducciones

Fuentes formales Estatuto Tributario, artículo 107 y 108

Concepto de la Unidad de Gestión Pensional

Parafiscales, radicado 20142206332821 de 2014.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad.

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 trascritas, 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, si 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.



En los anteriores términos se resuelve su consulta. De otra parte le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet www.dian.gov.co, la base de los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 21001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” – “Técnica”, dando click en el link “Doctrina – Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO

Directora de Gestión Jurídica”

1.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- El párrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010
- El artículo 3 del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, modificado por el artículo 9 del Decreto 3032 de 2013
- El artículo 26 de la Ley 1393 de 2010
- El artículo 135 de la Ley 1753 de 2015
- El artículo 2 de la Ley 797 de 2003
- El artículo 32, numeral 3, de la Ley 80 de 1993
- Los artículos 4, 5, 6 y 9 de la Ley 1700 de 2013
- El artículo 2, literal 7, de la Ley 1328 de 2009
- El artículo 5, numeral 4, de la Ley 1480 de 2011
- El artículo 189, numeral 11, de la Constitución Política
- El artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- El artículo 2.2.2.50.01 del Decreto 24 de 2016

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



1.1.2. El concepto de la violación

La demandante alegó que los actos acusados se deben suspender porque violan, principalmente, el artículo 108, parágrafo 2 del E.T. y la Ley 1700 de 2013.

Explicó que en los conceptos demandados se afirma que las empresas multinivel pueden deducir los pagos hechos a los vendedores afiliados a las empresas multinivel siempre que demuestren que tales vendedores están afiliados al sistema de seguridad social en salud. Que esa afirmación se fundamenta en la interpretación errónea del parágrafo 2, del artículo 108 E.T.

La demandante precisó que de conformidad con el parágrafo 2 del artículo 108 ET, los pagos que se hagan a “trabajadores independientes” son deducibles siempre y cuando “el contratante” verifique la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le correspondan al contratista.

Alegó que de acuerdo con la legislación colombiana, los términos contratante y contratista que utiliza el parágrafo 2 del artículo 108 del E.T., son propios de los contratos de prestación de servicios. Que dado que el contrato que suscribe un vendedor independiente con una empresa multinivel no tiene la naturaleza de un contrato de prestación de servicios, el parágrafo 2 del artículo 108 ET no se aplica a las personas afiliadas a las empresas multinivel, pues el objeto de tales contratos no es prestar un servicio sino comercializar, distribuir o vender bienes o servicios de la empresa multinivel. Para la demandante, los contratos de las empresas multinivel son contratos de adhesión, conforme los define el artículo 2, literal f), de la Ley 1328 de 2009.

Indicó que el artículo 1 del Decreto 1074 de 2015 dispone que el monto de la compensación o beneficio económico que las empresas multinivel pagan al vendedor independiente, de que trata el numeral 2 del artículo 20 de la Ley 1700 de 2013, debe guardar una relación de causalidad directa con la venta de los bienes y servicios que sean objeto de la actividad de la empresa.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Sostuvo que de acuerdo con la Ley 1700 de 2013 (art. 1), la actividad multinivel es un método de venta y distribución de bienes y servicios en la que participan personas que deciden hacerlo. Esto, agregó, excluye la connotación de contratistas para los afiliados, y de contratantes para las empresas multinivel.

Manifestó que a pesar de lo señalado por la DIAN en los actos acusados, si bien los vendedores independientes de las empresas multinivel podrían estar en la categoría de “trabajadores independientes”, también lo es que por ninguna razón estarían dentro de la categoría de “prestadores de servicios”, pues la Ley 1700 de 2013, artículo 4, los define como “comerciantes” que tienen relaciones, exclusivamente, comerciales con las empresas.

Adujo que los conceptos demandados violan, además, el principio de legalidad, pues pretenden imponer las empresas multinivel una obligación fiscal que no les corresponde (verificar el pago de aportes a la seguridad social) y derivar las consecuencias de su presunto incumplimiento (desconocimiento como costo de los pagos realizados por las empresas multinivel a los afiliados, cuando no verifiquen que pagaron los aportes a la seguridad social).

Finalmente, dijo que la DIAN, sin competencia, reglamenta el artículo 108, parágrafo 2, del Estatuto Tributario y el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.

1.1.3. La solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

La demandante solicitó, como medida cautelar, la suspensión provisional de los conceptos demandados, con fundamento en el concepto de la violación de las normas que invocó como violadas.

1.1.4. El traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

Mediante auto del 5 de julio de 2016 se ordenó el traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional, previsto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.



1.1.5. Oposición a la medida cautelar

La U.A.E. DIAN, dentro de la oportunidad legal, pidió negar la medida cautelar. En concreto, precisó: Que el Concepto 008166 del 6 de marzo de 2015 tiene como fundamento la comunicación de la Superintendencia de Sociedades, en la que se indica que las personas que se dedican a las actividades multinivel son vendedores independientes y, en consecuencia, desde el punto de vista tributario, para que la empresa multinivel pueda deducir el valor pagado a los vendedores independientes, debe verificar el pago de los aportes a la seguridad social, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 108 del E.T.

Que en el Concepto 31713 del 14 de noviembre de 2015 no solo se reitera lo señalado en el Concepto 008166 de 2015, sino que aclara que, en el contexto de la consulta que se realizó a la UGPP, el concepto 31713 se refirió a si se debe o no verificar el pago de los aportes a la seguridad social para el pago al contratista del servicio prestado, pero que no se refirió al tema tributario.

Que en ninguno de los conceptos demandados se sostuvo que las personas vinculadas al sistema multinivel son empleados de las empresas que siguen esa línea de negocio, o que su vínculo de haga a través de un contrato de prestación de servicios, como sugirió la demandante.

Que la DIAN acogió la calificación dada de vendedor independiente para establecer su condición de trabajador independiente, pero nunca utilizó la expresión contrato de prestación de servicios.

Que no procede la medida de suspensión provisional solicitada, pues lo que hacen los actos acusados es conceptuar sobre una situación particular. De tal forma que si un contribuyente quiere acceder a una deducción fiscal debe cumplir con los requisitos que fija la ley.

Que la deducción del parágrafo 2 del artículo 108 del E.T. opera en dos situaciones: Si es salarios, deben hacerse los respectivos aportes parafiscales por el empleador y, si es trabajador independiente, debe verificarse que se hayan hecho esos pagos, independientemente de que la verificación o pago de parafiscales sea requisito para pagar al trabajador cualquier remuneración en el tema laboral.



2. CONSIDERACIONES

2.1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sala decidir si se deben suspender los conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN, en cuanto interpretan el parágrafo 2, del artículo 108 E.T., en el sentido que las empresas multinivel pueden deducir los pagos hechos a los vendedores afiliados a esas empresas siempre que demuestren que tales vendedores están afiliados al sistema de seguridad social en salud.

La Sala considera que sí se deben suspender los conceptos acusados. Para sustentar lo dicho, hará una breve referencia a los requisitos que exige la ley para que proceda la suspensión provisional de los actos administrativos; a la naturaleza de los actos cuya suspensión se pide; al contenido de los actos demandados; y a las razones por las cuales la Sala considera que se deben suspender.

2.2. De la suspensión provisional de los conceptos demandados

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley.

En concordancia con la norma constitucional citada, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2011¹ establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte, debidamente sustentada, puede decretar no

¹ **ARTÍCULO 229. PROCEDENCIA DE MEDIDAS CAUTELARES.** En todos los procesos declarativos que se adelanten ante esta jurisdicción, antes de ser notificado, el auto admisorio de la demanda o en cualquier estado del proceso, a petición de parte, debidamente sustentada, podrá el Juez o Magistrado Ponente decretar, en providencia motivada, las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, de acuerdo con lo regulado en el presente capítulo.



solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437 de 2011² prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado.

El artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 señala que la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo procede por la violación de las normas invocadas como violadas en la demanda o en la solicitud que se presente en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto administrativo y de su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

La decisión sobre la medida cautelar no implica prejuzgamiento.

² **ARTÍCULO 230. CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS MEDIDAS CAUTELARES.** Las medidas cautelares podrán ser preventivas, conservativas, anticipativas o de suspensión, y deberán tener relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda. Para el efecto, el Juez o Magistrado Ponente podrá decretar una o varias de las siguientes medidas:

1. Ordenar que se mantenga la situación, o que se restablezca al estado en que se encontraba antes de la conducta vulnerante o amenazante, cuando fuere posible.

2. Suspender un procedimiento o actuación administrativa, inclusive de carácter contractual. A esta medida solo acudirá el Juez o Magistrado Ponente cuando no exista otra posibilidad de conjurar o superar la situación que dé lugar a su adopción y, en todo caso, en cuanto ello fuere posible el Juez o Magistrado Ponente indicará las condiciones o señalará las pautas que deba observar la parte demandada para que pueda reanudar el procedimiento o actuación sobre la cual recaiga la medida

3. Suspender provisionalmente los efectos de un acto administrativo.

4. Ordenar la adopción de una decisión administrativa, o la realización o demolición de una obra con el objeto de evitar o prevenir un perjuicio o la agravación de sus efectos.

5. Impartir órdenes o imponerle a cualquiera de las partes del proceso obligaciones de hacer o no hacer.

PARÁGRAFO. Si la medida cautelar implica el ejercicio de una facultad que comporte elementos de índole discrecional, el Juez o Magistrado Ponente no podrá sustituir a la autoridad competente en la adopción de la decisión correspondiente, sino que deberá limitarse a ordenar su adopción dentro del plazo que fije para el efecto en atención a la urgencia o necesidad de la medida y siempre con arreglo a los límites y criterios establecidos para ello en el ordenamiento vigente.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Dicho de otra manera, la medida cautelar procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De modo que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo está atada a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

2.3. De la naturaleza de los actos demandados cuya suspensión provisional se pide

La Sala reitera³ que, en materia tributaria, los conceptos que expide la administración cuando absuelve las consultas sobre la interpretación general de normas tributarias han sido considerados actos administrativos generales, asimilables a una especie de reglamento, que son susceptibles de cuestionarse ante esta jurisdicción, pues nacen de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias.

En efecto, el ejercicio de esa competencia hace que tales conceptos sean asimilados a una suerte de acto normativo o reglamento, en cuanto adquieren fuerza normativa y son aplicados por la propia administración y sirven para amparar la actuación de los propios contribuyentes⁴. (...)

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 110010327000201100003-00. No. interno: 18636. Demandante: Pedro Enrique Sarmiento Pérez y otro. Demandado: U.A.E. DIAN. Asunto: Sentencia en el proceso de nulidad contra el Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el director de Gestión Jurídica de la DIAN. Tema: Contratos de estabilidad jurídica. Impuesto al patrimonio

⁴ Para el caso de los impuestos nacionales, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece que “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos”.



Los conceptos que expiden las autoridades tributarias habilitadas delimitan el alcance e interpretación general de las normas de ese tipo y en cuanto tienen un claro componente normativo (que naturalmente les otorga el carácter vinculante y obligatorio), orientan la actuación no solo de los contribuyentes, sino de la propia administración, que, desde luego, está en la obligación de respetar las actuaciones de los particulares amparadas en tales conceptos.

2.4. Del contenido de los conceptos demandados

La demandante pidió la nulidad de los conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN.

El Concepto 008166 de 2015 se originó en la consulta formulada por la demandante en este proceso, con el fin de que se resolviera el siguiente interrogante: **¿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?**

La DIAN, con base en un concepto de la Superintendencia de Sociedades que precisó que las personas naturales afiliadas a las empresas multinivel “no son comerciantes”, interpretó que, si tales personas naturales no son comerciantes, son trabajadores independientes y que, por tanto, por esa condición, las empresas multinivel que quieran deducir los pagos efectuados a tales personas deben verificar que hayan pagado los aportes a la seguridad social, al tenor del parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario.

La demandante pidió aclaración del concepto 008166 de 2015, con fundamento en un concepto de la UGPP [oficio 20142206332821] que precisó que las empresas multinivel no suscriben contratos de prestación de servicios con las personas naturales afiliadas a esas empresas y que, por lo tanto, si bien tales personas deben afiliarse al sistema de seguridad social, las empresas multinivel no están obligadas a verificar si tales personas hicieron los respectivos aportes al sistema de seguridad social.



En el Concepto 31713 de 2015, la DIAN dio alcance al Concepto 008166 de 2015 e interpretó que independientemente del concepto que rindió la UGPP, para efectos tributarios, la deducción por salarios prevista en el artículo 108 del E.T. procedía siempre y cuando las empresas multinivel verificaran que “el trabajador independiente” pagó los aportes parafiscales.

Del contenido de los conceptos demandados, la Sala aprecia que crean una situación jurídica general en el sentido de condicionar la deducción del impuesto de renta, de las comisiones que pagan las empresas multinivel a las personas naturales afiliadas, a la previa verificación de que tales personas naturales se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social y, por tanto, hayan pagado los correspondientes aportes parafiscales. En ese contexto, para la Sala, los conceptos demandados son pasibles de la medida de suspensión provisional, por las razones que se pasan a exponer.

2.5. De la suspensión provisional de los conceptos demandados

El artículo 108 ET regula la deducción por salarios en el siguiente sentido:

ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. 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 1993⁵.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

⁵ Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995.



PARAGRAFO. (...)

PARÁGRAFO 20. 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.**⁶

PARÁGRAFO 30. (...)

Como se puede apreciar, el artículo 108 ET exige, para que proceda la deducción de salarios, que los empleadores estén a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Y, en consonancia con esta disposición, el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010, que, entre otras, adoptó medidas para evitar la evasión y la elusión de los aportes a la seguridad social, adicionó el parágrafo 2 al artículo 108 ET para establecer, precisamente, como medida de evasión, la obligación a cargo de las personas o empresas que contratan la prestación de servicios, de verificar que los “trabajadores independientes” estén afiliados al sistema y que hayan pagado los correspondientes aportes parafiscales.

La norma en comento, entonces, restringe la obligación de verificación para ciertos contratos, esto es, para los contratos de prestación de servicios.

Mediante la Ley 1700 de 1993 se regularon las actividades de comercialización en red o mercadeo multinivel en Colombia.

⁶ Parágrafo adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010.



De conformidad con el artículo 2 de esa ley, “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. [negrita fuera de texto]

De su parte, el artículo 4 de la Ley 1700 define al vendedor independiente afiliado a la empresa multinivel, así:

ARTÍCULO 40. 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 2 de la presente ley.

Como se puede apreciar, en tanto el artículo 2 de la Ley 1700 de 2013 dice que a las empresas multinivel se pueden afiliar personas naturales, el artículo 4 de la misma ley prevé que también puede ser vendedor independiente la persona jurídica.

La demandante consultó a la Superintendencia de Industria y Comercio si las personas naturales que se afilian a una empresa multinivel deben cumplir todas las obligaciones que corresponden a los comerciantes. En el oficio 220-038682 del 13 de marzo de 2014 [radicación 2014-01-013449], la Superintendencia de industria y comercio precisó que no, fundamentada, principalmente, en los antecedentes que motivaron la expedición de la Ley 1700 de 2013.

Conforme con los antecedentes legislativos de la Ley 1700 de 2013, esta ley tiene como propósito ofrecer oportunidades económicas a un grupo considerable de la población, especialmente, de

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



mujeres, así como de brindarles protección de los posibles abusos de empresas que, en otras oportunidades, se sirvieron del modelo de negocio multinivel para captar recursos de público de manera ilegal. Para la Superintendencia, exigir a las personas naturales que cumplan los requisitos establecidos para los comerciantes impactaría negativamente su vinculación, lo que, a su juicio, contraviene el propósito de la ley.

A partir de ese argumento, la DIAN razonó que si la persona natural que se afilia a una empresa multinivel no es comerciante entonces es un trabajador independiente.

Esa conclusión no tiene soporte jurídico puesto que las personas que se vinculan a una empresa multinivel se denominan legalmente “vendedor independiente”, y, como tal, según el artículo 4 de la Ley 1700 de 2013, cuando este vendedor independiente es una persona natural, la propia ley lo califica como comerciante. De manera que, no hay razón jurídica para considerar que las personas naturales que se afilian a las empresas multinivel son “trabajadores independientes” por el hecho de que la Superintendencia de Industria y Comercio conceptuó que no son comerciantes.

Y si bien es cierto que la Superintendencia de Industria y Comercio fundamentó su concepto en el propósito perseguido por la Ley 1700 de 2013, pues esta ley se concibió como una propuesta legislativa para apoyar a hombres y mujeres, pero especialmente a estas últimas⁷ en la medida en que

⁷ La exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley 1700 de 2013 destinó un pequeño acápite denominado “Las mujeres y el trabajo multinivel”, en el que se precisa las relaciones laborales de las mujeres con respecto a las de los hombres son desfavorables. Se deja constancia de que “El comportamiento del mercado laboral para las mujeres en Colombia actualmente ha venido presentando una tasa global de participación de 49,6%, con aumento de 3,0 puntos porcentuales con respecto al trimestre móvil julio-septiembre de 2008 (46,6%), mientras que para los hombres fue de 72,8% superior en 2,0 puntos porcentuales a la registrada en el mismo período del año anterior (70,8%)⁴.”

La exposición de motivos reconoce que la mujer dedica su tiempo al trabajo no remunerado y que lo combina con otros trabajos remunerados. Que “las mujeres se acercan a la venta directa porque en las empresas que lo requieren hay demanda permanente de personal y sus requisitos de ingreso son pocos. No hay, aparentemente, exigencias marcadas respecto a la edad, la escolaridad, el estrato o la capacitación...”

En ese sentido, dice la exposición de motivos, “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 estaba excluido del mercado.... Para proteger a este grupo de la población de los posibles abusos de 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 a la mujer, cuando de reglamentar este tipo de actividades económicas se trata. Como quedó



las empresas multinivel se miran como un esquema de organización de negocio al que pueden acceder con mayor facilidad, esa razón tampoco es válida para calificar a las personas naturales que se afilian a las empresas multinivel como “trabajadores independientes”, para efectos de determinar las condiciones en las que las empresas multinivel pueden deducir del impuesto de renta las comisiones que pagan a los vendedores independientes que se afilian a esas empresas.

La Sala Unitaria considera que es necesario diferenciar el beneficio tributario previsto en el parágrafo 2 del artículo 108 ET, (deducción por salarios en el impuesto de renta), de la obligación de afiliación al sistema de seguridad social.

La deducción por salarios en el impuesto de renta procede, según el parágrafo 2 del artículo 108 ET, en favor de las personas o empresas que contratan la prestación de servicios de terceros, cuando los contratantes demuestran que verificaron que las personas con quienes contrataron el servicio se afiliaron al sistema de seguridad social y que pagaron los aportes correspondientes.

Ahora bien, según el concepto que rindió la UGPP, a instancia de la consulta elevada por la ahora demandante en este proceso, las normas que regulan lo referente al sistema de seguridad social prevén los sujetos que están obligados a vincularse al sistema tanto de salud como de pensiones. Entre estos sujetos se incluye al “trabajador independiente”, que se definen como aquella persona que no se encuentra vinculada laboralmente a un empleador mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria [Literal c) del artículo 16 del Decreto 1406 de 1999]. En ese contexto, para la UGPP es claro que las personas que suscriben contratos de prestación de servicios están obligadas a afiliarse al sistema y a pagar los aportes correspondientes y los contratantes están obligados a verificar que esa obligación se haya cumplido. Concordante con lo anteriormente expuesto, las personas o empresas que suscriban contratos de prestación de servicios con personas no afiliadas al sistema de seguridad social o que no pagaron los aportes correspondientes, no tienen derecho a deducir del impuesto de renta lo que hayan pagado por concepto de honorarios.

demostrado anteriormente, son las mujeres en muchos casos madres cabeza de familia, quienes más se verán beneficiadas con esta reglamentación”

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Tratándose de los “vendedores independientes” afiliados a las empresas multinivel, es menester precisar que las compensaciones que perciben constituyen ingreso a su favor, pero también una expensa a cargo de las empresas multinivel, pero no a título de salario o de honorarios, sino de compensación propiamente dicha, como cataloga ese pago la Ley 1700 de 2013.

De manera que, es por esta razón que a las empresas multinivel no se les aplica la deducción por salarios prevista en el artículo 108 ET. Para determinar si las compensaciones que pagan a los vendedores independientes son deducibles, habrá que analizar si se trata de expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 ET, exclusivamente.

Esto no quiere decir, valga advertir, como lo precisó la UGPP, que los vendedores independientes estén exentos de afiliarse al sistema de seguridad social en salud. Por el contrario, deben afiliarse teniendo en cuenta la normativa que regula esa obligación que, en todo caso, atiende a la capacidad contributiva de los aportantes.

Ni la obligación de afiliarse al sistema de seguridad social ni los controles que se expidan para verificar que esta obligación se cumpla debe verse como un desestímulo a la vinculación de las empresas multinivel o a cualquier otro tipo de empresa. Por el contrario, deben verse como una oportunidad para tener del Estado la protección requerida tanto para salud como para pensión.

Con mayor razón, para aquellas mujeres que dedican gran parte de su tiempo al trabajo de cuidado no remunerado, y que encuentran con dificultad alternativas de vinculación a trabajos remunerados que les permita cumplir el rol de cuidadoras y, además, de proveedoras de bienes y servicios para los miembros de su hogar.⁸

⁸ En el informe que en el año 2015 rindió las Naciones Unidas sobre la consecución del tercer objetivo del desarrollo del milenio se precisa que Las mujeres siguen siendo objeto de discriminación para acceder al trabajo

Se precisa que “Aunque se ha alcanzado un gran progreso en cuanto a la igualdad de la mujer y las niñas en la enseñanza, el empleo y la representación política en el curso de las últimas dos décadas, todavía existen muchos vacíos, en particular en áreas que no fueron abordadas por los ODM. Para alcanzar la realización universal de la igualdad entre los géneros y el empoderamiento de la mujer, es esencial abordar las áreas clave que la generan, lo que incluye la discriminación por género tanto en la ley como en la práctica, la violencia contra las mujeres y las niñas, **la desigualdad de oportunidades entre**



El gran aporte de la mujer a la economía de cuidado⁹ no se ha compensado ni con el mínimo derecho a tener acceso a la salud y a las garantías de protección en la vejez, paradójicamente, siendo la mujer la principal proveedora del servicio de cuidado.¹⁰

De manera que, resulta más que necesario, ahora que la mujer aporta a la economía mediante la vinculación a trabajos remunerados¹¹, que tenga acceso a esos servicios. Y eso es lo que deben promover el Estado y el sector privado y, por ende, las empresas multinivel al momento de vincular a mujeres a su estrategia de negocio.¹²

mujeres y hombres en el mercado laboral, la división desigual de la atención no remunerada y el trabajo doméstico, el control limitado de las mujeres sobre los bienes y la propiedad, y la participación desigual de la mujer en la toma de decisiones tanto a nivel público como privado.
http://www.un.org/es/millenniumgoals/pdf/2015/mdg-report-2015_spanish.pdf

⁹ La “economía del cuidado” se refiere al trabajo no pago realizado en la esfera doméstica que mantiene la fuerza de trabajo actual, levanta la futura y cuida la envejecida.

Sobre el particular ver: “La valoración del trabajo no remunerado: una estrategia clave para la política de igualdad de género”.
http://mueveteporlaigualdad.org/publicaciones/economiainvisibleydesigualdadesdegenero_CEPAL.pdf

¹⁰ Sobre el particular ver: LA ECONOMÍA INVISIBLE Y LAS DESIGUALDADES DE GÉNERO. La importancia de medir y valorar el trabajo no remunerado.

http://mueveteporlaigualdad.org/publicaciones/economiainvisibleydesigualdadesdegenero_CEPAL.pdf

¹¹ Mulyani Indrawati, preside del Consejo Asesor sobre Género y Desarrollo del Grupo Banco Mundial, con fundamento en el informe denominado *Mujeres, Negocios y la Ley 2016*, que rindió el Banco Mundial, aseguró que “*Los países cuyas leyes discriminan a la mujer y no promueven la igualdad de género sienten las consecuencias negativas en términos económicos, ... , dado que las brechas de género en materia de emprendimiento y fuerza de trabajo suponen una pérdida de ingresos del 27% en los países del Medio Oriente y del norte de África, del 19% en el sur de Asia, del 14% en América Latina y el Caribe y del 10% en Europa, pérdidas que muchos países no pueden darse el lujo de tener, especialmente aquellos con niveles elevados de pobreza.*”
<http://www.bancomundial.org/es/about/people/s/sri-mulyani-indrawati>

¹² El 25 de septiembre de 2015, 193 líderes mundiales se comprometieron con diecisiete objetivos mundiales para lograr tres metas en los próximos quince años: “*Erradicar la pobreza extrema. Combatir la desigualdad y la injusticia. Solucionar el cambio climático.*”*

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



En ese contexto, la Sala Unitaria precisa que, para efectos fiscales, y más concretamente del impuesto de renta, las empresas multinivel no están obligadas a verificar si los vendedores independientes adscritos a la empresa están afiliados al sistema de seguridad social. No obstante, sí les asiste el compromiso de promover, cuando afilien al negocio a personas naturales, que estas se afilien al sistema de seguridad social mediante el reconocimiento de compensaciones que permitan cubrir la expensa requerida por las autoridades competentes.

Por lo anteriormente expuesto, el despacho,

RESUELVE:

El quinto objetivo vuelve a reiterar que se debe *“Lograr la igualdad de los géneros y empoderar a todas las mujeres y las niñas”* *

*https://www.oecd.org/dev/development-gender/Unpaid_care_work.pdf

Para el efecto, se precisa la consecución de, entre otras, las siguientes metas*:

- Reconocer y valorar los cuidados no remunerados y el trabajo doméstico no remunerado mediante la prestación de servicios públicos, la provisión de infraestructuras y la formulación de políticas de protección social, así como mediante la promoción de la responsabilidad compartida en el hogar y la familia, según proceda en cada país
- Emprender reformas que otorguen a las mujeres el derecho a los recursos económicos en condiciones de igualdad, así como el acceso a la propiedad y al control de las tierras y otros bienes, los servicios financieros, la herencia y los recursos naturales, de conformidad con las leyes nacionales.

<http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/gender-equality/>

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



DECRÉTASE la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los Conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN, expedidos por la DIAN.

Notifíquese y cúmplase.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS