



UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

ENRIQUECIMIENTO SIN JUSTA CAUSA DEL ESTADO POR LOS IMPUESTOS RECAUDADOS EN LOS CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES CELEBRADOS EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA POR SU DECLARATORIA JUDICIAL COMO VÍNCULO LABORAL REALIDAD

José Rafael Sanjuanelo Ortiz

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales.
Bogotá D.C., Colombia 2015.

ENRIQUECIMIENTO SIN JUSTA CAUSA DEL ESTADO POR LOS IMPUESTOS RECAUDADOS EN LOS CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES CELEBRADOS EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA POR SU DECLARATORIA JUDICIAL COMO VÍNCULO LABORAL REALIDAD

José Rafael Sanjuanelo Ortiz

Trabajo Final de Maestría, presentado como requisito para optar al título de:
Magíster en Derecho.

Director: Dr. César Cohecha León

Línea de Investigación: Derecho Administrativo

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales.
Bogotá D.C., Colombia 2015

CONTENIDO

Resumen	5
Introducción	7
Itinerario.....	11
CAPÍTULO I: EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES CELEBRADOS EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....	14
1. Generalidades.....	14
1.1. Antecedentes Normativos del Contrato de Prestación de Servicios Profesionales.....	15
1.2. El Objeto del Contrato de Prestación de Servicios	17
1.3. Limitaciones para la Celebración del Contrato de Prestación de Servicios	19
2. Aportes al Sistema de Seguridad Social y Riesgos Laborales en el Contrato de Prestación de Servicios	22
2.1. Aporte en Pensiones.....	22
2.2. Aporte en Salud	24
2.3. Riesgos laborales	25
3. Tributos en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales.....	26
3.1. El Impuesto de Renta y Rete fuente en el Contrato de Prestación de Servicios.....	27
3.2. El Impuesto de Industria y Comercio – ICA en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales.....	31
3.3. Tributo Documental de Estampillas	36
3.4. Impuesto de Timbre Nacional	40
CAPÍTULO II. PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES EN LA RELACIÓN LABORAL DE ÍNDOLE LEGAL Y REGLAMENTARIA.....	43
1. Generalidades.....	43
1.1. De la Vinculación Laboral en el Estado Colombiano	43
1.2. De la Relación Legal y Reglamentaria	45
1.3. De los Funcionarios Públicos y los Empleados Públicos	46
2. Principio de la Primacía de la Realidad sobre las Formalidades Establecidas por los Sujetos de la Relación Laboral	48
2.1. De los Antecedentes Normativos del Principio de la Realidad sobre las Formalidades.....	48

2.2. Consagración Constitucional del Principio de la Primacía de la Realidad sobre las Formalidades Establecidas por los Sujetos de la Relación Laboral	50
3. Línea Jurisprudencial del Consejo de Estado - Los Derechos que Surgen con la Declaratoria del Principio de la Realidad sobre las Formalidades-	53
3.1. La Omisión de la Jurisprudencia en Materia de Impuestos.....	53
3.2. Reconstrucción de la línea jurisprudencial – extracción de la regla de derecho establecida por parte del Consejo de Estado en cuanto al reconocimiento de derechos en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades-	59
CAPÍTULO III. DE LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO, DEL MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO Y LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS COMO INDEMNIZACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES.	63
1. Generalidades.....	63
1.1. De la Responsabilidad Patrimonial del Estado	63
1.2. Del Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho	65
1.3. La Devolución de Impuestos como Parte de la Reparación Integral en la Aplicación del Principio de la Realidad sobre las Formalidades. Una propuesta desde la doctrina hacia la jurisprudencia	68
2. Jurisdicción Competente.....	72
2.1. Actuación Administrativa y Medio de Control Procedente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa	73
2.2. De la Reclamación Administrativa y Demanda ante la Jurisdicción Ordinaria	76
CONCLUSIONES	78
BIBLIOGRAFÍA.....	81

Resumen

Con fundamento en el principio constitucional de la primacía de la realidad sobre las meras formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, la jurisdicción contenciosa administrativa ha aplicado ciertos criterios, tal como la reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, con el fin de resarcir el daño causado a las personas que logran demostrar que su vinculación contractual de servicios con la administración pública, oculta una verdadera relación laboral.

Los derechos que han sido reconocidos en virtud del referido principio han girado en torno a prestaciones sociales, aportes en seguridad social, riesgos laborales y beneficios de cajas de compensación. De lo cual, preliminarmente, podríamos afirmar que el Consejo de Estado ha forjado un criterio garantista sobre la materia; no obstante, en un análisis detallado, se evidencia que dicha Corporación no ha tenido en cuenta las condiciones tributarias en las que se encuentra sometido el contratista, las cuales son ostensiblemente diferentes a las de un empleado del Estado, declarando muchas veces la existencia de una relación laboral sin condenar al Estado a devolver los impuestos recaudados en virtud del espurio contrato de prestación de servicios, los cuales fueron cobrados -en consecuencia- sin hecho generador.

Con el fin de brindar algunas luces sobre este aspecto que no ha sido tratado por la jurisprudencia contenciosa administrativa, se desarrolla la presente investigación, en la cual se pretende desarrollar la siguiente hipótesis: la declaratoria judicial del principio llamado *primacía de la realidad sobre las formalidades* desvirtúa la existencia del contrato de prestación de servicios profesionales como materia imponible de tributación; por tanto, el recaudo impositivo realizado, necesariamente tendría como consecuencia la configuración de un daño patrimonial en cabeza del supuesto contratista, el cual debería ser reparado.

Palabras Claves: Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, Primacía de la Realidad sobre las Formalidades, Reparación Integral del Daño, Devolución de Impuestos, Prestaciones Sociales.

Abstract

In accordance with the Constitutional principle of primacy of reality over the formalities, established by the parties in the employment relationship, the contentious-administrative jurisdiction has applied certain criteria, as the integral reparation, contained in the article 16 of the law 446 of 1998, which has as an objective to compensate the damage, caused to people whom have accomplished to demonstrate their contractual services relationship with the public administration, hiding a real employment relationship.

The rights that have been recognized under this principle have focused to social benefits, Social Security contributions, occupational hazards, and compensation fund benefits.

Therefore, in a preliminary consideration, we could affirm the Council of State has forged protectionist criteria over the matter, however, in reality, these corporation has not have in consideration, the tributary conditions which the contractor have been submitted, which are ostensibly different than a state employee, declaring many times the existent of an employment relationship, without to condemn the state to return the taxes collected under the false contract for the provision of services, which were collected without an operative event.

In order to deliver some reasoning about this matter, that hasn't been treated by the contentious-administrative jurisprudence, it develops in this investigation, which pretends to develop the follow hypothesis: the judicial declaratory of the principle of primacy of reality over the formalities perverts the existence of the contract for the provision of professional services as a matter of taxes application, therefore the tax collect made, necessarily would has as a consequence the configuration property damage to the supposed contractor, which needs to be repair.

KEYWORDS: Contract for the provision of professional services, primacy of reality over the formalities, total reparation of the damages, tax refund, social benefits.

ENRIQUECIMIENTO SIN JUSTA CAUSA DEL ESTADO POR LOS IMPUESTOS RECAUDADOS EN LOS CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES CELEBRADOS EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA POR SU DECLARATORIA JUDICIAL COMO VÍNCULO LABORAL REALIDAD.¹

Introducción

En los últimos decenios las entidades públicas del Estado colombiano han recurrido frecuentemente a la vinculación de particulares mediante la figura del contrato de prestación de servicios profesionales para la atención de sus funciones, y si bien esta modalidad contractual se encuentra expresamente consagrada en el Estatuto General de la Contratación Pública, su celebración ha ocasionado múltiples demandas contra del Estado cuando se utiliza para encubrir una vinculación laboral, e inclusive, trabajos investigativos² han indicado que el mismo propicia fenómenos de corrupción, como las llamadas “*nóminas paralelas*”.

El mismo legislador ha decidido calificar la suscripción de contratos de prestación de servicios que desvirtúen su naturaleza para ocultar verdaderas relaciones laborales como una falta gravísima³.

Empero, es importante resaltar que principalmente los jueces a través de sus providencias han cumplido una gran labor en esta materia y han establecidos límites al uso arbitrario de este tipo de contratos, para lo cual han recurrido principalmente a la aplicación de principios constitucionales, tal como el denominado *primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales*, para declarar la configuración de una relación de índole laboral cuando se encuentren acreditados los elementos que la conforman.

Como consecuencia de la aplicación judicial del referido principio constitucional, la jurisprudencia, particularmente del Consejo de Estado, progresivamente ha reconocido ciertos derechos en favor de los demandantes que han logrado demostrar que su vinculación con el Estado, aparentemente dada a través de un contrato de prestación de servicios, encubre una relación de trabajo subordinado.

Los derechos que regularmente son reconocidos tratan sobre prestaciones sociales, aportes a la seguridad social, riesgos profesionales, hoy riesgos laborales y beneficios de las cajas de

¹ En el presente trabajo se aborda primordialmente lo que la justicia contenciosa administrativa ha dispuesto sobre la materia. En este sentido, se tiene en cuenta el criterio según el cual ésta jurisdicción conoce de las pretensiones en las que el particular vinculado a la administración pública alega haber realizado tareas propias de una relación legal y reglamentaria. Así las cosas, no se aborda lo que la justicia ordinaria laboral ha enseñado en la resolución controversias en las que el demandante dice haber desempeñado funciones similares a las que se ejercen los servidores públicos en el marco de un contrato de trabajo. (Trabajadores oficiales)

² Gaitán Guzmán Andrés Mauricio. Contrato de Prestación de Servicios Vs Nóminas Paralelas en el Campo Disciplinario. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá, Colombia 2014. P. 2.

³ Al respecto, el numeral 29 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, expresa:

“Artículo 48. Faltas gravísimas. Son faltas gravísimas las siguientes: (...) 29. Celebrar contrato de prestación de servicios cuyo objeto sea el cumplimiento de funciones públicas o administrativas que requieran dedicación de tiempo completo e impliquen subordinación y ausencia de autonomía respecto del contratista, salvo las excepciones legales.”

compensación; no obstante, no se evidencian providencias que traten sobre la consecuencia jurídica que debería generar la declaratoria judicial del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades en cuanto a las obligaciones tributarias originadas por el aparente contrato de prestación de servicios.

En la jurisdicción contenciosa administrativa se evidencia que los jueces en sus decisiones se centran en la comprobación de los elementos que configuran la relación laboral y la determinación de los derechos indemnizatorios, sin tener en cuenta los tributos recaudados en el aparente contrato de prestación de servicios.

La referida situación se torna injusta e inequitativa, por cuanto las cargas impositivas de un particular vinculado a la administración pública mediante un contrato de prestación de servicios es ostensiblemente diferente a las de un servidor público. Por ejemplo, el impuesto de Industria y Comercio tiene como materia imponible a este contrato, el cual no recae sobre el salario percibido por un servidor público.

Así las cosas, desde una perspectiva de justicia, se esperaría que haya una decisión sobre los impuestos que sin ninguna causa fueron recaudados por el Estado. No obstante, se reitera, la jurisprudencia guarda silencio sobre este punto.

Con el fin de brindar algunas luces sobre el efecto que tiene el reconocimiento judicial del principio constitucional denominado *primacía de la realidad sobre las formalidades*, en lo referente a las obligaciones impositivas recaudadas en contratos de prestación de servicios profesionales, tales como los tributos de Renta, Industria y Comercio, Estampillas y de Timbre Nacional, en el presente trabajo se pretende dar respuesta al siguiente problema jurídico:

¿Existe un detrimento injustificado en el patrimonio del contratista, por las cargas tributarias en los contratos de prestación de servicios profesionales celebrados en el marco del Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública, cuando éstos encubren una verdadera vinculación laboral de índole legal y reglamentaria?

Como respuesta inicial a la cuestión propuesta, se plantea la siguiente hipótesis: la declaratoria judicial del principio llamado *primacía de la realidad sobre las formalidades* desvirtúa la existencia del contrato de prestación de servicios profesionales como materia imponible de tributación; por tanto, el recaudo impositivo realizado, necesariamente tendría como consecuencia la configuración de un daño patrimonial en cabeza del supuesto contratista.

En este sentido, si a través de un fallo judicial se declaran probados los elementos configurativos de una relación laboral, también desaparecería la fuente de las obligaciones impositivas que otrora se justificaban con la ejecución del contrato de prestación de servicios.

Y, por tanto, desde la perspectiva de las obligaciones impositivas, se podría afirmar que con la declaratoria de lo que se acostumbra llamar *contrato realidad*, desaparece el hecho generador del impuesto, esto es, el contrato de prestación de servicios. Y si no existe la fuente de las obligaciones, entonces surgiría el siguiente interrogante: ¿qué sucede con los tributos que fueron recaudados antes de ser desvirtuado el contrato en cuestión?

Como respuesta preliminar se podría decir que el Estado se enriqueció injustamente con el recaudo de impuestos que en la realidad no tenían un hecho generador, porque simplemente no existió el contrato de prestación de servicios. Así las cosas, también sería válido afirmar que no solo el pago de prestaciones sociales, sino también la devolución de estos impuestos, se debería contemplar como un derecho integral indemnizatorio al aparente contratista.

Teniendo este contexto, con el presente trabajo se pretende desarrollar un aspecto que no ha sido tratado por parte de la jurisprudencia colombiana, respecto a los derechos indemnizatorios que, en materia de impuestos, les debe asistir a quienes han demostrado judicialmente la existencia de una relación laboral, por desvirtuarse la formalidad de un contrato de prestación de servicios.

Específicamente, se busca:

1. Precisar si con la declaratoria del principio de la *realidad sobre las formas establecidas por los sujetos de las relaciones laborales* se extingue el hecho generador de los impuestos que se recaudan en virtud del supuesto contrato de prestación de servicios profesionales celebrado en el marco de la Ley 80 de 1993.
2. Constatar si, cuando se declara judicialmente el contrato realidad y no hay un pronunciamiento sobre los impuestos recaudados en virtud del aparente contrato de prestación de servicios, se ausulta un enriquecimiento injustificado del erario público y un daño antijurídico en el patrimonio del aparente contratista.
3. Identificar la causa por la cual la jurisprudencia contenciosa administrativa se limita a reconocer sólo derechos laborales y prestacionales en el contrato realidad y no aborda los impuestos recaudados en el inexistente contrato de prestación de servicios recaudados.
4. Precisar la Jurisdicción y el Medio de Control, que a la luz del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, serían los adecuados para buscar resarcir un eventual perjuicio ocasionado con la no devolución de los impuestos recaudados en el supuesto contrato de prestación de servicios profesionales.

De otra parte, se debe indicar que para la presente investigación se utilizó un método descriptivo y analítico de la legislación y la doctrina en las materias transversales de este estudio, tales como el contrato de prestación de servicios profesional celebrado en el marco del Estatuto General de la Contratación Pública, los tributos que tienen como hecho generador al mismo, entre otros. El fin de esta sección es contextualizar las principales instituciones jurídicas que constituyen el estado del estado del arte del presente trabajo.

De igual forma, se realizó un análisis dinámico de la jurisprudencia del Consejo de Estado referente a la declaración del contrato realidad, en particular sobre los derechos reconocidos como consecuencia del mismo. Para lo cual, de acuerdo con el sistema de estudio jurisprudencial propuesto por el profesor Diego Eduardo López Medina⁴, implicó: 1. Acotar el patrón fáctico concreto que la jurisprudencia ha venido definiendo como “escenario relevante”; 2. Identificar las sentencias

⁴ López Medina Diego. El Derecho de los Jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial. Editorial Legis. Bogotá Colombia 2006. P. 140

más importantes (sentencias hitos) dentro de la línea jurisprudencial y 3. Construir teorías estructurales que permitan establecer la relación entre esos varios pronunciamientos jurisprudenciales. Pudiéndose representar gráficamente la referida situación con lo que se conoce como la telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia.

Como escenario relevante se aborda lo que la justicia contenciosa administrativa trata como *el resarcimiento de derechos como consecuencia de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades*, el cual nos permitirá, con la ayuda de la técnica de Ingeniería Reversa planteada por el profesor López, determinar si en algún momento la jurisprudencia de este Tribunal ha reconocido la devolución de los impuestos como indemnización del contrato realidad.⁵

En el marco de este análisis dinámico, también se reconstruyó una línea jurisprudencial sobre el reconocimiento de los derechos indemnizatorios que surgen en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos laborales, deduciendo los elementos dogmáticos y los aspectos teóricos que fundamentan el criterio actual del Consejo de Estado sobre la materia.

Es importante resaltar que las instituciones jurídicas relevantes en esta investigación, son contextualizadas y analizadas a la luz de las sentencias en las cuales la Corte Constitucional ha estudiado la exequibilidad de las normas que las consagran.

Como recursos utilizados para el desarrollo del presente trabajo investigativo, se llevó a cabo una recopilación bibliográfica de doctrina especializada sobre la materia; incluyendo la consulta de fuentes del derecho –doctrina, jurisprudencia y ley.

⁵ López Medina Diego. El Derecho de los Jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial. Página 168.

Itinerario

Con el fin de resolver el problema jurídico propuesto en el presente trabajo investigativo, se desarrollan tres capítulos, a saber: 1. El contrato de prestación de servicios profesionales celebrados en el marco del estatuto general de contratación de la administración pública; 2. El principio de la primacía de la realidad sobre las meras formalidades en la relación laboral de índole legal y reglamentaria; y 3. De la responsabilidad del Estado, el medio de control de nulidad y restablecimiento del Derecho y la devolución de impuestos como indemnización en la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades.

Los dos primeros tienen como finalidad contextualizar las principales instituciones jurídicas relevantes para la presente investigación y el tercero tiene como fin resolver concretamente el problema jurídico propuesto. Finalmente, se realizan varias conclusiones que sintetizan los objetivos alcanzados en el presente trabajo.

En el primer capítulo, denominado ***“El contrato de prestación de servicios profesionales celebrados en el marco del estatuto general de contratación de la administración pública”***, de manera particular se abordan los antecedentes normativos del contrato de prestación de servicios profesionales en la administración pública, su objeto y las limitaciones para su celebración; de igual forma, se desarrollan algunas líneas sobre los aportes en los Sistemas de Seguridad Social y de Riesgos Laborales, en la medida que la celebración, renovación o liquidación de dichos contratos, requieren para el efecto de su cotización por parte del particular vinculado a la administración pública, de conformidad con el artículo 50 de la Ley 789 de 2002.

También se tratan los tributos que gravan el contrato de prestación de servicios de que trata la ley 80 de 1993. De manera puntual se desarrolla: 1. El impuesto de Renta, por cuanto los honorarios percibidos con ocasión del referido contrato constituye uno sus hechos generadores y es obligación de la entidad pública correspondiente retener periódicamente esta fuente de ingresos; 2. El impuesto de Industria y Comercio, en la medida que el contrato estudiado es una de las actividades de servicios que son generalmente gravadas por parte entidades territoriales; 3. Estampillas, dado que son tributos que muchas veces tienen como hecho generador la celebración del contrato de prestación de servicios, y 4. Timbre Nacional, el cual, si bien actualmente tiene una tarifa de 0%, es relevante dentro de este ejercicio académico por cuanto hasta el año 2010 constituía un requisito para la ejecución del contrato en cuestión.

En el segundo capítulo de la presente investigación se aborda el llamado: ***“Principio de la primacía de la realidad sobre las meras formalidades en la relación laboral de índole legal y reglamentaria”***, en la medida que éste ha sido tomado por parte de la jurisprudencia del Consejo de Estado como el criterio central para determinar el reconocimiento de derechos en favor de las personas que demuestran que su vinculación, dada a través de un contrato de prestación de servicios con el Estado, ha degenerado en una relación laboral.

De igual forma y teniendo en cuenta que el presente trabajo tiene como principal objeto de estudio lo que la jurisdicción contenciosa administrativo sobre el contrato realidad y que ésta especialidad de la justicia conoce de las pretensiones en las que el particular vinculado a la administración pública alega haber realizado tareas propias de una relación legal y reglamentaria⁶, se trató, de manera detallada, este tipo de vinculación laboral en el contexto de las modalidades de trabajo que se dan en el Estado.

Y, finalmente, se constata que el Consejo de Estado no se ha pronunciado sobre las consecuencias del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, en cuanto a las obligaciones tributarias recaudadas en virtud del contrato de prestación de servicios. Para verificar esta situación, se realizó un análisis dinámico de su jurisprudencia.

En un tercer capítulo, llamado **“De la responsabilidad del Estado, del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho y la devolución de impuestos como indemnización en la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral”**, se desarrolló: 1. El marco jurídico de la responsabilidad del Estado; 2. El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho como mecanismo pertinente para reparar el daño antijurídico ocasionado por el acto administrativo ilegal, y 3. Se propone que la justicia contenciosa administrativa debe avanzar en el reconocimiento de derechos en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, en el sentido de que se reconozca la devolución de impuestos como parte del reconocimiento del principio de reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998. Lo anterior, por cuanto al declararse el contrato realidad, desaparece el hecho generador de los impuestos recaudados, esto es, el contrato de prestación de servicios, configurándose así un daño antijurídico en el aparente contratista.

Finalmente, a modo de conclusiones, se sintetizan los objetivos logrados en el presente trabajo en tres ítems: 1. Desaparecimiento del hecho generador de impuestos en el contrato realidad y la responsabilidad del Estado; 2. El silencio de la jurisprudencia del Consejo de Estado, y 3. Jurisdicción competente y demás aspectos relevantes.

En cuanto al desaparecimiento del hecho generador de impuestos en el contrato realidad y la responsabilidad del Estado, se precisa que la declaración judicial del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades tiene como resultado el desaparecimiento de la deuda tributaria, por cuanto no se dieron los presupuestos previstos en la ley que generan de la misma, esto es, no se configuró el contrato de prestación de servicios; lo cual ocasionó un daño antijurídico al aparente contratista, comprometiéndose la responsabilidad del Estado.

Sobre el silencio de la jurisprudencia del Consejo de Estado, se señala que el motivo por el cual se limita a reconocer sólo derechos laborales y prestacionales en el contrato realidad y no aborda los impuestos recaudados en el inexistente contrato de prestación de servicios recaudados, se debe a que históricamente este Tribunal, ha sido restrictivo en materia de reconocimiento de derechos en la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades. Tan es así que sólo hasta el año 2009,

⁶ Al respecto ver Hoyos Lemus Félix. *Temas Relevantes de lo Contencioso Laboral*. Editora Guadalupe S.A. Bogotá Colombia 2008 – Págs. 138 y 139.

se determinó el criterio según el cual a los demandantes les asiste todas las prestaciones sociales en condiciones similares a los empleados públicos; antes de la referida época, solo se reconocían las prestaciones ordinarias y ocasionalmente se tenía en cuenta para efectos pensionales; y

En lo que atañe a la jurisdicción competente y demás aspectos relevantes, se precisa que dependiendo de la naturaleza de las funciones desempeñadas (si son propias de las que ejerce un empleado público o de las que se realizan en el marco de un contrato de trabajo) se debe acudir a la justicia ordinaria o a la contenciosa administrativa; también se establece que el medio de control judicial procedente para reclamar los impuestos en los aparentes contratos de prestación de servicios debe ser el aquel mediante el cual se pretende la declaratoria del contrato realidad, esto es, el de nulidad y restablecimiento del derecho, cuando se trate de la jurisdicción contenciosa administrativa, lo cual se fundamenta en que una de las finalidades del principio de reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, aplicable en estos casos, es evitar que las personas tengan que acudir a varios procesos judiciales para resarcir sus perjuicios, más aun cuando la lesión antijurídica tenga un mismo origen.

CAPÍTULO I: EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES CELEBRADOS EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1. Generalidades

Para realizar un análisis riguroso del contrato de servicios profesionales prestado en la administración pública, es menester no solo referirse a la naturaleza jurídica del mencionado contrato, sino también al contexto social-político en cual se encuentra inmerso.

En este sentido, es pertinente indicar que si bien la finalidad de esta figura contractual es evitar la paralización grave de la administración por la carencia de personal de planta para satisfacer las necesidades de la administración, diferentes estudios sobre la materia plantean que la misma ha sido utilizada por parte de la administración del Estado para desconocer derechos y garantías propias de una relación laboral.

Al respecto, vale la pena traer a colación el trabajo de Mariela Vega de Herrera, sobre el contrato de prestación de servicios y su incidencia en la función pública, en el cual llega a la siguiente conclusión: *“...la celebración del contrato de prestación de servicios, como se emplea en la actualidad, desconoce el ordenamiento jurídico superior, en abstracto y concretamente en cuanto a los derechos de los contratistas...”*⁷

La desnaturalización de esta figura ha sido atribuida a fenómenos como la globalización y a las políticas neoliberales que ha adoptado el Estado colombiano en los últimos decenios. Sobre este punto, la autora citada⁸ advierte que debido a las exigencias de las multinacionales, enmarcadas en su ánimo de lucro, en cuanto a una regulación independiente de la injerencia oficial y por fuera del rigorismo del derecho público que protege el interés general, el Estado colombiano, entre otras medidas, ha ido flexibilizando las condiciones laborales de los trabajadores en las empresas, lo cual tiene repercusión directa en la función pública.

En este contexto, el Estado prestador de servicios y ejecutor de obras con empleados adscritos a la función pública tiende a reducirse.⁹

En consonancia con esta política reduccionista, la misma Constitución Política, en su artículo 123 contrajo la clasificación de los servidores públicos a solo tres categorías, estas son: 1. Los miembros de corporaciones públicas; 2. los empleados públicos; y 3. Trabajadores Oficiales. El referido artículo establece:

“ARTICULO 123. Son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.” (...)

⁷ Vega de Herrera Mariela. El contrato estatal de prestación de servicios: su incidencia en la función pública. Prolegómenos. Derechos y Valores. Universidad Militar Nueva Granada. Colombia. Vol. X. núm. 19 enero-junio, 2007 P. 33

⁸ Visto por ejemplo en una menor remuneración salarial de los servidores públicos.

⁹ Vega de Herrera Mariela. El contrato estatal de prestación de servicios: su incidencia en la función pública. P. 18

La ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regulará su ejercicio”.

En consonancia con lo establecido en la Constitución Política, la Ley 909 de 2004 en su artículo 1° establece que hacen solo hacen parte de la función pública los siguientes empleos: a) de carrera; b) libre nombramiento y remoción; c) período fijo, y d) Empleos temporales.

No obstante, como señala la autora mencionada¹⁰, las demandas de la población deben satisfacerse y las potestades de los gobernantes deben desplegarse, siendo necesaria la participación de los particulares que suplan el papel de los servidores públicos.

Así las cosas y según se observa del inciso final del artículo constitucional transcrito, el constituyente primario delegó en el Congreso de la República la regulación del ejercicio de funciones públicas por parte de los particulares.

Con fundamento en esta facultad, el legislador contempló en el numeral 3° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993¹¹, la contratación de servicios con particulares como una vinculación temporal, con el fin de realizar las actividades propias de la administración o funcionamiento de la entidad, siempre y cuando no exista personal de planta que las pueda realizar o cuando se requieran conocimientos especializados. Disponiendo que dicha contratación no fuera de índole laboral y por tanto no tuviera los derechos y garantías propias de tal vinculación, verbigracia, las prestaciones sociales.

1.1. Antecedentes Normativos del Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

No obstante, la Ley 80 de 1993 no fue la primera normativa en desarrollar la figura del contrato de prestación de servicios en la administración pública. Ya para el año 1976, con la promulgación del Decreto-Ley 150¹², particularmente en su artículo 138, se definió en qué consistía esta modalidad contractual:

“ARTICULO 138. DE LA DEFINICION DEL CONTRATO DE PRESTACION SERVICIOS. *Para los efectos del presente decreto, se entiende por contrato de prestación de servicios el celebrado con personas naturales o jurídicas para desarrollar actividades relacionadas con la atención de los negocios o el cumplimiento de las funciones que se hallen a cargo de la entidad contratante, cuando las mismas no pueden cumplirse con personal de planta. No podrán celebrarse esta clase de contratos para el ejercicio de funciones administrativas.” (...)*

Como podemos observar, el contrato de prestación de servicios desde sus inicios, se definía como aquel celebrado con una persona física o jurídica, con el fin de atender negocios o el cumplimiento de

¹⁰ *Ibidem* P. 19

¹¹ *“Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública”.*

¹² *“Por el cual se dictan normas para la celebración de contratos por parte de la Nación y sus entidades descentralizadas”.*

las funciones atribuidas a la entidad contratante, cuando estas actividades no puedan cumplirse con personal de planta. No obstante, este estaba prohibido para el ejercicio de funciones administrativas. Sobre las referidas funciones el legislador no dio una definición.

Así mismo, se previó que este tipo de contratación no generaría prestaciones sociales ni sería de índole laboral.¹³

La mencionada figura contractual posteriormente va a ser modificada por lo dispuesto en el Decreto Ley 222 de 1983, mediante el cual el Gobierno Nacional expidió normas sobre contratos de la nación y sus entidades descentralizadas, particularmente con lo establecido en el capítulo 11 del Título VIII sobre "Contratos".

Si bien se mantuvo la misma definición del contrato de prestación de servicios dispuesta en el Decreto-Ley 150 de 1976, también se abrió la posibilidad de celebrar estos contratos para la atención de funciones administrativas, señalándose explícitamente que éstas son las actividades similares a las que estén asignadas, en todo o en parte, a uno o varios empleos de planta de la entidad contratante. Lo cual se condicionó a expresa autorización de la Secretaría de la Administración Pública de la Presidencia de la República. (Artículo 163)

En atención a lo dispuesto en el Decreto-Ley 222 de 1983, se podía afirmar que la celebración de contratos de prestación de servicios para el cumplimiento de funciones administrativas procedía de manera excepcional y condicionada, por cuanto dichas actividades se debían realizar por regla general con el personal de planta de la entidad y se requería el respectivo aval de la Presidencia de la República para que pudieran ser efectuadas por un contratista.

Así mismo, la Corte Constitucional al analizar la conformidad de esta disposición con la Carta Política de 1991, señaló que el contratista no se puede asimilar a la figura de servidor público, por cuanto existen diferencias sustanciales entre ambos, tal como la independencia y autonomía que tienen los primeros y que carecen los empleados del Estado. Así se refirió la Corte en Sentencia C- 056 de 1993¹⁴:

“...El trato diferente que en los dos supuestos reciben las categorías que pretenden contraponerse, se justifica por la existencia de una razonable diferencia que media entre ellas y que está dada por el carácter de trabajadores dependientes que exhiben los empleados públicos y trabajadores oficiales y la condición de independencia y autonomía propia del contratista.”

Así entonces, la Corte Constitucional permitió que esta figura permaneciera en el ordenamiento jurídico colombiano, justificando el trato diferenciado entre un contratista y el empleado público o un trabajador oficial.

¹³ARTICULO 141. DE LA REMUNERACION A LAS PERSONAS NATURALES. Las personas naturales vinculadas por contrato de prestación de servicios sólo tendrán derecho a los emolumentos expresamente convenidos. En ningún caso podrán pactarse el pago de prestaciones sociales.

ARTICULO 142. DE LOS CONTRATOS DE TRABAJO. Para los efectos del presente decreto, no se consideran contratos de prestación de servicios los de trabajo.”

¹⁴Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muños.

Para el año 1993, con la promulgación de la Ley 80, se derogó en gran parte el Decreto Ley 222 de 1983 y se expidió el Estatuto General de Contratación Pública, en el cual se contempló a título enunciativo los contratos que son de naturaleza estatal, entre los cuales se dispuso el contrato de prestación de servicios. Al respecto, se lee en el numeral 3° del artículo 32 de la mencionada normativa:

“3o. Contrato de prestación de servicios

Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados.

En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable.”¹⁵

De lo dispuesto por la normativa citada se observa que el legislador mantuvo el carácter excepcional de los contratos de prestación de servicios por parte de la administración pública, por cuanto es requisito indispensable para su celebración que no exista personal de planta que pueda realizar las actividades relacionadas con el funcionamiento o administración de la entidad o se requiera personal con conocimientos especializados. No obstante, no condicionó su celebración a la aprobación de un ente que no hiciera parte de la relación contractual, como ocurría con la autorización que daba la Presidencia de la República contemplado en el Decreto Ley 222 de 1983.

1.2. El Objeto del Contrato de Prestación de Servicios

De otra parte, según afirma Carlos Bohórquez, la literalidad del artículo 32 de la ley 80 de 1993 permite interpretar que el objeto de este contrato es extremadamente amplio y comprendería varios tipos de contratos muy disímiles; en este sentido, argumenta que: “...cualquier contrato estatal tiene por objeto genérico ‘desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad’.”¹⁶

No obstante, el autor citado después de hacer un análisis histórico de la figura del contrato de prestación de servicios, señala que en principio, las actividades que pueden ser ejercidas a través del contrato de prestación de servicios se determinarían conforme a la definición de la planta de

¹⁵ Es menester precisar que el numeral 3° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, al establecer la figura del contrato de prestación de servicios en la administración pública, no solo comprende la prestación de servicios profesionales, sino también de apoyo a la gestión y demás; siendo necesario para los fines de esta investigación, traer a colación el Decreto 066 de 2008, hoy derogado, mediante el cual el Ejecutivo precisó la naturaleza de la prestación de servicios profesionales bajo esta modalidad contractual, señalando que éstos son de índole intelectual distintos a los de consultoría que se derivan del cumplimiento de las funciones de la entidad. (Artículo 81)

¹⁶ Bohórquez Yepes Carlos A. y otro. El Contrato de Prestación de Servicios de la Administración Pública. Universidad Católica de Colombia. Bogotá D.C. 2009. P. 21

personal y sus diferentes cargos. Fundamenta ésta aseveración teniendo en cuenta que, si bien la Corte Constitucional ha indicado que para el cumplimiento de funciones públicas por parte de contratistas se requiere que la ley expresamente lo consagre, el Consejo de Estado ha señalado que no es necesario recurrir al concepto de funciones y en ese sentido puede celebrarse el contrato “*en cualquier momento cuando por ejemplo el personal de planta no alcance o sea insuficiente para realizar las funciones, bien sea por circunstancias coyunturales o por necesidad del servicio*”.¹⁷

Para tener mayor precisión sobre cuál debe ser el objeto del contrato de prestación de servicios, es pertinente referenciar la Sentencia C-614/2009,¹⁸ mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequible el inciso final del artículo 1° del Decreto 3074 de 1968, referente a la prohibición de contratar particulares mediante la figura del contrato de prestación de servicios para ejercer funciones permanentes en la Rama Ejecutiva del Poder Público, en la cual la Corte señaló:

*“... el contrato de prestación de servicios es una modalidad de trabajo con el Estado de tipo excepcional, concebido como un instrumento **para atender funciones ocasionales, que no hacen parte del giro ordinario de las labores encomendadas a la entidad, o siendo parte de ellas no pueden ejecutarse con empleados de planta o se requieran conocimientos especializados.** De igual manera, despliega los principios constitucionales de la función pública en las relaciones contractuales con el Estado, en tanto reitera que el ejercicio de funciones permanentes en la administración pública debe realizarse con el personal de planta, que corresponde a las personas que ingresaron a la administración mediante el concurso de méritos. Resaltado fuera del texto original.*

Conforme lo señalado, el contrato en cuestión está concebido para atender funciones ocasionales en la administración pública, aunque también se puede celebrar excepcionalmente para el cumplimiento de las funciones ordinarias de la entidad correspondiente, cuando no se pueda realizar con la planta de personal o se requiera personal especializado.

En otras decisiones la Corte ha sido más genérica en señalar cuál es el objeto del contrato de prestación de servicios y ha enseñado que éste lo conforma la realización temporal de actividades propias del funcionamiento de la entidad respectiva. En Sentencia C-154 de 1997¹⁹ indicó:

“El objeto contractual lo conforma la realización temporal de actividades inherentes al funcionamiento de la entidad respectiva, es decir, relacionadas con el objeto y finalidad para la cual fue creada y organizada. Podrá, por esta razón, el contrato de prestación de servicios tener también por objeto funciones administrativas en los términos que se establezcan por la ley, de acuerdo con el mandato constitucional contenido en el inciso segundo del artículo 210 de la Constitución Política, según el cual “...Los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley.” Resaltado fuera del texto original

¹⁷ Cita de Bohórquez Yepes Carlos A. y otro, P. 24, de la sentencia del 3 de octubre de 2006 de la Sección Segunda del Consejo de Estado. Rad. 11001-03-15-000-2004-01667.

¹⁸ Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁹ Magistrado Ponente: Hernando Herrera Vergara.

De otra parte, es pertinente referirse a un concepto del Consejo de Estado, sobre el objeto del contrato de prestación de servicios, proferido por la Sala de Consulta y Servicio Civil, en el cual precisó que:

“Si bien una interpretación preliminar del numeral 3° del artículo 32 de la ley 80 permitiría concluir que es posible la celebración de este contrato para la ejecución de cualquier objeto que tenga relación con la administración o funcionamiento del organismo, lo cierto es que el contenido obligacional se circunscribe a una prestación de hacer, esto es, la realización de actividades o el despliegue de alguna acción o conducta.”

Y prosiguió:

“Es de la esencia de este contrato servir de instrumento de apoyo o colaboración para que la entidad cumpla sus funciones, obteniendo en su beneficio el desarrollo de actividades que tengan un nexo causal claro o correlación con las tareas que tiene asignadas la entidad.”²⁰

Conforme a lo expuesto por el Consejo de Estado, si bien, en una interpretación inicial del numeral 3° del artículo 31 de la Ley 80, se puede concluir que es factible la celebración del contrato de prestación de servicios para la ejecución de cualquier objeto que tenga relación con la administración o funcionamiento de las entidades públicas, lo indiscutible es que el contenido de su obligación se circunscribe a una prestación de hacer, esto es, la realización de actividades el despliegue de alguna acción o conducta.

Según las precisiones dispuestas tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, se puede colegir que la administración pública puede celebrar contratos de prestación de servicios que comprendan los siguientes objetos:

1. Atender funciones ocasionales en la administración pública, tales como los peritos, los técnicos y obreros contratados por el tiempo de ejecución de un trabajo o una obra; y
2. De manera excepcional y temporal para el cumplimiento de funciones que correspondan al objeto misional de la respectiva entidad, cuando carezca de personal de planta para realizarla o se requieran conocimientos especializados.

1.3. Limitaciones para la Celebración del Contrato de Prestación de Servicios

Si bien, con la expedición de la Ley 80 de 1993, la celebración del contrato de prestación de servicios no se sujetó a la aprobación de un ente que no hiciera parte de la relación contractual, como ocurría con la autorización que daba la Presidencia de la República en virtud del Decreto 222

²⁰Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Consejero Ponente: Flavio Augusto Rodríguez Arce Bogotá, D. C., Veintitrés (23) De Noviembre De Dos Mil Cinco (2005). Radicación Numero: 11001-03-06-000-2005-01693-00(1693).

de 1983, existen varios instrumentos en el ordenamiento jurídicos previsto con el fin de impedir el uso indebido de esta figura jurídica.

En primer lugar, es pertinente referirse al inciso último del artículo 1° del Decreto 3074 de 1968, citado en el capítulo anterior, en el cual se lee:

"Para el ejercicio de funciones de carácter permanente se crearán los empleos correspondientes, y en ningún caso, podrán celebrarse contratos de prestación de servicios para el desempeño de tales funciones".

Así mismo el artículo 7° del Decreto 1950 de 1973, el cual estableció:

"... en ningún caso podrán celebrarse contratos de prestación de servicios para el desempeño de funciones públicas de carácter permanente, en cuyo caso se crearán los empleos correspondientes mediante el procedimiento que se señala en el presente Decreto.

La función pública que implique el ejercicio de la autoridad administrativa no podrá ser objeto de contrato ni delegarse en el personal vinculado mediante esta modalidad."

Con fundamento esta disposición el Dr. Diego Younes²¹ señala que el contrato de prestación de servicios, en los organismos públicos, procede exclusivamente para funciones transitorias.

De igual forma, la Ley 790 de 2002²² impuso otra limitación para evitar el abuso del contrato de prestación de servicios. Al respecto, en su artículo 17 se observa:

"ARTÍCULO 17. PLANTAS DE PERSONAL. *La estructura de planta de los Ministerios, los Departamentos Administrativos y los organismos o las entidades públicas del orden nacional tendrán los cargos necesarios para su funcionamiento. En ningún caso los Ministerios, los Departamentos Administrativos y los organismos o las entidades públicas podrán celebrar contratos de prestación de servicios para cumplir de forma permanente las funciones propias de los cargos existentes de conformidad con los decretos de planta respectivos.*

En el evento en que sea necesario celebrar contratos de prestación de servicios personales, el Ministro o el Director del Departamento Administrativo cabeza del sector respectivo, semestralmente presentará un informe al Congreso sobre el particular.

PARÁGRAFO. *A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, las entidades no podrán celebrar contratos de prestación de servicios con personas naturales, con la finalidad de reemplazar cargos que se supriman dentro del programa de renovación de la administración pública."*

²¹ Younes Moreno Diego. Derecho Administrativo Laboral. Régimen de los Servidores Públicos en Colombia. Editorial Temis S.A. Bogotá Colombia 2013. Pág. 42

²² "Por la cual se expiden disposiciones para adelantar el programa de renovación de la administración pública y se otorgan unas facultades Extraordinarias al Presidente de la República".

Con base en esta normativa, se desprende que: 1. En ningún caso las entidades públicas podrán celebrar contratos de prestación de servicios para cumplir de forma permanente las funciones propias de los cargos existentes de conformidad con los decretos de planta respectivos; 2. En el evento en que sea necesario celebrar contratos de prestación de servicios personales, el Ministro o el Director del Departamento Administrativo cabeza del sector respectivo, semestralmente presentará un informe al Congreso sobre el particular, y 3. Las entidades no podrán celebrar contratos de prestación de servicios con personas naturales, con la finalidad de reemplazar cargos que se supriman dentro del programa de renovación de la administración pública.

En esta misma línea prohibitiva, la Ley 734 de 2002²³ establece como falta gravísima la celebración de contratos de prestación de servicios que tengan como objeto el cumplimiento de funciones públicas o administrativas que requieran dedicación de tiempo completo e involucre subordinación y falta de autonomía con respecto del contratista. Así se lee en el numeral 29 del artículo 48:

"29. Celebrar contrato de prestación de servicios cuyo objeto sea el cumplimiento de funciones públicas o administrativas que requieran dedicación de tiempo completo e impliquen subordinación y ausencia de autonomía respecto del contratista, salvo las excepciones legales".

De la normatividad citada se advierte que el legislador colombiano ha previsto la prohibición del ejercicio de funciones públicas a través de la figura del contrato de prestación cuando éstos tengan carácter de permanencia e implique subordinación de la administración hacia el contratista. Dicho de otra manera, un contrato de prestación de servicios puede tener por objeto el ejercicio de funciones administrativas o públicas, siempre y cuando el contratista goce de autonomía en el ejercicio de las mismas y el vínculo contractual no tenga carácter de permanencia. Pudiendo además ser sancionado el servidor público que realice la referida contratación sin tener en cuenta las mencionadas limitantes.

De otra parte, es importante precisar que si bien los honorarios percibidos en el contrato de prestación de servicios, no están sujetos a la prohibición de que trata el artículo 128 de la Constitución Política, referente a la imposibilidad de percibir dos asignaciones del tesoro público²⁴, el artículo 4º del Decreto 1737 de 1998²⁵, modificado por el artículo 1º Decreto 2785 de 2011, establece que dichos honorarios no pueden exceder el valor mensual de la remuneración total establecida para el jefe de la entidad. Dicho artículo dispone:

"Está prohibido el pacto de remuneración para pago de servicios personales calificados con personas naturales y jurídicas, encaminados a la prestación de servicios en forma continua para asuntos propios de la respectiva entidad, por valor mensual superior a la remuneración total establecida para el jefe de la entidad.

Parágrafo.- Se entiende por remuneración total mensual del jefe de la entidad la que corresponda a éste en cada uno de dichos períodos, sin que en ningún caso puedan tenerse en consideración los factores prestacionales."

²³ "Mediante la cual se expide el Código Único Disciplinario".

²⁴ Younes Moreno Diego. Derecho Administrativo Laboral. Régimen de los Servidores Públicos en Colombia. Editorial Temis S.A. Bogotá Colombia 2013. Pág. 43

²⁵ Inicialmente modificado por el Decreto 2209 de 1998

Para la aplicación correcta de esta prohibición, se debe tener en cuenta que la remuneración total mensual del jefe de la entidad no comprende los factores prestacionales.

2. Aportes al Sistema de Seguridad Social y Riesgos Laborales en el Contrato de Prestación de Servicios

Ahora bien, es necesario referirnos a los aportes a la seguridad social y riesgos laborales en el marco del contrato de prestación de servicios, en la medida que su celebración, renovación o liquidación requerirá para el efecto, de su cotización por parte del particular vinculado a la administración pública. Lo anterior, de conformidad con el artículo 50 de la Ley 789 de 2002.²⁶

E inclusive, en el evento en que no se hubieran realizado totalmente los aportes correspondientes, la entidad pública tiene el deber de retener las sumas adeudadas al sistema en el momento de la liquidación y efectuará el giro directo de dichos recursos a los correspondientes sistemas con prioridad a los regímenes de salud y pensiones²⁷.

2.1. Aporte en Pensiones

Al respecto, es menester citar el artículo 3° de la Ley 797 de 2003, modificatorio del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, el cual establece que serán afiliados al Sistema General de Pensiones, entre otros, las personas naturales que presten sus servicios directamente con el Estado mediante contrato de prestación de servicios. Así reza el numeral del referido artículo:

"1. En forma obligatoria: Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de Trabajo o como servidores públicos. Así mismo, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales."

Teniendo en cuenta la naturaleza del contrato de prestación de servicios profesionales, en cuanto a la atención de las calidades de la persona natural (en lo referente a sus estudios y experiencia, así como por sus conocimientos especializados), es apenas lógico que tenga que prestarse directamente, es decir, sin ningún tipo de intermediación. Razón por la cual y a la luz de la norma

²⁶ Pese a que la norma referenciada trata también sobre los aportes parafiscales a las Cajas de Compensación Familiar, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ni del Servicio Nacional de Aprendizaje, éstos no se desarrollan en la presente investigación en la medida que no son parte de su objeto principal de estudio.

²⁷ *Ibidem*.

citada, la persona física que celebre este tipo de contratos debe encontrarse afiliada al régimen de seguridad social en materia pensional.

Es importante precisar que se encuentran exceptuados del pago de aportes en pensiones los contratistas cuyo tiempo de duración de los contratos sea igual o inferior a tres meses. El artículo 282 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 114 del Decreto Ley 2150 de 1995, así lo contempla:

“Artículo 114º.- Contratos de prestación de servicios. El artículo 282 de la Ley 100 de 1993, quedará así:

“Artículo 282º.- Las personas naturales que contraten con el Estado en la modalidad de prestación de servicios no están obligadas a acreditar afiliación a los sistemas de salud y pensiones previstos en esta Ley, siempre y cuando la duración de su contrato sea igual o inferior a tres meses”.

A excepción de lo mencionado, la celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de los contratos de prestación de servicios se condicionará a la verificación por parte del contratante de la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Protección Social. Esto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010.

En cuanto a la base y porcentaje de cotización que un contratista debe efectuar al sistema de seguridad social en pensiones, es pertinente indicar:

La Circular 000001 del 06 de diciembre de 2004²⁸, precisó que las cotizaciones en seguridad social, tanto en pensiones como en salud, de las personas vinculadas mediante contrato de prestación de servicios, entre otros, se deben realizar con la misma base de los ingresos percibidos y no podría ser inferior a un salario mínimo o mayor a 25 salarios mínimos mensuales vigentes. Esto se encuentra establecido en el artículo 3º del Decreto 510 de 2003. Así:

“La base de cotización del Sistema General de Pensiones será como mínimo en todos los casos de un salario mínimo legal mensual vigente, y máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, límite este que le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud. Este límite se aplicará a las cotizaciones cuyo pago debe efectuarse a partir del mes de marzo.

La base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la base de la cotización del Sistema General de Seguridad Social en Salud, salvo que el afiliado cotice para el Sistema General de Pensiones sobre una base inferior a la mínima establecida para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.”

Así mismo, se dispuso en la mencionada Circular que, teniendo en cuenta lo contemplado en el inciso final del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002²⁹, según el cual, en los contratos de vigencia

²⁸ Expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el antes denominado Ministerio de la Protección Social.

²⁹ “En los contratos de vigencia indeterminada, el Ingreso Base de Cotización será el equivalente al cuarenta por ciento (40%) del valor bruto facturado en forma mensualizada.”

indeterminada el ingreso base de cotización es el equivalente al 40% del valor bruto facturado en forma mensualizada, dicho porcentaje debe hacerse extensivo a los contratos de duración determinada, esto en consideración al principio de igualdad y de conformidad a un criterio analógico.

Este criterio resulta pertinente a la hora de precisar cuál es la base de cotización en los contratos de prestación de servicios profesionales, en la medida que estos por su naturaleza ocasional o temporal, tienen vocación de tener vigencia determinada. De manera tal que la base de cotización para los estos, sería del 40% en virtud de criterio analógico que se extiende del inciso final del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002.

Así entonces, es válido afirmar que la base de cotización para los sistemas de seguridad social en pensiones del contratista, el cual también se aplica en materia de salud, corresponderá al 40% del valor bruto del contrato facturado en forma mensualizada, porcentaje sobre el cual se calculará el monto del aparte que en salud y pensiones debe efectuarse.

Finalmente cabe señalar que de conformidad con el artículo 1° del Decreto 4982 de 2007 y del artículo 10 de la Ley 1122 de 2007, la tasa de cotización al Sistema General en Pensiones es del 16% y de salud es del 12.5% del ingreso base de cotización.

2.2. Aporte en Salud

En relación a la obligación de cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud por parte de las personas vinculadas al Estado mediante contrato de prestación de servicios profesionales, es pertinente traer a colación el inciso 1° del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, el cual dice:

*“**Artículo 23.** Cotizaciones en contratación no laboral. Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la Ley 100 de 1993, en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, tales como contratos de obra, de arrendamiento de servicios, **de prestación de servicios**, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.”*

Este artículo establece en cabeza de la persona pública o privada contratante, el deber de verificar la respectiva afiliación y pago del aporte en salud del contratista correspondiente.

En lo que atañe a la base y porcentaje de cotización que un contratista debe efectuar al sistema de seguridad social en salud, es necesario remitirnos a la Circular 000001 del 06 de diciembre de 2004³⁰, anteriormente referenciada, en lo que respecta a “Aportes en Pensiones”.

³⁰ Expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el antes denominado Ministerio de la Protección Social.

2.3. Riesgos Laborales

Si bien primigeniamente el Decreto-Ley 1295 de 1994 disponía que las personas vinculadas mediante contrato de prestación de servicios podían elegir si se vinculaban o no al Sistema General de Riesgos Laborales, el artículo 2 de la Ley 1562 de 2012³¹ modificó la referida disposición, estableciendo que la afiliación de éstos contratistas se debía dar en forma obligatoria, cuando el contrato en cuestión tuviera duración superior a un mes. Así:

“Artículo 2°. Modifíquese el artículo 13 del Decreto-ley 1295 de 1994, el cual quedará así:

Artículo 13. Afiliados. Son afiliados al Sistema General de Riesgos Laborales:

a) En forma obligatoria:

*1. Los trabajadores dependientes nacionales o extranjeros, vinculados mediante contrato de trabajo escrito o verbal y los servidores públicos; **las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas, tales como contratos civiles, comerciales o administrativos, con una duración superior a un mes y con precisión de las situaciones de tiempo, modo y lugar en que se realiza dicha prestación.*** (...) Resaltado fuera del texto original.

De la norma citada, se observa que la afiliación obligatoria no solo es para personas vinculadas mediante contrato de prestación de servicios en la administración pública, sino también en instituciones privadas.

Es pertinente precisar que el pago de la afiliación de los trabajadores independientes que laboren en actividades catalogadas por el Ministerio de Trabajo como de alto riesgo será por cuenta del contratante. (Numeral 5 del literal a del artículo en comentario).

Para el año 2013 la norma transcrita fue reglamentada a través del Decreto 0723,³² en el cual se estableció las reglas para llevar a cabo la afiliación, cobertura y el pago de aportes en el Sistema General de Riesgos Laborales de las personas vinculadas a través de contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas. Disponiendo expresamente que la selección de la Administradora de Riesgos Laborales, es de libre escogencia por parte del trabajador independiente o del contratista. (Artículo 4)

En cuanto a la cotización, dependerá de la clase de riesgo del centro de trabajo de la entidad o institución y los que se generen de la actividad ejecutada por el contratista. (Artículo 11)

En lo que atañe al monto de las cotizaciones, este se aplicará en un porcentaje igual a la de un trabajador o servidor público, esto es, no podrá ser inferior al 0.348%, ni superior al 8.7%, del

³¹ “Por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional”.

³² “Por el cual se reglamenta la afiliación al Sistema General de Riesgos Laborales de las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas y de los trabajadores independientes que laboren en actividades de alto riesgo y se dictan otras disposiciones”.

Ingreso Base de Cotización (IBC) y su afiliación estará a cargo del contratante y el pago a cargo del contratista, exceptuándose los trabajadores independientes que laboren en actividades catalogadas por el Ministerio de Trabajo como de alto riesgo. (Artículo 6 de la Ley 1562 de 2012, corregido por el artículo 1° del Decreto 2464 de 2012³³)

Ahora bien, en el evento que las personas vinculadas mediante contrato de prestación de servicios perciban ingresos de forma simultánea provenientes de la ejecución de varios contratos, el artículo 12 del decreto estudiado señala que las cotizaciones correspondientes serán efectuadas por cada uno de ellos conforme a la normativa vigente. Sin embargo, cuando se alcance el límite de los veinticinco 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, deberá cotizar empezando por el de mayor riesgo.

Finalmente, el Decreto 0723 de 2013, resalta que la afiliación al Sistema General de Riesgos Laborales no configura relación laboral entre el contratante y el contratista.

3. Tributos en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

En el presente aparte se realiza una descripción generalizada de los tributos que recaen sobre el contrato de prestación de servicios de que trata la ley 80 de 1993, a saber: 1. Renta, por cuanto los honorarios percibidos con ocasión del referido contrato constituye uno sus hechos generadores y es obligación de la entidad pública correspondiente retener periódicamente esta fuente de ingresos; 2. Impuesto de Industria y Comercio, en la medida que el contrato estudiado es una de las actividades de servicios que son generalmente gravadas por parte entidades territoriales; 3. Estampillas, dado que son tributos que muchas veces tienen como hecho generador la celebración del contrato de prestación de servicios, y 4. Timbre Nacional, el cual, si bien actualmente tiene una tarifa de 0%, es relevante dentro de este ejercicio académico por cuanto hasta el año 2010 constituía un requisito para la ejecución del contrato en cuestión.

Lo anterior permitió desarrollar, en el marco teórico de esta investigación, una justificación del porqué la devolución de estos impuestos debe tratarse como parte de la reparación integral en la declaratoria del contrato realidad, en la medida que su recaudo al aparente contratista constituye un daño antijurídico.

Particularmente se tratan los tributos de Renta, Industria y Comercio, Estampilla y Timbre Nacional, así como el mecanismo anticipado de recaudo, reterfuente.

³³ "Por el cual se corrige un yerro en el inciso 2° del artículo 6° de la Ley 1562 de 2012".

3.1. El Impuesto de Renta y Rete fuente en el Contrato de Prestación de Servicios

Enseña Julio Roberto Piza³⁴ que para el año 1981, a través de la Ley 30, se estableció un impuesto sobre las retas y ganancias de los ciudadanos, el cual no estaba conforme con las condiciones políticas, económicas y administrativas, y por tal razón, tan solo hasta la expedición de la Ley 56 de 1918 se puede decir que se implantó el impuesto sobre la renta en Colombia. El cual tenía tres tarifas según el tipo de renta, a saber: 3% para rentas de capital; 2% para rentas de trabajo, y 1% para rentas mixtas.

En la actualidad, Diego Hernán Guevara Madrid³⁵ indica que constituye el hecho generador de los impuestos de renta y de ganancias ocasionales los ingresos obtenidos en Colombia y/o en el exterior entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año, en dinero o en especie, y que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio neto de las personas naturales y sucesiones ilíquidas.

Particularmente, en lo que atañe al contrato de prestación de servicios, es pertinente precisar que el Estatuto Tributario grava los honorarios percibidos por los contratistas. Al respecto, el artículo 24 del Estatuto en cuestión, modificado por el artículo 66 de Ley 223 de 1995, establece:

“INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. Se consideran de fuente nacional los siguientes ingresos: (...)

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

Para estos efectos, es preciso indicar que los estudiosos³⁶ de la materia señalan se entiende como honorarios aquella retribución por toda actividad, labor o trabajo, prestado por una persona natural o jurídica sin vínculo laboral, en las que predomina el intelecto sobre lo manual; enmarcándose dentro de este criterio las profesiones liberales, así como las tareas desarrolladas por los técnicos, artistas o expertos.

Ahora bien, es pertinente aclarar que no todos los honorarios en los contratos de prestación de servicios se enmarcan dentro del hecho generador del impuesto de renta. En este sentido, se debe tener en cuenta que existen otros factores que determinan cuando un particular vinculado mediante contrato de prestación de servicios debe pagar el tributo estudiado.

Al respecto, es menester referirse a la clasificación de que trata el artículo 329 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, relativo a las personas naturales

³⁴ Piza Julio Roberto y otros. El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas. Editores: Julio Roberto Piza y otros. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2013. Pág. 33

³⁵ Guevara Madrid Diego Hernán. Guía para la Preparación y Presentación de la Declaración de Renta Personas Naturales Obligadas y no Obligadas a llevar Contabilidad. Año Gravable 2013. Editora: actualicese.com LTDA. Pág. 49

³⁶ Manual de Retención en la Fuente 2013. Legis Editores S.A. 29ª Edición. 2013. Bogotá, Colombia. Pág. 154

que se constituyen en el sujeto pasivo del impuesto de renta. De manera literal, el artículo en cuestión estableció:

“Artículo 329. Clasificación de las personas naturales. Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

a) Empleado;

b) Trabajador por cuenta propia.

Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario. (...)

Parágrafo.- Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en el Decreto 960 de 1970; las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente.”

Conforme la norma transcrita, para efectos del pago del impuesto de renta, la personas naturales se clasifican en tres grupos: 1. Los empleados; 2. Los trabajadores por cuenta propia, y 3. Otros contribuyentes.

Sobre el primero, se observa que se trata de aquellos residentes en el país que prestan sus servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

En lo que atañe a trabajadores por cuenta propia, se debe tener en cuenta que, de conformidad artículo 329 transcrito, son todas las personas naturales residentes en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario. Al respecto, el artículo 340 del Estatuto referido determina expresamente que estas actividades son:

1. Deportivas y otras actividades de esparcimiento; 2. Agropecuaria, silvicultura y pesca; 3. Comercio al por mayor; 4. Comercio al por menor; 5. Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos; 6. Construcción; 7. Electricidad, gas y vapor; 8. Fabricación de productos minerales y otros; 9. Fabricación de sustancias químicas; 10. Industria de la madera, corcho y papel; 11. Manufactura alimentos; 12. Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero; 13. Minería; 14. Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones; 15. Servicios de hoteles, restaurantes y similares, y 16. Servicios financieros.

Además de ejercer una o varias de las actividades señaladas, se requiere que su renta gravable alternativa sea inferior a 27000 Unidades de Valor Tributario, de conformidad con el artículo 339 del Estatuto Tributario.

Y finalmente, encontramos una tercera categoría: Otros Contribuyentes. Estos son las personas naturales residentes en el país que no se encuentren clasificadas dentro de las categorías de las que de empleado y trabajador por cuenta propia. Entre los cuales, según concepto de la DIAN³⁷, se encuentran: 1. Los notarios (Decreto Ley 960 de 1970) y 2. Los servidores públicos consulares, diplomáticos y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, (artículo 206-1 del Estatuto Tributario).

De las clasificación de personas naturales de que trata el artículo transcrito, se observa que quienes presten servicios mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializados, se comprende dentro de la categoría de empleado para efectos del impuesto de renta.

Al respecto, Diego Hernán Guevara Madrid³⁸, señala que dentro de la clasificación de empleado, estarán aquellos que prestan servicios personales, con o sin vínculo laboral y que al final del año demuestran que el 80% o más de sus ingresos brutos ordinarios del año (sin distinguir ganancias ocasionales) proviene de están de esta prestación de servicios personales.

³⁷ Concepto DIAN No. 000163 del 05 de marzo de 2014. Consultado el 11 de abril de 2014, en la página web: http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fincp.org.co%2FSite%2F2014%2FInfo%2Farchivos%2Fconcepto-15616-dian.pdf&ei=SZApVf_XGlingwSO5YDoAw&usq=AFQjCNE76eT-vGkFsijzYR6OY1zqZ4CjVQ

³⁸ Diego Hernán Guevara Madrid. Guía para la Preparación y Presentación de la Declaración de Renta Personas Naturales Obligadas y no Obligadas a llevar Contabilidad. Año Gravable 2013. Pág. 62

Particularmente, cuando se trate de ingresos por trabajo sin vínculo laboral, indica Guevara Madrid³⁹, que: *“solo entran al grupo de “empleado” aquellos que sean profesionales o tecnólogos (con o sin título, y en caso de tener el título sin importar si lo tiene registrado o no en la alcaldía del municipio), siempre y cuando efectúe el trabajo por cuenta y riesgo del contratante, es decir, que no lo hacen por cuenta y riesgo propio, y adicionalmente lo hagan sin el uso de máquinas especializadas.”*

Conforme a lo manifestado, la persona que se encuentre vinculada, tanto con el Estado o con una persona de derecho privado, mediante contrato de prestación de servicios o de otro tipo de relación no laboral, se encuentra clasificada como “empleado” para efectos del impuesto de renta.

Ahora bien, con fundamento en esta clasificación de persona natural, se puede deducir que están exentos del tributo de renta los honorarios percibidos por los contratistas de servicios técnicos que requieran de la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializados.

De otra parte, es pertinente indicar que el principal medio por el cual tanto las personas naturales responden al pago del impuesto de renta lo constituye la retención en la fuente.

El común de los ciudadanos suele confundir la retención en la fuente con el impuesto mismo, empero, tal como enseñan los doctrinantes⁴⁰ ésta es *“un anticipo del impuesto de renta y complementario que se origina en el momento del nacimiento de los presupuestos generadores del impuesto.”*

Ahora bien, de conformidad con el artículo 383 del Estatuto Tributario, se les aplica las tablas de retención en la fuente a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de que trata el artículo 329 de dicho Estatuto, que según se explicó, comprende a las personas que prestan mediante contratos sus servicios. El primer artículo señalado dispone:

*“Art. 383. Tarifa. Modificado por el artículo 63 de la Ley 863 de 2003, por el art. 23 de la Ley 1111 de 2006 y por el artículo 13 Ley 1607 de 2012. La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral o legal y reglamentaria; **efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el artículo 329 de este Estatuto;** o los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:*

³⁹ *Ibidem.*

⁴⁰ Hoyos Ramírez José Libardo. Retención en la Fuente Impuestos Nacionales. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín Colombia. 2013. Pág. 15

TABLA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PARA INGRESOS LABORALES GRAVADOS.

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
De.	Hasta		
>0	95	0%	0
>95	150	19%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 95 UVT)*19%
>150	360	28%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 150 UVT)*28% más 10 UVT
>360	En adelante	33%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 360 UVT)*33% más 69 UVT

(...)

Enseña José Hoyos Ramírez⁴¹ que para determinar la base gravable en la retención de la fuente, debe realizarse la depuración fiscal del ingreso recibido por el “empleado”, así:

Ingresos totales recibidos por el empleado independiente menos las deducciones (pago de salud obligatoria, deducción de préstamos para adquisición de vivienda, deducción por salud, medicina prepagada y deducción por dependientes) y menos los pagos exentos recibidos por el empleado (aportes en pensiones, compra de vivienda sin financiación, inversiones en cuenta de ahorro para el fomento de la construcción etc.). Lo cual da como resultado el ingreso base gravable de retención.

Hoyos Ramírez también indica que la retención en la fuente deberá efectuarse en el respectivo pago por parte del agente retenedor, el cual puede ser persona natural o jurídica, sociedades de hecho, las comunidades organizadas, las sucesiones ilíquidas que tengan la calidad de contratante. Esto de conformidad con el artículo 383 del Estatuto Tributario.

Tratándose de contratos de prestación de servicios en la administración pública, le corresponde a la entidad contratante cumplir esta obligación.

3.2. El Impuesto de Industria y Comercio – ICA en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

A pesar de que el impuesto de industria y comercio tiene antiquísimo raigambre en nuestro país, se observa que éste en sus inicios no tenía como objeto de recaudo el contrato de prestación de servicios.⁴²

⁴¹ Hoyos Ramírez José Libardo. Retención en la Fuente Impuestos Nacionales. Pág.166

⁴²Posada García-Peña Mario, hace referencia a una contribución que data del año 1826, la cual era obligatoria para quienes desempeñaban una actividad industrial, comercial, artes y oficios, con la finalidad de conseguir una patente de funcionamiento. Al

El nacimiento de dicho impuesto tiene origen en la expedición de Ley 97 de 1913⁴³, particularmente, lo dispuesto en el literal f de artículo 1°. ⁴⁴ En tal normativa, el impuesto de Industria y Comercio se encontraba supeditado al licenciamiento de los establecimientos destinados a la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. Al respecto, Juan Carlos Becerra Hermidia, señala que “...el hecho generador era el patentamiento o licenciamiento de un establecimiento en el cual se desarrollaban algunas actividades empresariales”.⁴⁵

Sólo hasta décadas posteriores, este impuesto viene a tener los elementos que lo conforman en la actualidad. Precisamente, a través de la Ley 14 de 1983,⁴⁶ se dispuso como materia imponible, “**a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ello**”⁴⁷. Resaltado fuera del texto original.

De igual forma, se definió que se entiende por actividades industriales, comerciales y de servicios. Sobre ésta última, en el artículo 36 se señaló:

*“Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes **o análogas actividades**: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra-venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”* Resaltado fuera del texto original⁴⁸

respecto ver su obra: Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia, Bogotá, Editorial Universidad del Rosario. 2008. P. 15.

⁴³“Mediante la cual se dan autorizaciones a ciertos consejos municipales”

⁴⁴“Artículo 1. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...)

f. Impuesto de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubs, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase.”

⁴⁵Becerra Hermidia Juan Carlos. El Impuesto de Industria y Comercio y su aplicación en Santiago de Cali. Editorial: Restrepo & Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios S.A. Santiago de Cali 2002. Pág. 20-21

⁴⁶ “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”

⁴⁷ Artículo 32.

⁴⁸ De esta definición, dice Posada García, se infieren los siguientes conceptos:

“1. La actividad de servicios deriva de un trabajo, labor o tarea.

2. Se debe concretar en una obligación de hacer.

3. Se deriva una contraprestación en dinero o en especie.

4. No media una relación laboral.

Si bien, con base en una interpretación meramente literal de los artículos transcritos, es válido afirmar que los contratos de prestación de servicios profesionales prestados por una persona natural no se encuentra explícitamente gravados por el impuesto de industria y comercio, es necesario resaltar que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, dispone que *todas* las actividades de servicios que se ejerzan en las diferentes jurisdicciones municipales, constituyen materia imponible del impuesto mencionado; siendo las actividades previstas en el artículo 36, apenas un listado de carácter enunciativo.

Al respecto, vale la pena traer a colación la interpretación que hizo la Corte Constitucional del artículo transcrito mediante la Sentencia C-220 de 1996,⁴⁹ en la cual manifestó:

“...no puede exigirse al legislador que prevea taxativamente todas las actividades que cumplen el supuesto normativo, ni que limite la imposición del tributo sólo a las enunciadas expresamente, cuando la misma ley está señalando que se aplica a "todas" las actividades de servicios que se ejerzan o realicen dentro de las respectivas jurisdicciones municipales.”

Así mismo, la Corte precisó:

“...la calificación de las ‘actividades análogas’ también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N.).”

En este sentido y teniendo en cuenta que la expresión “*análogas actividades*” que se encuentra en la parte inicial del artículo 36 puede ser delimitada por los Concejos Municipales, es posible que se pueda contemplar como materia imponible del impuesto de industria y comercio la realización de actividades de servicios profesionales prestados a través de contratos en la medida que así lo decida la mencionada corporación popular de la respectiva entidad territorial.

A pesar de la precisión que realizó la Corte Constitucional del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, la definición de actividades de servicios contenida en el mismo, es confusa y adolece de poca técnica legislativa, motivo por el cual, dice el profesor Posada García⁵⁰, el Decreto Ley 1421 de 1993⁵¹ se encargó de redefinir el concepto de actividades de servicios dispuesta por la ley en cuestión. Al respecto, el numeral 4° del artículo 154 del referido decreto, contempló:

“ARTICULO 154. INDUSTRIA Y COMERCIO. A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital: (...)

Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los

5. No interesa que prime el factor intelectual sobre el material” (...).

⁴⁹ Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz

⁵⁰ Posada García-Peña Mario. Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia. P. 84.

⁵¹ “mediante el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.”

contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”

Dada la naturaleza territorial del impuesto en cuestión, varias ciudades colombianas, por ejemplo Bogotá y Barranquilla, lo han ido desarrollando normativamente, precisando cuales son las actividades de industria, comercio y de servicios que se consideran como hecho generador; entre las cuales se observa que la prestación personal de servicios profesionales ejercida de forma independiente, se considera materia imponible de este impuesto.

Al respecto, la Alcaldía de Bogotá mediante Decreto 401 de 1999 en su artículo 26, dispuso que las actividades de servicios desarrolladas por parte de los profesionales independientes fueran contribuyentes del impuesto de industria y comercio.⁵² El artículo mencionado dice:

“Profesionales Independientes. Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, no están obligados a presentar declaración de dicho impuesto y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto”.

Ahora bien, para entender el alcance de la disposición señalada es necesario remitirse al artículo 9° del Acuerdo Distrital 9 de 1992⁵³, en el cual de manera expresa se indica que para efectos de los gravámenes de Industria y Comercio, se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas naturales que hayan obtenido un título académico de educación superior en institución autorizada.

En desarrollo del artículo transcrito, la Dirección Distrital de Impuestos, mediante Resolución No. 09 de 2004⁵⁴, dispuso que a partir del 1° de julio de 2014, el impuesto estudiado sería recaudado mediante retención en la fuente, siempre que el beneficiario del pago sea un profesional independiente, cuando intervenga en operaciones por actividades gravadas con el impuesto en la jurisdicción del Distrito Capital.

Para el caso del Distrito Especial de Barranquilla, el Concejo de dicha ciudad, mediante Acuerdo 30 de 2008, a partir de misma definición legal que trae la Ley 14 de 1983, en cuanto a las actividades que son materias imponibles del impuesto de industria y comercio, indicó en su artículo 44 que son sujetos pasivos del mismo, entre otros, los profesionales independientes.⁵⁵

Con fundamento en la normatividad citada se puede afirmar que los elementos que configuran el Impuesto de Industria y Comercio con relación al contrato de prestación de servicios profesionales

⁵²Con anterioridad a esta norma, varias disposiciones del orden distrital dispusieron expresamente la obligación a cargo de los profesionales independientes de contribuir por concepto de Impuesto de Industria y Comercio. Entre esas encontramos el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Distrital 423 de 1996. La cuales se encuentran derogadas.

⁵³*“Por el cual se conceden unos incentivos fiscales a los contribuyentes que han cumplido oportunamente las contribuciones tributarias y se dictan otras normas de carácter tributario”.*

⁵⁴ *“Por medio de la cual se adiciona un párrafo al artículo 2 de la Resolución 023 de 16 de diciembre de 2002”.*

⁵⁵ El referido artículo en su inciso final precisó que se entiende por profesionales. Así:

“se entiende por profesión liberal o profesional independiente toda actividad en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere la habilitación a través de un título académico.”

en el marco de las disposiciones legales en las ciudades de Bogotá y Barranquilla, son los siguientes:

Hecho generador:

De maneta general, el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización de toda actividad industrial, comercial y de servicios en la jurisdicción de la respectiva entidad territorial, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional. Para el caso en estudio, el hecho generador está referido a la actividad de servicios profesionales prestada mediante contrato celebrado con la administración pública.

Período gravable:

Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio. En el caso de Bogotá es bimestral (artículo 36 del Decreto Distrital 352 de 2002) y para Barranquilla es anual (artículo 40 del Acuerdo 30 de 2008).

Sujeto activo:

Siguiendo la literalidad de la Ley 14 de 1983, el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio corresponde a la entidad territorial donde se realiza o ejerza la actividad imponible del mismo. En ésta radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro. En mi opinión, en lo que respecta al contrato de prestación de servicios profesionales comprendido en el marco del Estatuto de Contratación Pública, el sujeto activo es la entidad territorial donde se ejecuta el contrato respectivo.

Sujeto pasivo:

Afirma el Profesor Mario Posada⁵⁶ que el sujeto pasivo del contrato de prestación de servicios está conformado por las personas que realizan el hecho generador en una correspondiente jurisdicción. En el caso que nos ocupa se enmarca en esta calificación el contratista del Estado que presta sus servicios profesionales. Vale la pena reiterar que en el Distrito Especial de Barranquilla, el mismo Acuerdo 30 de 1998 dispone en su artículo 44 que son sujetos pasivos los profesionales independientes.

Base gravable:

Según dispone el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, la base gravable del impuesto de industria y comercio está definido por *“el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, con exclusión de: Devoluciones, ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.”* Señala el profesor

⁵⁶Posada García-Peña Mario. Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia, Bogotá, Editorial: Universidad del Rosario. Bogotá 2008 P. 92

Mario Posada⁵⁷ que, en la medida que la ley citada no tiene una definición sobre lo que se denomina como ingreso bruto, debemos remitirnos al artículo 26 del Estatuto Tributario Nacional el cual dispone:

“De la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.”

Enseña el profesor Posada que es pertinente tener en cuenta esta definición en la medida que permite colegir que los ingresos que no sean susceptibles de aumentar el patrimonio, por ejemplo los recibidos a nombre de un tercero, se excluyen de la base gravable de impuesto de industria y comercio.

3.3. Tributo Documental de Estampillas

Para abordar la naturaleza de este tributo, es necesario referirse al debate doctrinal que existe en cuanto a si el mismo es un impuesto o una tasa y así precisar su trascendencia en los contratos de prestación de servicios celebrados en el marco del Estatuto General de la Contratación Pública.

Al respecto es interesante traer a colación la investigación de la sociedad Javier Hoyos Asesores, Gestión Legislativa y Gobierno S.A.⁵⁸, en la cual se sostiene que en el nacimiento de las Estampillas, ésta tenían las características propias de una tasa, en la medida que consistían en una remuneración que recibía el Estado por la prestación de un servicio referente a la comprobación del pago por el servicio de correo, del impuesto de sellos o del impuesto de timbre. Sin embargo, la naturaleza de las estampillas ha pasado de ser una tasa a un impuesto, por cuanto en muchos casos no se tiene en cuenta el servicio que se recibe del Estado.

Un similar criterio ha sido fijado en un trabajo publicado por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁵⁹ en el cual se indica que presupuestalmente las estampillas se deben tratar como un impuesto en la medida que el sujeto pasivo del mismo no recibe una contraprestación directa y se destina para la atención de carencias en sectores varios de la población, no teniendo una destinación específica como ocurre con las tasas; en dicho documento se contempló:

⁵⁷ Posada García-Peña Mario. Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia, Bogotá, Editorial: Universidad del Rosario. Bogotá 2008 P. 90

⁵⁸ Reyes Cepeda Silvia. Las Estampillas, ¿Qué Hacer? en:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:mOooO4b5UucJ:https://es.scribd.com/doc/133282142/Estampillas+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co>

Consultada en junio de 2014.

⁵⁹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales. Boletín No. 24. Bogotá, diciembre 2011. Página 4. En:

<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/asistenciaentidadesterritoriales/Publicaciones/Boletines>.

Consultada en junio de 2014.

“Así las cosas, se considera que las estampillas son tributos documentales que tienen por objetivo satisfacer algunas necesidades de interés público nacional. Se deben clasificar presupuestalmente como impuestos en razón a que se pagan de manera obligatoria cuando el ciudadano incurre en el hecho generador que ha establecido la ley, sin que reciba o espere nada a cambio para sí mismo. Su recaudo es con destino al Estado subnacional (en cabeza de los entes territoriales) y los recursos recaudados no se invierten directamente en quienes pagan el impuesto, sino que atienden carencias en sectores determinados que afectan a todo el país; por esa razón en muchas ocasiones el impuesto de estampilla se autoriza con límites a su recaudo, en espera de que los recursos recaudados sean suficientes para atender el gasto social regional.

En el mismo documento, se señala que legislador ha denominado a las estampillas como impuestos; al respecto indica: *“así lo dispuso en el artículo 94 de la Ley 633 de 2000 en donde refiriéndose a la estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico, señaló que esta es un impuesto.*⁶⁰

Ahora bien, si las estampillas en su origen tenían naturaleza de tasa, vale la pena preguntarnos a qué se debió su metamorfosis a impuestos. De conformidad con la investigación mencionada,⁶¹ resaltan dos elementos que han contribuido a la transformación de las mismas: 1. El aumento de necesidades de ingresos por parte de las entidades territoriales y 2. La facilidad para crear las leyes que establecen las estampillas, las cuales reciben un fuerte apoyo por partes de los congresistas de la República.

Sobre el primer punto, es válido afirmar que además de los sistemas presupuestales como el Sistema General de Participaciones⁶² y el Sistema General de Regalías⁶³, los tributos constituyen una gran fuente de ingresos para las entidades territoriales que les permite satisfacer las necesidades de sus habitantes. De igual forma, la Ley 617 de 2000, define que la asignación de categorías a dichas entidades, se determina, además de otros criterios, con la cantidad de ingresos corrientes de libre destinación que éstas perciben⁶⁴, por tanto resulta apenas lógico que sus autoridades gubernamentales procuren obtener mayores ingresos provenientes de la tributación.

En cuanto a la segunda causa de transformación de las estampillas, es pertinente señalar que las leyes mediante las cuales se autoriza a las corporaciones de elección popular la emisión de éstas, no requieren un trámite especial ni una mayoría cualificada. Siendo del resorte de las leyes ordinarias, que se aprueban mediante mayoría simple por parte de los miembros del Congreso de la República.

⁶⁰ Ley 633 de 2000 (...)

“Art. 94. El Departamento del Atlántico en su calidad de Ente recaudador del producido del Impuesto denominado Estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico. (...)”.

⁶¹ Reyes Cepeda Silvia. Reyes Cepeda Silvia. Las Estampillas, ¿Qué Hacer?

⁶² Ley 715 de 2001 *“Artículo 1°. Naturaleza del Sistema General de Participaciones. El Sistema General de Participaciones está constituido por los recursos que la Nación transfiere por mandato de los artículos 356 y 357 de la Constitución Política a las entidades territoriales, para la financiación de los servicios cuya competencia se les asigna en la presente ley.”*

⁶³ Al respecto, se debe tener en cuenta que la Ley 1530 de 2012, establece el conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones que constituyen el Sistema General de Regalías.

⁶⁴ Al respecto ver los artículos 1° y 2° de la Ley referida.

Pese a lo expuesto, no se puede afirmar imperativamente que todos los tributos de estampillas que existen en nuestro ordenamiento jurídico tienen la connotación de un impuesto, más aun si se tiene en cuenta la proliferación de leyes que tratan la materia. Solo para el año 2013 encontramos aproximadamente 69 normas que versan sobre este tema, expedidas desde 1966.⁶⁵

Al respecto, en la investigación de la sociedad Javier Hoyos Asesores, Gestión Legislativa y Gobierno, S.A., se trae a colación la sentencia proferida por el Consejo de Estado de fecha octubre 5 de 2006⁶⁶, en la cual se afirmó que las estampillas eran “tasas parafiscales”. Se cita literalmente:

“La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social. Las primeras se definen como tasas administrativas en cuanto equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos, y las segundas como tasas parafiscales y son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por servicios públicos administrativos propiamente dichos, pues se trata de organismos de carácter social.

“Entonces, las “estampillas”, dependiendo de si se imponen como medio de comprobación para acreditar el pago del servicio público recibido, tendrán el carácter de administrativas; o de parafiscales, si corresponden al cumplimiento de una prestación que se causa a favor de la entidad nacional o territorial como sujeto impositivo fiscal.

“Los “impuestos” difieren de las “tasas”, en cuanto son universales y recaen sobre los ingresos y bienes de una persona directamente (directos). Es decir tienen relación directa con la capacidad económica del sujeto, son de carácter permanente y el responsable del pago es el contribuyente; o de consumo (indirectos), dirigidos a gravar el consumo en general y se predicen en relación con los bienes y servicios, que debe soportar el consumidor final, que no tienen carácter personal, porque no gravan a los sujetos, sino que se aplican directamente a los bienes y servicios consumidos”.

Si bien en la sentencia transcrita se califican a las estampillas como tasas, es pertinente advertir que, parafraseando la investigación de la sociedad Javier Hoyos Asesores, Gestión Legislativa y Gobierno, S.A, muchas de ellas tienen una connotación de ilimitadas en el tiempo y además el hecho de que su destinación tenga como fin sufragar algunos gastos del Estado, no necesariamente le dan el matiz de parafiscal. Por otro lado, el destino específico de la renta tiene que ver es con las posibilidades de la entidad de disponer de ella.⁶⁷

Así las cosas, se puede concluir que el tributo de estampillas puede tener una connotación de tasa o de impuestos, dependiendo del rol que la misma desempeñe en la respectiva relación económica. Al respecto, es pertinente traer a colación la sentencia C-1097/01⁶⁸, en la cual se indica que las

⁶⁵ Ver Exposición de motivos Proyecto de Ley 254 de 2013, en Cámara de Representantes, “por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.”

⁶⁶ Consejera P. Ligia López Díaz. Radicación: 08001- 23-31-000- 2002 -01507 -01-14527.

⁶⁷ Silvia Reyes Cepeda, Bucaramanga 2009. Página 5.

⁶⁸ Magistrado Ponente: Jaime Araujo Rentería.

estampillas pueden ser un “extremo impositivo autónomo”, o un “simple instrumento de comprobación”. Y considera que:

“Como extremo impositivo la estampilla es un gravamen que se causa a cargo de una persona por la prestación de un servicio, con arreglo a lo previsto en la ley y en las reglas territoriales sobre sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables, tarifas, exenciones y destino de su recaudo. Como medio de comprobación la estampilla es documento idóneo para acreditar el pago del servicio recibido o del impuesto causado, al igual que el cumplimiento de una prestación de hacer en materia de impuestos. Y en cualquier caso, la estampilla puede crearse con una cobertura de rango nacional o territorial, debiendo adherirse al respectivo documento o bien.”

Una vez referido el contexto en el que se debate la naturaleza jurídica de las estampillas, es pertinente traer a colación, a título ejemplo, varias normas expedidas por entidades territoriales que fundamentan el cobro de este impuesto o tasa en los contratos de prestación de servicios profesionales.

En el Distrito Capital, encontramos el Acuerdo 53 de 2002, “por medio del cual se ordena la Emisión de la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 648 de 2001” el cual en su artículo 3° dispuso que tanto las personas naturales como jurídicas que celebren contratos con los organismos o entidades de la administración central, así como los establecimientos públicos del Distrito Capital de Bogotá deberán pagar por concepto de estampilla lo equivalente al 1% del valor bruto correspondiente contrato, excluyéndose del pago las operaciones de crédito público y similares; así reza el artículo en cuestión:

“Artículo Tercero.- A partir de la vigencia del presente Acuerdo todas las persona naturales o jurídicas que suscriban contratos con los organismos y entidades de la administración central, establecimientos públicos del Distrito Capital de Bogotá y con la Universidad Distrital deberán pagar a favor de la misma Universidad Distrital una estampilla equivalente al uno por ciento (1%) del valor bruto del correspondiente contrato y de la respectiva adición, si la hubiere.

Parágrafo. *Las operaciones de crédito público, las operaciones asimiladas a operaciones de crédito público, las operaciones de manejo de deuda pública y las conexas, con las anteriores que realicen las entidades públicas distritales están excluidas del pago de la estampillas.*

De la norma citada se colige que las personas naturales o jurídicas que celebren contratos con la administración central de Bogotá y sus establecimientos públicos deben pagar este impuesto. Teniendo en cuenta que solo los contratos referentes a crédito público y similar se excluyen del supuesto de la norma en cuestión, se puede afirmar que la celebración del contrato de prestación de servicios profesionales con el nivel central Distrito Capital y sus establecimientos públicos, constituye materia imponible del impuesto de estampillas.

Así mismo, a través del Acuerdo Distrital No. 187 de 2005, se ordenó la emisión de la Estampilla Pro Cultura de Bogotá, el cual estableció como sujeto pasivo a las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito.

En virtud de esta disposición, la celebración de contratos de prestación de servicios profesionales con las entidades que constituyen el presupuesto anual del Distrito, configura el hecho generador de la estampilla Pro Cultura de Bogotá.⁶⁹

3.4. Impuesto de Timbre Nacional

Sí bien el impuesto de Timbre Nacional actualmente no tiene repercusión en los contratos de prestación de servicios. Es pertinente desarrollar algunas líneas sobre su naturaleza jurídica y los elementos que lo componían, en la medida que este tributo del orden nacional constituía un gravamen que recaía sobre los referidos contratos con anterioridad al año 2010.

Según señalan estudiosos de la materia, este impuesto tiene una naturaleza documental, en la medida que tiene como materia imponible a los documentos, tanto públicos como privados, en los que consten la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Es formal, por cuanto grava la forma jurídica del documento. Es directo, por cuanto recae sobre quien incurre en el acto o contrato. Se dice que es subjetivo, de conformidad con la Ley 6 de 1992, en la cual se contempla el hecho generador en atención de las cualidades de la persona obligada a pagar este tributo.⁷⁰

Como normas relevantes de este impuesto es pertinente traer a colación la Ley 2ª de 1976⁷¹, mediante la cual se organizó en Colombia este tributo, así como su decreto reglamentario 1222/76. Normas en las cuales se eliminó buena parte de las exigencias del impuesto de timbre y de uso de papel sellado, conservando sólo aquellos que equivalían al pago de un servicio.⁷²

Desde entonces se han producido disposiciones aisladas que modifican o regulan algunos hechos generadores, entre las cuales vale la pena citar la Ley 20 de 1979; las Leyes 9, 11 y 14 de 1983; la Ley 50 de 1984; la Ley 75 de 1986; la Ley 43 de 1987, y la Ley 6 de 1992.⁷³

⁶⁹ De conformidad con el Acuerdo 533 de 2013, son entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito de Bogotá las siguientes: 1. Contraloría de Bogotá; 2. Universidad Distrital Francisco José de Caldas; 3. Concejo de Bogotá; 4. Personería de Bogotá; 5. Veeduría de Bogotá; 6. Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá; 7. Secretaría Distrital de Gobierno; 8. Secretaría Distrital de Hacienda; 9. Secretaría de Educación del Distrito; 10. Secretaría Distrital de Salud; 11. Secretaría Distrital de Planeación; 12. Secretaría Distrital de Desarrollo Económico; 13. Secretaría Distrital de Integración Social; 14. Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte; 15. Secretaría Distrital de Ambiente; 16. Secretaría Distrital de Movilidad; 17. Secretaría Distrital de Hábitat; 18. Departamento Administrativo del Servicio Civil DASC; 19. Departamento Administrativo Defensoría del Espacio Público; 20. Fondo de Prevención y Atención de Emergencia FOPAE.

⁷⁰ Vergaño Rodríguez Aura Milena y Sierra Reyes Pastor. Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia. DIAN – en: <http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Generalidades-del-Impuesto-de-Timbre-en-Colombia.pdf>. Consultado en junio de 2014.

⁷¹ “por la cual se reorganizan los impuestos de papel sellado y de timbre y se dictan otras disposiciones en materia de impuestos indirectos”.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ *Ibidem*.

Es relevante para esta investigación detenernos un poco en la Ley 6 de 1993, (hoy subrogada) modificatoria del artículo 519 del Estatuto Tributario, la cual establecía las siguientes reglas generales para la acusación y tarifa del impuesto de timbre, así:

"ARTÍCULO 519. —Regla general de causación del impuesto y tarifa. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del medio por ciento (0.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a diez millones de pesos (\$ 10.000.000), (valor año base 1992) en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a ciento sesenta y ocho millones ochocientos mil pesos (\$ 168.800.000). (Valor año base 1992).

Conforme al artículo citado, los instrumentos públicos en los cuales consta la constitución, existencia o modificación de una obligación, causaba el pago del impuesto de timbre. Para estos efectos, la denominación de instrumentos públicos, se corresponde con la de contratos estatales⁷⁴. Así las cosas, los contratos de prestación de servicios profesionales celebrados con una entidad pública, cuya cuantía era superior a \$10.000.000, hacían parte de las actuaciones gravadas con dicho impuesto. Para lo cual, como indica la norma, se fijó una tarifa general del 0.5%.

Posteriormente, la Ley 383 de 1997 modificó la tarifa de timbre y pasa a ser del 1%. "...en diciembre de 1998, la Ley 488 establece que a partir del 1 de enero de 1999 la tarifa debe ser del 1.5%; y finalmente la Ley 1111 de 2006 lo elimina gradualmente para los documentos sometidos a la tarifa general..."⁷⁵

Vale la pena referirnos un poco, a la Ley 1111 de 2006, en particular lo dispuesto en su artículo 72, que modificó el inciso 1° y adicionó un párrafo al artículo 519 del Estatuto Tributario, en el sentido de desmontar gradualmente el impuesto de timbre para las actuaciones que tenían una tarifa general, así:

"Artículo 519. Base gravable en el impuesto de timbre nacional. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil

⁷⁴ Al respecto Vergaño Rodríguez Aura Milena y Sierra Reyes Pastor. En Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia. DIAN - Página 12. Señalan: "Instrumento público es un escrito autorizado o suscrito por funcionario público en ejercicio de su cargo. Cuando el documento es otorgado por notario público o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública, son considerados documentos públicos y causan el impuesto de timbre siempre y cuando no se trate de enajenación de inmuebles o naves, o constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos. Además, son considerados documentos públicos para estos efectos los contratos administrativos."

⁷⁵ Ibídem.

(6.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario, UVT.”

Parágrafo 2°. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

- Al uno por ciento (1%) en el año 2008
- Al medio por ciento (0.5%) en el año 2009
- Al cero por ciento (0%) a partir del año 2010”

De la norma transcrita se observa que la cuantía de las actuaciones gravadas con el impuesto de timbre no es estimada por su valor en pesos, sino por Unidad de Valor Tributario; asimismo, se evidencia la disminución progresiva de la tarifa para las actuaciones comprendidas en dicho artículo. No obstante, el referido tributo continúa vigente para actuaciones y documentos cuya tarifa se especifican en los artículos 519, 521, 523, 524 y 525 del Estatuto Tributario.

Así las cosas y teniendo en cuenta que la causación del impuesto de timbre en los contratos de prestación de servicios celebrados en el marco del Estatuto General de Contratación Pública, se encontraba regulada por el artículo 519 del Estatuto Tributario, en atención a su correspondencia con la denominación de instrumento público, es válido colegir que hoy día dicho impuestos no tiene ninguna repercusión en tales contratos, por cuanto su tarifa a partir del año 2010 es de 0%.

Finalmente, el ente que tiene derecho a la prestación o pago del impuesto de timbre es la Nación. Siendo ésta el sujeto activo de dicho tributo. Al respecto en documento web de la DIAN⁷⁶ se afirma:

“Se concreta esta calidad de sujeto activo, a través de las autoridades fiscales, específicamente mediante las funciones de vigilancia, determinación y cobro que realiza la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE - DIAN).

La administración del impuesto nacional de timbre comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y todos los aspectos concernientes con la obligación de cumplir con el impuesto”.

Conforme lo señalado, la DIAN es la representante de la Nación para efectos de la administración del impuesto de Timbre.

⁷⁶ Ver a Vergaño Rodríguez Aura y Sierra Reyes Pastor. Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia. DIAN – en: <http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Generalidades-del-Impuesto-de-Timbre-en-Colombia.pdf> Consultado en junio de 2014.

CAPÍTULO II. PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES EN LA RELACIÓN LABORAL DE ÍNDOLE LEGAL Y REGLAMENTARIA

1. Generalidades

Una vez estudiado el devenir histórico-jurídico de la figura del contrato de prestación de servicios, así como de los tributos que son recaudados por su celebración, ejecución y como consecuencia de los honorarios que generan, es pertinente hacer un análisis de la aplicación del principio constitucional denominado *primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales*; en la medida que éste ha sido tomado por parte de la jurisprudencia del Consejo de Estado como el criterio central para determinar el reconocimiento de derechos en favor de las personas que demuestran que su vinculación, dada a través de un contrato de prestación de servicios con el Estado, ha degenerado en una relación laboral.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el presente trabajo tiene como principal objeto de estudio lo que ha establecido la jurisdicción contenciosa administrativo sobre la materia y que ésta especialidad de la justicia conoce de las pretensiones en las que el particular vinculado a la administración pública alega haber realizado tareas propias de una relación legal y reglamentaria⁷⁷, se abordará de manera detallada este tipo de vinculación laboral en el contexto de las modalidades de trabajo que se dan en el Estado.

Finalmente, con el objeto de verificar si el Consejo de Estado se ha pronunciado sobre las consecuencias del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, en cuanto a las obligaciones tributarias recaudadas en virtud del contrato de prestación de servicios, se procederá a realizar un análisis dinámico de su jurisprudencia, de acuerdo con el sistema de estudio jurisprudencial propuesto por el profesor Diego Eduardo López Medina, el cual implicará: 1. Acotar el patrón fáctico concreto que la jurisprudencia ha venido definiendo como “escenario constitucional” relevante; 2. Identificar las sentencias más relevantes (sentencias hitos) dentro de la línea jurisprudencia y 3. Construir teorías estructurales que permitan establecer la relación entre esos varios pronunciamientos jurisprudenciales.⁷⁸

1.1. De la Vinculación Laboral en el Estado Colombiano

Enseña el Profesor Villegas Arbeláez⁷⁹ que en el universo de las relaciones laborales existen dos tipos de vinculaciones: de orden contractual y, legal y reglamentario. En el primero, las partes

⁷⁷ Al respecto ver a Hoyos Lemus Félix. *Temas Relevantes de lo Contencioso Laboral*. Editora Guadalupe S.A. Bogotá Colombia 2008 – Págs. 138 y 139.

⁷⁸ López Medina Diego. *El Derecho de los Jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial*. Editorial Legis. Bogotá Colombia 2006. P. 140

⁷⁹ Villegas Arbeláez Jairo. *Derecho Administrativo Laboral. Tomo II Relaciones Colectivas y Aspectos Procesales*. Legis Editores S.A. Bogotá. Décima Edición 2013.

pueden convenir las condiciones de trabajo a partir de un mínimo señalado por la ley, y en el segundo, todas las condiciones del empleo están previstas en ley y el reglamento.

De este universo laboral no escapan las relaciones de trabajo con el Estado, pese a que la Constitución Política, en su artículo 123⁸⁰ clasifica a los servidores públicos en tres tipos: 1. Los miembros de corporaciones públicas; 2. los empleados públicos; y 3. Trabajadores Oficiales⁸¹. Lo anterior, por cuanto los miembros de las corporaciones públicas y los empleados públicos, se pueden contemplar dentro de la clasificación de tipo legal y reglamentario, en la medida que todas sus condiciones de trabajo están previstas en la ley y el reglamento.

De igual manera, el criterio según el cual las partes pueden convenir las condiciones de trabajo, obedece no sólo a las relaciones laborales entre particulares, sino también a la clasificación de trabajadores oficiales. Esto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto 2127 de 1945⁸², en el cual se establece que la vinculación al Estado mediante contrato de trabajo se hará cuando se trate de labores de construcción o sostenimiento de las obras públicas, o de empresas industriales, comerciales, agrícolas o ganaderas que se exploten con fines de lucro, o de instituciones idénticas a las de los particulares o susceptibles de ser fundadas y manejadas por estos en la misma forma.

Por tanto, el criterio inicialmente planteado por el profesor Villegas en cuanto al universo de las relaciones laborales (de orden contractual y, legal y reglamentario), le es aplicable al Estado en materia de función pública.

Por su parte, el profesor Diego Younes⁸³ indica que como formas básicas de vinculación con la administración Pública, se encuentran: 1. La modalidad estatutaria; 2. La modalidad contractual; 3. Los auxiliares de la administración; y 4. Los funcionarios de la seguridad social, hoy desaparecidos, de los cuales trataba el Decreto-Ley 1651 de 1977⁸⁴.

Indica el autor citado que las tres primeras clasificaciones encuentran su origen en disposiciones legales, entre las cuales se encuentra el Decreto 1950 de 1973⁸⁵, el cual las sintetiza en sus artículos 3° y 4°. Al respecto, el primero citado señala:

⁸⁰ "ARTICULO 123. Son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios." (...)

⁸¹ En desarrollo de esta preceptiva constitucional la Ley 909 de 2004, "por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa, gerencia pública..." en su artículo 1° establece que hacen solo hacen parte de la función pública los siguientes empleos: a) de carrera; b) libre nombramiento y remoción; c) período fijo, y d) Empleos temporales. Y en su artículo 5° se dispuso que los empleos públicos, por regla general, son de carrera administrativa, con excepción de:

"1. Los de elección popular, los de período fijo, conforme a la Constitución Política y la ley, los de trabajadores oficiales y aquellos cuyas funciones deban ser ejercidas en las comunidades indígenas conforme con su legislación., y 2. Los de libre nombramiento y remoción..."

⁸² "Por el cual se reglamenta la ley 6a. de 1945, en lo relativo al contrato individual de trabajo, en general."

⁸³ Younes Moreno Diego. Derecho Administrativo Laboral. Régimen de los Servidores Públicos en Colombia. Editorial Temis S.A. Bogotá Colombia 2013. Pág. 29

⁸⁴ "Por el cual se dictan normas sobre administración de personal en el Instituto de Seguros Sociales"

⁸⁵ "por el cual se reglamentan los Decretos- Leyes 2400 y 3074 de 1968 y otras normas sobre administración del personal civil."

“Las personas que presten sus servicios en los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias y establecimientos públicos, son empleados públicos; sin embargo los trabajadores de la construcción y sostenimiento de obras públicas son trabajadores oficiales. En los estatutos de los establecimientos públicos se precisará qué actividades pueden ser desempeñadas por personas vinculadas mediante contrato de trabajo.”

Las personas que prestan sus servicios en las empresas industriales y comerciales del Estado son trabajadores oficiales; sin embargo, los estatutos de dichas empresas precisarán qué actividades de dirección o confianza deben ser desempeñadas por personas que tengan calidad de empleados públicos.”

Y el artículo 4° dispone:

“Quienes prestan al Estado servicios ocasionales, como los peritos, obligatorios, como los jurados de conciencia o de votación; temporales, como los técnicos y obreros contratados por el tiempo de ejecución de un trabajo o una obra, son meros auxiliares de la administración pública y no se consideran comprendidos en el servicio civil, por no pertenecer a sus cuadros permanentes.”

Teniendo en cuenta que la presente investigación aborda primordialmente lo que la jurisdicción contenciosa administrativo ha dispuesto sobre el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, y que en esta justicia se tramitan las pretensiones en las que el particular vinculado a la administración pública alega haber realizado tareas propias de una relación legal y reglamentaria, a continuación se aborda de manera detallada este tipo de vinculación laboral.

1.2. De la Relación Legal y Reglamentaria

La vinculación legal y reglamentaria, como su denominación lo indica, es aquella en la cual la ley y el reglamento establecen las condiciones del empleo, siendo necesariamente una clasificación de la función pública.

Enseña el profesor Bohórquez Yepes⁸⁶ que estamos en presencia de una relación legal y reglamentaria cuando una persona natural desempeña un empleo público, si su ingreso se realiza conforme a lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico, es decir, que sea designado válidamente, (nombramiento o elección, según corresponda), seguido de la posesión.

Y el Dr. Diego Younes⁸⁷ precisa que la nota principal de esta situación, a la que denomina estatutaria, es que *“el régimen de servicio o de la relación de trabajo, si se prefiere el termino, está previamente determinado en la ley y, por tanto no hay posibilidad legal de que el funcionario entre a discutir las condiciones de empleo, ni fijar alcances laborales distintos de los concebidos por las normas generales y abstractas que la regulan.”*

⁸⁶ Bohórquez Yepes Carlos A. y otro. El Contrato de Prestación de Servicios de la Administración Pública. Pág. 69.

⁸⁷ Younes Moreno Diego. Págs. 29 y 30.

Con base en lo establecido en el artículo 5° del Decreto-Ley 3135 de 1968⁸⁸ y lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto 1950 de 1973⁸⁹, el doctrinante citado⁹⁰ indica que este tipo de servidores públicos hacen parte de los siguientes grupos:

“a) Quienes presten sus servicios en los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos, unidades administrativas especiales y empresas sociales del Estado, en estas como regla general que admite excepciones.

b) Las personas que prestan sus servicios en empresas industriales y comerciales del Estado y desempeñen aquellas actividades de dirección o confianza que según los estatutos deban ser desempeñados por personas que tengan la calidad de empleados públicos.”

Constitucionalmente, la calificación de una relación laboral como legal y reglamentaria, obedece a lo dispuesto en el artículo 122 de la Constitución Política, en el cual se establece que las funciones de los empleos públicos deben estar expresamente consagradas en la ley o el reglamento. Así:

“ARTICULO 122. No habrá empleo público que no tenga funciones detalladas en ley o reglamento y para proveer los de carácter remunerado se requiere que estén contemplados en la respectiva planta y previstos sus emolumentos en el presupuesto correspondiente.

Ningún servidor público entrará a ejercer su cargo sin prestar juramento de cumplir y defender la Constitución y desempeñar los deberes que le incumben. (...)

Finalmente, la doctrina⁹¹ enseña que la noción de empleo público se equipara a la de función administrativa, entendida esta como la labor propia, primaria y esencial del Estado.

1.3. De los Funcionarios Públicos y los Empleados Públicos

De la vinculación legal y reglamentaria, la doctrina suele distinguir dos tipos de servidores: Empleados Públicos y Funcionarios Públicos. Al respecto, el profesor Villegas Arbeláez⁹², señala que *“la categoría del funcionario y del empleado público, son especies dentro del género: vínculo legal y reglamentario, siendo distintas constitucional y legalmente en su naturaleza, funciones, derechos y tratamientos jurídicos.”*

⁸⁸ *“por el cual se prevé la integración de la seguridad social entre el sector público y el privado y se regula el régimen prestacional de los empleados públicos y trabajadores oficiales.”*

⁸⁹ *“por el cual se reglamentan los Decretos- Leyes 2400 y 3074 de 1968 y otras normas sobre administración del personal civil.”*

⁹⁰ Younes Moreno Diego. Pág. 30.

⁹¹ *Ibidem.* Cita tomada primigeniamente de Villegas Arbeláez, 2008, P.46.

⁹² *Ibidem.* Pág. 82.

Y dice el profesor Bohórquez Yepes⁹³ *“el origen de la diferencia entre uno y otros es de carácter funcional, laboral y administrativo. (...) El funcionario constituye, ejecuta o expresa jurídicamente la voluntad del Estado, mientras que el empleado está en situación de servicio.”*

A partir de las diferentes características y categorías laborales que se dan entre el funcionario y el empleado público, el Dr. Villegas Arbeláez⁹⁴, precisa:

Desde sus características, el funcionario goza de atribución de poder, en el sentido de representar y dirigir la función mediante actos jurídicos de trascendencia externa; tanto su origen como sus funciones son de naturaleza política investido de jurisdicción o de autoridad o de confianza especialísima; al representar, constituir, ejecutar o expresar jurídicamente la voluntad del Estado, ejerce la función pública y; jerárquicamente es el alto directivo, investido de autoridad y goza de relativa discrecionalidad política-administrativa.

En cuanto a las características del empleado, indica: es un mero ejecutor, cumple actos materiales de vinculación interna, sus funciones son de naturaleza técnicas o administrativas y se encuentra en una situación de subordinación.

Desde las distintas categorías laborales, el profesor Villegas Arbeláez señala que el funcionario público es de libre nombramiento y remoción, elección popular o nominación colegiada; sus funciones son asignadas constitucionalmente y accesoriamente legal; en la Constitución Política tienen señalados los requisitos para el desempeño del empleo; tienen fuero penal y disciplinarios; por ejercer jurisdicción, autoridad civil, se les prohíbe el ejercicio de actividades políticas; se encuentran exceptuados de la edad de retiro forzoso; son destinatarios de delegación de funciones; son nominadores y no están sometidos a calificación del servicio.

Entre tanto, los empleados públicos son reglados por la carrera administrativa; su acceso al cargo se da a través del concurso de mérito y excepcionalmente de forma provisional; sus funciones se encuentran establecidas por el reglamento o manuales generales y específicos de funciones; los requisitos para el desempeño del cargo se encuentran principalmente en norma reglamentaria o en los manuales de la respectiva entidad pública; pueden participar en actividades políticas y ser elegidos, están sometido a la edad de retiro forzoso; son nominados y están sujetos a calificación del servicio. (Villegas Arbeláez Jairo, Derecho Administrativo Laboral. Tomo II Relaciones Colectivas y Aspectos Procesales. Págs. 86 y 87).

Si bien, en el ordenamiento jurídico no se encuentre norma legal que establezca estas distinciones, la doctrina insiste de su trato diferencial, en la medida que laboralmente si se da, conforme lo referido.

⁹³ Bohórquez Yepes Carlos A. y otro. El Contrato de Prestación de Servicios de la Administración Pública. Pág. 69

⁹⁴ Villegas Arbeláez Jairo, Derecho Administrativo Laboral. Tomo II Relaciones Colectivas y Aspectos Procesales. Págs. 86 y 87.

2. Principio de la Primacía de la Realidad sobre las Formalidades Establecidas por los Sujetos de la Relación Laboral

En el presente aparte se abordan los antecedentes normativos y la consagración constitucional del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, lo cual permitirá comprender su evolución en el contexto del ordenamiento jurídico colombiano, así como su finalidad.

2.1. De los Antecedentes Normativos del Principio de la Realidad sobre las Formalidades

El Decreto Ley 2663 de 1950⁹⁵ fue la primera norma positivizada de nuestro ordenamiento jurídico que estableció a grandes rasgos la institución de la primacía de la realidad en las relaciones laborales.

Al respecto, el numeral primero del artículo 23 del decreto referido contemplaba que para que existiera una relación de trabajo se requerían tres elementos esenciales, como lo son: la actividad personal del trabajador, la continuada subordinación y la remuneración; y su numeral segundo disponía que una vez reunidos estos tres elementos se entendía que había contrato de trabajo y no dejaba de ser contrato de trabajo por razón del nombre que se le diera ni de otras condiciones o modalidades que se le agreguen. (Posteriormente fue modificado por el artículo 1° de la Ley 50 de 1990).

Por su parte, el artículo 24 del Decreto Ley 2663 de 1950 dispuso que se presumía que toda relación de trabajo personal está regida por un contrato de trabajo.

Esta disposición fue modificada por el artículo 2° de la Ley 50 de 1990⁹⁶, en el sentido de que quienes ejercieran profesiones liberales, o desarrollaran actividades de un contrato civil y mercantil, y pretendieran alegar el carácter laboral de su relación, les correspondía demostrar su subordinación o dependencia continua. Así.

“Artículo 2o. El artículo 24 del Código Sustantivo del Trabajo quedará así:

Artículo 24. Presunción. Se presume que toda relación de trabajo personal está regida por un contrato de trabajo.

No obstante, quien habitualmente preste sus servicios personales remunerados en ejercicio de una profesión liberal o en desarrollo de un contrato civil o comercial, pretenda alegar el carácter laboral de su relación, deberá probar que la subordinación jurídica fue la prevista en el literal b) del artículo 1o. de esta ley y no la propia para el cumplimiento de la labor o actividad contratada.”

⁹⁵ “Código Sustantivo del Trabajo”.

⁹⁶ “por la cual se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones”

Sin embargo, la modificación realizada por el artículo 2° de la Ley 50 de 1990 fue declarada inexecutable mediante la Sentencia C - 665 de 1998 de la Corte Constitucional⁹⁷, en la cual se indicó que la norma en cuestión establecía un trato desigual e injustificado a un grupo de trabajadores al trasladárseles la carga de la prueba de la subordinación, y la Constitución exige para todos un trato igualitario. Así:

“La Carta Política establece en cabeza de todos los trabajadores, sin discriminación alguna, una especial protección del Estado, y les garantiza el ejercicio pleno y efectivo de un trabajo en condiciones dignas y justas, así como un trato igual. Por lo tanto, cuando a un reducido sector de trabajadores que prestan sus servicios personales remunerados en forma habitual, en desarrollo de un contrato civil o comercial, y pretenden alegar la subordinación jurídica, al trasladársele la carga de la prueba de la subordinación, se produce ciertamente, dentro del criterio de la prevalencia de la realidad sobre la forma, una discriminación en relación con el resto de los trabajadores, colocando a aquellos, en una situación más desfavorable frente al empleador, no obstante que la Constitución exige para todos un trato igual.”

Es de señalar que de vieja data la institución de la primacía de la realidad sobre las formalidades en las relaciones laborales ha sido estudiada por parte de la jurisdicción ordinaria. Al respecto, Díaz Vargas⁹⁸ señala que la Corte Suprema de Justicia- Sala Laboral, en la Sentencia del día 27 de noviembre de 1957, analizó esta materia y precisó que no son relevantes las denominaciones de la relación laboral, sino la naturaleza de las prestaciones ejecutadas para determinar lo esencial del contrato. De manera literal, dispuso la Corte:

“Dada la multiplicidad de los aspectos y de las formas con que se realiza el contrato de trabajo, es criterio generalmente adoptado por la doctrina y la jurisprudencia, que no se debe estar a las denominaciones dadas por las partes o por una de ellas a la relación jurídica, sino observar la naturaleza de la misma respecto de las prestaciones de trabajo ejecutadas y de su carácter para definir lo esencial del contrato”.

Si bien, las normativas citadas hacen parte de la órbita del derecho laboral privado, es necesario referenciarlas con el fin de contextualizar el hoy día llamado principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, en la medida que, según señalan algunos estudiosos⁹⁹, la Constitución Política consagra este principio con base en lo reseñado en estos preceptos legales.

De otra parte, jurisprudencialmente¹⁰⁰ se ha planteado que el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades en las relaciones laborales guarda estrecha relación con el mandato de prevalencia del derecho sustancial establecido en el artículo 228 de la Constitución Política, en el sentido de remitirse al contenido material de la relación laboral; y también se ha resaltado que el

⁹⁷ Magistrado ponente: Hernando Herrera Vergara.

⁹⁸ Díaz Vargas Jaime. El Principio de la Realidad en las Relaciones Laborales de la Administración Pública. Universidad Sergio Arboleda. 2012. P. 56. Consulta en la página web el 01 de abril de 2015: www.usergioarboleda.edu.co/fondo/elibros/principio_primacia_tesis.pdf

⁹⁹ Díaz Vargas Jaime Alejandro. Pág. 74. Consulta en la página web el 01 de abril de 2015: www.usergioarboleda.edu.co/fondo/elibros/principio_primacia_tesis.pdf

¹⁰⁰ Sentencia T-706/06 M.P. Humberto Sierra Porto.

principio estudiado tiene como fin impedir que el patrono se aproveche de la situación de inferioridad del trabajador. En sentencia C-166 de 1997¹⁰¹, la Corte Constitucional planteó lo referido de la siguiente manera:

“Este principio guarda relación con el de prevalencia del Derecho sustancial sobre las formas externas, consagrado en el artículo 228 de la Constitución en materia de administración de justicia.

“Más que las palabras usadas por los contratantes para definir el tipo de relación que contraen, o de la forma que pretendan dar a la misma, importa, a los ojos del juez y por mandato expreso de la Constitución, el contenido material de dicha relación, sus características y los hechos que en verdad la determinan.

“Es esa relación, verificada en la práctica, como prestación cierta e indiscutible de un servicio personal bajo la dependencia del patrono, la que debe someterse a examen, para que, frente a ella, se apliquen en todo su rigor las normas jurídicas en cuya preceptiva encuadra.

“Eso es así, por cuanto bien podría aprovecharse por el patrono la circunstancia de inferioridad y de urgencia del trabajador para beneficiarse de sus servicios sin dar a la correspondiente relación jurídica las consecuencias que, en el campo de sus propias obligaciones, genera la aplicación de las disposiciones laborales vigentes, merced a la utilización de modalidades contractuales enderezadas a disfrazar la realidad para someter el vínculo laboral a regímenes distintos”.

Como se puede observar, el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral se funda en un criterio de justicia entre las relaciones empleador-empleado. En este sentido, se busca evitar que el empleador se aproveche de las formalidades y desconozca las prestaciones que deben ser reconocida al trabajador en una real vinculación laboral.

2.2. Consagración Constitucional del Principio de la Primacía de la Realidad sobre las Formalidades Establecidas por los Sujetos de la Relación Laboral

Hoy día el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, tiene una connotación constitucional. Así lo dispuso el constituyente en el artículo 53 de la Carta Política, al disponer que le corresponde al Congreso de la República expedir el Estatuto del Trabajo. Al respecto se lee en el referido artículo:

“ARTICULO 53. *El Congreso expedirá el estatuto del trabajo. La ley correspondiente tendrá en cuenta por lo menos los siguientes principios mínimos fundamentales:*

¹⁰¹ M.P.: José Gregorio Hernández Galindo.

*Igualdad de oportunidades para los trabajadores; remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo; estabilidad en el empleo; irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales; facultades para transigir y conciliar sobre derechos inciertos y discutibles; situación más favorable al trabajador en caso de duda en la aplicación e interpretación de las fuentes formales de derecho; **primacía de la realidad sobre formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales**; garantía a la seguridad social, la capacitación, el adiestramiento y el descanso necesario; protección especial a la mujer, a la maternidad y al trabajador menor de edad.” (...) Negrilla fuera del texto*

Si bien, del tenor literal del artículo citado no es claro deducir que los principios en el contemplados tengan aplicación inmediata, en tanto que se delega en el legislador la concreción de los mismos mediante la expedición de un Estatuto de Trabajo, tanto el Consejo de Estado, como la Corte Constitucional, han indicado que en aras de evitar que el contrato de prestación de servicios se convierta un instrumento que desconozca los derechos laborales y de esta forma hacer prevalecer la relación laboral sobre las formalidades, es dable acudir a los principios consagrados en el mencionado artículo 53 de la Constitución Política, entre ellos el de la primacía de la realidad sobre las formalidades dispuesta por los sujetos laborales.

Así lo dispuso el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo mediante la sentencia del 15 de junio de 2011:¹⁰²

“...la Sala ha venido expresando que el contrato de prestación de servicios no puede constituirse en un instrumento para desconocer los derechos laborales y conforme a ello, en aras de hacer triunfar la relación laboral sobre las formas que pretendan ocultarla, es dable acudir a los principios constitucionales del artículo 53 de la C.P. que contempla la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales y la irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en las normas, con la finalidad de exigir la especial protección en igualdad de condiciones a quienes realizan la misma función pero en calidad de servidores públicos.”

Y, en un sentido similar, la Corte Constitucional a través de la sentencia C- 555 de 1994,¹⁰³ estableció:

La primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales, es un principio constitucional (CP art. 53). La entrega libre de energía física o intelectual que una persona hace a otra, bajo condiciones de subordinación, independientemente del acto o de la causa que le da origen, tiene el carácter de relación de trabajo, y a ella se aplican las normas del estatuto del trabajo, las demás disposiciones legales y los tratados que versan sobre la materia.

La aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales, subyace el principio de igualdad, por cuanto se busca dar una especial protección a los contratistas que cumplen con la misma función de los servidores públicos.¹⁰⁴

¹⁰² Sentencia del 15 de junio de 2011 del Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, Consejero Ponente: Gerardo Arenas Monsalve.

¹⁰³ M.P. Eduardo Cifuentes Muños.

Sobre el referido principio, el profesor: Villegas Arbeláez¹⁰⁵ enseña que: *“consigna que la realidad es prevalente y determinante frente a las formas y el papel, y no a la inversa, como es la creencia generalizada y deformada por el procedimentalismo.”*

Ahora bien, la Corte Constitucional, en la sentencia C-154-97¹⁰⁶, precisó las características del contrato de prestación de servicios y sus diferencias con el contrato de trabajo, concluyendo que para que se configure una relación laboral, es necesario la existencia de la prestación personal del servicio, la continua subordinación laboral y la remuneración como contraprestación del mismo. De manera literal, expresó la Corte:

“Como es bien sabido, el contrato de trabajo tiene elementos diferentes al de prestación de servicios independientes. En efecto, para que aquél se configure se requiere la existencia de la prestación personal del servicio, la continuada subordinación laboral y la remuneración como contraprestación del mismo. En cambio, en el contrato de prestación de servicios, la actividad independiente desarrollada, puede provenir de una persona jurídica con la que no existe el elemento de la subordinación laboral o dependencia consistente en la potestad de impartir órdenes en la ejecución de la labor contratada.”

En la misma sentencia, la Corte indicó que la dependencia o subordinación, es el elemento determinante que diferencia el contrato laboral frente al contrato de prestación de servicios. Expresando además que el referido elemento se entiende como la potestad de la administración de impartir órdenes en la ejecución de la labor contratada:

“En síntesis, el elemento de subordinación o dependencia es el que determina la diferencia del contrato laboral frente al de prestación de servicios, ya que en el plano legal debe entenderse que quien celebra un contrato de esta naturaleza, como el previsto en la norma acusada, no puede tener frente a la administración sino la calidad de contratista independiente sin derecho a prestaciones sociales; a contrario sensu, en caso de que se acredite la existencia de un trabajo subordinado o dependiente consistente en la actitud por parte de la administración contratante de impartir órdenes a quien presta el servicio con respecto a la ejecución de la labor contratada, así como la fijación de horario de trabajo para la prestación del servicio, se tipifica el contrato de trabajo con derecho al pago de prestaciones sociales, así se le haya dado la denominación de un contrato de prestación de servicios independiente”.

Pese a lo expuesto, en aquellos casos en los que el contratista desarrolle actividades propias de una relación legal y reglamentaria y logre demostrar los elementos que conforman una relación laboral, la administración de justicia no le podría reconocer la calidad de empleado público, por cuanto, si así lo hiciera, estaría desconociendo disposiciones legales que rigen la función pública, como los son el nombramiento y la posesión, requisitos que a su vez presuponen la existencia de un determinado régimen legal y reglamentario, una planta de personal y de la correspondiente disponibilidad presupuestal.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Sentencia del 15 de junio de 2011 del Consejo de Estado. Gerardo Arenas Monsalve.

¹⁰⁵ Villegas Arbeláez Jairo. Derecho Administrativo Laboral. Tomo I. Editorial: Legis. Bogotá Colombia. Pág.16

¹⁰⁶ Magistrado Ponente: Hernando Herrera Vergara.

¹⁰⁷ Sentencia No. C-555/94. M.P. Eduardo Cifuentes Muños.

En compensación a esta limitación, los jueces han optado por resarcir los derechos vulnerados de los presuntos contratistas, disponiendo que, en virtud de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecida por los sujetos de la relación laboral, se les deba reparar integralmente (en apariencia) el daño antijurídico provocado.

3. Línea Jurisprudencial del Consejo de Estado - Los Derechos que Surgen con la Declaratoria del Principio de la Primacía de la Realidad sobre las Formalidades-

Una vez precisado en qué consiste el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, es menester revisar la jurisprudencia del Consejo de Estado con el fin de verificar si en ésta se ha reconocido la devolución de los impuestos como parte de los derechos resarcitorios en la declaración del llamado contrato realidad.

También se procede a determinar cuál o cuáles criterios ha utilizado dicha Corporación para el reconocimiento de derechos en aplicación del referido principio, lo cual permitirá fundamentar, desde la posición de la jurisprudencia, por qué los impuestos recaudados deberían ser comprendido como reparación a las personas que demuestren que su relación contractual de servicios se tornó en una relación laboral.

3.1. La Omisión de la Jurisprudencia en Materia de Impuestos.

Una revisión preliminar de la jurisprudencia del Consejo de Estado nos muestra que la devolución de los impuestos pagados por los particulares, en el marco de un contrato de prestación de servicios, no ha sido tratado como parte de reparación de derechos en la aplicación del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades.

Ahora bien, con el fin de confirmar esta situación, se procederá a realizar un análisis dinámico de la jurisprudencia que, de acuerdo con el sistema de estudio jurisprudencial propuesto por el profesor Diego Eduardo López Medina, implicará: 1. Acotar el patrón fáctico concreto que la jurisprudencia ha venido definiendo como “escenario constitucional” relevante; 2. Identificar las sentencias más relevantes (sentencias hitos) dentro de la línea jurisprudencia y 3. Construir teorías estructurales que permitan establecer la relación entre esos varios pronunciamientos jurisprudenciales.¹⁰⁸

Es importante señalar que, en este caso, al estudiarse la jurisprudencia del Consejo de Estado, el escenario relevante no se aborda desde el ámbito constitucional, sino desde la jurisdicción contenciosa administrativa, teniendo como marco general *el resarcimiento de derechos en la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades*.

¹⁰⁸López Medina Diego. El Derecho de los Jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial. Editorial Legis. Bogotá Colombia 2006. P. 140

A partir de dicho escenario, con la técnica de Ingeniería Reversa planteada por el profesor López, se determinará si en algún momento la jurisprudencia de este Tribunal ha reconocido la devolución de los impuestos como indemnización del contrato realidad. Pudiéndose representar gráficamente la referida situación con lo que se conoce como la telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia.¹⁰⁹

Si en la construcción de esta línea jurisprudencial se evidencia que no se hubiere abordado la devolución de los impuestos, se procederá a realizar una reconstrucción del criterio de la jurisprudencia en lo que atañe al reconocimiento de prestaciones sociales a favor del aparente contratista. Lo cual nos permitirá aprehender los elementos relevantes que nos permita construir una teoría sobre la eventual devolución de los impuestos en el contrato realidad.

Ahora bien, como encabezamiento de la línea jurisprudencial es necesario delimitar un problema jurídico.¹¹⁰ En este caso, desde el escenario contencioso administrativo propuesto, se plantea el siguiente:

¿El Consejo de Estado ha reconocido la devolución de los impuestos recaudados en los contratos de prestación de servicios cuando son declarados inexistentes en virtud de la aplicación del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades?

Como ya se indicó, para desarrollar el interrogante propuesto se desarrollará la técnica que el profesor López desarrolla en tres pasos, esto es: 1. El punto arquimédico de apoyo; 2. Ingeniería de reversa y 3. La telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia.¹¹¹ Así:

El Punto Arquimédico de Apoyo. La Sentencia Arquimédica:

La sentencia Arquimédica es el punto de apoyo que cumple con características, como ser una sentencia lo más reciente posible, contener el mismo o similar escenario constitucional al planteado dentro del problema jurídico, y tener citas jurisprudenciales sobre el mismo factor fáctico¹¹². Para el caso que nos ocupa, tenemos que la sentencia que nos sirve de palanca de apoyo es de fecha dieciocho (18) de septiembre de dos mil catorce (2014) proferida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección "B" - Consejera Ponente: Dra. Bertha Lucía Ramírez de Páez. Ref.: expediente No. 68001-23-33-000-2013-00161-01 No. interno: 0739-2014.

En esta sentencia el Consejo de Estado decidió sobre las pretensiones de la parte demandante tramitada a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 del actual Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, las cuales buscaban que se declarara la nulidad del oficio por medio del cual la entidad pública, en la cual estaba aparentemente vinculado mediante contrato de prestación de servicios, le negó el

¹⁰⁹ *Ibíd.* página 168.

¹¹⁰ "El problema jurídico es la pregunta que encabeza la línea de jurisprudencia y que el investigador intenta resolver mediante la identificación y la interpretación dinámicas de varios pronunciamientos judiciales..." *El Derecho de los Jueces*. Pág. 147

¹¹¹ *Ibíd.* P. 168.

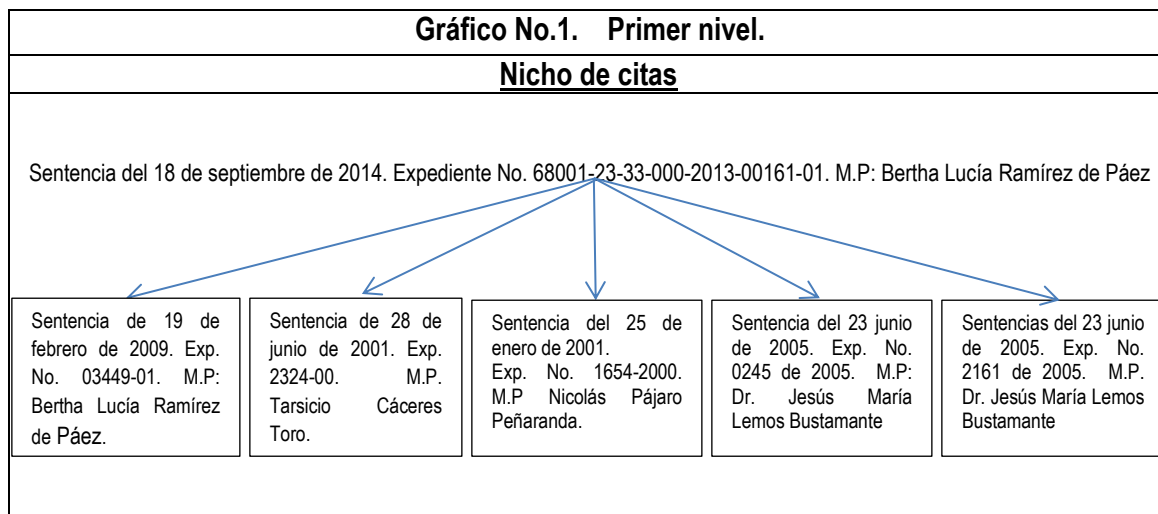
¹¹² *Ibíd.*

reconocimiento y pago de los derechos y acreencias laborales solicitadas en virtud de haber ocultado la realidad laboral. Como consecuencia de lo anterior, solicitó condenar a la entidad demandada a pagarle todas las prestaciones sociales (ordinarias, compartidas y con fin social), tales como: cesantías e intereses, primas de navidad y riesgo laborales; así como los valores dejados de percibir por concepto de dotación y viáticos, y demás factores salariales, en igualdad de condiciones a aquellos que devengan las mismas funciones en la entidad demandada.

Si bien, en esta sentencia no se aborda puntualmente el tema de la devolución de impuestos como indemnización en la declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades, la misma cumple con los criterios pertinente para ser tratada como punto de partida para realizar la línea jurisprudencial, en la medida que trata a profundidad el escenario contencioso administrativo planeado, como lo es el resarcimientos de perjuicios que se debe dar en el marco de la declaratoria judicial del principio constitucional estudiado, lo cual nos permitirá llevar a cabo la técnica de Ingeniería Reversa planteada por el profesor López, y así determinar si en algún momento la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido la devolución de los impuestos como indemnización del contrato realidad.

Ingeniería Reversa. Nicho de Citaciones:

Para realizar la ingeniería inversa en la confección del nicho citaciones, es pertinente traer a colación las decisiones judiciales precedentes citadas en la Sentencia Arquimédica. Este nicho citacional se realiza en dos niveles, así:



Una vez revisadas las sentencias referenciadas, se observa que las de fecha 19 de febrero de 2009, del 28 de junio de 2001, del 25 de enero de 2001, y una de las expedidas con fecha 23 de junio de 2005 (referenciada en expediente No. 0245), tienen un cierto nivel de analogía fáctica con el problema jurídico planteado, por cuanto abordan de manera primordial lo referente a la reparación y/o restablecimiento de derechos en la declaratoria judicial del principio de la realidad sobre las

formalidades. De otra parte, en lo que atañe a la sentencia del 23 de junio de 2005, de expediente 2161 de 2005, trata principalmente sobre el estudio de los elementos que configuran el llamado contrato realidad, no teniendo mayor analogía al problema jurídico que se pretende absolver. Así las cosas, se procederá a realizar un segundo nivel de citas jurisprudenciales, solo en lo que respecta a las cuatro primeras sentencias citadas, así:

Gráfico No.2 Nivel 2.			
Nicho de Citas			
SENTENCIA DEL 18 DE SEPTIEMBRE DE 2014. EXPEDIENTE NO. 68001-23-33-000-2013-00161-01. M.P: BERTHA LUCÍA RAMÍREZ DE PÁEZ			
Sentencia de 19 de febrero de 2009, EXP. No. 730012331000200003449-01 M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez.	Sentencia de 28 de junio de 2001. Expediente 2324-00. M.P. Tarsicio Cáceres Toro.	Sentencia del 25 de enero de 2001. Expediente No. 1654-2000. M.P Nicolás Pájaro Peñaranda.	Sentencias del 23 junio de 2005. Expediente Nos. 0245 de 2005. M.P. Jesús María Lemos Bustamante
Sentencia C - 154 de 1.997, con ponencia del Dr. Hernando Herrera Vergara.	Sentencia del 15 de junio de 1992. Exp. No. 4058, con ponencia del Consejero Dr. Álvaro Leconte Luna.	Sentencia C-555 de 1994. M.P. Eduardo Cifuentes Muños.	Sentencia C - 154 de 1.997, con ponencia del Dr. Hernando Herrera Vergara.
Sentencia de 18 de marzo de 1999 de marzo 18/98 del Exp. No. 11722 — 1198/98, Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez.	Sentencia C-555 de 1994. M.P. Eduardo Cifuentes Muños.	Sentencia C - 154 de 1.997, con ponencia del Dr. Hernando Herrera Vergara.	Sentencia del 25 de enero de 2001, expediente No. 1654-2000, M.P. Nicolás Pájaro Peñaranda.
Sentencia del 25 de enero de 2001, expediente No. 1654-2000, Magistrado ponente Nicolás Pájaro Peñaranda.	Sentencia C - 154 de 1.997, con ponencia del Dr. Hernando Herrera Vergara.	Sentencia C-197 del 7 de abril de 1999. M.P: Dr. Antonio Barrera Carbonell.	Sentencia el 18 de noviembre de 2003 Radicación IJ-0039, Consejero Ponente Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda.
Sentencia de 28 de junio de 2001. Expediente 2324-00. M.P. Tarsicio Cáceres Toro.	Sentencia de 18 de marzo de 1999 de marzo 18/98 del Exp. No. 11722 — 1198/98. Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez.	Sentencia del 15 de abril de 1999, expediente 12182 (2655) /98, M. P: Doctor Flavio A. Rodríguez Arce.	
Sentencia del 18 noviembre de 2003, Radicación IJ-0039, Consejero Ponente Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda.	Sentencia de Noviembre 30 de 2000 del Proceso No. 2888-99. Tarsicio Cáceres Toro.	Sentencia del 2 de noviembre de 2000, expediente No. 1616/00, M.P. Doctora Ana Margarita Olaya Forero.	
Sentencia de 16 de febrero de 2005. Expediente 3130-04. M.P Tarsicio Cáceres Toro.			
Sentencia del 23 de junio de 2005. Expediente No. 0245, M.P. Dr. Jesús María Lemos Bustamante.			
Sentencia del 23 de junio de 2005. Expediente No. 2161, M.P. Dr. Jesús María Lemos Bustamante			
Sentencia de 15 de junio de 2006, M. P. Dr. Expediente: Jesús María Lemos Bustamante			
Sentencia 6 de marzo de 2008, M. P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren. Exp. 2152-06, Actor: Roberto Urango Cordero.			
Sentencia del 17 de abril de 2008, Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05), Magistrado Ponente Dr. Jaime Moreno García.			

Revisadas las providencias citadas, se observa que se referencian las sentencias C- 555 de 1994, C-554 de 1997 y C-197 de 1999 de Corte la Constitucional, en las cuales se realiza un juicio abstracto de la constitucionalidad de varias normas que estatuyen el contrato de prestación de servicios en el ordenamiento jurídico colombiano, en las cuales no se realiza ningún tipo de consideración en materia de impuestos como derecho resarcible en la aplicación del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades.

En lo que respecta a las sentencias del Consejo de Estado, pese a que en la mayoría de ellas se aborda, en un grado mayor o menor, la indemnización y/o el restablecimiento de derecho con ocasión de la declaratoria del contrato realidad, en ninguna se trata la devolución de impuestos recaudados, lo cual se puede graficar de la siguiente manera:

	SÍ	NO
<p><i>¿El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre devolución de los impuestos recaudados en los contratos de prestación de servicios cuando son declarados inexistentes en virtud de la aplicación del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades?</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • Sentencia del 15 de junio de 1992. Exp. No. 4058, con ponencia del Consejero Dr. Álvaro Lecompte Luna. • Sentencia de 18 de marzo de 1999 del Exp. No. 11722 — 1198/98. Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez. • Sentencia del 15 de abril de 1999, expediente 12182 (2655) /98, M. P: Doctor Flavio A. Rodríguez Arce. • Sentencia de Noviembre 30 de 2000 del Proceso No. 2888-99. Tarsicio Cáceres Toro. • Sentencia del 25 de enero de 2001, expediente No. 1654-2000, Magistrado ponente Nicolás Pájaro Peñaranda. • Sentencia de 28 de junio de 2001, M.P: Tarsicio Cáceres Toro. Exp. 2324-00. • Sentencia el 18 de noviembre de 2003, Radicación IJ-0039, Consejero Ponente Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda. • Sentencia de 16 de febrero de 2005. Expediente 3130-04. M.P Tarsicio Cáceres Toro. • Sentencias del 23 de junio de 2005 Expedientes Nos. 0245 y 2161. M.P. Dr. Jesús María Lemos Bustamante. • Sentencia de 15 de junio de 2006, M. P. Dr. Expediente: Jesús María Lemos Bustamante. • Sentencia del 17 de abril de 2008, Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05), Magistrado Ponente Dr. Jaime Moreno García. • Sentencia de 19 de febrero de 2009, EXP. No. 730012331000200003449-01 M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez. • Sentencia del 18 de septiembre de 2014. Expediente No. 68001-23-33-000-2013-00161-01. M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez.

Dentro del nicho citacional referenciado se observa que a lo largo de la jurisprudencia que trata la aplicación del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, el Consejo de Estado ha polemizado si se deben reconocer prestaciones sociales propiamente dichas o manera de indemnización. De lo cual, como se advirtió anteriormente, vale la pena desarrollar una línea jurisprudencial en la medida que nos permitirá realizar varias conclusiones, respecto la naturaleza que tendría la eventual devolución de los impuestos en el contrato realidad.

Ahora bien, dentro de las sentencias relacionadas se observa que la más relevante es la del 19 de febrero de 2009, EXP. No. 730012331000200003449-01 M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez, en la medida que introduce un nuevo aspecto en el reconocimiento de derechos en la declaratoria judicial del principio de la realidad sobre las formalidades, como lo es la reparación integral del daño, siendo éste el criterio vigente sobre la materia.

De otra parte, se evidencia que la sentencia del 18 de marzo de 1999. Exp. No. 11722 — 1198/98. Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez, es la sentencia hito fundacional en materia de resarcimiento de derechos en la aplicación del principio de primacía de la realidad sobre las formalidades, en la medida que no tiene citas jurisprudenciales en lo que atañe a esta materia, la cual además fija el criterio inicial dominante por varios años en el Consejo de Estado en cuanto al reconocimiento de derechos en el contrato realidad, referido al pago de prestaciones sociales a título de indemnización, lo cual va en contra vía de lo que la Corte Constitucional someramente abordó en la sentencia C-594 de 1997, en cuanto al reconocimiento de prestaciones sociales propiamente dichas.

Ahora bien, para la construcción de una verdadera telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia que muestre el espacio decisional en que se ha movido el Consejo de Estado, se procederá a determinar cuáles de las sentencias referenciadas en el nicho citacional son las más relevantes.

Según expone el Dr. López, dentro de éstas se encuentra: a) sentencia fundadora de línea; b) sentencia consolidadora de línea; c) sentencia modificadora de línea; d) sentencia reconceptualizadora de línea, y; e) por último, al interior de la línea jurisprudencial se puede encontrar la sentencia dominante o principal.¹¹³

Una vez advertida que la sentencia de 18 de marzo de 1999. Exp. No. 11722 — 1198/98, es la fundacional de la línea jurisprudencial, se observa que la providencia del 18 de noviembre de 2003, radicación expediente: IJ-0039, en la cual obra como Consejero Ponente el Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda, es la consolidadora de la misma, la cual es proferida por la Sala Plena del Consejo de Estado, evidenciándose un salvamento de varios magistrados.

Posteriormente, a través de la Sentencia del 17 de abril de 2008, radicación número: 2776-05, el Consejo de Estado modificó su criterio respecto a la naturaleza de los derechos que se debe reconocer en la aplicación del contrato realidad, determinando que se deben dar como prestaciones sociales propiamente dichas. Un año después encontramos un nuevo pronunciamiento que sentó el

¹¹³ Ibídem. Páginas 164 y 165.

- Se aborda en un ítem diferente en la medida que la jurisprudencia plantea un nuevo criterio, referido a la reparación integral del daño, el cual dista de la indemnización de perjuicios de que trataba las primera jurisprudencia del Consejo de Estado, en la cual solo se reconocían prestaciones sociales a título de reparación.

actual criterio que tiene el Consejo de Estado en cuanto a reconocimiento de derechos del contrato realidad, esto se da con la sentencia de 19 de febrero de 2009, EXP. No. 730012331000200003449-01 M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez, la cual introdujo, como ya se dijo, el criterio de reparación integral del daño. Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

Los derechos reconocidos con la declaratoria del contrato realidad se dan como indemnización de los perjuicios ocasionados.	Los derechos reconocidos con la declaratoria del contrato realidad como prestaciones sociales propiamente dichas.	Los derechos reconocidos se dan a título de reparación integral (aparentemente) del daño con base en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998.*
<p>Sentencia de 18 de marzo de 1999. Exp. No. 11722 — 1198/98. Sección Segunda, Subsección A. Consejero Ponente: Dr. Flavio Rodríguez.</p> <p>Sentencia el 18 de noviembre de 2003. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Radicación Expediente: IJ-0039. Consejero Ponente: Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda.</p>	<p>Salvamento de voto. Expediente: IJ-0039.</p> <p>Sentencia del 17 de abril de 2008. Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05). Sección Segunda, Subsección A. Consejero Ponente: Dr. Jaime Moreno García.</p>	<p>Sentencia de 19 de febrero de 2009, Sección Segunda. EXP. No. 730012331000200003449-01 Consejera Ponente: Dra. Bertha Lucía Ramírez de Páez.</p> <p>Sentencia del 18 de septiembre de 2014. Sección Segunda, Subsección B. Expediente No. 68001-23-33-000-2013-00161-01. Consejera Ponente: Bertha Lucía Ramírez de Páez.</p>

3.2. Reconstrucción de la línea jurisprudencial – extracción de la regla de derecho establecida por parte del Consejo de Estado en cuanto al reconocimiento de derechos en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades-

De conformidad con las sentencias referenciadas, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha tenido tres momentos relevantes respecto a la naturaleza del reconocimiento de derechos en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades.

En un primer momento, esta corporación, tácitamente acogió la tesis sostenida por parte de la Corte Constitucional en la sentencia C-154-97¹¹⁴, en la cual se estableció que el demandante tiene derecho al pago de prestaciones sociales a cargo de la entidad contratante, empero, se planteó que la condena en estos casos se debe dar a título de indemnización referente al valor equivalente de dichas prestaciones.¹¹⁵

En el año de 2003, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de Consejo de Estado consolida esta posición y precisó que este tipo de reconocimiento de derechos no se debe dar como prestaciones sociales propiamente dichas, por cuanto ellas solo nacen *“a favor de quienes por cumplir todas las formalidades sustanciales de derecho público para el acceso al servicio público, alcanzan la condición de servidor.”* considerándose además que la base para la liquidación de la indemnización que se reconoce será el valor pactado en cada contrato u orden de prestación de servicios. (Ver sentencia de dieciocho (18) de noviembre de dos mil tres, Consejero Ponente: Nicolás Pájaro Peñaranda. Radicación: lj-0039.).

No obstante, esta posición no fue acogida de forma absoluta por todos los magistrados, al respecto, varios consejeros¹¹⁶ salvaron su voto en la sentencia referida, y señalaron que se advierte una inconsistencia de la jurisprudencia, en el entendido que a pesar de considerar desvirtuado el contrato de prestación de servicios y aceptar la relación laboral, se ha negado a hacerle producir las consecuencias pertinentes, entre ellas: *“reconocer el tiempo de servicio laborado como útil para efectos del reconocimiento de la pensión de jubilación.”*

Para llegar a esta conclusión, en el referido salvamento de voto se hace énfasis en que, una vez declarado el principio de la primacía de realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos laborales, se debían reconocer las consecuencias propias de dicha declaración, por cuanto no se puede aceptar que el particular asuma los errores de la administración, ni sacrificar sus derechos fundamentales en aras del bien social sin incurrir, en lo que se critica: hacer prevalecer lo formal sobre lo sustancial.

En la sentencia proferida el 17 de abril de 2008, la Subsección A de la Sección Segunda del Consejo de Estado, se aparta del criterio manifestado por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo y sostiene que en estos casos no se trata de una indemnización de perjuicios sino el pago de prestaciones sociales propiamente dichas. Esta tesis se sustentaba en que:

“...casos como el presente no tiene lugar la figura indemnizatoria, porque sin duda alguna, la lesión que sufre el servidor irregularmente contratado puede ser resarcida a través del restablecimiento del derecho, término que implica restituir la situación, devolverla al estado existente con anterioridad a la lesión inferida. Ello tiene cabida a través de la declaración

¹¹⁴ Magistrado Ponente: Hernando Herrera Vergara

¹¹⁵ Sentencia de 18 de marzo de 1999. Exp. No. 11722 — 1198/98. Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez.

¹¹⁶ Estos fueron: Alberto Arango Mantilla, Germán Ayala Mantilla, Alier E. Hernández Enriquez, María Elena Giraldo Gómez, Filemón Jiménez, Ramiro Saavedra Becerra y Alejandro Ordóñez Maldonado.

judicial de la existencia de la relación laboral del orden legal y reglamentario, con todo aquello que le sea inherente.”¹¹⁷

Conforme la providencia transcrita, el reconocimiento de derechos, en aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, no se debe dar a título de indemnización, como se había venido otorgándose de tiempo atrás, sino como a título de restablecimiento de derechos.

A partir de la concepción de reconocimiento de prestaciones sociales, consecuentemente se dispone el pago de las cotizaciones correspondientes para efectos pensionales. Indicándose que estos aspectos *“no requieren de petición específica, pues constituyen una consecuencia obligada de la declaración de la existencia de tal relación. No es, por tanto, una decisión extra-petita, pues como quedó dicho, son derechos inherentes a la relación laboral”*.

Posteriormente, en sentencia de 2009¹¹⁸, la misma Corporación – Sección Segunda, amplió su posición y dispuso que a título de reparación del daño, el contratista tiene derecho no solo al pago de las prestaciones sociales ordinarias que devengaba un empleado público en similar situación, sino también los derechos a la seguridad social, riesgos profesionales, (Hoy riesgos laborales) y caja de compensación familiar.

Para llegar a esta conclusión, el Consejo de Estado tomó como fundamento el artículo 16 de la Ley 446 de 1998¹¹⁹, en el cual se establece que dentro de cualquier proceso que se surta ante la administración de justicia, la valoración de daños irrogados, tanto a las personas como a las cosas, se tendrá en cuenta el principio de reparación integral. Así dice el referido artículo:

“VALORACION DE DAÑOS. Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración de daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales.”

También se retomó el salvamento planteado frente a de sentencia de dieciocho (18) de noviembre de dos mil tres, radicación: lj-0039, en el cual se dispuso que no se puede aceptar que el particular asuma los errores de la administración, ni sacrificar sus derechos fundamentales en aras del bien social sin incurrir, en lo que se critica: hacer prevalecer lo formal sobre lo sustancial.

En atención a este criterio y al principio de reparación integral del daño, se estableció que para efectos del reconocimiento de la pensión de jubilación y salud, se debe dar por el monto que le correspondía trasladar al empleador teniendo en cuenta que éstas son prestaciones compartidas, es

¹¹⁷ Consejo de Estado – Sección Segunda – Subsección “A”, Consejero ponente: Jaime Moreno García, Sentencia 17 de abril de 2008, radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05).

¹¹⁸ Consejo de Estado- Sección Segunda, Consejera Ponente: Bertha Lucía Ramírez de Páez, sentencia del 19 de febrero de 2009, expediente: 730012331000200003449-01 (3074-2005).

¹¹⁹ *“por la cual se adoptan como legislación permanente algunas normas del Decreto 2651 de 1991, se modifican algunas del Código de Procedimiento Civil, se derogan otras de la Ley 23 de 1991 y del Decreto 2279 de 1989, se modifican y expiden normas del Código Contencioso Administrativo y se dictan otras disposiciones sobre descongestión, eficiencia y acceso a la justicia”*.

decir con aportes tanto del empleador como del trabajador, para lo cual se citan los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993¹²⁰.

En la providencia en cuestión también se realizaron consideraciones relevantes en materia de riesgos profesionales, dejando entre ver que en los eventos que se hubiera sufragado esta especie de seguro para tales siniestros derivados de accidentes de trabajo, sería posible la configuración de un daño antijurídico que se debería resarcir.

Sobre este punto, es pertinente aclarar que en virtud del artículo 2° de la Ley 1562 de 2012¹²¹ y su reglamentación dispuesta en el Decreto 723 de 2013,¹²² las personas vinculadas a las entidades públicas mediante contrato de prestación de servicios con duración superior a un mes, deben afiliarse obligatoriamente al Sistema General de Riesgos Laborales, debiendo el contratista asumir su costo cuando se trate de actividades no catalogadas de alto riesgo por parte del Ministerio de Trabajo. Por tanto, en el evento que dicho vínculo contractual sea declarado judicialmente inexistente en virtud del principio de la realidad sobre las formalidades establecida por los sujetos laborales, se configuraría un daño antijurídico en cabeza del aparente contratista cuando hubiere asumido estos costos.

Frente a los beneficios de las Cajas de Compensación, tales como el subsidio familiar, acceso a centros de educación, recreación y cultura, dispuso que cuando el demandante demuestre los presupuestos para que se de este beneficio, estos es, que sus labores correspondieron a las que realizan los pequeños y medianos trabajadores, debían ser pagados a título de reparación integral del daño.

Como podemos observar, si bien la jurisprudencia del Consejo de Estado ha ido ampliando el radio de derechos que les debe asistir a quienes demuestran una relación laboral encubierta por un contrato de prestación de servicios, pasando de reconocer no solo las prestaciones ordinarias, sino también las relativas a la seguridad social, riesgos laborales y de las caja de compensación familiar, sólo ha realizado un reconocimiento parcial de los derechos que les debe asistir a los demandantes, en la medida que deja de lado los tributos indebidamente recaudados en virtud de los espurios contratos de prestación de servicios.

¹²⁰ "Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones".

¹²¹ "Por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional."

¹²² "Por el cual se reglamenta la afiliación al Sistema General de Riesgos Laborales de las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas y de los trabajadores independientes que laboren en actividades de alto riesgo y se dictan otras disposiciones."

CAPÍTULO III. DE LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO, DEL MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO Y LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS COMO INDEMNIZACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES.

1. Generalidades

En el presente capítulo se desarrolla, en líneas generales: 1. El marco jurídico de la responsabilidad del Estado; 2. El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho como mecanismo pertinente para reparar el daño antijurídico ocasionado por el acto administrativo ilegal, y 3. se propone que la justicia contenciosa administrativa debe avanzar en el reconocimiento de derechos en aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral, en el sentido de que se reconozca la devolución de impuestos como parte del reconocimiento del principio de reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998. Lo anterior, por cuanto el recaudo de impuestos realizado en el marco de una aparente vinculación contractual de prestación de servicios, genera un detrimento injustificado al realmente trabajador del Estado.

1.1. De la Responsabilidad Patrimonial del Estado

De vieja data la doctrina especializada ha enseñado que la noción de responsabilidad está referida a la obligación que tiene una persona de resarcir el daño que ha inferido a otra.

Al respecto, los doctrinantes franceses Planiol y Ripert, enseñaban que *“en un sentido amplio se dice que hay responsabilidad en todos los casos en que una persona está obligada a reparar un daño sufrido por otra”*.¹²³

Por su parte, Arturo Alessandri Rodríguez, afirma: *“en derecho civil la expresión responsabilidad no se define por su fundamento que puede variar, sino por su resultado, es decir, por las consecuencias jurídicas que el hecho acarrea para el autor. En este sentido se dice que un individuo es responsable cuando está obligado a indemnizar el daño. En derecho civil hay responsabilidad cada vez que una persona debe reparar el perjuicio o daño sufrido por otra.”*¹²⁴

Una vez realizada esta precisión, es pertinente indicar que, conforme la Constitución Política Colombiana, las entidades públicas están instituidas para velar por la vida, honra y bienes, creencias y demás derechos y libertades de las personas. Así dispone el inciso del artículo 2° de la preceptiva constitucional:

¹²³ Cita tomada de Bermúdez Muños Martín. Responsabilidad de los Jueces y del Estado. La reparación de los daños antijurídicos causados por el funcionamiento de la administración y por el error judicial. Editorial: Librería del Profesional. Bogotá 1998 - P. 66.

¹²⁴ Alessandri Rodríguez, Arturo. De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil. Santiago de Chile. Imprenta Universal, 1981, pág. 10.

“Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares”.

La norma citada establece expresamente la obligación genérica que debe cumplir el Estado colombiano referente a la protección de las personas; en el evento que ésta no sea cumplida entraríamos en el campo de determinar su responsabilidad. Lo cual nos remite al artículo 90 de la Carta Política, el cual ha sido entendido, por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, como el tronco de la responsabilidad tanto en materia contractual como extracontractual del Estado¹²⁵. El referido artículo establece:

“ARTICULO 90. *El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.*

En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste.”

De la norma citada se advierte que la responsabilidad patrimonial del Estado nace con ocasión de un daño antijurídico que le sea imputable, generado por la acción u omisión de las autoridades públicas y también se establece el derecho de repetir contra un agente suyo cuando hubiere sido condenado por el comportamiento doloso o gravemente culposo del mismo.

Si bien en el ordenamiento jurídico colombiano no existe definición de daño antijurídico, la jurisprudencia colombiana¹²⁶ ha acogido la concepción expuesta por parte del Dr. Eduardo García de Enterría¹²⁷ y ha señalado éste es entendido como el perjuicio que es provocado a una persona que no tiene el deber jurídico de soportarlo.

Cabe señalar que la Corte Constitucional ha enseñado que el daño antijurídico como fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado armoniza plenamente con los principios y valores propios

¹²⁵ El artículo 90 de la Constitución Política se constituye en el principal fundamento de la responsabilidad del Estado Colombiano. Al respecto ver la Constitucional C-333 de 1996, en la cual se planteó:

“La Corte Constitucional coincide entonces con los criterios desarrollados por la Sección Tercera del Consejo de Estado, juez especializado en este campo. En efecto, según esa Corporación, los criterios lentamente construidos por la jurisprudencia en materia de responsabilidad del Estado han recibido una expresión constitucional firme en el artículo 90, que representa entonces “la consagración de un principio constitucional constitutivo de la cláusula general de responsabilidad patrimonial del Estado, tanto la de naturaleza contractual como la extracontractual”. Por ello ha dicho esa misma Corporación que ese artículo 90 “es el tronco en el que encuentra fundamento la totalidad de la responsabilidad patrimonial del Estado, trátese de la responsabilidad contractual o de la extracontractual”.

¹²⁶ Al respecto, ver sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 1996, Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero, así como la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera Subsección A, del veintiséis (26) de mayo de dos mil once (2011). Radicación: 19001-23-31-000-1998-03400-01(20097). Consejero ponente: Hernán Andrade Rincón, en la cual se indicó:

“El concepto de daño antijurídico cuya definición no se encuentra en la Constitución ni en la ley, sino en la doctrina española, particularmente en la del profesor Eduardo García de Enterría, que ha sido reseñado en múltiples sentencias desde 1991 hasta épocas más recientes, como el perjuicio provocado a una persona que no tiene el deber jurídico de soportarlo.”

¹²⁷ García de Enterría Eduardo y Fernando Tomás Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Tomo II. Editorial Civitas. Madrid 1993. Pág. 373

del Estado Social de Derecho y por tanto dicha responsabilidad se constituye en un mecanismo de protección de los administrados frente a la actividad estatal.¹²⁸

Ahora bien, es importante precisar que la antijuridicidad en cuestión no está referida a la actuación u omisión del Estado, sino que tiene que ver con el daño mismo, es decir, se valora si la persona que lo recibe tenía el deber o no de sufrirlo. Al respecto la Corte Constitucional ha señalado:

“Por ende, la fuente de la responsabilidad patrimonial del Estado es un daño que debe ser antijurídico, no porque la conducta del autor sea contraria al derecho, sino porque el sujeto que lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar el perjuicio, por lo cual éste se reputa indemnizable. Esto significa obviamente que no todo perjuicio debe ser reparado porque puede no ser antijurídico, y para saberlo será suficiente acudir a los elementos del propio daño, que puede contener causales de justificación que hacen que la persona tenga que soportarlo.”¹²⁹

Conforme a lo señalado, la responsabilidad patrimonial del Estado se deriva del daño antijurídico, el cual nace sin que necesariamente se configure una falla en el servicio. Así entonces, es posible que no exista culpa en el actuar de la administración, no obstante existirá responsabilidad por el hecho de haberse ocasionado un daño en cabeza de un ciudadano.

Ahora bien, para que al Estado sea responsable patrimonialmente y consecuentemente sea indemnizable el daño en cuestión, éste debe ser imputable al Estado, esto es, *debe existir un título que permita su atribución a una actuación u omisión de una autoridad pública*¹³⁰, y sea necesario reparar el daño e indemnizar con el patrimonio del Estado al individuo lesionado, aun cuando el Estado haya obrado legítimamente.

De otra parte, según afirma Martín Bermúdez¹³¹, no se producirá daño antijurídico cuando el particular tenga la obligación de soportar la carga impuesta por la administración, esto es, en los casos en que la ley imponga la carga, en el caso en que el daño se presente en virtud de la legítima defensa, cuando se configure el daño pero haya intervenido el consentimiento de la víctima y cuando el daño propiamente dicho no traspase el ámbito de cargas que se tengan que asumir por el individuo, por el mismo hecho de vivir en comunidad.

1.2. Del Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho

Como expresión de la responsabilidad del Estado consagrada en el artículo 90 de la Constitución Política encontramos varios medios de control judicial establecidos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los cuales son: Reparación Directa (artículo 140), Controversias Contractuales (artículo 141), Reparación de los Perjuicios Causados a un Grupo (artículo 145) y, de Nulidad y Restablecimiento del Derecho (artículo 137).

¹²⁸ Sentencia C-918 de 2002. Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre Lynett.

¹²⁹ *Ibíd*em

¹³⁰ *Ibíd*em

¹³¹ Bermúdez Muños Martín. Responsabilidad de los jueces y del estado. La reparación de los daños antijurídicos causados por el funcionamiento de la administración y por el error judicial. Editorial: Librería del Profesional. Bogotá 1998 P.109

Sobre este último, es pertinente precisar que es el mecanismo idóneo para pretender el resarcimiento de derechos con fundamento en la declaratoria de ilegalidad de un acto administrativo. Al respecto, se debe tener en cuenta que, como afirma el Dr. Gustavo Gómez Aranguren,¹³² la responsabilidad por los actos administrativos nulos no es más que una práctica de la responsabilidad del Estado por una falla en el servicio.

A partir de este criterio y teniendo en cuenta que el resarcimiento de derechos en materia del contrato realidad ha sido principalmente tratado en el marco de esta pretensión judicial, es relevante realizar algunas precisiones sobre dicho medio de control.

A través de la referida pretensión se permite que toda persona, que se sienta lesionada en un derecho subjetivo amparado por una norma jurídica, pueda pedir ante la administración de justicia que se declare la nulidad del acto administrativo de carácter particular, ficto o expreso que le genera el daño y también podrá pretender que se le restablezca el derecho conculcado o solicitar que se le repare el daño. Así se lee en el artículo 137 del CPACA:

“Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente, podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento directamente violado por éste al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquél”.

De manera preliminar, podemos observar que la norma en cuestión remite a las causales de que trata el artículo 137 del CPACA, esto es, del medio de control de nulidad, las cuales son: 1. Cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse; 2. Sin competencia, o 3. En forma irregular; 4. Con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa; 5. Mediante falsa motivación y, 5. Con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

De igual forma, contempla dos escenarios para reclamar el restablecimiento de derechos o reparación de perjuicios como consecuencia de la nulidad de un acto administrativo, el primero referido a un acto de carácter particular y el segundo general, sujetando ambos a un término de cuatro (04) meses para demandar.

Si bien, con antelación de la Ley 1437 de 2011 no se encontraba positivizada la facultad de demandar un acto administrativo de carácter general para solicitar el resarcimiento de los daños,

¹³² Gómez Aranguren Gustavo. La responsabilidad del Estado por el acto. Memorias Seminario Franco-Germanico. Pág. 383.

dicha potestad había sido desarrollada jurisprudencialmente a través de lo que se conocía como la teoría de los móviles y finalidades¹³³.

Ahora bien, es importante señalar que, según lo ha dispuesto la Corte Constitucional, el restablecimiento de derechos o reparación del daño en el marco de la antes llamada acción de nulidad y restablecimiento del derecho se debía tratar a través de un juicio de legalidad del acto administrativo. Al respecto, en sentencia C-199 de 1997¹³⁴, dicha corporación indicó:

“Se trata por tanto de un instrumento cuyo objetivo esencial es la protección del orden jurídico, a través de la declaratoria de nulidad del respectivo acto administrativo cuando este lo quebranta, y la defensa de los derechos individuales vulnerados como consecuencia de la ilegalidad del acto, mediante el restablecimiento del derecho del particular afectado.”

Así las cosas, el juez encargado de valorar este tipo de pretensión se debe enfocar en confrontar el correspondiente acto administrativo con las causales que configuran la vulneración del ordenamiento jurídico y que determinan la nulidad del mismo, ordenando el restablecimiento de derechos cuando corresponda.

De otra parte, señala el Dr. Eduardo Gómez Aranguren¹³⁵ que el criterio según el cual, cuando el origen de los perjuicios se originaba por un acto de la administración, la persona debía recurrir a la entonces acción de plena jurisdicción, el cual significaba que el resarcimiento de los daños que el acto administrativo nulo ocasionó, depende de la nulidad del acto; hoy día viene a corresponder lo que la doctrina denomina daño antijurídico, en la medida que la reparación procede exclusivamente en el supuesto de la declaratoria de nulidad del acto administrativo impugnado, evento en el cual la afectación patrimonial a la víctima pierde la condición de conformidad con el orden jurídico y se torna por esa razón en lesión antijurídica.

Con base en lo expuesto, el Doctor Gómez plantea que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, se caracteriza por tres elementos a saber: 1. La nulidad del acto; 2. El restablecimiento en el derecho y, 3. La reparación del daño. Sobre los dos últimos advierte de la usual confusión en que incurre la jurisprudencia y la doctrina cuando equiparan la reparación con restablecimiento de derecho, sin darse cuenta que en esta última la consecuencia de la nulidad es volver al afectado a su situación inicial, mientras que la reparación parte del supuesto que no se puede regresar a ese estado y por eso, de vieja data, la jurisprudencia del Consejo de Estado determinaba que estos casos se debía recurrir a los conceptos de daño emergente y lucro cesante, lesión patrimonial y moral.

¹³³ Sentencia del 29 de octubre de 1996 del Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Magistrado Ponente: Daniel Suárez Hernández.

¹³⁴ Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre Lynett.

¹³⁵ Eduardo Gómez Aranguren. La responsabilidad del Estado por el acto. Memorias Seminario Franco-Germanico. Págs. 384 y 385.

1.3. La Devolución de Impuestos como Parte de la Reparación Integral en la Aplicación del Principio de la Realidad sobre las Formalidades. Una propuesta desde la doctrina hacia la jurisprudencia

Según el criterio vigente del Consejo de Estado, expuesto en el capítulo II, la indemnización de perjuicios en la declaratoria judicial del principio de la primacía realidad sobre las formalidades, se realiza con base en lo establecido en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, según el cual la valoración de los daños irrogados a las personas atenderá el principio de reparación integral.

Ahora bien, según lo evidenciado en la jurisprudencia del Consejo de Estado, como consecuencia de la declaratoria del referido principio constitucional, se suele reconocer prestaciones sociales, aporte a la seguridad social, riesgos laborales y beneficios de cajas de compensación. Lo cual nos permite advertir que en estos casos no se está reparando integralmente el daño antijurídico ocasionado al aparente contratista, en la medida que no se indemnizó la merma de su patrimonio ocasionada por el pago de impuestos que no estaba en la obligación de costear.

A esta conclusión se llega si se tiene en cuenta que el principio de reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, significa la reparación de todo el daño ocasionado a la víctima, tal como lo enseña la doctrina.

Sobre este punto Juan Manuel Díaz-Granado Ortiz¹³⁶, señala que en virtud del referido principio: *"el responsable tiene la obligación de reparar todo el daño causado a la víctima con el propósito de restablecer el equilibrio alterado y de colocarlo en una situación similar a la que hubiese gozado si el daño no hubiese tenido lugar. Este principio universal se había incorporado con apoyo en la escasa legislación existente y con la expedición de la Ley 446 de 1998 adquirió categoría legal."*

Y José Fernando Gómez Posada¹³⁷ señala que la reparación integral del daño, debe atender fundamentalmente su verdadera entidad como tal, independientemente de cualquier otro factor subjetivo.

De otra parte, si escudriñamos el criterio que tuvo la Sección Segunda del Consejo de Estado para avanzar en el reconocimiento de derechos como consecuencia de la declaratoria del contrato realidad, particularmente para efectos del pensionales, se observa que el referido criterio se puede aplicar también para la tesis sostenida en este trabajo, respecto a la devolución de los impuestos recaudados sin justificación.

En su oportunidad, el máximo Tribunal de lo Contencioso administrativo, señaló:

"Así las cosas, el Estado infractor no puede entonces beneficiarse de su conducta irregular y pretender trasladar la responsabilidad de su actuación a quien ha sido de esa

¹³⁶ Díaz-Granado Ortiz Juan Manuel. El Seguro de Responsabilidad. Editorial Universidad del Rosario. Colombia 2006. P. 109

¹³⁷ Gómez Posada José Fernando. Teoría y Crítica de la Responsabilidad por Daños del Estado en Colombia. Edición realizada por el Fondo de Publicaciones de la Universidad Sergio Arboleda. Bogotá, Colombia 2003.

manera contratado, pues el verdadero sentido del principio de la realidad sobre la formalidad lo que impone es que se le reconozca con certeza y efectivamente todo derecho que deviene del despliegue de su actividad laboral.

(...)

Por lo anterior, los derechos que por este fallo habrán de reconocerse, se ordenarán no a título de indemnización, como ha venido otorgándose de tiempo atrás, sino como lo que son: el conjunto de prestaciones generadas con ocasión de la prestación del servicio y el consecuente cómputo de ese tiempo para efectos pensionales junto con el pago de las cotizaciones correspondientes, aspectos éstos que no requieren de petición específica, pues constituyen una consecuencia obligada de la declaración de la existencia de tal relación...”¹³⁸

Conforme la sentencia transcrita, el Estado no puede beneficiarse de su actuar irregular y querer trasladar su responsabilidad al aparente contratista.

En un sentido similar, se había planteado un salvamento de voto frente a la sentencia de 18 de noviembre de 2003, Exp. 17001-23-31-000-1999-0039-01(IJ), en el cual se advirtió una inconsistencia de la jurisprudencia, en el entendido que a pesar de considerar desvirtuado el contrato de prestación de servicios y aceptar la relación laboral, se ha negado a hacerle producir las consecuencias pertinentes, entre ellas: *reconocer el tiempo de servicio laborado como útil para efectos del reconocimiento de la pensión de jubilación.*

En el mencionado salvamento, se advirtió:

“...Puede, incluso, afirmarse que la jurisprudencia no ha sido consistente porque, a pesar de considerar desvirtuado el contrato de prestación de servicios y de aceptar la existencia de una verdadera relación laboral, se ha negado a hacerle producir las consecuencias que de ella se derivan, entre ellas, reconocer el tiempo de servicio laborado como útil para efectos del reconocimiento de la pensión de jubilación. Si el contrato de prestación de servicios es supuesto y la verdadera relación es laboral debe concluirse que la persona natural tiene las prerrogativas propias del empleado público, así sea como funcionario de hecho, porque no puede aceptarse que el particular deba, se reitera, asumir los errores de la administración ni sacrificar sus derechos fundamentales en aras del bien social público sin incurrir, en últimas, en lo que se critica: hacer prevalecer lo formal sobre lo sustancial y más en materia laboral dada la característica irrenunciable de sus derechos y su estrecha vinculación con la dignidad humana.”. (Negrillas fuera del texto)

En el transcrito salvamento de voto, se hizo énfasis en que una vez declarado el principio de la primacía de realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos laborales, se debían reconocer las consecuencias propias de dicha declaración, por cuanto no se puede aceptar que el particular asuma los errores de la administración, ni sacrificar sus derechos fundamentales en aras del bien social sin incurrir, en lo que se critica: hacer prevalecer lo formal sobre lo sustancial.

¹³⁸ Sentencia del 17 de abril de 2008, Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05), Actor: JOSE NELSON SANDOVAL CÁRDENAS, Demandado: INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE NORTE DE SANTANDER – IFINORTE, Magistrado Ponente Dr. JAIME MORENO GARCIA.

Estos argumentos son recogidos por el Consejo de Estado en Sentencia del 19 de febrero de 2009, exp. No. 730012331000200003449-01, con ponencia de la Consejera Bertha Lucía Ramírez de Páez, sentencia que en la jurisdicción contenciosa administrativa, se constituye en un hito de la reparación de derechos en el marco de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de la relación laboral.

Bajo la premisa que el Estado infractor no puede beneficiarse de una conducta irregular, ni trasladar su responsabilidad al particular aparentemente vinculado mediante contrato de prestación de servicios a la administración pública, es apenas justo y equitativo que el Estado tenga que devolver los impuestos que recaudó sin ninguna justificación, porque de lo contrario incurriría en lo que se cuestiona: hacer prevalecer lo meramente formal sobre lo sustancial.

De otra parte, si se tiene en cuenta que el contrato de prestación de servicios se constituye en materia imponible de varios impuestos, sería válido preguntar qué sucede con la recaudación de éstos en el evento que el referido contrato sea declarado inexistente en virtud de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades.

Para resolver este interrogante, desde la teoría de las obligaciones, es pertinente realizar las siguientes consideraciones:

El tratadista Arturo Alessandri Rodríguez¹³⁹, señala que tradicionalmente se han clasificado la fuente de las obligaciones en cinco grupos, a saber: el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley. Particularmente, en lo que atañe al contrato y la obligación, dice el autor citado que hay la misma relación que entre la causa y el efecto, que entre la madre y el hijo, en cuanto a su dependencia.

En materia tributaria, afirma Andrés Esteban Ordoñez Pérez¹⁴⁰ que el contenido del artículo primero del Decreto 825 de 1978, por el cual se reglamentó la Ley 52 de 1977 y que coincide con el artículo I del Estatuto Tributario, expresa: *“Del poder de imposición del Estado, surge obligaciones de dar, de hacer o de no hacer. Ellas, (las obligaciones) se originan cuando se realizan los correspondientes presupuestos previstos en la ley o en los reglamentos, según el caso, como generadores de las mismas.”*

Para el impuesto de renta y en los demás tributos, el autor mencionado¹⁴¹, citando a Piza (2010 pág. 400), indica que *“la obligación tributaria sustancial se concreta en el concepto de deuda tributaria, la cual involucra no solo la prestación a cargo del deudor de dar cierta cantidad de dinero denominada impuesto, sino también los anticipos, retenciones, sanciones e intereses que legalmente procedan”*

Ahora bien, en los términos sencillos que plantea Alessandri, se puede afirmar que una de las causas que genera el pago del tributo de renta, por ejemplo, es el pago de honorarios en el contrato

¹³⁹ Alessandri Rodríguez Arturo. Teoría de las Obligaciones. Editorial Jurídica Ediar-Cono Sur, 1988. Págs. 13 y 14.

¹⁴⁰ Ordoñez Pérez Esteban Andrés y otros. El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas. Editores: Julio Roberto Piza y otros. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2013. Pág. 620

¹⁴¹ *Ibidem*.

de prestación de servicios (artículo 24 del Estatuto, modificado por el artículo 66 de Ley 223 de 1995).

Desde el contexto impositivo se puede afirmar, los honorarios percibidos con ocasión el contrato referido constituye uno de los hechos generadores del impuesto de renta.

En lo que atañe al Impuesto del Industria y Comercio el hecho generador lo determina la ejecución del contrato de prestación de servicios en virtud del artículo 36 Ley 14 de 1983, el cual permite que las entidades territoriales puedan gravar todas actividades que se realicen en su jurisdicción.

En lo que respecta a tributo de Estampillas, encontramos que muchas veces el mismo grava la celebración del contrato de prestación de servicios, así por ejemplo, a través del Acuerdo 53 de 2002, se ordena la Emisión de la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 648 de 2001, el cual dispone como hecho generador la celebración contratos con las entidades públicas del orden distrital.

Ahora bien, teniendo en cuenta la relación de dependencia que existe entre el contrato y la obligación, se podría afirmar que en el evento en el cual el contrato de prestación de servicios sea declarado inexistente, al declararse judicialmente el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, desaparece también la obligación pagar los impuestos en cuestión.

Impositivamente se puede afirmar que, la declaración judicial del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades tiene como resultado el desaparecimiento de la deuda tributaria, por cuanto no se dieron los presupuestos previstos en la ley que generan de la misma, esto es, no se configuró el contrato de prestación de servicios.

En estos casos, se puede afirmar que el Estado se enriqueció injustamente con la recaudación de los impuestos que en la realidad no tenían un hecho generador, porque simplemente no existió el contrato de prestación de servicios, ocasionando un daño antijurídico contra el otrora contratista, comprometiéndose así la responsabilidad del Estado.

Teniendo en cuenta el principio de reparación integral dispuesto en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, entendido como *la obligación de reparar todo el daño causado a la víctima*, así como la tesis que ha sostenido el Consejo de Estado para el reconocimiento de efectos pensionales en el contrato realidad, en cuanto a que no se puede aceptar que el particular asuma los errores de la administración, sería válido afirmar que no solo el pago de prestaciones sociales, aporte a la seguridad social, riesgos laborales y beneficios de cajas de compensación, sino también la devolución de los impuestos recaudados, se debería contemplar como un derecho indemnizatorio al aparente contratista.

Ahora bien, y aunque más adelante se abordará, se debe precisar desde ya que el medio de control judicial procedente para reclamar la devolución de los impuestos recaudados, sería aquel mediante el cual se tramita la pretensión de declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos laborales, por cuanto no tendría sentido que el demandante tenga que acudir a un proceso distinto para conseguir esto, más aun si se tienen cuenta que uno de los fines

del principio de reparación integral del daño, aplicable en estos casos, es evitar que se tenga que tramitar nuevos procesos judiciales.

2. Jurisdicción Competente

La jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁴² ha dispuesto que la jurisdicción competente para conocer de la pretensión de la declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades jurídicas depende de dos criterios, a saber: las funciones que dice haber ejercido el empleado (criterio funcional) y la entidad a la cual se encontraba vinculado (criterio orgánico).

En cuanto al criterio funcional, es pertinente indicar que en los eventos en los cuales el demandante hubiere realizado labores de construcción y mantenimiento de obra pública, la jurisdicción competente sería la ordinaria, por cuanto quienes ejercen este tipo de labores deben ser considerados trabajadores oficiales que deben ser vinculados mediante contrato de trabajo, siendo éste materia del fuero de atracción de la justicia ordinaria, según dispone el Decreto 1848 de 1969.¹⁴³

Ahora bien, si las labores realizadas en el marco del aparente contrato de prestación de servicios son de la naturaleza propias de un empleado público, la jurisdicción de lo contencioso administrativo es la competente, en virtud del criterio orgánico, según el cual, ésta especialidad de la justicia conoce de las controversias y litigios en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.¹⁴⁴

Es pertinente aclarar que tratándose de contratos de prestación de servicios ejecutados en establecimientos públicos, en empresas industriales y comerciales del Estado o en sociedades de economía mixta, la jurisdicción competente para conocer de un litigio relativo a un contrato realidad, dependería de la naturaleza de las actividades desarrolladas en tal contrato. Lo anterior, por cuanto en estas entidades coexisten las vinculaciones de trabajadores oficiales y de empleados públicos, así por ejemplo, la realización de funciones administrativas en los establecimientos públicos corresponde a los empleados públicos, y las labores de construcción y sostenimiento de obras públicas está a cargo de los trabajadores oficiales (Artículo 5 del Decreto 3135 de 1968).

En estos casos, es relevante exponer el criterio planteado por el profesor Félix Hoyos¹⁴⁵ para determinar la jurisdicción competente, el cual de manera concreta sostiene que: “*La justicia ordinaria*

¹⁴² Ver sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección “B”, C.P.: Jesús María Lemos Bustamante, 15 De marzo de 2007.

¹⁴³ Al respecto, el Decreto 1848 de 1969 dispone en su artículo 6°. - “*Contrato de trabajo. 1. El contrato de trabajadores oficiales con la entidad, establecimiento público o empresa oficial correspondiente, deberá constar por escrito y se registrará por las normas que regulan la materia en el Código Sustantivo del Trabajo y demás disposiciones que lo adicionan y reforman.*” De igual forma el Código Procesal del Trabajo en el artículo 2° dispone: “*Asuntos de que conoce esta jurisdicción. La jurisdicción del trabajo está instituida para decidir los conflictos jurídicos que se originen directa o indirectamente del contrato de trabajo.*”

¹⁴⁴ “*Artículo 104. Numeral 104. De la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.*”

¹⁴⁵ Hoyos Lemus Félix. Temas relevantes de Contencioso Laboral. Editora Guadalupe S.A. Bogotá Colombia 2008 – Págs. 138 y 139.

es la competente, cuando el contrato de prestación de servicios encubre un contrato de trabajo, al ser este la modalidad legítima que debió emplearse...O la justicia contenciosa administrativa, cuando el contrato de prestación de servicios se concibe y ejecuta como si se tratara de una relación legal y reglamentaria”.

En conclusión, para determinar la jurisdicción respectiva se debe precisar si las tareas desplegadas por parte del particular, en el marco del aparente contrato de prestación de servicios, debió realizarlas teniendo como medio de vinculación un contrato de trabajo, siendo competente la jurisdicción ordinaria; en el evento que dichas labores sean propias de las que ejerce un empleado público, la especialidad de la justicia correspondiente sería la contenciosa administrativa.

2.1. Actuación Administrativa y Medio de Control Procedente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa

Ahora bien, teniendo en cuenta el actual criterio del Consejo de Estado sobre la indemnización que les asiste a los aparentes contratistas que en la realidad demuestren vinculación laboral, el cual se funda en principio de reparación integral dispuesto en el artículo 16¹⁴⁶ de la Ley 446 de 1998, sería válido afirmar que no solo el pago de prestaciones sociales, aporte a la seguridad social, riesgos laborales y beneficios de cajas de compensación, sino también la devolución de estos impuestos se debería contemplar como un derecho indemnizatorio.

Para lo cual, es apenas lógico que el trámite judicial para reclamar la devolución de los impuestos recaudados, sería aquel mediante el cual se tramita la pretensión de declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos laborales, por cuanto no tendría sentido que el demandante tenga que recurrir a un proceso distinto para conseguir este fin. Más aún si se tiene en cuenta que uno de los fines del principio de reparación integral del daño es evitar que se tenga que acudir a nuevos procesos judiciales.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-487/2000¹⁴⁷, mediante la cual declaró la constitucionalidad del artículo 16 de la ley 446 de 1998, señaló: *“el fin que se persigue con la norma acusada, cuando se conmina al juzgador a considerar los principios de reparación integral y equidad, en el proceso de valoración del daño irrogado a una persona para tasar la indemnización, no es otro que el de buscar una justicia recta y eficiente y facilitar la solución del respectivo conflicto, **así como la de evitar que para efectos de la indemnización de los daños en forma integral sea necesaria la tramitación de nuevos procesos, lo cual, indudablemente, contribuye a la descongestión de los despachos judiciales.**”* Resaltado fuera del texto original.

¹⁴⁶ “VALORACION DE DAÑOS. Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración de daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales.”

¹⁴⁷ Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonel.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Ley 1437 de 2011 trae una nueva orientación en relación a lo que el anterior Código Contencioso Administrativo denominaba acciones contenciosas administrativas, en el sentido de catalogarlas medios de control, en atención al criterio según el cual la acción es una sola y que las pretensiones son las que varían,¹⁴⁸ es pertinente realizar unas cuantas consideraciones en lo referente al medio de control procedente para reclamar la devolución de los impuestos cobrados en el marco de un inexistente contrato de prestación de servicios profesionales que encubre una relación de índole laboral.

En el caso de un particular que en el marco de un contrato de prestación de servicios desarrolle labores propia de un empleado público y en el cual confluyan los tres elementos de una relación laboral, como lo son: la subordinación, la prestación personal del servicio y la remuneración, podría demandar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades.

Así las cosas, antes de iniciar un proceso judicial, el particular debe hacer una reclamación ante la entidad pública con la cual suscribió el contrato de prestación de servicios con el fin de suspender el término de prescripción de los derechos prestacionales laborales que alega tener, según se desprende de lo dispuesto en artículo 41 del Decreto 3135 de 1968¹⁴⁹, así:

“Las acciones que emanen de los derechos consagrados en este Decreto prescribirán en tres años, contados desde que la respectiva obligación se haya hecho exigible.

El simple reclamo escrito del empleado o trabajador ante la autoridad competente, sobre un derecho o prestación debidamente determinado, interrumpe la prescripción, pero sólo por un lapso igual.”

Si bien no se puede afirmar que el derecho a la recuperación de los tributos (recaudados en el aparente contrato de prestación de servicios) se sujete al término de prescripción de los derechos prestacionales en cuestión, se recomienda que el reclamante pida en su escrito las prestaciones laborales y la devolución de los impuestos sufragados, esto con el fin de propiciar que el origen del daño antijurídico, evidenciado en el acto administrativo proferido como respuesta negativa a su requerimiento, pueda ser controvertido a través de un mismo medio control judicial.

Ahora bien, la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado ha señalado que la pretensión de reconocimiento del contrato realidad debe realizarse dentro de los tres años siguientes a la terminación del último contrato de prestación de servicios celebrado con la entidad pública. Al respecto señaló dicho Tribunal:¹⁵⁰

¹⁴⁸Benavides José Luis. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Comentado y Concordado por. Universidad Externado de Colombia –Bogotá 2012.

¹⁴⁹ “por el cual se prevé la integración de la seguridad social entre el sector público y el privado y se regula el régimen prestacional de los empleados públicos y trabajadores oficiales.”

¹⁵⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A Sentencia del 09 de abril de 2014. Consejero ponente: Luis Rafael Vergara Quintero.

“La Sala debe precisar que si bien la anterior es la tesis que se aplica en la actualidad y, en efecto, se reitera que el derecho a reclamar las prestaciones derivadas de un contrato realidad solo se hace exigible a partir de la sentencia que declara la existencia de la relación laboral; también lo es que el particular debe reclamar de la administración y del juez el reconocimiento de su relación laboral, dentro de un término prudencial que no exceda la prescripción de los derechos que reclama. Lo anterior quiere decir que si finiquitó la relación que inicialmente se pactó como contractual, el interesado debe reclamar la declaración de la existencia de la relación laboral, en un término no mayor de 3 años, so pena de que prescriba el derecho a reclamar la existencia de la misma y el consecuente pago de las prestaciones que de ella se derivan.”

En el evento que la administración pública no se pronuncie o se pronuncie negativamente, el ciudadano quedaría facultado para acudir a la administración de justicia por cuanto la entidad pública correspondiente ya ha expresado su voluntad. En el primer caso estaríamos en presencia de un acto ficto o presunto y en el segundo, ante un acto expreso.

Ahora bien, para determinar cuál medio de control que se debe impetrar en este caso, es pertinente traer a colación el criterio desarrollado el Consejo de Estado, según el cual, es necesario determinar el origen de los daños que se pretenden reparar para determinar lo que anteriormente se llamaba la *escogencia de la acción*. Al respecto, en la sentencia de la Sección Tercera, se manifestó:¹⁵¹

“...si el perjuicio se deriva de un acto administrativo que se presume legal y la parte demandante considera que adolece de ilegalidad, la acción pertinente es la de nulidad y restablecimiento del derecho que tiene como principal objeto, dejar sin efecto un acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico y trae implícito un restablecimiento del derecho, contrario sensu sería si el daño causado proviene de un hecho, omisión u operación administrativa, frente al cual la procedente es la acción de reparación directa.”

Conforme lo señalado, si el perjuicio ocasionado tiene como origen un acto administrativo, el medio de control procedente es el de nulidad y restablecimiento del derecho.

De manera particular, el Consejo de Estado¹⁵² ha indicado que el medio de control idóneo para buscar que se declare la inexistencia del contrato de prestación de servicios y en consecuencia se reconozca el contrato realidad, es el de nulidad y restablecimiento. Así:

“Aunque la demandante señaló como acción impetrada la del artículo 86 del C.C.A., reparación directa, la acción pertinente es la de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A., porque lo que ha debido hacer es, previo agotamiento de la vía gubernativa, demandar la anulación del acto administrativo de carácter particular, expreso o ficto, que le negó el pago de las prestaciones sociales reclamadas, por transgredir el

¹⁵¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección B Sentencia de 26 de julio de 2012. Consejera Ponente Stella Conto Díaz del Catillo.

¹⁵² Ver sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección “B”, C.P: Jesús María Lemos Bustamante, 15 de marzo de 2007.

ordenamiento jurídico, a efectos de que se le restablezca el derecho lesionado y/o se le repare el daño ocasionado.”

Hoy día la norma vigente que establece el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el cual dispone:

“Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento directamente violado por éste al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquél”.

Conforme lo señalado, en el evento que el particular ejerza labores propias de un empleado público vinculado a la administración mediante un contrato de prestación de servicios y pretenda solicitar la declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades y consecuentemente resarcir el daño generado por el pago injustificado de impuestos, éste debe acudir al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 del CPACA, según el cual puede solicitar la reparación del daño causado.

2.2. De la Reclamación Administrativa y Demanda ante la Jurisdicción Ordinaria

Tratándose de particulares vinculados a la administración pública mediante contratos de prestación de servicios, lo cuales cumplen funciones que se debe desarrollar en el marco de un contrato de trabajo, tales como los trabajadores oficiales o del personal de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado o empresas de economía mixta, en nuestra opinión, el derrotero a seguir para buscar la devolución de los impuestos recaudados injustamente, es el mismo en cual se suele buscar el reconocimiento del contrato realidad.

De manera preliminar, es pertinente atender lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto-Ley 2158 de 1948¹⁵³, modificado por el artículo 4° de la Ley 712 de 2001¹⁵⁴. El cual señala:

¹⁵³ Código Procesal del Trabajo y de la Seguridad Social.

¹⁵⁴ Por la cual se reforma el Código Procesal del Trabajo

“ARTICULO 6º- Acciones contra entidades de derecho público, administrativas o sociales. *Las acciones contra una entidad de derecho público, una persona administrativa autónoma, o una institución o entidad de derecho social podrán iniciarse sólo cuando se haya agotado el procedimiento gubernativo o reglamentario correspondiente. Esta reclamación consiste en el simple reclamo escrito del servidor público o trabajador sobre el derecho que pretenda, y se agota cuando se haya decidido o cuando transcurrido un mes desde su presentación no ha sido resuelta”*

El transcrito artículo establece que las acciones contra una entidad de derecho público solo podrán iniciarse cuando hubiere agotado la correspondiente reclamación administrativa. Así las cosas, el particular debe buscar un pronunciamiento de la administración en cuanto al reconocimiento de las prestaciones sociales y la devolución de los impuestos pagados, mediante el cual se establezca la voluntad de la administración.

Una vez agotado este requisito, es procedente instaurar una demanda ordinaria laboral en procura de que se declare que existió una relación laboral y en consecuencia que se condene a la entidad pública a pagarle los derechos que surgen de una relación laboral y también la devolución de los impuestos pagados injustamente, para lo cual podría solicitar la aplicación del principio de reparación integral dispuesto en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, en la medida que se debe tener en cuenta dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia.

CONCLUSIONES

1. Desaparecimiento del Hecho Generador de Impuestos en el Contrato Realidad y la responsabilidad del Estado

De conformidad con el análisis realizado en el capítulo III, la declaratoria judicial del principio de la *primacía de la realidad sobre las formas establecidas por los sujetos de las relaciones laborales* extingue el hecho generador de los impuestos que se recaudan en virtud del supuesto contrato de prestación de servicios profesionales celebrado en el marco de la Ley 80 de 1993, en razón a las siguientes consideraciones:

Desde las perspectiva de la teoría de las obligaciones, se puede afirmar que la fuente que genera la obligación de costear los impuestos de renta industria y comercio, de timbre y de estampillas, es la celebración del contrato de prestación de servicios y sí éste, en un caso en concreto, es judicialmente declarado inexistente en virtud de la declaratoria judicial del principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, es lógico concluir que desapareció la fuente que generaba el recaudo de tales impuestos.

Dicho en otros términos, la declaración judicial del contrato realidad tiene como resultado el desaparecimiento de la deuda tributaria, por cuanto no se dieron los presupuestos previstos en la ley que generan de la misma, esto es, no se configuró el contrato de prestación de servicios.

Ahora bien, el no reconocimiento de la devolución de los impuestos en la declaratoria del contrato realidad, ausculto un enriquecimiento injustificado del erario público y un daño antijurídico en el patrimonio del aparente contratista, por cuanto el Estado recaudó impuestos que en la realidad no tenían un hecho generador, porque simplemente no existió el contrato de prestación de servicios, ocasionando un daño antijurídico contra el otrora contratista, comprometiéndose así la responsabilidad del Estado.

Por tanto, si se declara el contrato realidad y como consecuencia solo son reconocidos salarios y prestaciones sociales, tales como aporte a la seguridad social, riesgos laborales y beneficios de cajas de compensación, es evidente que se no se está reparando integralmente el daño antijurídico causado al aparente contratista, en la medida que no se está indemnizando la merma de su patrimonio ocasionado por el pago de impuestos, los cuales no estaba en la obligación de soportar.

Teniendo en cuenta que el principio de reparación integral de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, así como la tesis que ha sostenido el Consejo de Estado para el reconocimiento de efectos pensionales en el contrato realidad, en cuanto a que no se puede aceptar que el particular asuma los errores de la administración, debería contemplarse como parte del resarcimiento del contrato realidad la devolución de los impuestos recaudados en los inexistentes contratos de prestación de servicios profesionales.

2. Del Silencio de la Jurisprudencia

Se observa que la causa por la cual la jurisprudencia se limita a reconocer sólo derechos laborales y prestacionales en el contrato realidad y no aborda los impuestos recaudados en el inexistente contrato de prestación de servicios recaudados, se debe a que históricamente el Consejo de Estado, ha sido restrictivo en materia de reconocimiento de derechos en la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades. Tan es así que solo hasta el año 2009, se determinó el criterio según el cual a los demandantes les asiste todas las prestaciones sociales en condiciones similares a los empleados públicos; antes de la referida época, solo se reconocían las prestaciones ordinarias y ocasionalmente se tenía en cuenta para efectos pensionales.

En nuestra opinión, no se requiere que el demandante realice petición específica en cuanto a la devolución de los impuestos recaudados, por cuanto, como ya lo ha advertido el Consejo de Estado para el reconocimiento del tiempo de jubilación como derecho a ser restablecido, *“no requieren de petición específica, pues constituyen una consecuencia obligada de la declaración de la existencia de tal relación.”*¹⁵⁵

Este criterio se apoya también en el deber del juzgador de tener en cuenta el principio de reparación integral de los daños causados a las personas dispuesto en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, en el cual se lee:

“VALORACION DE DAÑOS. Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración de daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales.”

Pese a lo expuesto, antes de acudir a la administración de justicia, se recomienda que se eleve un derecho de petición ante la entidad pública contratante a través del cual se reclame las prestaciones laborales como la devolución de los impuestos sufragados. Lo anterior, con el fin de que el acto administrativo proferido como respuesta ha dicho requerimiento, pueda ser controvertido a través de un mismo medio de control judicial en el que se pretenda la indemnización integral del daño.

Ahora bien, en el evento que la entidad pública requerida no sea el sujeto activo del impuesto, la demanda judicial tendría que estar dirigida contra ambas personas jurídicas de derecho público; por ejemplo, si se pretende la devolución del impuesto de industria y comercio como resarcimiento en el contrato realidad, la pretensión debe impetrarse no solo contra el ente público, en el cual fue subordinado laboralmente el particular, sino también contra la entidad territorial donde ejerció las aparentes actividades de servicios, por ser ésta el sujeto activo del mencionado tributo. Si el demandante no vincula a esta parte, el juez contencioso administrativo estaría en el deber de inadmitir la demanda para que se subsane esta situación. Esto, con el fin de salvaguardar el derecho de defensa y debido proceso de las partes involucradas.

¹⁵⁵ Sentencia del 17 de abril de 2008, Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05), Actor: JOSE NELSON SANDOVAL CÁRDENAS, Demandado: INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE NORTE DE SANTANDER – IFINORTE, Magistrado Ponente Dr. JAIME MORENO GARCIA.

3. Jurisdicción Competente y Demás Aspectos Relevantes.

Para determinar la jurisdicción competente se debe tener en cuenta si las tareas desplegadas en el marco del aparente contrato de prestación de servicios debió realizarlas teniendo como medio de vinculación un contrato de trabajo, siendo en este caso competente la jurisdicción ordinaria; y en el evento que dichas labores sean propias de las que ejerce un empleado público, la especialidad de la justicia competente sería la contenciosa administrativa.

En el primer caso, es procedente una demanda ordinaria laboral en procura de que se declare que existió una relación laboral; y en el segundo, se debe acudir al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 del CPACA, según el cual puede solicitar la reparación del daño causado.

Ahora bien, se precisa que la pretensión de la devolución de los impuestos recaudados se debe tramitar a través de los procesos que tengan como fin la declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades, por cuanto el principio de reparación integral del daño, (criterio aplicable para el resarcimiento de derechos en el contrato realidad), busca evitar la duplicidad de procesos y la consecuente congestión judicial.

Finalmente, es relevante señalar que en la demanda que se impetre tanto en la jurisdicción contenciosa administrativa, como en la ordinaria, se debe vincular como parte demanda no solo a la entidad pública en la cual fueron prestados los servicios, sino también las entidades que fueron sujeto activo de los impuestos recaudados; lo cual el juez competente debe verificar que se cumpla con el fin de amparar el debido proceso de las partes involucradas.

BIBLIOGRAFÍA

REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A. Sentencia del 25 de enero de 2001. Exp. No. 1654-2000. M.P Nicolás Pájaro Peñaranda.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia del 23 junio de 2005. Exp. No. 0245 de 2005. M.P: Dr. Jesús María Lemos Bustamante

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencias del 23 junio de 2005. Exp. No. 2161 de 2005. M.P. Dr. Jesús María Lemos Bustamante

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 15 de junio de 1992. Exp. No. 4058, con ponencia del Consejero Dr. Álvaro Lecompte Luna.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A. Sentencia de 18 de marzo de 1999. Exp. No. 11722 — 1198/98. Ponencia del Dr. Flavio Rodríguez.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A. Sentencia del 15 de abril de 1999, expediente 12182 (2655) /98, M. P: Doctor Flavio A. Rodríguez Arce.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia de Noviembre 30 de 2000. Exp. No. 2888-99. Tarsicio Cáceres Toro.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A. Sentencia del 25 de enero de 2001, expediente No. 1654-2000, Magistrado ponente Nicolás Pájaro Peñaranda.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia de 28 de junio de 2001. Exp. 2324-00. M.P: Tarsicio Cáceres Toro.

Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia el 18 de noviembre de 2003, Radicación IJ-0039, Consejero Ponente Dr. Nicolás Pájaro Peñaranda.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia de 16 de febrero de 2005. Expediente 3130-04. M.P Tarsicio Cáceres Toro.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia de 15 de junio de 2006, M. P. Dr. Expediente: Jesús María Lemos Bustamante.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A Sentencia del 17 de abril de 2008, Radicación número: 54001-23-31-000-2000-00020-01(2776-05), Magistrado Ponente Dr. Jaime Moreno García.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. Sentencia de 19 de febrero de 2009, EXP. No. 730012331000200003449-01 M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección B Sentencia de 26 de julio de 2012. Consejera Ponente Stella Conto Díaz del Catillo.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B Sentencia del 18 de septiembre de 2014. Expediente No. 68001-23-33-000-2013-00161-01. M.P: Bertha Lucía Ramírez de Páez

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B Sentencia de 28 de junio de 2001. Exp. 2324-00. M.P. Tarsicio Cáceres Toro.

Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Consejero Ponente: Flavio Augusto Rodríguez Arce Bogotá, D. C., Veintitrés (23) de Noviembre de dos Mil Cinco (2005). Radicación Numero: 11001-03-06-000-2005-01693-00(1693).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de fecha octubre 5 de 2006. Exp. 08001-23-31-000-2002-01507-01-14527 M.P Ligia López Díaz.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B Sentencia del 15 de junio de 2011. Consejero Ponente: Gerardo Arenas Monsalve.

Corte Constitucional, Sentencia C- 056 de 1993. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muños.

Corte Constitucional Sentencia C-555 de 1994. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muños.

Corte Constitucional, Sentencia C-220 de 1996. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.

Corte Constitucional, Sentencia C-154 de 1997. Magistrado Ponente: Hernando Herrera Vergara.

Corte Constitucional, Sentencia C-614/2009. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Corte Constitucional, Sentencia C-1097/01. Magistrado Ponente: Jaime Araujo Rentería.

REFERENCIAS NORMATIVAS

Constitución Política de Colombia de 1991.

Ley 1437 de 2011. *“Mediante el cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.*

Ley 734 de 2002. *“Mediante la cual se expide el Código Único Disciplinario”.*

Ley 715 de 2001. *“Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.”*

Ley 1530 de 2012. *“Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”*

Ley 254 de 2013. *“Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.”*

Ley 6 de 1992. *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.”*

Ley 648 de 2001. *“Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años”*

Ley 80 de 1993. *“Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública”.*

Ley 790 de 2002. *“Por la cual se expiden disposiciones para adelantar el programa de renovación de la administración pública y se otorgan unas facultades Extraordinarias al Presidente de la República”.*

Ley 446 de 1998. *“Por la cual se adoptan como legislación permanente algunas normas del Decreto 2651 de 1991, se modifican algunas del Código de Procedimiento Civil, se derogan otras de la Ley 23 de 1991 y del Decreto 2279 de 1989, se modifican y expiden normas del Código Contencioso Administrativo y se dictan otras disposiciones sobre descongestión, eficiencia y acceso a la justicia”.*

Ley 909 de 2004. *“por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa, gerencia pública y se dictan otras disposiciones.”*

Ley 789 de 2002. *“Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo”.*

Ley 797 de 2003. *“Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales”.*

Ley 100 de 1993. *“Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 1122 de 2007. *“Por la cual se hacen algunas modificaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 1562 de 2012. *“Por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional”.*

Ley 56 de 1918. *“Por el cual se establece el impuesto de renta.”*

Ley 97 de 1913. *“Mediante la cual se dan autorizaciones a ciertos consejos municipales.”*

Ley 223 de 1995. *“Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 1607 de 2012. *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 633 de 2000. *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.*

Ley 617 de 2000. *“Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley orgánica de presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”.*

Ley 14 de 1983. *“Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 2ª de 1976. *“Por la cual se reorganizan los impuestos de papel sellado y de timbre y se dictan otras disposiciones en materia de impuestos directos”.*

Ley 20 de 1979. *“Por la cual se crean estímulos al contribuyente, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”.*

Ley 14 de 1983. *“Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 50 de 1984. *“Por la cual se dictan normas para proveer el financiamiento del Presupuesto Público, al fortalecimiento de los Fiscos Municipales, se conceden unas facultades, se hace una cesión y se dictan otras disposiciones.”*

Ley 75 de 1986. *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones”.*

Ley 43 de 1987. *“Por la cual se regulan varios aspectos de la Hacienda Pública en materia de presupuesto, crédito público interno y externo, impuestos directos e indirectos, se conceden y precisan unas facultades extraordinarias, se establece una inversión forzosa y se dictan otras Disposiciones”.*

Ley 383 de 1997. *“Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.”*

Ley 1111 de 2006. *“Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”*

Ley 52 de 1977. *“Por la cual se dictan disposiciones para la aplicación de las normas sustanciales tributarias de competencia de la Dirección de Impuestos Nacionales y se reviste al Presidente de la República de facultades extraordinarias”.*

Ley 712 de 2001. *“Por la cual se reforma el Código Procesal del Trabajo”.*

Decreto Ley 2158 de 1948. *“Sobre Procedimientos en los juicios del Trabajo”.*

Decreto Ley 2150 de 1995. *“Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”.*

Decreto Ley 150 de 1976. *“Por el cual se dictan normas para la celebración de contratos por parte de la Nación y sus entidades descentralizadas”.*

Decreto Ley 1295 de 1994. *"Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales"*.

Decreto Ley 1421 de 1993. *"Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá"*.

Decreto Ley 222 de 1983. *"Por el cual se expiden normas sobre contratos de la Nación y sus entidades descentralizadas y se dictan otras disposiciones"*.

Decreto Ley 1651 de 1977. *"Por el cual se dictan normas sobre administración de personal en el Instituto de Seguros Sociales"*.

Decreto Ley 3135 de 1968. *"Por el cual se prevé la integración de la seguridad social entre el sector público y el privado y se regula el régimen prestacional de los empleados públicos y trabajadores oficiales"*.

Decreto Ley 2663 de 1950. *"Sobre Código Sustantivo del Trabajo"*

Decreto 624 de 1989. *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales"*.

Decreto 1950 de 1973. *"Por el cual se reglamentan los Decretos- Leyes 2400 y 3074 de 1968 y otras normas sobre administración del personal civil"*.

Decreto 825 de 1978. *"Por el cual se reglamenta la Ley 52 de 1977 y se dictan otras disposiciones"*

Decreto 723 de 2013. *"Por el cual se reglamenta la afiliación al Sistema General de Riesgos Laborales de las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas y de los trabajadores independientes que laboren en actividades de alto riesgo y se dictan otras disposiciones"*.

Decreto 1848 de 1969. *"Por el cual se reglamenta el Decreto 3135 de 1968"*.

Decreto 3074 de 1968. *"Por el cual se modifica y adiciona el Decreto número 2400 de 1968"*.

Decreto 1737 de 1998. *"Por el cual se expiden medidas de austeridad y eficiencia y se someten a condiciones especiales la asunción de compromisos por parte de las entidades públicas que manejan recursos del Tesoro Público"*.

Decreto 2785 de 2011. *"Por medio del cual se modifica parcialmente el artículo 4° del Decreto 1737 de 1998"*.

Decreto 1393 de 2010. *“Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones”.*

Decreto 1703 de 2002. *“Por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y el pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud”.*

Decreto 4982 de 2007. *“Por el cual se establece el incremento en la cotización para el Sistema General de Pensiones a partir del año 2008, de conformidad con las Leyes 1122 de 2007 y 797 de 2003”.*

Decreto 2464 de 2012. *“Por el cual se corrige un yerro en el inciso segundo del artículo 6° de la Ley 1562 de 2012”.*

Decreto 1222 de 1976. *“Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental”.*

Decreto 2127 de 1945. *“Por el cual se reglamenta la ley 6a. de 1945, en lo relativo al contrato individual de trabajo, en general.”*

Acuerdo Distrital 30 de 2008 del Concejo de Barranquilla. *“Por medio del cual se adoptan medidas para la reestructuración de los principales tributos y se dictan otras disposiciones”.*

Acuerdo Distrital 53 de 2002 de Bogotá D.C. *“Por medio del cual se ordena la Emisión de la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 648 de 2001”.*

Acuerdo Distrital 187 de 2005 de Bogotá D.C. *“Por medio del cual se ordena la emisión de la Estampilla de Pro Cultura de Bogotá”.*

Acuerdo Distrital 533 de 2013 de Bogotá D.C. *“Por el cual se expide el presupuesto anual de rentas e ingresos y de gastos e inversiones de Bogotá, distrito capital, para la vigencia fiscal comprendida entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014 y se dictan otras disposiciones”.*

Decreto Distrital 401 de 1999 de Bogotá D.C. *“Por el cual se actualiza y readecúa el Decreto Distrital 807 de 1993”.*

Resolución No. 09 de 2004 *“Por medio de la cual se adiciona un parágrafo al artículo 2 de la Resolución 023 de 16 de diciembre de 2002”.*

REFERENCIAS DOCTRINALES

Alessandri Rodríguez Arturo. De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil. Santiago de Chile. Imprenta Universal, 1981.

Bermúdez Muños Martin. Responsabilidad de los jueces y del Estado. La reparación de los daños antijurídicos causados por el funcionamiento de la administración y por el error judicial. Editorial: Librería del Profesional. Bogotá 1998.

Becerra Hermidia Juan Carlos. El impuesto de industria y comercio y su aplicación en Santiago de Cali. Editorial: Restrepo & Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios S.A. Santiago de Cali 2002.

Benavides José Luis. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Comentado y Concordado por. Universidad Externado de Colombia –Bogotá 2012.

Bohórquez Yepes Carlos A. y otro. El contrato de prestación de servicios de la administración pública. Universidad Católica de Colombia. Bogotá D.C. 2009.

Díaz-Granado Ortiz Juan Manuel. El seguro de responsabilidad. Editorial Universidad del Rosario. Colombia 2006.

Díaz Vargas Jaime. El principio de la realidad en las relaciones laborales de la administración pública. Universidad Sergio Arboleda. 2012.

Gaitán Guzmán Andrés Mauricio. Contrato de prestación de servicios Vs nóminas paralelas en el campo disciplinario. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá, Colombia 2014.

Gómez Aranguren Gustavo. La responsabilidad del Estado por el acto. Memorias Seminario Franco-Germánico.

Gómez Posada José Fernando. Teoría y crítica de la responsabilidad por daños del Estado en Colombia. Edición realizada por el Fondo de Publicaciones de la Universidad Sergio Arboleda. Bogotá, Colombia 2003.

Guevara Madrid Diego Hernán. Guía para la preparación y presentación de la declaración de renta personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad. Año Gravable 2013. Editora: actualícese.com LTDA. Bogotá 2013.

Hoyos Lemus Félix. Temas relevantes de lo contencioso laboral. Editora Guadalupe S.A. Bogotá Colombia 2008.

Hoyos Ramírez José Libardo. Retención en la fuente. Impuestos nacionales. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín Colombia. 2013.

Ordoñez Pérez Esteban Andrés y otros. El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas. Editores: Julio Roberto Piza y otros. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2013.

Piza Julio Roberto y otros. El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas. Editores: Julio Roberto Piza y otros. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2013.

Posada García-Peña Mario. Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia, Bogotá. Editorial Universidad del Rosario. 2008.

López Medina Diego. El Derecho de los jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial. Editorial Legis. Bogotá Colombia 2006.

Vega de Herrera Mariela. El contrato estatal de prestación de servicios: su incidencia en la función pública. Prolegómenos. Derechos y Valores. Universidad Militar Nueva Granada. Colombia. Vol. X. núm. 19 enero-junio, 2007.

Villegas Arbeláez Jairo. Derecho administrativo laboral. Tomo II. Relaciones colectivas y aspectos procesales. Legis Editores S.A. Bogotá. Décima Edición 2013.

Younes Moreno Diego. Derecho administrativo laboral. Régimen de los servidores públicos en Colombia. Editorial Temis S.A. Bogotá Colombia 2013.

DIAN concepto No. 000163 del 05 de marzo de 2014. En:

http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fincp.org.co%2FSite%2F2014%2Finfo%2Farchivos%2Fconcepto-15616-dian.pdf&ei=SZApVf_XGlingwSO5YDoAw&usq=AFQjCNE76eT-vGkFsijzYR6OY1zqZ4CjVQ

Consultado el 11 de abril de 2014.

Reyes Cepeda Silvia. Las Estampillas, ¿Qué Hacer? en:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:mOooO4b5UucJ:https://es.scribd.com/doc/133282142/Estampillas+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co>

Consultada en junio de 2014.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales. Boletín No. 24. Bogotá, diciembre 2011. Página 4. En:

<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/asistenciaentidadesterritoriales/Publicaciones/Bol-etines>

Consultada en junio de 2014.

Vergaño Rodríguez Aura Milena y Sierra Reyes Pastor. Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia. DIAN – en:

<http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Generalidades-del-Impuesto-de-Timbre-en-Colombia.pdf>.

Consultado en junio de 2014.