

Las consecuencias impositivas de la declaración judicial del vínculo realidad en el contrato de prestación de servicios

JOSÉ SANJUANELO ORTIZ¹

RESUMEN

Si el juez administrativo ha construido una jurisprudencia garantista en cuanto al reconocimiento de prestaciones en favor del particular que logra probar que su vinculación contractual de servicios con el Estado se trató en la realidad de una relación subordinada de trabajo, la presente investigación enseña cómo estas decisiones pueden tornarse injustas cuando no consideran las cargas tributarias del aparente contratista. Este escrito busca enseñar que, en el evento en que es declarado el llamado *contrato realidad*, se debe entender que los tributos pagados por el contratista fueron cobrados con base en una causa inexistente o sin hecho generador: el desvirtuado contrato de prestación de servicios.

1 Magíster en Derecho, especialista en Derecho Administrativo y abogado de la Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Doctorando en Derecho de la Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, España. Exasesor jurídico del Departamento Nacional de Planeación de Colombia. Correo-e: joserafael.sanjuanelo01@estudiant.upf.edu. Enlace ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2043-5450>. Fecha de recepción: 12 de julio de 2019. Fecha de modificación: 15 de septiembre de 2019. Fecha de aceptación: 3 de octubre de 2019. Para citar el artículo: SANJUANELO ORTIZ, JOSÉ "Las consecuencias impositivas de la declaración judicial del vínculo realidad en el contrato de prestación de servicios", *Revista digital de Derecho Administrativo*, Universidad Externado de Colombia, n.º 23, 2020, pp. 207-232. DOI: <https://doi.org/10.18601/21452946.n23.08>

Palabras clave: contrato de prestación de servicios, relaciones laborales, primacía de la realidad sobre las formas, cargas tributarias, prestaciones sociales.

The Tax Consequences of the Judicial Declaration of the Contract for the Provision of Services as a Labor Relationship

ABSTRACT

Colombian judges agree to grant benefits to individuals who demonstrate that the contract for the provision of professional services with the Administration was in reality a subordinate labor relationship. However, this recognition could become unfair when judges do not consider the tax burden of the apparent service provider. This research paper aims to show that, in those cases where the primacy of the substance over the form is declared, the taxes paid by the service provider were collected without a proper taxable source: the denaturalized contract for the provision of services.

Keywords: Contract for the Provision of Services, Labor Relationship, Primacy of the Substance over the Form, Tax Burdens, Social Benefits.

INTRODUCCIÓN

Debido a que la figura del contrato de prestación de servicios puede convertirse en un escenario que incentive la ocurrencia de actos de corrupción², el legislador colombiano ha procurado establecer límites a su uso por la Administración pública, señalando, por ejemplo, que constituye falta gravísima la suscripción de este tipo de contratos cuando en la realidad oculte una relación laboral³.

2 Se puede hablar en este caso de las llamadas *nominas paralelas*, que dan cuenta del desconocimiento por parte de la Administración pública de la excepcionalidad de los contratos de prestación de servicios, en tanto su celebración se encuentra en la realidad como la regla general de vinculación de personal para la gestión de las actividades de las entidades públicas. Al respecto, véase MARIELA VEGA DE HERRERA, "El debate jurídico en torno al contrato de prestación de servicios", *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. IX, n.º 17, 2006, p. 70.

3 Artículo 48-29, Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 44.708 del 13 de febrero de 2002. Disponible en línea: www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0734_2002.html [consultado el 3 de julio de 2019]. Esto es reiterado en el artículo 54.1 de la Ley 1952 de 2019, por medio de la cual se expide el Código General Disciplinario, se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011 relacionadas con el derecho disciplinario. Vale la pena aclarar que esta norma entrará en vigor a partir del 1.º de julio de 2021. Disponible en línea: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1952_2019.html [consultado el 3 de julio de 2019].

Los jueces también han cumplido una gran labor en esta materia, disponiendo en sus providencias controles al uso arbitrario del referido contrato. Un claro ejemplo de lo referido ha sido la aplicación del principio constitucional de la *primacía de la realidad sobre las formas o formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales*, para declarar la configuración de un vínculo laboral cuando se encuentren acreditados los elementos que lo conforman, así se le hubiere dado la denominación de un contrato de prestación de servicios⁴.

Como consecuencia de la aplicación judicial del referido principio, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido de manera progresiva algunos derechos similares a los de los servidores públicos, tales como prestaciones sociales, seguridad social, riesgos laborales y subsidio familiar⁵. No obstante, no se evidencian providencias que traten sobre la consecuencia que debería generar la declaratoria judicial del mencionado principio constitucional frente a las obligaciones tributarias originadas por el aparente contrato de prestación de servicios.

Esta situación puede tornarse inequitativa para quien demuestra que su vinculación de servicios degeneró en una relación laboral, por cuanto sus cargas impositivas, como otrora contratista de la Administración pública, fueron más gravosas que las de un servidor público. Esto se evidencia claramente en el caso del impuesto de industria y comercio (ICA), el cual, pese a no recaer sobre la remuneración del empleado del Estado, sí tiene como materia impositiva las actividades ejecutadas en el marco del contrato de prestación de servicios.

Desde una perspectiva de justicia se esperaría que los jueces, en sus decisiones, además de comprobar la existencia de los elementos que configuran la relación laboral –y determinar las prestaciones sociales que de esta surgen–, establezcan lo que sucedería con los impuestos que sin causa legítima fueron recaudados por el Estado. No obstante, de la investigación adelantada, se reitera que la jurisprudencia guarda silencio sobre este punto.

Con el fin de aportar algunas luces sobre el efecto que debería tener el reconocimiento judicial del principio constitucional de la *primacía de la realidad sobre las formalidades* en lo referente a las obligaciones impositivas recaudadas con ocasión de contratos de prestación de servicios –como los impuestos de renta, de industria y comercio, y el tributo de estampillas–, se busca en el presente

4 Las altas corporaciones de justicia del país han sentado un importante precedente sobre esta materia. En el caso de la Corte Constitucional, por ejemplo, el tema ha sido abordado recientemente en las sentencias T-750 de 2014, T-029 de 2016, T-723 de 16, y SU-040 de 2018, entre otras.

5 Esto ha sido planteado por el Consejo de Estado en diferentes sentencias, entre las que se cuenta la de fecha de 19 de febrero de 2009, Sección Segunda, radicación 3074-2005; así como en la de 15 de junio de 2011, Sección Segunda, Subsección B, radicación 1129-10; y en la providencia de 10 de mayo de 2018, Sección Segunda, Subsección A, radicación 0767-16.

trabajo dar respuesta al siguiente problema jurídico: ¿existe un detrimento injustificado en el patrimonio del contratista por las cargas tributarias a los contratos de prestación de servicios celebrados en el marco del Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública cuando estos encubren una verdadera relación laboral de índole legal y reglamentaria?

Como respuesta inicial a la cuestión propuesta, se plantea la siguiente hipótesis: la declaratoria del llamado *contrato realidad*, como se conoce también la aplicación judicial del principio de la *primacía de la realidad sobre las formalidades*, desvirtúa la existencia del contrato de prestación de servicios como materia imponible de tributación; por tanto, el recaudo impositivo realizado con ocasión de tal vinculación necesariamente tendría como consecuencia la configuración de un daño patrimonial en cabeza del supuesto contratista. En otros términos, 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. En consecuencia, se podría afirmar 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 referido contrato. En este contexto, también es plausible señalar que se debería contemplar no solo el pago de prestaciones sociales, seguridad social, riesgos laborales y subsidio familiar, sino también la devolución de estos impuestos como indemnización integral al ciudadano que recurre a la administración de justicia para solicitar los derechos que le fueron conculcados con la celebración de un aparente contrato de prestación de servicios.

1. EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS CELEBRADO EN EL MARCO DEL ESTATUTO GENERAL DE CONTRATACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1.1. PRECISIONES SOBRE EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Para realizar un análisis riguroso de la figura del contrato de servicios celebrado en la Administración pública colombiana, es menester no solo referirse a su naturaleza jurídica, sino también al contexto social-político en el cual se encuentra inmerso⁶. En este sentido, es pertinente indicar que, si bien se podría entender que la finalidad de esta figura contractual es la de evitar la paralización de la Administración por la ausencia de personal de planta, diferentes estudios sobre la materia plantean que esta es utilizada por parte de

6 Siguiendo de cerca el postulado según el cual "la materia administrativa tiene como presupuesto básico la política", al cual hace referencia LUIS COSCULLUELA, "La región", en Sebastián Martín-Retortillo, *Descentralización administrativa y organización política. Nuevas fórmulas y tendencias*, tomo III, Madrid: Alfaguara, 1973, pp. 362.

las entidades públicas 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 concluye que: "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 decenios⁸. Sobre lo cual, la autora citada advierte que, por las exigencias de las compañías multinacionales que procuran una regulación independiente de la injerencia oficial y por fuera del rigorismo del derecho público que protege el interés general, el Estado ha ido flexibilizando las condiciones laborales de los trabajadores en las empresas⁹, lo cual tiene repercusión directa en la función pública¹⁰.

Un claro ejemplo de esta afirmación se observa en lo que dispone la misma Constitución Política de 1991 sobre los tipos de relaciones laborales que surgen frente al Estado colombiano. En concreto, en su artículo 123 se contempla una clasificación reducida de los servidores públicos, a saber: a) los miembros de corporaciones públicas; b) los empleados públicos; y c) los trabajadores oficiales¹¹. En plena concordancia con lo referido, el artículo 1 de la Ley 909 de

7 MARIELA VEGA DE HERRERA, "El contrato estatal de prestación de servicios: su incidencia en la función pública", *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. X, n.º 19, 2007, p. 33.

8 Esto, a su vez, como bien anota Carlos Rojas Castañeda, es una manifestación del proceso de precarización laboral que se viene dando en Colombia, en el que "el hombre ya no es el fin de los procesos económicos sino eslabón de estos, y sus posibilidades vitales y de libertad se subordinan a las necesidades de la competitividad y productividad de la economía global". CARLOS ROJAS CASTAÑEDA, "La flexibilización laboral en Colombia", *Jurídicas CUC*, vol. 12, n.º 1, 2016, pp. 21-22.

9 En vez de tal flexibilización, Martínez Hincapié señala que se requieren sistemas salariales y de seguridad social modernos que procuren mantener "el diálogo social y el tripartismo"; y también estrategias en materias tales como: autosostenibilidad y generación de empleo, condiciones de educación que repercutan en trabajos calificados y de mayor productividad, entre otros aspectos. HERNÁN DARÍO MARTÍNEZ HINCAPIÉ, "La actualidad de los derechos laborales en Colombia en el contexto del neoliberalismo a partir de la normatividad expedida por Colombia para cumplir el TLC con Estados Unidos", *Estudios de Derecho*, vol. 74, n.º 163, 2017, p. 188.

10 MARIELA VEGA DE HERRERA, "El contrato estatal de prestación...", óp. cit., p. 18.

11 Villegas Arbeláez indica que en el universo de las relaciones laborales existen dos tipos de vinculaciones: las de orden contractual y las de orden legal y reglamentario. En las primeras se pueden convenir las condiciones de trabajo a partir de un mínimo señalado por la ley; y en la segunda, todas las condiciones del empleo están previstas en ley y el reglamento. JAIRO VILLEGAS ARBELÁEZ, *Negociación colectiva y sindicatos de empleados públicos*, 6.ª ed., Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014, p. 35. De la clasificación que ofrece este autor no escapan las relaciones de trabajo con el Estado, por cuanto los miembros de las corporaciones públicas y los empleados públicos se pueden contemplar dentro de la tipología legal y reglamentaria, en la medida que todas sus condiciones de

2004, por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa y la gerencia pública¹², establece que 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, 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 públicos¹³. Es por esta razón que en el inciso final del artículo 123 constitucional citado, el constituyente primario previó que el Congreso de la República regule el ejercicio de funciones públicas por parte de los particulares. Con fundamento en tal facultad constitucional, el legislador colombiano contempló en el numeral tercero del artículo 32 de la Ley 80 de 1993^[14] 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. De esta forma se dispone que dicha contratación no fuera de índole laboral y por tanto no tuviera los derechos propios de tal vinculación, verbigracia, las prestaciones sociales.

1.2. ANTECEDENTES NORMATIVOS DEL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Se debe acotar que 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 que, para 1976, el artículo 138 del Decreto-Ley 150^[15] definió este

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 solo a las relaciones laborales entre particulares, sino también a la clasificación de trabajadores oficiales. Por su parte, Younes clasifica en tres formas básicas la vinculación laboral con la Administración pública: a) la modalidad estatutaria, b) la modalidad contractual, y c) los auxiliares de la administración; las cuales encuentran su origen en disposiciones normativas tales como el Decreto 1950 de 1973. DIEGO YOUNES MORENO, *Derecho administrativo laboral. Régimen de los servidores públicos en Colombia*, 12.ª ed., Bogotá: Editorial Temis, 2013, p. 29.

- 12 Publicada en *Diario Oficial*, n.º 45.680 del 23 de septiembre de 2004. Disponible en línea: www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0909_2004.html [consultada el 3 de julio de 2019].
- 13 MARIELA VEGA DE HERRERA, "El contrato estatal de prestación...", óp. cit., p. 19.
- 14 Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 41.094 del 28 de octubre de 1993. Disponible en línea: www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0080_1993.html [consultada el 2 de junio de 2019].
- 15 Por el cual se dictan normas para la celebración de contratos por parte de la Nación y sus entidades descentralizadas. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 34.492, del 18 de febrero de 1976. Disponible en línea: www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1708308 [consultada el 5 de junio de 2019].

tipo contractual como aquel celebrado con una persona física o jurídica con el fin de atender negocios o el cumplimiento de las funciones atribuidas a la entidad pública contratante, cuando estas actividades no pudiesen cumplirse con personal de planta. Sin embargo, se prohibió para el ejercicio de funciones administrativas, sobre lo cual no se dio ninguna definición. También se preveía desde entonces que no se consideraban contratos de prestación de servicios a los de trabajo, y que las personas naturales vinculadas a través del primero solo tenían derecho a los emolumentos expresamente convenidos, sin pago alguno de prestaciones sociales¹⁶.

La mencionada figura contractual será posteriormente modificada por lo dispuesto en el Decreto-Ley 222 de 1983^[17], en tanto se abrió la posibilidad de celebrar contratos de prestación de servicios para la atención de funciones administrativas, señalándose explícitamente que estas 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. No obstante, su celebración se condicionó a una autorización por parte de la Secretaría de la Administración Pública de la Presidencia de la República¹⁸. Por ende, es posible afirmar que la suscripción de los contratos de prestación de servicios para el cumplimiento de funciones administrativas procedía de manera excepcional y condicionada. Lo primero, por cuanto dichas actividades se debían realizar por regla general con el personal de planta de la entidad; y lo segundo, por cuanto se requería el respectivo aval de la presidencia de la República para que pudieran ser efectuadas por un contratista.

Del mismo modo, en 1993, la Corte Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad de la referida normativa, disponiendo que se justificaba su permanencia en el ordenamiento jurídico colombiano por las diferencias sustanciales que se presentan entre los particulares vinculados a la Administración pública mediante contratos de prestación de servicios –los contratistas– y los empleados del Estado, tales como la independencia y autonomía que tienen los primeros, y que carecen los segundos¹⁹. Ahora bien, con la promulgación de la Ley 80 de 1993 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

16 Artículos 141 y 142, Decreto Ley 150 de 1976.

17 Particularmente con lo establecido en el capítulo 11 del título VIII sobre “contratos”, 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. Publicado en *Diario Oficial*, n.º 36.189 del 9 de febrero de 1983. Disponible en línea: www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1049915 [consultada el 1.º de julio de 2019].

18 Artículo 163, Decreto Ley 222 de 1983.

19 Corte Constitucional, sentencia C-056 de 22 de febrero de 1993. Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-056-93.htm [consultada el 4 de julio de 2019].

se dispuso el de prestación de servicios. Al respecto, se lee en el numeral 3.º del artículo 32 de la mencionada normativa:

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 solo 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.

De conformidad con lo dispuesto en estas normas, se observa que el legislador mantuvo el carácter excepcional de los contratos de prestación de servicios, por cuanto es requisito indispensable para su celebración que no exista personal de planta que pueda realizar las actividades relacionadas con el funcionamiento o la administración de la entidad del Estado, o se requiera personal con conocimientos especializados. También se advierte que actualmente su celebración no está sujeta a la aprobación de un tercero de la relación contractual, tal como ocurría con la autorización que debía dar la presidencia de la República en consideración a lo dispuesto en el Decreto Ley 222 de 1983. Sin duda alguna, esto último ha facilitado que el contrato en cuestión pulule en la Administración pública de las últimas décadas.

1.3. EL OBJETO DEL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Según afirma José Luis Benavides, la literalidad del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 permite interpretar que el objeto del contrato de prestación de servicios es extremadamente amplio, y además comprendería varios tipos de contratos muy disímiles, por cuanto "cualquier contrato estatal tiene por objeto genérico desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad"²⁰. No obstante, después de hacer un análisis riguroso de la figura del contrato de prestación de servicios, el autor señala que, en principio, las actividades que pueden ser ejercidas se determinarían conforme a la definición de la planta de personal y sus diferentes cargos. Fundamenta esta aseveración teniendo en cuenta que, si bien la Corte Constitucional ha indicado que para el cumplimiento de funciones públicas por parte de los 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

20 JOSÉ LUIS BENAVIDES, "El contrato de prestación de servicios. Difícil delimitación frente al contrato realidad", *Revista Derecho del Estado*, n.º 25, 2010, p. 88.

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"²¹.

Para tener mayor claridad sobre el objeto del contrato de prestación de servicios, es pertinente traer a colación la providencia mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequible la disposición normativa que prohíbe contratar particulares mediante la figura del contrato de prestación de servicios para ejercer funciones permanentes en la Rama Ejecutiva del Poder Público²². En su decisión, la alta corporación señaló que el contrato mencionado 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 especializado²³.

En otras decisiones, la Corte Constitucional ha sido más genérica al señalar cuál es el objeto del contrato de prestación de servicios, enseñando que este tiene que ver con la realización temporal de actividades propias del funcionamiento de la entidad respectiva²⁴.

Por su parte, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado ha precisado que es de la esencia del contrato de prestación de servicios ser un instrumento de apoyo o colaboración para que las entidades públicas cumplan 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"²⁵. De igual forma, ha señalado que, sin lugar a discusión, el objeto

21 *Ibíd.*, p. 90.

22 Esto es, el inciso final del artículo 1.º del Decreto 3074 de 1968, por el cual se modifica y adiciona el Decreto 2400 de 1968. Publicado en *Diario Oficial*, n.º 32.686 del 16 enero de 1969. Disponible en línea: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=10478> [consultada el 24 de julio de 2019].

23 Corte Constitucional, sentencia C-614 de 2 de septiembre 2009. Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/c-614-09.htm [consultada el 4 de julio de 2019].

24 En la sentencia C-154 de 19 de marzo de 1997 la Corte Constitucional indicó que: "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". Corte Constitucional, sentencia C-154 de 19 de marzo de 1997. Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/c-154-97.htm [consultada el 4 de julio de 2019].

25 Sentencia de 23 de noviembre de 2005, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, radicación 1693-05.

de este contrato se circunscribe a una obligación de prestación de hacer, esto es, la realización de actividades, el despliegue de alguna acción o conducta²⁶.

Así las cosas, en atención a lo dispuesto tanto por el Consejo de Estado como por la Corte Constitucional, es factible colegir que la Administración pública puede celebrar contratos de prestación de servicios que comprendan como objeto atender funciones ocasionales en la Administración por el tiempo de ejecución de un trabajo o una obra pública —como peritos, técnicos y obreros—, y también, de manera excepcional y temporal, para el cumplimiento de funciones que correspondan al objeto misional de la respectiva entidad; este último evento se justifica cuando no haya suficiente personal de planta o se requieran conocimientos especializados.

1.4. TRIBUTOS EN EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Una vez indicadas ciertas generalidades, los antecedentes y el objeto del contrato de prestación de servicios en el marco del Estatuto General de la Contratación Pública de Colombia, es necesario señalar que esta figura contractual es gravada por diferentes obligaciones impositivas, tales como: el impuesto de industria y comercio²⁷, el impuesto de renta²⁸ y por ciertas estampillas²⁹,

26 *Ibíd.*

27 Debido a que el contrato estudiado es una de las actividades de servicios que son generalmente gravadas por parte entidades territoriales. Esto pasará a explicarse en detalle.

28 Enseña Piza que desde la expedición de la hoy derogada Ley 56 de 1918 se implantó el impuesto sobre la renta en Colombia, el cual tenía tres tarifas a saber: 3% para rentas de capital, 2% para rentas de trabajo y 1% para rentas mixtas. JULIO ROBERTO PIZA et al., *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013, p. 33. En la actualidad, Guevara Madrid indica que constituye el hecho generador de los impuestos de renta los ingresos obtenidos en Colombia y/o en el exterior entre el 1.º 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, esto es previsto en el artículo 24 del Estatuto Tributario, el cual grava los honorarios percibidos por los contratistas, siendo obligación de la entidad pública contratante retener periódicamente tal fuente de ingresos. DIEGO HERNÁN GUEVARA MADRID, *Guía para la preparación y presentación de la declaración de renta personas naturales obligadas y no obligadas a llevar Contabilidad*, Bogotá: Actualícese.com, 2013, p. 49.

29 Por ejemplo, en Bogotá encontramos el Acuerdo Distrital 696 de 2017, por el cual se ordena la emisión y cobro de la estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 648 de 2001 y la Ley 1825 de 2017, el cual, en su artículo 2.º, dispuso que las personas naturales y jurídicas que celebren contratos con los organismos o entidades de la administración central, así como con los establecimientos públicos del Distrito Capital de Bogotá y la Universidad Distrital, deberán pagar por concepto de estampilla lo equivalente al 1,1% del valor del pago anticipado, si lo hubiere, y de cada cuenta que se le pague al contratista.

entre otras. Con el propósito de ilustrar en términos generales esta situación, se desarrollarán algunas líneas sobre el impuesto de industria y comercio.

a. *El impuesto de industria y comercio en el contrato de prestación de servicios*: A pesar de que el impuesto de industria y comercio tiene antiquísima raigambre en Colombia³⁰, en sus inicios no tenía como objeto de recaudo el contrato de prestación de servicios. Al respecto, se ha dicho que su nacimiento tiene origen en el literal f del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913^[31], el cual disponía que su materia imponible se supeditada al licenciamiento de los establecimientos destinados a la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios; en otros términos, "el hecho generador era el patentamiento o licenciamiento de un establecimiento en el cual se desarrollaban algunas actividades empresariales"³².

Solo algunas décadas posteriores el impuesto de industria y comercio va a tener los elementos que lo conforman en la actualidad. En particular, a través de la Ley 14 de 1983^[33] se dispuso como materia imponible "a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales", ya sea con establecimientos de comercio o sin ello³⁴. Especificándose a su vez una serie de actividades consideradas de servicios sobre las que recaía tal impuesto, y se precavó que también constituían su hecho generador aquellas "análogas actividades"³⁵.

30 Posada García-Peña hace referencia a una contribución que data del año 1826, la cual era obligatoria para quienes desempeñaban una actividad (industrial, comercial, artes y oficios) que tuviere como finalidad de conseguir una patente de funcionamiento. MARIO POSADA GARCÍA-PENA, *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia*, Bogotá: Universidad del Rosario, 2008, p. 15.

31 Mediante la cual se dan autorizaciones a ciertos consejos municipales. Publicada en el *Diario Oficial*, n.º 15.062 del 4 de diciembre de 1913. Disponible en línea: www.suain-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019426 [consultada el 4 de julio de 2019].

32 JUAN CARLOS BECERRA HERMIDA, *El impuesto de industria y comercio y su aplicación en Santiago de Cali: comentarios y compilación normativa nacional y municipal*, Cali: Restrepo & Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios, 2002, pp. 20-21.

33 Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 36.288 del 6 de julio de 1983. Disponible en línea: www.suain-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1570588 [consultada el 1.º de julio de 2019].

34 Artículo 32, Ley 14 de 1983.

35 Artículo 39, Ley 14 de 1983, el cual, de manera literal, establece que: "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

En razón a que en tales disposiciones no aparecen explícitamente los contratos de prestación de servicios prestados por una persona natural, preliminarmente se podría afirmar que estos no se encuentran gravados por el impuesto de industria y comercio; no obstante, dos aspectos desvirtúan tal afirmación. Primero, el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que *todas* las actividades de servicios, ejercidas en las diferentes jurisdicciones municipales, constituyen materia imponible del impuesto mencionado; segundo, las actividades de servicios previstas en el artículo 36 de la ley mencionada son apenas un listado de carácter enunciativo. En este sentido se pronunció la Corte Constitucional mediante la sentencia C-220 de 1996^[36], al manifestar que no se podría exigir al legislador que contemple de manera taxativa todas las actividades que se subsuman en el supuesto de la norma, "ni que limite la imposición del tributo solo 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". De igual forma, la Corte precisó que la expresión "análogas actividades" del artículo 36 referido puede ser delimitada por las corporaciones político-administrativas de cada municipio, como son los concejos municipales; por tanto, es factible que la realización de actividades de servicios prestados a través de contratos pueda ser comprendida como materia imponible del impuesto en cuestión.

A pesar de lo señalado por la Corte Constitucional, la definición de actividades de servicios dispuesta en la ley es confusa, motivo por el cual, afirma Mario Posada³⁷ que el Decreto-Ley 1421 de 1993^[38] se encargó de redefinir este concepto. Al respecto, el numeral 4.º de su artículo 154 contempló

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 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.

Esta amplia definición sobre actividades de servicios comprende claramente los elementos que conforman el contrato de prestación de servicios celebrados en el marco del Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública, el cual no tiene una connotación laboral y en el que se ejecutan

video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho".

36 Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-220-96.htm [consultada el 4 de junio de 2019].

37 MARIO POSADA GARCÍA-PEÑA, óp. cit., p. 84.

38 Mediante el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá. Publicado en *Diario Oficial*, n.º 40.958 del 22 de julio de 1993.

obligaciones de hacer, referidas a actividades ocasionales o misionales de las entidades públicas.

Ahora bien, dada la naturaleza territorial del impuesto de industria y comercio, varios municipios y distritos colombianos lo han ido desarrollando normativamente, para lo cual se han precisado las actividades que se consideran su hecho generador. En el caso de Bogotá, por ejemplo, la alcaldía distrital, mediante el Decreto 401 de 1999^[39], dispuso que las actividades de servicios desarrolladas por parte de los profesionales independientes fueran contribuyentes del impuesto referido⁴⁰. Para entender el alcance de esta disposición es necesario remitirse al Acuerdo 9 de 1992 del Consejo Distrital⁴¹, en el cual se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y que desarrollan las personas naturales que hayan obtenido un título académico de educación superior en institución autorizada⁴².

Con fundamento en la normatividad citada se puede afirmar que en el Distrito Capital los elementos configurativos del impuesto de industria y comercio, relacionados con los contratos de prestación de servicios profesionales, 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).

– *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 esta radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro. En lo que respecta al contrato de prestación de servicios comprendido en el marco del Estatuto de Contratación

39 Por el cual se actualiza y readeúa el Decreto Distrital 807 de 1993. Publicado en el *Registro Distrital*, n.º 1930 del 28 de junio de 1999. Disponible en línea: www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=1854 [consultada el 4 de mayo de 2018].

40 Artículo 26, Decreto 401 de 1999.

41 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. Expedido el 24 de septiembre de 1992. Disponible en línea: www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=3055 [consultada el 4 de julio de 2019].

42 Artículo 9, Acuerdo Distrital 9 de 1992.

Pública, se considera que el sujeto activo es la entidad territorial donde se ejecuta el contrato respectivo.

– *Sujeto pasivo*: Afirma Mario Posada⁴³ que el sujeto pasivo del contrato de prestación de servicios está conformado por las personas que realizan el hecho generador en una determinada jurisdicción. En el caso que nos ocupa, esta calificación se enmarca en el contratista del Estado que presta sus servicios.

– *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”. Anota Mario Posada que, por cuanto la ley citada no tiene una definición sobre lo que se denomina *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 netos⁴⁴.

Enseña este autor que es pertinente tener en cuenta esta definición por cuanto de ella se puede colegir que los ingresos que no sean susceptibles de aumentar el patrimonio, verbigracia, los recibidos a nombre de un tercero, se excluyen de la base gravable de impuesto de industria y comercio. Además, se debe indicar que existe un mecanismo que permite al sujeto activo recaudar de manera eficaz el referido impuesto, el cual es conocido como Reteica. Este se materializa en la retención periódica que hace la entidad pública contratante, en su calidad de agente retenedor, sobre un porcentaje de los honorarios percibidos por el contratista o sujeto pasivo.

2. EL PRINCIPIO DE LA PRIMACÍA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES QUE ESTABLECEN LOS SUJETOS DE LAS RELACIONES LABORALES

Una vez se ha estudiado el devenir histórico-jurídico de la figura del contrato de prestación de servicios, y de precisarse que su celebración y ejecución genera obligaciones impositivas –como el impuesto de industria y comercio–, es pertinente hacer un análisis de la aplicación del principio constitucional

43 MARIO POSADA GARCÍA-PEÑA, óp. cit., p. 92.

44 Ibíd., p. 90.

denominado *primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales*⁴⁵. Esto, por cuanto el referido principio ha sido utilizado por la jurisprudencia contenciosa administrativa colombiana para resarcir los derechos que son conculcados cuando la celebración del contrato en cuestión encubre una relación laboral.

Al respecto, se debe tener en cuenta que este principio hace parte de los criterios mínimos fundamentales previstos en el artículo 53 de la Constitución Nacional⁴⁶ que deberán ser tenidos en cuenta por el legislador en la expedición del Estatuto de Trabajo⁴⁷. Si bien inicialmente se podría llegar a pensar que tales principios no tienen aplicación inmediata⁴⁸, el Consejo de Estado ha indicado que es dable acudir a estos en aras de garantizar el derecho a la igualdad de condiciones de quienes realizan la misma función pública, disponiendo específicamente que el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades busca dar especial protección a los contratistas que cumplen con la misma función de los servidores públicos⁴⁹. En un sentido similar, la Corte Constitucional ha señalado que, independientemente del acto o de la causa

45 En criterio de Díaz Vargas, este "es un pilar del derecho laboral [...] que puede invocarse en el marco de la relación contractual no laboral celebrada entre personas naturales, o una natural y una jurídica, sea pública o privada, cuando los hechos que preceden dicha relación configuren una de tipo laboral, sobreponiéndose de tal modo a lo que ocurra en la práctica o en la realidad de los hechos, mas no a la forma en que las partes hayan pactado". JAIME DÍAZ VARGAS, "La primacía de la realidad frente a los contratos de prestación de servicios administrativos, avances jurisprudenciales", *Jurídicas CUC*, vol. 8, n.º 1, 2012, p. 9.

46 Así reza el artículo constitucional mencionado: "El Congreso expedirá el estatuto del trabajo. La ley correspondiente tendrá en cuenta por lo menos los siguientes principios mínimos fundamentales: [...] 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" (cursivas fuera del texto).

47 Estos principios son considerados prevalentes en el marco del Estado social de derechos que profesa la misma Carta Política, en tanto posibilitan los medios de subsistencia para la mayor parte de la población. RICARDO BARONA BETANCOURT, "Principios del derecho laboral en el sistema jurídico colombiano", *Criterio Jurídico Garantista*, vol. 2, n.º 2, 2010, p. 252.

48 Mas aún si se tiene en cuenta que no se ha expedido el Estatuto del Trabajo. Esto último es señalado por Calderón Ortega como causa suficiente para que la Corte Constitucional declare un estado de cosas inconstitucionales, que le permita "tomar medidas complejas que conduzcan, de manera efectiva y eficaz, al cumplimiento de la orden contenida en el citado artículo y, coetáneamente, a la solución (culminación o terminación) de una omisión legislativa que se ha prolongado por más de 20 años, que vulnera esencialmente la fuerza vinculante de la Constitución, tiene especial incidencia en la calidad de vida de los trabajadores y pone en riesgo sus derechos fundamentales". MICHELLE ANDREA CALDERÓN ORTEGA, "Estado de cosas inconstitucional por omisión en la expedición del estatuto del trabajo en Colombia", *Revista Academia & Derecho*, vol. 5, n.º 8, 2014, p. 92.

49 Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, sentencia de 15 de junio de 2011, radicación 1129-10.

que le de origen, la entrega de energía física o intelectual que una persona hace a otra, bajo condiciones de subordinación, tiene el carácter de relación de trabajo, y a ella se aplican las normas del estatuto del trabajo⁵⁰.

Ahora bien, para entender claramente cuando tiene aplicación el principio en cuestión, es necesario primero explicar las diferencias entre el contrato laboral y el contrato de prestación de servicios. Según la Corte Constitucional, para la configuración del primero se requiere la existencia de la prestación personal del servicio, la continuada subordinación laboral y la remuneración como contraprestación; de manera que, "en el contrato de prestación de servicios, la actividad independiente desarrollada, puede provenir de una persona jurídica (o natural) 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"⁵¹. Así las cosas, tendría naturaleza laboral aquella relación en la que existe la prestación personal del servicio, una remuneración y se dé un elemento de dependencia, así sea que se le hubiese dado la denominación de un contrato de prestación de servicios independiente⁵². Este es propiamente el supuesto que da lugar a la aplicación judicial del principio de la primacía de realidad sobre las formalidades; el cual, según enseña Villegas Arbeláez, "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"⁵³. En tal sentido, se considera que el principio en cuestión es de "índole protectora", que opera regularmente en beneficio del empleado, por cuanto "donde exista una relación laboral oculta bajo el ropaje de otra relación, su fuerza normativa y garante se centrará en el amparo de las prerrogativas laborales, sin tener en cuenta la denominación o el tipo que se le haya dado la relación contractual"⁵⁴.

Pese a lo expuesto, la administración de justicia no le podría reconocer la calidad de empleado público al contratista del Estado que logre demostrar los elementos que conforman una relación laboral. Esto, por cuanto, si así lo hiciera, se estarían desconociendo disposiciones legales que rigen la función pública, como los son el nombramiento y la posesión. Estos requisitos, a su vez,

50 Lo cual ha sido planteado en diferentes pronunciamientos, tales como en las sentencias C-555 de 1994 y SU-040 de 2018 de la Corte Constitucional. Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/c-555-94.htm y www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/SU040-18.htm#_ftnref43 [consultadas el 4 de julio de 2019].

51 Corte Constitucional, sentencia C-154 de 19 de marzo de 1997. Disponible en línea: www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/c-154-94.htm [consultada el 4 de julio de 2018].

52 *Ibíd.*

53 JAIRO VILLEGAS ARBELÁEZ, *Derecho administrativo laboral: Principios, estructura y relaciones individuales*, t. I, 10.ª ed., Bogotá: Legis, 2013, p. 16.

54 JAIME DÍAZ VARGAS, *El principio de la primacía de la realidad en las relaciones laborales de la administración pública*, Santa Marta: Universidad Sergio Arboleda, 2012, p. 100.

presuponen la existencia de un determinado régimen legal y reglamentario, una planta de personal y de la correspondiente disponibilidad presupuestal⁵⁵. 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, se les debe reparar integralmente (en apariencia) el daño antijurídico provocado.

2.1. RESARCIMIENTO DE DERECHOS EN EL MARCO DEL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha ido variando respecto a las prestaciones que deben ser reconocidas cuando tiene aplicación favorable el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, así como respecto a la naturaleza de este tipo de reconocimientos. Una revisión de las sentencias hito sobre esta materia permite arribar a esta conclusión.

En un primer momento, es pertinente referirse a la sentencia de 18 de marzo de 1999, en la cual se fijó el criterio inicial dominante por varios años en el Consejo de Estado en cuanto al reconocimiento de derechos sobre el llamado *contrato realidad*. En esta se dispuso que, quien demuestre que su relación dada a través de un contrato de prestación de servicios degeneró en un vínculo de subordinación laboral, tendría derecho, *a título de indemnización*, al pago de las prestaciones sociales ordinarias que devengaba el personal de planta que ejercía las mismas funciones –prima de Navidad, cesantías, etc.–. Para su cálculo se debía tener en cuenta los honorarios pactados en el contrato de prestación de servicios⁵⁶. Esto iba en contravía de lo que la Corte Constitucional sostuvo, de que procedía del pago de prestaciones sociales propiamente dichas como consecuencia judicial de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades⁵⁷.

En 2003, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de Consejo de Estado consolidó su posición indicando que este tipo de reconocimientos no se debía dar como prestaciones sociales, por cuanto estas 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”⁵⁸. Se consideró también que la base para la liquidación de la indemnización que se reconocía a partir del valor pactado en cada contrato u orden de prestación de servicios. No obstante, esta posición no fue acogida a la unanimidad al interior

55 Corte Constitucional, sentencia C-555 de 6 de diciembre de 1994.

56 Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 18 de marzo de 1999, radicación 11722-1198/98.

57 Corte Constitucional, sentencia C-154 de 19 de marzo de 1997.

58 Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 18 de noviembre de 2003, radicación Ij-0039.

del alto tribunal, por cuanto algunos magistrados salvaron su voto señalando 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"⁵⁹. Para llegar a esta conclusión, se hizo énfasis en que, una vez declarado el principio de la primacía de realidad sobre las formalidades, 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.

Con posterioridad, en 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 del pago de prestaciones sociales como tales. Esta tesis se sustenta 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 judicial de la existencia de la relación laboral del orden legal y reglamentario, con todo aquello que le sea inherente⁶⁰.

Conforme la providencia judicial citada, el reconocimiento de derechos, en aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formas, no se debe dar a título de indemnización, como se había venido otorgándose de tiempo atrás, sino a partir de la concepción de restablecimiento de derechos. En consecuencia, se dispone que las entidades públicas deben ser condenadas, además de las prestaciones comunes, a pagar las cotizaciones correspondientes a 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"⁶¹.

59 *Ibíd.*

60 Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, sentencia de 17 de abril de 2008, radicación 2776-05.

61 *Ibíd.*

Luego, en sentencia de 2009^[62], la misma Corporación, Sección Segunda, dispuso que se debía diferenciar entre aquellas prestaciones que son asumidas por el empleador directamente y las que se prestan o se reconocen de forma dineraria por el Sistema de Seguridad Social Integral. Entre las primeras se encuentran las primas, las cesantías y otras; por su parte, las segundas comprenden los derechos pensionales, salud, riesgos profesionales –hoy riesgos laborales– y subsidio familiar, las cuales para ser reconocidas debe mediar una cotización.

A partir de esta clasificación, se contempló que, a título de *reparación integral del daño*, el contratista tenía derecho al pago de la totalidad de las primeras prestaciones –que devenga un empleado público en similar situación–, en tanto que la condena en materia de riesgos pensionales y de salud se debía dar por el monto proporcional que le correspondía trasladar al empleador, teniendo en cuenta que estas son prestaciones compartidas, es decir con aportes tanto del empleador como del trabajador, conforme los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993^[63]. Para el caso del sistema de riesgos laborales⁶⁴ y del sistema de subsidio familiar⁶⁵, le correspondía al juzgador analizar en cada caso si existen los presupuestos pertinentes para que se condene al empleador. Para llegar a esta conclusión, el Consejo de Estado tomó como fundamento el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, el cual establece que, dentro de cualquier proceso que se surta ante la administración de justicia, se tendrá en cuenta el principio de reparación integral para la valoración de daños irrogados a las personas, así como a las cosas. Así reza el referido artículo: “Valoración de daños. Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración

62 Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 19 de febrero de 2009, radicación 3074-05.

63 Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 41.148 del 23 de diciembre de 1993. Disponible en línea: www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0100_1993.html [consultada el 5 de julio de 2019].

64 Sobre este punto, es pertinente aclarar que, en virtud del artículo 2.º de la Ley 1562 de 2012 y su reglamentación dispuesta en el Decreto 1072 de 2015, 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 primacía de la realidad sobre las formalidades, se configuraría un daño antijurídico en cabeza del aparente contratista cuando hubiere asumido tales costos.

65 Para que aplique este beneficio se requiere que las labores hubieren correspondido a las que realizan los trabajadores con pequeños y medianos ingresos. Esto en consonancia con lo que dispone el artículo 2 de la Ley 21 de 1982, por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar y se dictan otras disposiciones. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 35.939 del 5 de febrero de 1982. Disponible en línea: www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1577196 [consultada el 10 de julio de 2019].

de daños irrogados a las personas y a las cosas atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales⁶⁶.

También se retomó el salvamento planteado en las primeras sentencias hito de esta materia, en el sentido que no se podría 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.

Para 2016, en sentencia de unificación, el Consejo de Estado modificó su posición, indicando que el reconocimiento de derechos en estos casos no se debe dar a título de reparación. Lo anterior, por cuanto la consecuencia lógica de la nulidad que se decreta, sobre el acto administrativo que niega las prestaciones sociales reclamadas, es el restablecimiento de derechos, los cuales deben volver a su estado inicial; es decir, hay lugar a reconocer las prestaciones que el contratista dejó de devengar y el tiempo de servicios con fines pensionales, "pues su situación jurídica fue mediante un contrato estatal, pero que en su ejecución se dieron los elementos constitutivos de una relación laboral, que en caso de haber sido vinculado como empleado público hubiese tenido derecho a las mismas prestaciones que devengan los demás servidores de planta de la respectiva entidad"⁶⁷.

Además, precisa el juez administrativo que las personas pueden reclamar todos los perjuicios que considere habérseles ocasionado con el aparente contrato de prestación de servicios, en los términos del artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), que establece que: "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".

Recientemente algunos pronunciamientos del Consejo de Estado se han apartado de lo dispuesto en la sentencia unificadora previamente citada, considerando que la consecuencia de probar la existencia de la relación laboral –o de la vinculación legal y reglamentaria– se debe hacer a título de indemnización. Estas providencias fundamentan su posición en el criterio anterior dominante⁶⁸.

66 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. Publicada en *Diario Oficial*, n.º 43.335 del 8 de julio de 1998. Disponible en línea: www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0446_1998.html [consultada el 5 de julio de 2019].

67 Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 25 de agosto de 2016, radicación 0088-15 o CE-suj2-005-16.

68 Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, sentencia de 10 de mayo de 2018, radicado 0767-16.

Como se puede observar, 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, entre otras. No obstante, en sus pronunciamientos no se advierte explícitamente la consecuencia jurídica de la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades en cuanto a los tributos que son indebidamente recaudados en virtud de los espurios contratos de prestación de servicios. Esta omisión da cuenta de una situación injusta, por cuanto son gravosas las obligaciones impositivas que recaen sobre un particular vinculado a la Administración pública mediante el referido contrato. A continuación, se explica detalladamente esta aseveración.

2.2. LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS EN EL MARCO DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES

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 su recaudación 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 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, como entre la madre y el hijo en cuanto a su dependencia⁶⁹.

En materia de las obligaciones impositivas, Andrés Ordoñez, trayendo a colación el Estatuto Tributario colombiano, 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 sus generadores"⁷⁰. Es necesario tener en cuenta que el concepto de obligación tributaria se concreta en la deuda tributaria, la cual, como sugiere el autor citado, "involucra no solo la prestación a cargo del deudor de dar cierta cantidad de dinero denominada

69 ARTURO ALESSANDRI RODRÍGUEZ, *Teoría de las obligaciones*, Santiago: Jurídica Ediar - Cono Sur Ltda., 1988. pp. 13-14.

70 ANDRÉS ORDÓÑEZ y EDUARDO CUBIDES, "Modo extinción de las obligaciones tributarias sobre los impuestos de la renta y complementarios y CREE", en Julio Piza et al. (eds.), *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013, p. 620.

impuesto, sino también los anticipos, retenciones, sanciones e intereses que legalmente procedan"⁷¹.

Para aplicar estas teorías tributarias al contrato de prestación de servicios, debemos referirnos a alguno de los impuestos que recaen sobre este. En el caso del gravamen de industria y comercio, por ejemplo, se tiene como hecho generador –o fuente de obligación– la ejecución del referido contrato. Esto, en virtud del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, que permite a las entidades territoriales gravar todas actividades que se realicen en su jurisdicción.

Ahora bien, teniendo en cuenta la relación de dependencia que existe entre el contrato y la obligación, se podría afirmar que, cuando el contrato de prestación de servicios es declarado inexistente al declararse judicialmente el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades, desaparece también la obligación de pagar el impuesto en cuestión. 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 la generan, 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. Inclusive, es posible plantear que la jurisprudencia, al guardar silencio sobre los impuestos que fueron recaudados sin una verdadera fuente de obligaciones, no ha contemplado la reparación de la totalidad de los daños ocasionados a quienes logran demostrar que su vinculación contractual de servicios encubría una verdadera relación laboral. Esto, a su vez, desconoce el principio de reparación integral del daño de que trata el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, en virtud del cual "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"⁷². De igual forma, se podría justificar la devolución de los impuestos que son recaudados con ocasión de un contrato de prestación de servicios que es desvirtuado como consecuencia de la declaratoria judicial del contrato realidad, a partir del criterio que planteó la Sección Segunda del Consejo de Estado para avanzar en el reconocimiento de derechos, según el cual el Estado no puede beneficiarse de su actuar irregular, ni trasladar su responsabilidad al aparente contratista⁷³.

71 *Ibíd.*

72 JUAN MANUEL DÍAZ-GRANADOS ORTIZ, *El seguro de responsabilidad*, Bogotá: Universidad del Rosario, 2006, p. 109.

73 Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 19 de febrero de 2009, radicado 3074-05.

Ahora bien, si tenemos en cuenta la sentencia unificadora del Consejo de Estado expedida en 2016^[74], la cual contempla que la consecuencia de desvirtuarse la figura del contrato de prestación de servicios es el restablecimiento del derechos –reflejado en las prestaciones sociales que el contratista dejó de devengar y para efectos de la seguridad social– y que los perjuicios causados se deberían reclamar acreditando los medios probatorios idóneos, se llegaría a la conclusión de que le correspondería al contratista demostrar que ha pagado ciertos impuestos con ocasión referido contrato, para así solicitar su devolución. En este contexto, no cabría duda alguna respecto a la necesidad de que la pretensión judicial sobre la restitución de los costos pagados por estos gravámenes se deba tramitar a través de los procesos que tengan como propósito la declaratoria del principio de la realidad sobre las formalidades. Esto, además, encuentra sustento en el principio de reparación integral del daño –que es aplicable en materia de administración de justicia– el cual busca evitar la duplicidad de procesos y la consecuente congestión judicial, tal como lo ha planteado la Corte Constitucional⁷⁵.

CONCLUSIONES

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 celebrado en el marco del Estatuto General de la Contratación Pública. En efecto, la fuente que genera la obligación de costear ciertos impuestos es la celebración y ejecución del contrato de prestación de servicios, y sí este, en un caso en concreto, es judicialmente declarado inexistente en virtud del contrato realidad, es lógico concluir que desapareció la fuente que generaba el recaudo de tales impuestos. En otros términos, la aplicación del principio de la realidad sobre las formalidades tiene como resultado el desaparecimiento de la deuda tributaria, por cuanto no se dieron los presupuestos previstos la generan, esto es, no se configuró el contrato de prestación de servicios. Así las cosas, si como consecuencia del contrato realidad solo son reconocidos las prestaciones sociales y demás beneficios que se derivan de una relación laboral, 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 ocasionada por el pago de unos impuestos que no debería haber asumido. En definitiva,

74 Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 25 de agosto de 2016, radicado 0088-15 o CE-SUJ2-005-16.

75 Corte Constitucional, sentencia C-487 de 4 de mayo de 2000. Disponible en línea: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-487-00.htm> [consultada el 5 de julio de 2018].

la omisión de la jurisprudencia en esta materia ausulta un enriquecimiento injustificado del erario, por cuanto el Estado recaudó impuestos que en la realidad no tenían un hecho generador –toda vez que no existió el contrato de prestación de servicios–, ocasionando también un daño antijurídico al otrora contratista que compromete la responsabilidad del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

FUENTES DOCTRINALES

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, ARTURO. *Teoría de las obligaciones*, Santiago: Jurídica Ediar - Cono Sur, 1988.

BARONA BETANCOURT, RICARDO. "Principios del derecho laboral en el sistema jurídico colombiano". *Criterio Jurídico Garantista*, vol. 2, n.º 2, 2010.

BECERRA HERMIDA, JUAN CARLOS. *El Impuesto de industria y comercio y su aplicación en Santiago de Cali: comentarios y compilación normativa, nacional y municipal*. Cali: Restrepo & Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios, 2002.

BENAVIDES, JOSÉ LUIS. "El contrato de prestación de servicios. Difícil delimitación frente el contrato realidad". *Revista Derecho del Estado*, n.º 25, 2010.

CALDERÓN ORTEGA, MICHELLE ANDREA. "Estado de cosas inconstitucional por omisión en la expedición del estatuto del trabajo en Colombia". *Revista Academia & Derecho*, vol. 5, n.º 8, 2014.

COSCULLUELA, LUIS. "La región". En Sebastián Martín-Retortillo, *Descentralización administrativa y organización política. Nuevas fórmulas y tendencias*, tomo III. Madrid: Alfaguara, 1973.

DÍAZ-GRANADOS ORTIZ, JUAN MANUEL. *El seguro de responsabilidad*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006.

DÍAZ VARGAS, JAIME. "La primacía de la realidad frente a los contratos de prestación de servicios administrativos, avances jurisprudenciales". *Jurídicas CUC*, vol. 8, n.º 1, 2012.

DÍAZ VARGAS, JAIME. *El principio de la primacía de la realidad en las relaciones laborales de la Administración pública*. Santa Marta: Universidad Sergio Arboleda, 2012.

GUEVARA MADRID, DIEGO HERNÁN. *Guía para la preparación y presentación de la declaración de renta personas naturales obligadas y no obligadas a llevar Contabilidad*. Bogotá: Actualícese.com, 2013.

MARTÍNEZ HINCAPIÉ, HERNÁN DARÍO. "La actualidad de los derechos laborales en Colombia en el contexto del neoliberalismo a partir de la normatividad expedida

por Colombia para cumplir el TLC con Estados Unidos". *Estudios de Derecho*, vol. 74, n.º 163, 2017.

ORDÓÑEZ, ESTEBAN Y EDUARDO CUBIDES. "Modo extinción de las obligaciones tributarias sobre los impuestos de la renta y complementarios y CREE". En Julio Piza et al. (eds.), *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013.

PIZA, JULIO ROBERTO ET AL. *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013.

POSADA GARCÍA-PEÑA, MARIO. *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2008.

ROJAS CASTAÑEDA, CARLOS. "La flexibilización laboral en Colombia". *Jurídicas CUC*, vol. 12, n.º 1, 2016.

VEGA DE HERRERA, MARIELA. "El debate jurídico en torno al contrato de prestación de servicios". *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. IX, n.º 17, 2006.

VEGA DE HERRERA, MARIELA. "El contrato estatal de prestación de servicios: su incidencia en la función pública". *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. X, n.º 19, 2007.

VILLEGAS ARBELÁEZ, JAIRO. *Derecho administrativo laboral: Principios, estructura y relaciones individuales*, t. 1, 10.ª ed. Bogotá: Legis, 2013.

VILLEGAS ARBELÁEZ, JAIRO. *Negociación colectiva y sindicatos de empleados públicos*, 6.ª ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014.

YOUNES MORENO, DIEGO. *Derecho administrativo laboral. Régimen de los servidores públicos en Colombia*, 12.ª ed. Bogotá: Editorial Temis, 2013.

FUENTES JURISPRUDENCIALES

Corte Constitucional de Colombia

Sentencia C-056 de 22 de febrero de 1993. Expediente D-111.

Sentencia C-555 de 6 de diciembre de 1994. Expediente D-572.

Sentencia C-220 de 16 de mayo de 1996. Expediente D-1053.

Sentencia C-154 de 19 de marzo de 1997. Expediente D-1430.

Sentencia C-487 de 4 de mayo de 2000. Expediente D-2614.

Sentencia C-614 de 2 de septiembre de 2009. Expediente D-7615.

Sentencia T-750 de 8 de octubre de 2014. Expedientes T-4.394.854 y T-4.401.974.

Sentencia T-029 de 5 de febrero de 2016. Expediente T-5.144.950.

Sentencia T-723 de 16 de diciembre de 2016. Expediente T-5.692.280.

Sentencia SU-040 de 10 de mayo de 2018. Expediente T-5.692.280.

Consejo de Estado de Colombia

Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, sentencia de 10 de mayo de 2018, radicación 0767-16.

Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 25 de agosto de 2016, radicación 0088-15 o CE-SUJ2-005-16.

Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, sentencia de 15 de junio de 2011, radicación 1129-10.

Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 19 de febrero de 2009, radicación 3074-05.

Consejo de Estado, Sección Segunda, subsección A, sentencia de 17 de abril de 2008, radicación 2776-05.

Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 18 de noviembre de 2003, radicación lj-0039.

Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 18 de marzo de 1999, radicación 11722-1198-98.

Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto de 23 de noviembre de 2005, radicación 1693-05.