

CONTRATO DE PRESTACION DE SERVICIOS TEMPORALES - Objeto. Es el suministro de personal para ejecutar las actividades requeridas por la empresa contratista / IMPUESTO DE TIMBRE - Base gravable en los contratos de prestación de servicios temporales. Se determina por la cuantía total del contrato o la contraprestación que perciben las empresas de servicios temporales, sin que sea posible restar los ingresos percibidos para cubrir las obligaciones laborales derivadas de la calidad de empleador que dichas empresas ostentan respecto de los trabajadores en misión

De la definición del artículo 71 de la Ley 50 de 1990 se infiere que las empresas de servicios temporales acuerdan con terceros la prestación de un servicio que, en concreto, se traduce en el suministro de personal para ejecutar las actividades que demande la empresa contratista. Esos acuerdos o contratos deben constar por escrito, tal como lo demanda el artículo 81 de la Ley 50 de 1990. En esa medida, la expedición del documento como tal determina la causación del impuesto de timbre, al tenor del artículo 519 del E.T. Ahora bien, dado que no está en discusión que dentro de la contraprestación que percibe la empresa de servicios temporales por el servicio que presta, esto es, el suministro de personal, está incluido el monto que requiere para atender las obligaciones laborales que asume dado el carácter de empleador que ostenta por disposición legal, surge la inquietud de si para determinar la base gravable del impuesto de timbre se deben descontar esos ingresos. La Sala considera que no puesto que, atendiendo a una interpretación gramatical y exegética de los artículos 519 y 522 del E.T., la base gravable del impuesto de timbre la constituye la cuantía del contrato. Luego, si esa cuantía está determinada y el legislador no hizo distinción de ninguna especie a efectos de establecer la base gravable del impuesto de timbre, no es dable al intérprete hacer distinción alguna. Así mismo, atendiendo a una interpretación sistemática de los artículos 519 y 522 del E.T., y 71 de la Ley 50 de 1990, se tiene que la cuantía del contrato de prestación servicios temporales debe incluir los costos y gastos en que necesariamente incurre la empresa, es decir, que debe incluir aquellas erogaciones que necesariamente deberá hacer para satisfacer las obligaciones a su cargo como empleador del trabajador en misión, e independientemente de que, posteriormente, destine ese pago a cubrir dichas obligaciones que, además, se derivan de otro contrato o acuerdo, esto es, el que suscribe la empresa de servicio temporal con los trabajadores en misión. De las tres normas citadas, tampoco es dable inferir que la cuantía deba discriminarse para efectos de determinar la base gravable del impuesto de timbre. Y una interpretación finalista de las citadas normas también conduce a concluir que, para efectos de determinar la base gravable del impuesto de timbre, no es pertinente restar de la cuantía de los contratos de prestación de servicios temporales los ingresos percibidos para cubrir las obligaciones laborales derivadas de la calidad de empleador que ostentan las empresas de servicios temporales, puesto que, el impuesto de timbre, tal como lo precisó la DIAN, se causa por el otorgamiento del documento en el que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Y, dentro de las obligaciones que se derivan del contrato de servicios temporales, están las referidas a “Hacer constar que la empresa de servicio temporal se sujetará a lo dispuesto por la ley para efectos del pago de salarios, prestaciones sociales, horas extras, recargos diurnos y nocturnos, dominicales y festivos.”, obligación que justifica que dentro de la contraprestación exigible por parte de las empresas de servicios temporales se cuantifique lo que dicha empresa necesita para cumplir esa obligación.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990 - ARTICULO 71, ARTICULO 81 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 519, ARTICULO 522

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 025791 (30 DE MARZO) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (No Anulado)

EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES - Su calidad de empleador no nace del contrato que suscriben con los terceros beneficiarios, sino de la ley

[...] la calidad de empleador que tienen las empresas de servicios temporales no surge del contrato que estas empresas suscriben con los terceros beneficiarios. La fuente de las obligaciones derivadas de ese rol de empleador es la ley, precisamente para garantizar que tales empresas cumplan con las obligaciones laborales que adquieren con los trabajadores en misión. De ahí que sea la ley la que exija que en el contrato se deje la constancia expresa de que las empresas de servicios temporales asumen ciertas obligaciones propias de los empleadores.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 025791 (30 DE MARZO) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (No Anulado)

CONTRATO DE PRESTACION DE SERVICIOS TEMPORALES - Naturaleza jurídica. No es de colaboración ni de intermediación indirecta

[...] las empresas que contratan los servicios de las empresas de servicios temporales, o terceros beneficiarios, como los denomina la ley, no fungen como mandantes ocultos. Por el contrario, su participación es expresa y de cara al trabajador misional. La empresa de servicios temporales, se reitera, asume la calidad de empleador por disposición de la ley, no en virtud del contrato. Luego, los terceros beneficiarios no invisten o delegan poder alguno a las empresas de servicios temporales. Por último, las empresas de servicios temporales no transfieren los resultados del contrato de trabajo suscrito con los trabajadores en misión a los terceros beneficiarios. Simplemente, las empresas de servicios temporales suministran el personal que los terceros beneficiarios necesitan para que los trabajadores en misión cumplan la labor que tales beneficiarios les encomienden. Por lo expuesto, no prosperan las pretensiones de nulidad del concepto 025791 del 30 de marzo de 2001 de la DIAN, por violación de los artículos 519 y 522 del E.T. y 71 de la Ley 50 de 1990, por interpretación errónea. De otra parte, alegó el demandante que se violaron los artículos 13 y 363 de la Carta Política y, en concreto, los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva, porque no se le da al contrato de prestación de servicios temporales, el mismo tratamiento que se le da a los contratos a que alude el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992. La Sala precisa que el concepto demandado tampoco viola esas disposiciones, por cuanto, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 regula una base gravable especial para el impuesto de timbre para tres contratos de intermediación, como son: la fiducia mercantil, la agencia mercantil y la administración delegada. Habida cuenta de que, se reitera, el contrato de prestación de servicios temporales no es un contrato de intermediación indirecta, como lo alegó el demandante, no se viola el derecho a la igualdad, pues la naturaleza de los contratos enlistados en el Decreto 2076 de 1992 difiere del contrato regulado en el artículo 71 de la Ley 50.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 13, ARTICULO 363 / LEY 50 DE 1990 - ARTICULO 71 / DECRETO 2076 DE 1992 - ARTICULO 33 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 519, ARTICULO 522

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 025791 (30 DE MARZO) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (No Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de enero de dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2010-0003-00(18069)

Actor: HECTOR MAURICIO MAYORGA ARANGO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

HÉCTOR MAURICIO MAYORGA ARANGO solicitó la nulidad del Concepto 025791 de 30 de marzo de 2001 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

EL ACTO DEMANDADO

El texto del concepto demandado es el siguiente:

PROBLEMA JURÍDICO:

¿La base sobre la cual recae el impuesto de timbre, en contratos suscritos con empresas de servicios temporales, es el porcentaje que corresponde a la administración de la nómina o es sobre todo el contrato?

TESIS

La base gravable en los contratos suscritos con empresas de servicios temporales se encuentra estructurada por el valor total del contrato.

INTERPRETACION JURÍDICA

Desde la expedición de la Ley 2ª de 1976, por la cual se reorganizó el impuesto de timbre se precisó el alcance de este gravamen, haciéndolo recaer sobre los instrumentos privados de cuantía determinada o indeterminada, en los cuales se haga constar la existencia o extinción de obligaciones, cuyo hecho generador es el otorgamiento, giro, aceptación, emisión o suscripción del respectivo documento.

Ahora bien, tratándose de acuerdos convencionales en que se haga constar la

constitución, existencia o modificación de obligaciones, para concretar tanto el hecho generador del impuesto como la base gravable, indudablemente debe estarse a lo dispuesto en el artículo 519 del E. T. que precisa los elementos para la determinación del mismo.

Es así como, respecto de la cuantía cuando el documento indica en forma clara y concreta su valor, este debe ceñirse a lo expresamente dispuesto en el artículo 519, en caso contrario debe acudir a lo previsto en el artículo 522 del mismo Estatuto Fiscal, norma que consagra las reglas a seguir para determinar las cuantías.

El impuesto de timbre nacional, como gravamen documental, y salvo los casos expresamente señalados en el artículo 523 ibídem, requiere indefectiblemente del elemento cuantía para la concreción del tributo.

Por lo tanto, indicada en forma clara y expresa la cuantía de un documento la misma se constituye en base gravable sujeta a imposición independientemente del acuerdo a que han llegado las partes en cuanto a la distribución o participación (fija o porcentual) en el desarrollo del convenio, cuantía que evidentemente constituye base gravable en la medida que supere el valor señalado para la respectiva vigencia fiscal, además, claro está, del cumplimiento de los demás requisitos dispuestos para el efecto.

La anterior afirmación encuentra justificación legal en el artículo 519 en cuanto tal disposición no condiciona la determinación de la cuantía a la participación de las partes en el contrato o si la percepción que el mismo origina está destinada en su totalidad a un tercero, como si ocurre por vía especial en los contratos de fiducia mercantil y en los encargos fiduciarios en que el impuesto de timbre se aplica sobre la remuneración que corresponda según el respectivo contrato, a favor de la entidad fiduciaria.

Tal manejo igualmente se predica de los contratos de agencia mercantil, y administración delegada, así como a los que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsas. (art. 33 Decreto 2076 de 1992).

En consecuencia, los documentos que crean obligaciones dinerarias claramente determinadas y que sobrepasan la cuantía dispuesta en el artículo 519 del E. T. para la respectiva vigencia fiscal, constituyen hecho generador del impuesto de timbre nacional.

LA DEMANDA

Invocó como normas violadas los artículos 13 y 363 de la Constitución Política; 519 y 522 del Estatuto Tributario y 71 de la Ley 50 de 1990.

El concepto de violación lo desarrolló así:

Dijo que la DIAN, en el concepto demandado, sentó, como tesis jurídica, que la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de servicio temporal se determinaba según la cuantía del documento y no sobre el porcentaje de administración que percibe la empresa de servicio temporal. Añadió que para la DIAN, sólo en los casos excepcionalmente previstos en la ley, se toma como base

gravable el componente de administración o de retribución. Que, en los demás casos, se debe tributar sobre la totalidad del contrato.

Precisó que de conformidad con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, la empresa de servicios temporales es aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios con el fin de colaborarles temporalmente en el desarrollo de las actividades que ejecutan, mediante la labor desarrollada por las personas naturales que la empresa de servicios temporales contrate. Que, por tanto, la empresa de servicios temporal tiene el carácter de empleador.

Con fundamento en la anterior definición, precisó que la actividad desarrollada por la empresa de servicios temporales es distinta de la actividad que debe ejecutar el trabajador en misión. Que, en esa medida, el objeto del contrato de servicios temporales es de intermediación, es un contrato de representación, *“en el que la empresa de servicios temporales se compromete para con la usuaria a adoptar el ropaje de empleador para que la usuaria pueda disfrutar del servicio que presta directamente el trabajador contratado por la temporal”*. Que por ser el contrato de servicios temporales un contrato de intermediación, de representación o de colaboración, la contraprestación que percibe la empresa de servicios temporales se circunscribe al porcentaje de administración o lo que comúnmente se conoce como AIU.

Para respaldar su conclusión, acudió a doctrina de autores y a sentencias de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado.

Añadió que de conformidad con el artículo 522 del Estatuto Tributario, en los contratos de ejecución sucesiva, la cuantía de los contratos equivale al valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del contrato.

Dijo que el vocablo “pago” debe entenderse circunscrito a la magnitud económica del hecho generador del contrato. Y, que, para el caso concreto, desde el punto de vista del derecho comercial, el valor patrimonial del contrato de servicios temporales está determinado por la materia del contrato, representada en el servicio que presta la empresa de servicio temporal. De manera que, a su juicio, la base gravable equivale al valor que paga el tercero beneficiario que contrata a la empresa de servicios temporal por concepto del servicio que le presta.

Por último, puso de presente que todos los contratos de intermediación, de conformidad con el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 tributan por el impuesto de timbre sobre la remuneración y que como el contrato de servicios temporales es de intermediación, también debe tributar sobre la remuneración que percibe la empresa de servicio temporal. Que ese decreto no contiene una relación taxativa de contratos, y que, por tanto, la base gravable descrita en el citado decreto no es excluyente y ni de aplicación restrictiva a los contratos que menciona esa norma.

OPOSICIÓN

La apoderada de la DIAN pidió tener en cuenta que el demandante citó ciertas normas como vulneradas pero que no puntualizó en qué consistió el concepto de la violación de tales normas. Que, en todo caso, para decidir el asunto, era necesario tener en cuenta que el impuesto de timbre es de naturaleza documental, conforme lo concibió el legislador. Que, por tanto, el impuesto no se causa por la ocurrencia del hecho económico derivada del documento, sino por otorgar el documento. De manera que, precisó, el impuesto es formal por cuanto solo grava las formas escritas, y es directo, porque “quien responde es sobre quien recae la obligación (art. 516 E.T).

Luego, aludió a la definición de las empresas de servicios temporales, a los derechos laborales de los trabajadores vinculados en virtud de los contratos de servicios temporales y de los contratos que suscriben las empresas de servicios temporales con los terceros beneficiarios de los trabajadores en misión para precisar que tales contratos y relaciones jurídicas en nada se asimilan al contrato de intermediación. Para la apoderada de la DIAN, la interpretación del demandante implica desconocer la calidad de patrono que, por ley, ostentan las empresas de servicios temporales. Y, concluyó, que como los contratos de servicios temporales no son contratos de intermediación, no se les puede hacer extensivo el tratamiento previsto en el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, además, dijo, por el carácter restrictivo que tienen los beneficios tributarios que obedecen a políticas de orden económico y social.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En atención a que la DIAN alegó la falta de sustentación del concepto de la violación, el demandante precisó las razones por las que entiende violados los

artículos 13 y 363 de la Carta Política, 519 y 522 del E.T. y 71 de la Ley 50 de 1990, así:

Dijo que el concepto demandado violó el artículo 13 de la Carta Política, porque el concepto otorga un tratamiento diferente a los contratos de colaboración empresarial. Insistió en que una cosa es un contrato cuya función económica es de cambio y otra muy distinta cuando el contrato es de colaboración.

Que, violó el artículo 363 de la Carta Política, en la medida en que el concepto grava una obligación que consta en un contrato por el valor de obligaciones accesorias que se ejecutan para dar cumplimiento a la obligación que motiva a las partes a contratar. Que, en consecuencia, el concepto violó los principios de equidad, justicia y el de capacidad contributiva.

Que se violó el artículo 519 E.T., porque la DIAN, en el concepto demandado pretendió gravar obligaciones que no corresponden a las pactadas en el contrato de servicios temporales.

Que se violó el artículo 522 E.T., *“en la medida en que la cuantía se establece por el valor de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio. En el presente caso, al aludirse al pago, como mecanismo extintivo de una obligación de contraprestación que resulta de un contrato, se incluyen reembolsos de gastos, cuya génesis está consagrado en el artículo 2184 del C.C.”*

Y, finalmente, que se violó el artículo 71 de la Ley 50 de 1990 *“por el desconocimiento de la función económica del servicio temporal, en el que se precisa que el servicio temporal se ejecuta para colaborar temporalmente en las actividades de una empresa usuaria que califica como beneficiaria. Esto a todas luces refleja la función económica de colaboración, en contraposición a la de contraprestación que pretende la DIAN.”*

Posteriormente, el demandante hizo una copiosa referencia a doctrina judicial y de autores para insistir en que, a su juicio, el contrato de servicios temporales, es un contrato de intermediación.

La **DIAN** solicitó negar las súplicas de la demanda e insistió en que el actor se limitó a señalar las normas constitucionales y legales que en su sentir consideró vulneradas con el acto acusado, pero que no desarrolló el concepto de la violación, requisito, según dijo, necesario, en términos del artículo 137 (4) del

Código Contencioso Administrativo.

En lo de fondo, insistió en lo dicho en la contestación de la demanda.

En todo caso reiteró en que el contrato de servicios temporales no es un contrato de intermediación, puesto que las empresas de servicios temporales fungen como empleadores.

El **Ministerio Público** pidió que se nieguen las pretensiones de la demanda. Señaló que según los artículos 515, 519 y 530 del Estatuto Tributario, el impuesto de timbre se causa por el otorgamiento, giro, aceptación o suscripción de instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, en los que se hace constar la constitución, existencia, modificación, prórroga, cesión o extinción de una obligación.

Precisó que de conformidad con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, las empresas de servicios temporales son aquellas que contratan la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de estas el carácter de empleador.

Que, el artículo 72 prevé que las empresas de servicios temporales deben constituirse como personas jurídicas y que su único objeto es el previsto en el artículo 71.

Que el artículo 73 define como usuario, a toda persona natural o jurídica que contrata los servicios de las empresas de servicios temporales.

Que el artículo 74 dispone que los trabajadores en misión son aquéllos que la empresa de servicios temporales envía a las dependencias de los usuarios a cumplir la tarea o servicio para la que fueron contratados.

Que el artículo 77 establece los casos en que el usuario puede contratar con las empresas de servicios temporales.

Y que el artículo 81 establece que los contratos entre empresas de servicios temporales y usuarios deben (i) constar por escrito, (ii) incluir la manifestación de

la sujeción de la empresa temporal a la ley laboral para todo lo concerniente a salarios y demás prestaciones laborales, (iii) incluir la póliza que garantice tales obligaciones de los trabajadores en misión y (iv) incluir la forma de atender la salud ocupacional de los mismo para labores de riesgo.

Que de acuerdo con las normas anteriores, la empresa de servicios temporales suministra trabajadores a un tercero llamado usuario que solicita el envío de estos para que cumplan la labor contratada y que el contrato para este fin, entre la empresa y el usuario, debe constar por escrito.

Que dicho contrato no se regula por las normas laborales ya que estas solamente exigen que se hagan constar a cargo de la empresa de servicios temporales los aspectos de sujeción a la ley laboral y las garantías anotados. Que el contrato de servicios temporales se rige por las normas generales sobre los contratos.

Dijo que ninguna de las normas que regulan a las empresas de servicios temporales señala que la contraprestación acordada en los contratos de servicios temporales equivalga o contenga la remuneración por concepto del personal que suministra.

Que tampoco puede entenderse que el contrato entre la empresa temporal y el usuario sea de representación. Y que, ninguna de las normas que establecieron el impuesto de timbre dispuso algún régimen especial, relativo a la determinación del valor de los contratos celebrados entre las empresas de servicios temporales y los usuarios para el suministro de personal, para efectos de calcular el impuesto de timbre. Que, por tanto, independientemente de la forma en que se contrate, para determinar el impuesto de timbre sólo interesa la existencia escrita del documento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si es nulo el Concepto 025791 del 30 de marzo de 2001, en virtud del cual, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales conceptuó que *“La base gravable en contratos suscritos con empresas de servicios temporales se encuentra estructurada por el valor total del contrato.”*

Sea lo primero precisar que no se configura la excepción de inepta demanda por el hecho de que, según la apoderada de la DIAN, la demandante no precisó las razones o motivos por las que entendió violados los artículos 13 y 363 de la C.P., 519 y 522 E.T.

Pese a que la demandante, en los alegatos de conclusión, concretó las razones de la violación de los mentados artículos, lo cierto es que esos mismos argumentos fueron propuestos en la demanda. De manera que, para efectos de esta sentencia, la Sala analizará las razones puntuales que, en últimas, concretan el concepto de la violación.

En esa medida, para determinar si el concepto demandado violó los artículos 13 y 363 de la Carta Política, por violación de los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva, lo primero que corresponde analizar es si, la DIAN violó los artículos 519 y 522 del E.T. y 71 de la Ley 50 de 1990, por interpretación errónea.

La interpretación errónea, valga precisar, sucede cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero se entienden equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, se los aplica. Es decir, ocurre cuando se asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no les corresponde.

Según el concepto demandado, para efectos de determinar la base gravable del impuesto de timbre, se deben tener en cuenta las cuantías previstas los artículos 519 y 522 del E.T., *“independientemente del acuerdo al que hayan llegado las partes en cuanto a la distribución participación (fija o porcentual) en el desarrollo del convenio (...)”*

Que el artículo 519 E.T. *“no condiciona la determinación de la cuantía a la participación de las partes en el contrato o si la percepción que el mismo origina está destinada en su totalidad a un tercero.”*

Para el demandante esas conclusiones son erradas y, por tanto, ilegales, puesto que desconocen que los contratos de servicios temporales que suscriben las empresas de servicios temporales con terceros beneficiarios son contratos de “colaboración” o de “intermediación sin representación”.

Que, en la medida en que el concepto ignora la mentada naturaleza jurídica de los contratos de servicios temporales, desconoce que solo parte de la retribución que pagan los terceros beneficiarios a las empresas de servicios temporales corresponde al servicio que estas prestan. Que, por lo tanto, la base gravable del impuesto de timbre se debe

circunscribir a la remuneración que, en estricto sentido, por concepto del servicio que prestan, perciben las empresas de servicios temporales. Que eso implica restar de la base gravable del impuesto de timbre los valores que las empresas de servicios temporales perciben para remunerar los servicios que presta.

La Sala considera que no le asiste razón al demandante, por las siguientes razones:

El artículo 519 del E.T., vigente para el año en que se expidió el concepto demandado y con fundamento en el que se hizo la interpretación, disponía lo siguiente:

*“El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno y medio 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 (\$58.300.000.00)**, 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 (\$930.300.00)**.”*

El artículo 522, a su vez, disponía:

ARTICULO 522. REGLAS PARA DETERMINAR LAS CUANTÍAS. Para la determinación de las cuantías en el impuesto de timbre, se observarán las siguientes reglas:

1. En los contratos de ejecución sucesiva, la cuantía será la del valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio.

En los contratos de duración indefinida se tomará como cuantía la correspondiente a los pagos durante un año.

(...)”

Y, el artículo 71 de la Ley 50 de 1990 define a las empresas de servicios temporales así:

“Artículo 71. Es empresa de servicios temporales aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de éstas el carácter de empleador

De la definición del artículo 71 de la Ley 50 de 1990 se infiere que las empresas de servicios temporales acuerdan con terceros la prestación de un servicio que, en concreto, se traduce en el suministro de personal para ejecutar las actividades que demande la empresa contratista.

Esos acuerdos o contratos deben constar por escrito¹, tal como lo demanda el artículo 81 de la Ley 50 de 1990. En esa medida, la expedición del documento como tal determina la causación del impuesto de timbre, al tenor del artículo 519 del E.T.

Ahora bien, dado que no está en discusión que dentro de la contraprestación que percibe la empresa de servicios temporales por el servicio que presta, esto es, el suministro de personal, está incluido el monto que requiere para atender las obligaciones laborales que asume dado el carácter de empleador que ostenta por disposición legal, surge la inquietud de si para determinar la base gravable del impuesto de timbre se deben descontar esos ingresos.

La Sala considera que no puesto que, atendiendo a una interpretación gramatical y exegética de los artículos 519 y 522 del E.T., la base gravable del impuesto de timbre la constituye la cuantía del contrato. Luego, si esa cuantía está determinada y el legislador no hizo distinción de ninguna especie a efectos de establecer la base gravable del impuesto de timbre, no es dable al intérprete hacer distinción alguna.

Así mismo, atendiendo a una interpretación sistemática de los artículos 519 y 522 del E.T., y 71 de la Ley 50 de 1990, se tiene que la cuantía del contrato de prestación servicios temporales debe incluir los costos y gastos en que necesariamente incurre la empresa, es decir, que debe incluir aquellas erogaciones que necesariamente deberá

¹ **Artículo 81.** Los contratos celebrados entre las empresas de servicios temporales y los usuarios, deberán:

1. Constar por escrito.
2. Hacer constar que la empresa de servicio temporal se sujetará a lo dispuesto por la ley para efectos del pago de salarios, prestaciones sociales, horas extras, recargos diurnos y nocturnos, dominicales y festivos.
3. Especificar la compañía aseguradora, el número de la póliza, vigencia y monto con la cual se garantiza el cumplimiento de las obligaciones laborales de las empresas de servicios temporales con los trabajadores en misión.
4. Determinar la forma de atención de las obligaciones que en materia de salud ocupacional se tiene para con los trabajadores en misión, cuando se trate de las circunstancias establecidas en el artículo 78. de la presente ley.

hacer para satisfacer las obligaciones a su cargo como empleador del trabajador en misión², e independientemente de que, posteriormente, destine ese pago a cubrir dichas obligaciones que, además, se derivan de otro contrato o acuerdo, esto es, el que suscribe la empresa de servicio temporal con los trabajadores en misión. De las tres normas citadas, tampoco es dable inferir que la cuantía deba discriminarse para efectos de determinar la base gravable del impuesto de timbre.

Y una interpretación finalista de las citadas normas también conduce a concluir que, para efectos de determinar la base gravable del impuesto de timbre, no es pertinente restar de la cuantía de los contratos de prestación de servicios temporales los ingresos percibidos para cubrir las obligaciones laborales derivadas de la calidad de empleador que ostentan las empresas de servicios temporales, puesto que, el impuesto de timbre, tal como lo precisó la DIAN, se causa por el otorgamiento del documento en el que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Y, dentro de las obligaciones que se derivan del contrato de servicios temporales, están las referidas a *“Hacer constar que la empresa de servicio temporal se sujetará a lo dispuesto por la ley para efectos del pago de salarios, prestaciones sociales, horas extras, recargos diurnos y nocturnos, dominicales y festivos.”*, obligación que justifica que dentro de la contraprestación exigible por parte de las empresas de servicios temporales se cuantifique lo que dicha empresa necesita para cumplir esa obligación.

Ahora bien, contrario a lo que argumenta el demandante, la calidad de empleador que tienen las empresas de servicios temporales no surge del contrato que estas empresas suscriben con los terceros beneficiarios. La fuente de las obligaciones derivadas de ese rol de empleador es la ley, precisamente para garantizar que tales empresas cumplan con las obligaciones laborales que adquieren con los trabajadores en misión. De ahí que sea la ley la que exija que en el contrato se deje la constancia expresa de que las empresas de servicios temporales asumen ciertas obligaciones propias de los empleadores.

No es cierto, como lo afirma el demandante, que el contrato de prestación de servicios temporales sea un contrato de colaboración en virtud de que la empresa de servicios temporales asume la calidad de representante indirecto o “intermediario sin representación” de la empresa que solicita los servicios de los trabajadores en misión.

² “Ley 50 de 1990. **Artículo 74.** Los trabajadores vinculados a las empresas de servicios temporales son de dos (2) categorías: Trabajadores de planta y trabajadores en misión. Los trabajadores de planta son los que desarrollan su actividad en las dependencias propias de las empresas de servicios temporales. **Trabajadores en misión son aquellos que la empresa de servicios temporales envía a las dependencias de sus usuarios a cumplir la tarea o servicio contratado por éstos.**” (Negrilla fuera de texto)

Hinestrosa Daza ilustra que hay representación indirecta, “cuando el agente, a pesar de obrar por cuenta ajena, provisto de un poder y en ejercicio de él, procede en nombre propio (“ejercicio del derecho en nombre propio: ‘Ermächtigung’”⁹⁰¹). Se trata de una anomalía, por cierto muy frecuente, y el hecho es que el agente puede actuar válidamente por el interesado **sin mencionar su presencia al tercero**⁹⁰². Situación que puede darse, bien porque el agente diga expresamente obrar en nombre propio, como también ser producto de una falta de precisión o claridad de su parte al tratar con el tercero, de manera que este resulte convencido o llamado a creer justificadamente que su contraparte es esa persona, sin lugar a imaginar que detrás de ella hay un representado⁹⁰³. En otras palabras, es un evento característico de interposición real de persona ⁹⁰⁴. Al que se acude, en principio, porque la representación propia o directa, dada su exigencia de declarar que se obra por otro, no se presta para los fines de un sujeto, que quiere ocultar su interés en la operación ⁹⁰⁵. De más está decir que el agente tiene entonces, para con el mandante, la obligación de ejecutar cabalmente el mandato, lo que implica la celebración del negocio representativo y la transferencia posterior de sus resultados al dominus, o sea la celebración sucesiva de los contratos respectivos ⁹⁰⁶.”³

De manera que, las empresas que contratan los servicios de las empresas de servicios temporales, o terceros beneficiarios, como los denomina la ley, no fungen como mandantes ocultos. Por el contrario, su participación es expresa y de cara al trabajador misional. La empresa de servicios temporales, se reitera, asume la calidad de empleador por disposición de la ley, no en virtud del contrato. Luego, los terceros beneficiarios no invisten o delegan poder alguno a las empresas de servicios temporales. Por último, las empresas de servicios temporales no transfieren los resultados del contrato de trabajo suscrito con los trabajadores en misión a los terceros beneficiarios. Simplemente, las empresas de servicios temporales suministran el personal que los terceros beneficiarios necesitan para que los trabajadores en misión cumplan la labor que tales beneficiarios les encomienden.

Por lo expuesto, no prosperan las pretensiones de nulidad del concepto 025791 del 30 de marzo de 2001 de la DIAN, por violación de los artículos 519 y 522 del E.T. y 71 de la Ley 50 de 1990, por interpretación errónea.

De otra parte, alegó el demandante que se violaron los artículos 13 y 363 de la Carta Política y, en concreto, los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva, porque no se le da al contrato de prestación de servicios temporales, el mismo tratamiento que se le da a los contratos a que alude el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

³ Fernando Hinestrosa. La Representación. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2008. Págs. 362 y 363

La Sala precisa que el concepto demandado tampoco viola esas disposiciones, por cuanto, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 regula una base gravable especial para el impuesto de timbre para tres contratos de intermediación, como son: la fiducia mercantil, la agencia mercantil y la administración delegada.⁴ Habida cuenta de que, se reitera, el contrato de prestación de servicios temporales no es un contrato de intermediación indirecta, como lo alegó el demandante, no se viola el derecho a la igualdad, pues la naturaleza de los contratos enlistados en el Decreto 2076 de 1992 difiere del contrato regulado en el artículo 71 de la Ley 50.

Por lo mismo, no se violan los principios de equidad, de justicia y de capacidad contributiva, puesto que la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de prestación de servicios temporales se restringe a la cuantía del contrato o la contraprestación que perciben las empresas de servicios temporales, independientemente de que, se reitera, posteriormente, parte de esa contraprestación se destine al pago de las obligaciones laborales que asumen con los trabajadores en misión.

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

F A L L A

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

⁴Decreto 2076 de 1992. **ARTICULO 33.** BASE GRAVABLE EN LA FIDUCIA, LA AGENCIA MERCANTIL Y EN LA ADMINISTRACIÓN DELEGADA. En los contratos de fiducia mercantil y en los encargos fiduciarios, el impuesto de timbre se causará a la tarifa prevista en la ley aplicada sobre la remuneración que corresponda según el respectivo contrato, a favor de la entidad fiduciaria.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable en el caso de los contratos de agencia mercantil y de administración delegada, así como a los que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsa.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

WILLIAM GIRALDO GIRALDO