



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., siete (7) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00701-01 (26481)
Demandante	CARLOS EDUARDO BARRANTES ARÉVALO
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social. IBC. Rendimientos Fiducuenta. Mensualización de ingresos. Sanción por omisión.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin costas.

TERCERO: Notifíquese por correo electrónico la presente providencia a: (...)

CUARTO: Se INFORMA a las partes que las solicitudes de aclaración o complementación frente a la presente providencia deberán remitirse en el término respectivo mediante memorial digital, (...)

QUINTO: En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen (...)

Se deja constancia de que la presente providencia fue firmada electrónicamente por las magistradas, a través del aplicativo oficial denominado SAMAI (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-01104 del 27 de octubre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) profirió al demandante Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00895 del 26 de mayo de 2017, por la conducta de omisión en la afiliación y/o vinculación y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos de enero a diciembre de 2014 e impuso sanción por omisión (fls.44 a 61).

Contra la anterior decisión la interesada interpuso el recurso de reconsideración que fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 2018-00440 del 31 de mayo de 2018, que ordenó reliquidar el monto de los aportes y la sanción por omisión (fls.75 a 97).

¹ CD folio 175



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fls.2 a 3):

- “4.1. *Decretar la nulidad de las (sic) Resolución Liquidación Oficial que impuso sanción por omisión en la afiliación, y/o vinculación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en los Subsistemas de Salud y Pensión y que posteriormente fue ratificada por la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, conformadas por los siguientes actos, expedidos dentro del Expediente No. 20161520058000675:*
 - 4.1.1. *Resolución No. RDO-2017-00895 del 26 de mayo de 2017 por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial.*
 - 4.1.2. *Resolución No. RDC-2018-00440 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución No. RDO-2017-00895.*
- 4.2. *A título de restablecimiento del derecho se solicita confirmar la no obligatoriedad de Carlos Eduardo Barrantes Arévalo como aportante al Sistema de Seguridad Social integral en la calidad de rentista de capital, dado que esta categoría de renta pasiva no está incluida como sujeta al pago de aportes a Seguridad Social, según se demuestra en esta demanda,*
- 4.3. *Inaplicar el artículo 26 del Decreto 806 de 1998, por violar abiertamente la constitución y la ley en el presente caso, al incluir a los rentistas de capital como obligados a aportar al Subsistema de Seguridad Social en salud, conforme al artículo 4 de la Carta Política, siendo causal constitutiva de la excepción de ilegalidad.*
- 4.4. *De manera subsidiaria, a título de restablecimiento del derecho, determinar que las rentas declaradas por el señor Carlos Eduardo Barrantes en su denuncia rentístico a título de rendimientos financieros no pueden ni deben ser tomadas por la UGPP como base de aportes a la Seguridad Social y mucho menos mensualizarse, como quiera que se trata de ingresos que no han sido efectivamente percibidos, por las razones anotadas en la demanda.*
- 4.5. *Solicitar los antecedentes administrativos a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales – UGPP.*
- 4.6. *Abstenerse de fijar caución tratándose de un proceso sancionatorio.”*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29, 95 numeral 9, 150 numeral 12, 338 y 363 de la Constitución Política; 15 y 157 de la Ley 100 de 1993; 33 de la Ley 1438 de 2011; 135 de la Ley 1753 de 2015 y 102 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume de la siguiente manera:

1. Inexistencia de la sujeción pasiva a los subsistemas de salud y pensión

Salud: El demandante afirmó que su actividad económica es de rentista de capital, la cual no fue incluida en el artículo 157 de la Ley 100 de 1993 (por remisión del artículo 203 *ibidem*) que señala los obligados a afiliarse al sistema mediante el régimen contributivo. En esa medida no estaba obligado a efectuar los aportes.

Peso a esto, la Administración afirmó en la liquidación oficial que, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, que se refiere a la presunción de capacidad de pago e ingresos de las personas naturales declarantes del impuesto de renta, estaba obligada a pagar aportes, lo cual era errado, toda vez que se



trataba de una presunción de hecho y no de derecho que hacía mención a la capacidad de pago como hecho generador, no a los sujetos pasivos, como equivocadamente lo entendía la UGPP.

Indicó que la entidad al equipar a los trabajadores independientes y a los rentistas de capital como obligados a cotizar al sistema, no observó que se trata de conceptos distintos, pues los primeros prestan sus servicios personales o desarrollan una actividad de tipo personal por la cual reciben una contraprestación (renta activa), mientras que los rentistas son personas naturales que obtienen sus ingresos como resultado de la explotación económica de sus bienes o activos (rentas pasivas). Es a partir de esa confusión conceptual que la demandada consideraba que los rentistas debían cotizar cuando percibieran ingresos iguales o superiores a un salario mínimo.

Destacó que *i)* el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 no derogó el artículo 157 de la Ley 100 de 1993, por el contrario, lo complementó al precisar cuándo un trabajador independiente tiene capacidad de pago, y *ii)* ni siquiera el Decreto 806 de 1998 asimiló al trabajador independiente y los rentistas de capital. De manera que la interpretación correcta del mencionado artículo 33 consistía en que era obligado a realizar aportes el trabajador independiente que tuviera capacidad de pago, so pena de desconocer mandatos constitucionales.

Solicitó que, mediante la excepción de ilegalidad, se inaplicara al caso particular el Decreto 806 de 1998, norma que sirvió de fundamento de los actos, comoquiera que pretende establecer al rentista de capital como sujeto pasivo sin estar contemplado en la ley.

Pensión: Afirmó que el artículo 3 de la Ley 797 de 2003 (que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1993) al señalar los obligados a cotizar a este subsistema tampoco incluyó a los rentistas de capital, de manera que, era errado que la UGPP considerara que la categoría de trabajador independiente cobija al rentista de capital.

Señaló que era equivocado considerar que por el solo hecho de reportar en su declaración del impuesto sobre la renta ingresos por \$323.026.000, estuviera obligado afiliarse a pensión, pues lo que debe atender la entidad es la naturaleza de los ingresos y verificar la calidad del sujeto, que para el caso concreto por tratarse de un rentista de capital no debía cotizar, lo contrario implica desconocer el principio de legalidad que rige el sistema tributario

Explicó que el hecho de trasladar dinero a un patrimonio autónomo descarta la realización de cualquier actividad de comercio, comoquiera que el que la ejecuta es la fiduciaria y no el rentista de capital.

2. Reserva legal en la creación de sujetos pasivos

Afirmó que no existe una norma que defina con exactitud el concepto de rentistas de capital, por tanto, si esto no era claro menos podía serlo el régimen sancionatorio aplicable. Señaló que la sujeción pasiva y la base gravable son aspectos que deben provenir de la ley.

Adujo que, según criterios de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, los elementos del tributo deben estar claramente determinados en la ley, pues con ello



se busca la protección de fines democráticos y otros principios como la seguridad jurídica de los ciudadanos. En ese contexto, no podía la UGPP pretender, mediante una interpretación extensiva, incluir a los rentistas de capital como sujeto pasivo de los aportes a salud y pensión².

3. Rentistas de capital y pago de cotizaciones a seguridad social en salud y pensión

Adujo que, si bien los rentistas de capital inicialmente hicieron parte del texto del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, como obligados a cotizar al igual que los independientes, lo cierto fue que, como consecuencia de los debates surtidos en el Congreso de la República, esta categoría fue excluida y se desvirtuó la necesidad de asignarles tales cargas y asimilarlos como independientes.

4. Las rentas de los patrimonios autónomos

Explicó que como rentista de capital percibe rendimientos financieros producto de su calidad de fideicomitente/beneficiario de un patrimonio autónomo, que no se encuentra obligado a llevar contabilidad, por lo que para efectos del impuesto del impuesto sobre la renta reconoce los ingresos, costos y gastos al momento de su realización.

En esa medida, la única razón por la cual incluyó en su denuncia rentístico los rendimientos del patrimonio autónomo, pese a no recibirlos efectivamente, fue por la correcta aplicación del artículo 102 del Estatuto Tributario. Aseveró que en la declaración privada también se registraron los ingresos de sus hijas menores de edad, producto de su participación en el mismo patrimonio (artículo 24 del Decreto 187 de 1975).

Explicó que la certificación de Bancolombia aportada con la demanda es clara en señalar que durante el año 2014 le efectuó la restitución de aportes, lo cual era diferente al pago de rendimientos financieros, puesto que se trataba de una devolución de capital, la cual no estaba indicada como base gravable de la contribución parafiscal, toda vez que lo que se encontraba gravado eran los ingresos efectivamente percibidos.

Por esta razón, además de los fundamentos sobre la ausencia de la obligación para los rentistas de capital, era deber de la UGPP identificar el tipo de ingreso generado, lo cual no aconteció en el presente caso, puesto que la única prueba de la demandada consistió en la declaración de renta, pese a que las bases fiscales entre una y otra obligación no son asimilables.

Afirmó que la UGPP sin fundamento legal mensualizó todos los ingresos de su declaración del impuesto sobre la renta, y sobre el valor de cada período presumió la omisión, sin contar con pruebas de este aspecto.

5. Sanción por omisión y sanción por no declarar

Indicó que del reporte de ingresos de la DIAN transcrito en la demanda se evidenciaba que la mayoría de los ingresos obtenidos por el patrimonio autónomo se originan en los dividendos y rendimientos por cartera colectiva, los cuales se pagan una sola vez y, por ende, era erróneo mensualizarlos con el fin de determinar

² Sobre el asunto citó las sentencias de la Corte Constitucional C-155 de 2003 y C-891 de 2012; y del Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2018, exp.21096, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



el incumplimiento de la obligación parafiscal mes a mes.

Señaló que la UGPP en los actos acusados procedió a imponerle una sanción como independiente, pese a que no tenía dicha calidad, y que tampoco estaba obligado a cotizar por tratarse de un rentista de capital. Así mismo, la Administración no señaló cuál fue el hecho infractor y erróneamente dijo que no cumplió con la obligación de afiliarse y/o vincularse al sistema, lo cual no era cierto, comoquiera que en el año 2011 una empresa en la que trabajó lo afilió al sistema de seguridad social y, en consecuencia, existía *“tanto para Salud como para Pensiones”*, es decir, que el hecho infractor no se tipificó en el presente caso, desconociendo el carácter restrictivo de la sanción.

Así las cosas, no omitió la afiliación y/o vinculación (ya que nunca vence), ni omitió el pago porque no estaba obligado a hacerlo como independiente ni como rentista. y en todo caso no era viable imponer dos sanciones por un mismo hecho (*“la sanción moratoria y una supuesta sanción por omisión de afiliación”*). Agregó que desconocía el procedimiento con el cual la UGPP determinó el monto de los aportes debido a *“falta de cd y la liquidación no lo expresa. Reenvía al Requerimiento, pero las bases no son las mismas, como quiera que se redujo el tope de los aportes al límite legal”*

Adujo que finalmente no se impuso sanción por no afiliarse o vincularse y no pagar, dado que en la liquidación oficial se aplicó la Ley 1819 de 2016, que tiene un hecho infractor diferente, como es la omisión en la *“liquidación”* de los aportes, lo cual no fue previsto desde el inicio del proceso.

Mencionó la sanción por no declarar y alegó como vulnerado el artículo 29 de la Constitución Política, por cuanto la modificación hecha por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 consagró la sanción por la omisión en la presentación y pago de las autoliquidaciones, conducta que no fue tipificada desde el requerimiento para declarar y/o corregir, sumado a que no se expidió previamente el pliego de cargos.

En el hipotético caso de proceder la sanción por no declarar, el monto sería de \$82.005.000 y no de \$112.728.000 como lo determinó la entidad en los actos, puesto que ese era el resultado luego de aplicar el 10% a la base, según el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016.

Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente (fls.144 a 155):

Frente a los cargos de nulidad uno a tres relacionados con **la reserva legal en la determinación de sujetos pasivos, y la inexistencia de la obligación de aportar a salud y pensión a cargo de los rentistas de capital** sostuvo que de conformidad con los artículos 15 del Decreto 3063 de 1989, 16 del Decreto 1406 de 1999, 15 y 157 de la Ley 100 de 1993, los trabajadores independientes están obligados a afiliarse y a cotizar a los subsistemas de salud y pensión³ siempre y cuando tengan capacidad de pago, la cual se presume con la declaración, entre otros, del impuesto a la renta según lo establecido en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011.

Explicó que la Corte Constitucional⁴ al estudiar la noción de trabajador independiente aclaró que comprendía a los rentistas de capital, entre otros, criterio

³ Al respecto citó la sentencia C-1089 de 2003 de la Corte Constitucional.

⁴ Sentencia C-578 de 2009.



que debía ser atendido en la interpretación del artículo 13 de la Ley 100 de 1993 (modificado por la Ley 797 de 2003).

De igual manera la base gravable estaba conformada por los ingresos efectivamente percibidos declarados ante la administración según lo dispuesto en los artículos 30 del Decreto 1406 de 1999; 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, 1° párrafo del Decreto 510 de 2003. En ese sentido, la UGPP válidamente tomó la información contenida en la declaración de renta del actor por el año 2014 y procedió a calcular los aportes correspondientes en su calidad de rentista de capital con capacidad de pago.

Sostuvo que era improcedente la excepción de inconstitucionalidad alegada en la demanda, toda vez que no existía conflicto alguno entre la legislación vigente en materia de seguridad social y la Constitución.

En cuanto al cargo relacionado con las **rentas de los patrimonios autónomos** adujo que durante el proceso de fiscalización únicamente se demostró el saldo por concepto de rendimientos recibidos del patrimonio autónomo del que era parte el actor y el monto de la retención de renta que sobre el mismo efectuó la entidad bancaria en el año 2014. Así, no se encontró acreditado la participación o proporción que el investigado manifestó le correspondía a él y a sus hijas en el fideicomiso, y menos el usufructo legal de los padres de familia hacia los menores hijos cuya aplicación reclamó en virtud del artículo 24 de la Ley (sic) 187 de 1975.

Adicionalmente, en la certificación de los valores retenidos se consignó como contribuyente únicamente al actor, sin realizar mención alguna a otro partícipe o miembro del fideicomiso, lo que hubiera permitido considerar la pluralidad de los integrantes.

Expuso que entre los ingresos reportados en la declaración de renta (\$323.026.000) y la certificación de los rendimientos (\$321.089.201) existió una diferencia de \$1.082.798. Así mismo, al tenor de los soportes expedidos por la entidad bancaria se pudo constatar que los ingresos provenientes del patrimonio autónomo fueron percibidos durante el año 2014, sin que fuera posible establecer el mes y/o período durante el cual fueron cancelados, razón por la cual no se desvirtuó la mensualización que al respecto hizo la UGPP, igual suerte corría la diferencia mencionada que no fue soportada por el investigado.

Respecto a la **sanción por omisión y por no declarar** explicó que *“si bien el aportante se encontraba afiliado, la conducta omisiva se dio por vinculación más no por afiliación como lo hace creer el apoderado, por cuanto no cumplió con la obligación de vinculación al Sistema de Seguridad Social como trabajador independiente”*, de manera que los ajustes y la sanción estaban ajustadas a las normas que regulan la materia, sanción que es impuesta cuando se omite la afiliación y/o vinculación y no se pagan los aportes estando obligado a ello.

Sostuvo que se liquidó la sanción en atención al principio de favorabilidad, toda vez que en virtud de la Ley 1607 de 2012 ésta arrojaba un valor de \$240.110.640 y con la Ley 1819 de 2016 el monto fue de \$112.728.000.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda por lo que pasa a exponerse⁵:

⁵ Cd folio 175



1. De la obligación de aportar a cargo de los rentistas de capital

Explicó que, de conformidad con los artículos 11, 13, 15, 17, 18 y 19 de la Ley 100 de 1993, deben afiliarse de manera obligatoria al sistema de pensiones: *i)* las personas vinculadas mediante contrato de trabajo; *ii)* las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios y *iii)* los trabajadores independientes, dentro de los cuales se encuentran aquellos que obtienen ingresos con contratos diferentes a prestación de servicios, como rentistas de capital.

En lo que respecta a la base de cotización de los trabajadores independientes señaló que correspondería al ingreso efectivamente percibido en los términos del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, para lo cual podría efectuar las deducciones necesarias en las condiciones previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario, y en ningún caso podría ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente ni superar el tope de los 25 salarios.

Sostuvo que con el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 el legislador distinguió entre los contratistas de prestación de servicios y los demás trabajadores independientes, para efectos de la cotización al Sistema de Seguridad Social, toda vez que, los primeros tendrán como base de cotización el 40% del valor.

A su vez, la Ley 100 de 1993 (artículos 157 y 204) dispuso que los independientes con capacidad de pago están en la obligación de afiliarse al subsistema de salud (régimen contributivo) y que la base de cotización sería regulada por el Gobierno. Siguiendo esa línea, los artículos 26 y 66 del Decreto 806 de 1998 y 4 del Decreto 1070 de 1995, reforzaron que los rentistas de capital estarían obligados a cotizar a salud y que la base de ello correspondería a los ingresos calculados por la EPS de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud y, en todo caso, según el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999, cuando los ingresos reales del trabajador independiente fueren superiores a los que resultaran de aplicar las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dichos trabajadores debían hacerse con base en los ingresos realmente percibidos.

Expresó que, según el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, se presumía con capacidad de pago las personas naturales declarantes del impuesto de renta, IVA e ICA y, en consecuencia, estaban obligados a realizar aportes al régimen contributivo. Además, de conformidad con los artículos 686, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa de la Ley 1151 de 2007, los hechos consignados en las declaraciones tributarias se consideran ciertos, por lo que era admisible la verificación de ingresos con las respectivas autoridades para efectos de liquidar los aportes a seguridad social (artículo 15 de la Ley 100 de 1993).

En cuanto a la afirmación del demandante según el cual en materia de aportes no pueden equipararse los rentistas de capital con los trabajadores independientes, aclaró que según los artículos 153 y 156 de la Ley 100 de 1993, todos los habitantes del territorio están obligados a afiliarse al sistema en salud, lo cual era un derecho irrenunciable. Adicional a esto, los Decretos 806 de 1998 y 1406 de 1999, incluyeron a los rentistas de capital como personas obligadas a realizar aportes al sistema por tener capacidad de pago.

Afirmó que el calificativo de trabajador independiente era usado para la persona natural que realiza una actividad económica o presta sus servicios de manera



personal, con completa independencia y autonomía, dentro del cual se incluía, entre otros, a los rentistas de capital, criterio que se acompasaba con lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009 y por el Consejo de Estado⁶.

De conformidad con lo expuesto concluyó que el cargo relacionado con el desconocimiento de normas superiores no estaba llamado a prosperar, comoquiera que quedó demostrado la existencia de normas que determinaban como sujetos pasivos a los rentistas de capital. Ello porque no estaba ligada su obligación al desarrollo de actividades de prestación de servicios como se afirmó en la demanda, sino que lo relevante era la percepción de recursos, sea vía dividendos, arrendamientos, participaciones, venta de acciones u otros, es decir, la capacidad de pago, aspecto que en últimas no estuvo en discusión en el proceso.

2. Falta de motivación por presunción de ingresos

Adujo que, en atención a lo expuesto en el cargo anterior, las reglas para la definición del ingreso base de cotización previstas en el artículo 25 del Decreto 1406 de 1997 y la presunción de capacidad de pago del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 le eran plenamente aplicables al actor, con lo cual era válido que la UGPP tomara la información obtenida con el cruce de los datos declarados en renta por el año 2014.

Sumado a que los hechos reflejados en los denuncios privados gozaban de presunción de legalidad y admitían prueba en contrario, de manera que el aportante podía demostrar con pruebas la realidad de sus ingresos, costos y gastos en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. No prosperó el cargo.

3. Valoración probatoria para determinar el IBC

Afirmó que revisados los elementos con los cuales el actor pretendió demostrar el hecho de la percepción de rendimientos financieros a su nombre y en el de sus hijas, encontró como soportes un derecho de petición ante Bancolombia y la respuesta brindada por esa entidad. No obstante, de los mismos solo fue posible advertir que el demandante percibió un ingreso por rendimientos en la suma de \$321.089.201, tal como quedó consignado en la declaración de renta del año 2014, sin aportar la información requerida para controvertir la mensualización del valor total efectuada por la UGPP.

Destacó que en esa información se reportó la participación de los rendimientos realizados en el período 2014, pero nada se dijo frente a la fecha en que se recibió efectivamente el ingreso, que era la prueba pertinente para realizar la imputación de la renta obtenida a un período determinado. Además, debía tenerse en cuenta que como el interesado no tenía el deber de llevar contabilidad, la percepción de ingresos aplicable era el sistema de caja según lo dispuesto en el artículo 27 del Estatuto, por lo cual la certificación no daba certeza sobre el momento exacto de la percepción del ingreso, lo que no permitió considerarlo como acaecido en un período específico.

Adujo que la postura mayoritaria de la Sala⁷ era considerar válido que la UGPP determinara indiciariamente que esos ingresos fueron percibidos durante todo el

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1 de agosto de 2019, exp. 23379 C.P. Milton Chaves García.

⁷ La sentencia contó con una aclaración de voto relacionada con la mensualización de los ingresos.



año, además, era el aportante quien tenía la carga de demostrar o esclarecer la realidad fiscal de sus ingresos con los respectivos soportes, por ser el que intervino directamente en los hechos que dieron origen al litigio.

Así, concluyó que en este caso quedó demostrado que no existió discusión en cuanto a la capacidad de pago del actor debido a la percepción de ingresos en el 2014, así mismo, los soportes de *“ingresos y gastos allegados fueron aceptados y debidamente liquidados; no obstante, no se aportó prueba de los demás ingresos o egresos que realmente fueron causados durante el período fiscalizado”*.

En ese orden, como no fue desvirtuada legalidad de los actos acusados, tampoco era posible relevar al demandante del pago de las sanciones por omisión.

No condenó en costas por no encontrarlas probadas en el proceso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia por lo que pasa a exponerse⁸:

1. Falsa motivación

Expuso que los valores reportados en la declaración de su impuesto sobre la renta por el año 2014 tuvieron origen en el patrimonio autónomo *“Las reinas”*, los cuales no son ingreso del demandante. Estos debían ser informados en el denuncia privado en cumplimiento del principio de transparencia fiscal establecido en el artículo 102 del Estatuto Tributario. Esta disposición no aplica en materia de seguridad social al no existir norma expresa, de ahí que la base de cotización sean los ingresos efectivamente percibidos.

Sostuvo que el patrimonio autónomo no es sujeto pasivo de los aportes, pero ello no implicar que sea el actor quien debe reportar dichos valores, pues insiste, no son ingresos para él.

2. Indebida valoración de la prueba

Afirmó que el Tribunal no valoró en debida forma la naturaleza de los valores registrados en la declaración de renta ni la certificación emitida por Bancolombia, los cuales dan cuenta que los valores allí mencionados no incrementaron el patrimonio del actor debido a que nunca solicitó pago alguno por los rendimientos financieros provenientes de la fiducia.

3. La obligación de aportar a cargo de los rentistas de capital

Señaló que un rentista de capital técnicamente no era un trabajador independiente, pues entre el uno y el otro existía diferencia en la manera de obtener los ingresos y la actividad que para ello desplegaban.

Sostuvo que el sustento del fallo recurrido era la capacidad de pago del actor (presunción para salud y no para pensiones), sin embargo, tal conclusión no se desprendía de la declaración de renta, por el contrario, de conformidad con el certificado expedido por Bancolombia, se demostró la ausencia de ingresos o pago alguno por concepto de rendimientos, puesto que los únicos giros efectuados por la

⁸ Cd folio 175



fiduciaria, se trataron de retornos de capital que de ninguna manera podían entenderse como parte del patrimonio individual⁹.

En la sentencia apelada se interpretó erróneamente el artículo 102 del Estatuto Tributario, lo que dio lugar a que se confundiera el ingreso que aumentó el patrimonio autónomo con el del actor.

4. Falsa motivación por presunción de ingresos y valoración probatoria para determinar el IBC

Explicó que, de conformidad con el artículo 1226 del Código de Comercio, el contrato de fiducia implica la transferencia de los bienes a efectos de conformar un patrimonio autónomo. Insistió en *i)* en virtud del principio de transparencia fiscal, los dineros recibidos por el patrimonio deben ser declarados en el impuesto sobre la renta, pero no en seguridad social; *ii)* la Administración confundió los valores reportados en renta con los ingresos efectivamente percibidos por el actor, situación que constituía el objeto del proceso, *“el cual impone la necesidad de demostrar el ingreso efectivamente PERCIBIDO, el cual, tratándose de la base determinada por la UGPP no se recibió en el año gravable en controversia, según lo certificó Bancolombia.”*

Reprochó que en la sentencia recurrida se aceptara la tesis de mensualizar los ingresos declarados en renta, desconociendo que en materia de aportes a la seguridad social solo son gravados los efectivamente percibidos, y tratándose de aquellos que provienen de un patrimonio autónomo, se entienden efectivamente percibidos cuando le son distribuidos al fideicomitente beneficiario, lo cual no ocurrió en el año fiscalizado como lo certificó el banco.

Reiteró que al no recibir ingresos no estaba en la obligación de realizar aportes al sistema, así mismo, expresó que compartía los argumentos desarrollados en la aclaración de voto de la providencia apelada, toda vez que la UGPP no estaba legalmente habilitada para mensualizar los valores reportados en renta a efectos de determinar el IBC de los aportes, por el contrario, era su deber establecer de manera cierta los períodos y el monto de los ingresos.

5. De la sanción por omisión y por no declarar

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda sobre la improcedencia de la sanción: *i)* no tiene la condición de independiente y, por ende, de aportar; *ii)* no se precisó el hecho infractor y se manifestó erróneamente que no cumplió con la obligación de afiliarse y/o vincularse *iii)* no era viable imponer dos sanciones por la misma conducta; *iv)* falta de certeza sobre la liquidación de los aportes por ausencia de cd; *v)* aplicación de una sanción creada con posterioridad a la conducta; *vi)* en caso de ser procedente el valor sería de \$82.005.000

Oposición a la apelación

La demandada no se pronunció dentro de la oportunidad prevista en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

⁹ Sobre el particular cito: Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto Nro. 2222 de 2015



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00895 del 26 de mayo de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-00440 del 31 de mayo de 2018, mediante las cuales la UGPP determinó a cargo del actor los aportes a salud, pensión y fondo de solidaridad, por los períodos comprendidos entre enero a diciembre de 2014, e impuso sanción por omisión.

De conformidad con los argumentos planteados en el recurso de apelación del demandante, corresponde a esta Sala analizar *i)* la obligación de realizar aportes al Sistema de Seguridad Social por parte de los rentistas de capital; *ii)* si los rendimientos provenientes de las inversiones efectuadas por el patrimonio autónomo constituido por el demandante hacen parte de la base gravable de los aportes; *iii)* la mensualización de los ingresos efectuada por la UGPP para determinar el IBC y *iv)* la procedencia de la sanción impuesta en los actos acusados.

1. Los rentistas de capital como obligados a realizar aportes al Sistema de Seguridad Social

El actor discute que por tratarse de un rentista de capital no debía realizar aportes al sistema, comoquiera que dicha categoría no fue incluida en la clasificación de independiente.

Para resolver se pone de presente que la Sala ya se pronunció sobre un caso similar al aquí discutido, razón por la cual se reiterará en lo pertinente el criterio de decisión adoptado¹⁰.

En dicha oportunidad se mencionó que, de conformidad con los artículos 13 y 15 de la Ley 100 de 1993 (modificados por los artículos 2 y 3 de la Ley 797 de 2003¹¹), tanto los trabajadores dependientes como independientes deben afiliarse de manera obligatoria al subsistema de pensión.

A su vez, los artículos 156 y 157¹² de la misma normativa dispusieron que todos los habitantes del territorio debían estar afiliados al subsistema de salud en condición de afiliados al régimen contributivo o como subsidiados, o en forma temporal como participantes vinculados y, para tal efecto, incluyó de manera puntual a los trabajadores independientes con capacidad de pago. Mandato que posteriormente fue reglamentado en el Decreto 806 de 1998¹³ artículo 26 literal d), incluyendo de manera expresa a los rentistas de capital como obligados afiliarse en calidad de cotizantes.

En igual sentido los artículos 1 y 16 literal c del Decreto 1406 de 1999, reglamentario de la Ley 100 de 1993¹⁴, señalaron como aportantes al Sistema de Seguridad Social

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ Mediante sentencia C-1089 de 2003 la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 3 de la Ley 797 de 2003. Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte declaró la exequibilidad de la expresión “trabajadores independientes” contenida en el literal a) del artículo 2 y en el numeral 1 de artículo 3 de la Ley 797 de 2003.

¹² Declarados exequibles en la sentencia C-663 de 1993

¹³ Si bien el Decreto 2353 de 2015 derogó el Decreto 806, la nueva normativa de igual manera replicó en el artículo 34, que los trabajadores independientes como los rentistas de capital y, en general, todas las personas residentes en el País debían estar afiliados al régimen contributivo como cotizantes, siempre y cuando sus ingresos fueron iguales o superiores a un salario mínimo legal mensual vigente. Actualmente esta disposición se encuentra compilada en el Decreto 780 de 2016, artículo 2.1.4.1 numeral 4.

¹⁴ Compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3 del Decreto 780 de 2016



a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas con capacidad de contribuir con su financiamiento. A su vez, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispuso que se presumía con capacidad de pago y, por ende, como obligados afiliarse al régimen contributivo, a las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Ahora, cabe mencionar que de una interpretación amplia a la expresión “*trabajadores independientes*” contenida en el numeral 1, literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, podía entenderse incluidos a los rentistas de capital como sujetos obligados a realizar aportes a salud (sentencia del 1 de agosto de 2019, exp.23379, C.P. Milton Chaves García).

También se pone de presente que esta Sala al estudiar la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998, en sentencia del 29 de abril de 2021 (exp.25056, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), reiteró lo expuesto anteriormente y señaló que “*no solo deben afiliarse al Sistema General de Seguridad Social en salud los rentistas de capital y los propietarios de empresas, sino también todas las personas naturales residentes en el país que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador.*” También se mencionó en la providencia que se reitera¹⁵ que frente a “*los aportes a pensión se tiene que aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predicán de todo el Sistema General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento.*”

Así las cosas, dentro de la expresión trabajadores independientes se ubican aquellos que no cuentan con contrato de trabajo, relación legal o reglamentario, pero que tienen capacidad de pago, tales como los rentistas de capital, comerciantes, entre otros.

En el asunto de conocimiento no es objeto de discusión entre las partes que el actor se trata de un rentista de capital, actividad que desarrolla desde el año 2010, de conformidad con el RUT aportado con la demanda (fl.31), razón suficiente para determinar que estaba obligado a realizar aportes al Sistema de la Protección Social en salud y pensión.

2. Base de cotización de los aportes a cargo del actor

El demandante señala que constituyó junto a sus hijas menores de edad un patrimonio autónomo (Fiducuenta), el cual era administrado por Fiduciaria Bancolombia, que si bien generó rendimientos no fueron reclamados a la entidad bancaria en el año 2014 y que los incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta en cumplimiento del principio de transparencia fiscal que consagra el artículo 102 del Estatuto Tributario.

En ese contexto, los ingresos por la percepción de rendimientos originados en el patrimonio autónomo debían ser excluidos del IBC de los aportes parafiscales porque no se trataban de ingresos efectivamente percibidos como lo exigía la norma en materia de seguridad social, por el contrario, lo único que ocurrió por parte de la entidad bancaria fue una restitución de capital, lo que de ninguna manera constituía la percepción de ingresos gravables.

Sumado a esto, no podía presumirse su capacidad de pago por cuanto la mera declaración de renta no era un elemento suficiente para demostrarla y debía valorarse la certificación de la fiducia que daba cuenta de que no percibió ingresos.

¹⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



En este caso, la Administración tuvo en cuenta los siguientes ingresos reportados por el actor en su declaración de renta, así¹⁶:

INGRESOS	RENGLÓN	VALOR
Honorarios, comisiones y servicios	35	0
Intereses y rendimientos financieros	36	\$322.172.000
Dividendos y participaciones	37	\$854.000
Otros (Ventas, arrendamientos, etc.)	38	0
Total ingresos recibidos por concepto de renta (35+36+37+38)	40	\$323.026.000

Previo a analizar los argumentos de inconformidad del apelante, la Sala precisa que el actor no presentó reparó alguno relacionado con el reconocimiento de costos y gastos reportados en la declaración de renta en cuantía de \$1.712.000, razón por la cual este asunto no será objeto de estudio en esta providencia.

Ahora bien, como sustento de sus afirmaciones, el demandante demostró que elevó una petición ante la Fiduciaria Bancolombia S.A. en la que solicitó la expedición de una certificación que indicará lo siguiente (fl.42):

"1. Petición.

Solicito que se expida una certificación en la que:

- Se identifiquen los productos financieros que posea en el año 2014 en esta Entidad.*
- Se indique la fecha de apertura de dichos productos.*
- Se indique el valor de los intereses y rendimientos que fueron causados y pagados en el año 2014, con indicación de las fechas y cuantía de cada pago.*
- Se indique el valor de los intereses y rendimientos causados a mi favor en el año 2014 y que no me fueron pagados.*
- Se indique el valor de las retenciones que me fueron practicadas por concepto de intereses y rendimientos financieros."*

Al respecto, la entidad financiera informó (fl.43):

*"Señor
CARLOS EDUARDO BARRANTES ARÉVALO
Bogotá D.C.*

ASUNTO: FIDEICOMISO P.A. LAS REINAS (...)

En atención a la solicitud realizada a continuación nos permitimos informar cada uno de los puntos solicitados en su comunicación.

- Productos financieros del año 2014 con Fiduciaria Bancolombia S.A.*

DESCRIPCIÓN DE LA CUENTA	FECHA DE CONSTITUCIÓN	ESTADO	DEVENGA INTERESES ESTA CUENTA ¿A QUE TIPO?
<i>Fondo de inversión Fiducuenta No. 2223-2002731</i>	<i>09/03/2010</i>	<i>VIGENTE</i>	<i>La tasa de interés para los fondos de inversión – Fiducuenta, es variable y depende de la valoración diaria del mercado.</i>

- Informamos que por el periodo comprendido entre el 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2014 el **PATRIMONIO AUTÓNOMO LAS REINAS – Código 3262**, presentó un saldo por concepto de rendimientos de \$321,089,201.61*
- Informamos que los rendimientos se generan y hacen parte del saldo a favor del Fondo de Inversión Fiducuenta número 2223-2002731 producto del aporte realizado por el*

¹⁶ Dicha información reposa en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD-2016-01104 del 27 de octubre de 2016, frente a lo cual el actor no presentó ningún reproche en el proceso judicial.



fideicomitente y a la fecha el mismo no ha solicitado pagos por este concepto, los giros se han realizado como restitución de aportes.

4. El valor de las retenciones practicadas por concepto de utilidades en el año 2014 fue de \$12.050.910 (subrayas de la Sala).

Sobre el asunto resulta pertinente precisar que la parte actora afirma que llevó el ingreso por rendimientos financieros a la declaración de renta del año 2014 solo para atender la regulación de los patrimonios autónomos prevista en el artículo 102 del Estatuto Tributario – que rige los contratos de fiducia mercantil¹⁷.

No obstante observa la Sala, que de acuerdo con el certificado aportado por la actora el producto financiero que se poseía en Fiduciaria Bancolombia corresponde a un Fondo de Inversión, que según el Banco de la República es: “*todo mecanismo de ahorro e inversión de dinero u otros activos, administrado por sociedades administradoras de fondos de inversión colectiva, los cuales integran el aporte de un número plural de personas en un portafolio de activos conforme a lo establecido en el reglamento del respectivo fondo. Los resultados económicos obtenidos al realizar las inversiones son distribuidos de manera proporcional y diaria entre todos sus inversionistas, de acuerdo a su participación en el fondo*”. Así mismo, establece que las participaciones, el riesgo de inversión, el monto de apertura y retiros serán determinados por cada sociedad administradora¹⁸.

El tratamiento tributario de los referidos fondos de inversión para la época de los hechos se regulaba en el artículo 23-1 el Estatuto Tributario, norma que señalaba que los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo, se distribuirían entre los partícipes al mismo título que los había recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

En términos de la misma entidad bancaria las siguientes son las características de este tipo de inversión¹⁹:

- *No posee pacto de permanencia.*
- *Los rendimientos son variables debido al comportamiento diario del mercado financiero.*
- *Genera un extracto mensual que detalla la inversión realizada y sus rendimientos, el cual puedes consultar en la Sucursal Virtual (...)*
- *Requiere de los siguientes montos mínimos: (...²⁰)”.*

De igual manera, de conformidad con la cláusula 1.5 del reglamento expedido por la entidad financiera el 12 de septiembre de 2012, al referirse a la duración de la cuenta de inversión señala que la cartera colectiva (Fiducuenta) por ser de naturaleza abierta no tiene pacto de permanencia, lo que permite que los inversionistas entreguen recursos y rediman su participación en cualquier momento²¹.

¹⁷ El artículo 1226 del Código de Comercio define la fiducia mercantil como “*un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el contribuyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario*”.

¹⁸ <https://www.banrep.gov.co/es/fondos-inversion-colectiva#>

¹⁹ Las mencionadas características se pueden consultar en la página web de la entidad bancaria en el siguiente enlace: https://www.bancolombia.com/personas/productos-servicios/inversiones/fondos-inversion-colectiva/fiducuenta?gad=1&gclid=CjwKCAjw-vmkBhBMEiwAlrMeF5BcGjCKqBKKagKGf0lGalCDEI6aHO-j9_N1Op7vnM0E3JpNTNwAQRoCTyYQAvD_BwE

²⁰ Dichos montos van desde los \$50.000 para la apertura, adiciones, retiros parciales y saldo mínimo desde \$1.

²¹ Dicho reglamento puede consultarse en el siguiente link: https://www.bancolombia.com/personas/productos-servicios/inversiones/fondos-inversion-colectiva/fiducuenta?gad=1&gclid=CjwKCAjw-vmkBhBMEiwAlrMeF5BcGjCKqBKKagKGf0lGalCDEI6aHO-j9_N1Op7vnM0E3JpNTNwAQRoCTyYQAvD_BwE



El anterior recuento lleva a la Sala a concluir que *i)* la inversión no tiene pacto de permanencia, de ahí que es posible redimir los recursos en cualquier momento, y *ii)* los rendimientos se generan diariamente y para el año 2014 estaban disponibles para ser reclamados a discreción del actor, así las cosas, el hecho que no fueran retirados de la cuenta, que es lo que dice la certificación, lleva a una afirmación diferente a la del demandante, puesto que, sí percibió los ingresos, cuestión distinta es que no hizo uso de estos recursos.

Cabe agregar que en el proceso judicial el demandante no demostró en qué período fue que reclamó entonces los rendimientos que pretende excluir de la base gravable de los aportes al Sistema, por el contrario, al ser declarados en renta en el 2014 demuestra que el contribuyente al igual que la UGPP los entendió percibidos en ese período. En ese contexto, la certificación que a juicio del actor fue la prueba principal en este proceso, no resulta ser suficiente para excluir del IBC de los aportes los rendimientos en discusión.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que el legislador en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispuso que en “*caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados*”. Razón por la cual resulta válido entonces tomar los ingresos que fueron reportados por el demandante en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, tal como lo hizo la UGPP en los actos acusados.

No prospera el cargo de apelación.

3. De la mensualización de los ingresos

El demandante alega como improcedente la mensualización que sobre sus ingresos efectuó la UGPP para determinar el ingreso base de cotización de los aportes.

La UGPP a través del Requerimiento de Información Nro. RQI -M- 379 del 17 de agosto de 2016²² solicitó al actor las planillas de liquidación donde constara el pago de los aportes a los subsistemas de salud y pensión por el período fiscalizado, así como una relación de los ingresos brutos y costos asociados a su actividad económica debidamente certificados por contador público o revisor fiscal, entre otros.

La demandada expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD-2016-01104 del 27 de octubre de 2016²³, de cuyo archivo SQL²⁴ se desprende que la UGPP tomó el total de ingresos declarados en renta (\$323.026.000) y lo dividió en los 12 meses del año obteniendo un resultado de \$26.918.833, sin embargo, determinó el IBC al límite de los 25 SMLMV, es decir en \$15.400.000.

Este acto sí fue atendido por el interesado aportando copia de la información reportada por terceros ante la DIAN, certificaciones de Fiduciaria Bancolombia que daban cuenta de los rendimientos causados dentro del patrimonio autónomo a su

²² FIs. 32 a 34

²³ El acto que se menciona se puede consultar en la siguiente ruta:
Índice 38 de Samai/ RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRÓNICO ANTECEDENTE ACUSE DE RECIBIDA NOTIFICACIÓN (zip)
NroActua8 /91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIAL ANTECEDENTE 20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwl_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ REQUERIMIENTO PARA DECLARAR Y CORREGIR/ 201615200580006751477598669432.pdf

²⁴ El archivo anexo se puede consultar siguiente la ruta que a continuación se describe:
Índice 38 de Samai/ RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRÓNICO ANTECEDENTE ACUSE DE RECIBIDA NOTIFICACIÓN (zip)
NroActua8/ 91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIAL ANTECEDENTE 20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwl_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ REQUERIMIENTO PARA DECLARAR Y CORREGIR/201615200580006751477514064956.xls



cargo y de retenciones practicadas, varios derechos de petición presentadas a esta entidad financiera y el Concepto Nro. 20042 expedido por el Ministerio de Trabajo²⁵.

Sin embargo, como ello no demostraba los meses en que se recibieron los ingresos, la UGPP, en la Liquidación Oficial Nro. 2017-00895 del 26 de mayo de 2017²⁶ mantuvo la mensualización determinada en el acto previo.

Contra esta decisión el interesado interpuso el recurso de reconsideración, en el afirmó haber aportado como pruebas su cédula y la de su abogado, al igual que el poder para actuar, el registro civil de nacimiento de sus hijas, la certificación de participación en el patrimonio autónomo de cada una de estas y una relación de costos y gastos generados por concepto de comisión fiduciaria y otras expensas del año 2014²⁷, sin embargo, no se encontró ni la certificación ni la relación, situación que incluso fue advertida por la Administración, respecto del primero de los documentos, en la Resolución Nro. RDC-2018-00440 del 31 de mayo de 2018²⁸.

Lo anterior deja en evidencia que la entidad determinó la base de cotización de los aportes mediante un ejercicio de mensualización de los ingresos reportados en la declaración de renta del actor de la vigencia 2014, frente a lo cual el interesado no desplegó actividad probatoria alguna tendiente a demostrar el período en que efectivamente se percibieron, por el contrario, en el proceso judicial se limitó a alegar la improcedencia de la actividad desplegada por la entidad, y remitiéndose a la certificación bancaria, de la cual no se desprende ninguna fecha exacta que permita inferior el mes en que recibió los rendimientos.

De manera que, ante la inactividad probatoria del demandante, como interesado en desvirtuar la legalidad de los actos acusados, la Sala estima que la presunción de ingresos mensualizada para la determinación del IBC por parte de la UGPP se encuentra acorde a derecho²⁹. No prospera el cargo.

4. De la sanción por omisión

El demandante alega que en el requerimiento para declarar y/o corregir la UGPP aplicó la sanción por omisión de que trata el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, sin embargo, al momento de expedir la liquidación oficial atendió lo dispuesto en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, norma que contemplaba un hecho generador distinto. En ese contexto y, atendiendo el principio de reserva de ley, no era procedente sancionarlo dentro del mismo proceso de fiscalización con fundamento en hechos infractores diferentes.

- ²⁵ Los documentos que se mencionan pueden ser consultados en:
Índice 38 de Samai/ RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_ANTECEDENT_ACUSEDERECIONOTIFC(.zip)
NroActua38/91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIALANTECEDENTE20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwI_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ REQUERIMIENTO PARA DECLARAR Y CORREGIR/00192DFB.pdf
- ²⁶ El acto se puede consultar siguiente la ruta que a continuación se describe:
Índice 38 de Samai/ RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_ANTECEDENT_ACUSEDERECIONOTIFC(.zip)
NroActua38/91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIALANTECEDENTE20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwI_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ LIQUIDACIÓN OFICIAL/201615200580006751495797618295.pdf
- ²⁷ El recurso se puede consultar, como las demás actuaciones, en el Índice 38
Samai/ RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_ANTECEDENT_ACUSEDERECIONOTIFC(.zip)
NroActua38/91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIALANTECEDENTE20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwI_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ RECURSO DE RECONSIDERACIÓN/ 0023CE9A.pdf
- ²⁸ El acto se puede consultar siguiente la ruta que a continuación se describe:
Índice 38 de Samai/ RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_ANTECEDENT_ACUSEDERECIONOTIFC(.zip)
NroActua38/91_2500023370002018007010120RECIBEMEMORIALANTECEDENTE20230524130013.pdf/
https://drive.google.com/drive/folders/1JWrbt3u7xveAwI_q5e3siGEZq4jxPHzz?usp=share_link/ RECURSO DE RECONSIDERACIÓN/ 201615200580006751527753287.pdf/Página 16
- ²⁹ En este mismo sentido se pronunció la Sala en sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26808.



En este caso las conductas por las cuales se impuso la sanción corresponden a la omisión en la afiliación y/o vinculación. Al respecto se tiene que el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 determinó la sanción por omisión así:

ARTÍCULO 179. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

1. *El aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Protección Social en la fecha establecida para tal fin, deberá liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes de retardo, de acuerdo al número de empleados, la cual aumentará si el pago se realiza con ocasión de la notificación del Requerimiento para Declarar o la Liquidación Oficial proferidos por la UGPP, conforme a los siguientes porcentajes del valor del aporte mensual a cargo (...)” (resaltos de la Sala)*

Por su parte, el artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 definió las conductas que pueden presentarse con relación a los aportes y pago de las contribuciones parafiscales, entre las cuales se encuentra la omisión. Sobre el particular la Sala se ha pronunciado así³⁰:

Ahora, el artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 define las conductas de incumplimiento de los deberes para con el sistema en los siguientes términos:

- (i) *La omisión en la afiliación se refiere al incumplimiento de la obligación de afiliarse a alguno de los subsistemas y, por esa razón, no haberse declarado ni pagado las cotizaciones*
- (ii) *La omisión en la vinculación corresponde al evento en el que, existiendo afiliación al subsistema, el aportante no reporta la novedad de ingreso mediante la planilla PILA, teniendo la obligación y, en consecuencia, no efectúa el pago de las contribuciones.*

(....)

En ese orden, puede configurarse la conducta de omisión ante dos supuestos, a saber: (i) el incumplimiento de afiliarse o (ii) no informar la novedad de ingreso (vinculación)³¹, en cuyos casos, la UGPP es competente para iniciar las acciones de determinación de las contribuciones (...).

Ahora, el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 señaló lo siguiente:

“ARTÍCULO 314. Modifíquese el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:

Artículo 179. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

1. *Al aportante a quien la UGPP le haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, por conductas de omisión o mora se le propondrá una sanción por no declarar equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin que exceda el 100% del valor del aporte a cargo, y sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.*

Si el aportante no presenta y paga las autoliquidaciones dentro del término de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP le impondrá en la liquidación oficial sanción por no declarar equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Si la declaración se presenta antes de que se profiera el requerimiento para declarar y/o corregir no habrá lugar a sanción.

³⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de junio de 2023, exp.26364, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

³¹ Según el artículo 3 del Decreto 1406 de 1999, el ingreso se cataloga como una novedad permanente, definida como «*las que afectan la cotización base a cargo del aportante en relación con una determinada entidad administradora, tales como ingresos al sistema, cambios de empleador o retiro, traslado de entidad administradora y cambios permanentes en el Ingreso Base de Cotización, trabajadores dependientes al servicio de más de un patrono, cambio de condición de independiente a dependiente, o viceversa*». [Se resalta].



PARÁGRAFO TRANSITORIO. La sanción aquí establecida será aplicada a los procesos en curso a los cuales no se les haya decidido el recurso de reconsideración, si les es más favorable. (...) (resaltos de la Sala)

Así las cosas, la Sala estima que la sanción determinada tanto en la Ley 1607 de 2012 como en la 1819 de 2016 debe interpretarse en conjunto con las conductas de omisión definidas en el Decreto 3033 de 2013, comoquiera que ambas normas lo que persiguen es sancionar cualquier tipo de omisión en la que llegaren a incurrir los aportantes.

Sobre el tratamiento legislativo de la sanción por omisión la Sección se pronunció en los siguientes términos³²:

“El artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 establece como conductas sancionables la omisión en la afiliación y/o vinculación y no pago de los aportes al sistema de la protección social en la fecha establecida, así como la inexactitud entre los aportes declarados y los dejados de pagar. Para cada una de las conductas se establecen extremos temporales que inciden en el porcentaje de la sanción, y particularmente frente a la omisión, también repercute el número de trabajadores y la calidad del aportante.

Es así como, tratándose de la omisión en el evento de trabajadores independientes que, como quedó resuelto, comprende los rentistas de capital, la sanción tiene tres momentos, a saber: (i) antes de la notificación del requerimiento para declarar (3%), (ii) con la notificación del requerimiento para declarar (6%) y (iii) con la notificación de la liquidación oficial (12%).

Con la Ley 1819 de 2016 (art. 314) se redujeron los porcentajes para la citada sanción, fijándolos de la siguiente forma: (i) a quien se le haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir se le impondrá una sanción equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin que exceda el 100% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses de mora y (ii) si no se presentan y pagan las autoliquidaciones dentro del término para responder el requerimiento para declarar y/o corregir, la sanción se incrementa al 10% y el límite al 200%. Aclarándose que, si la declaración se presenta antes del requerimiento, no hay lugar a su imposición.”

De manera que, el hecho de que en la Ley 1607 de 2012 se denominara la sanción por omitir la vinculación y/o afiliación, y la Ley 1819 de 2016 lo hiciera bajo la sanción por no declarar, no implica que entre una y otra norma el tipo sancionador sea distinto, pues en las dos normas se identifica como conducta reprochable la omisión. Nótese, además, que en ambos supuestos legales la sanción debía liquidarse de la forma similar, esto es, por cada mes de fracción o retardo y lo único que varió fue el porcentaje de la misma.

Bajo ese contexto, el cambio en la denominación de la sanción como lo plantea el actor no desvirtúa las conductas que las genera, es decir, la omisión, aspecto que en últimas es lo relevante para este caso. No prospera este argumento.

Por otro lado, el demandante plantea que en todo caso la sanción impuesta en los actos acusados es improcedente debido a que no tenía la calidad de trabajador independiente sino de rentista de capital y, por ende, no estaba obligado a cotizar al sistema. Sumado a que señalo que no se identificó correctamente el hecho infractor y erróneamente se manifestó que no se cumplió con la obligación de afiliación y/o vinculación cuando desde el año 2011 “existía” para salud y pensión por parte de una empresa de la que fue empleado.

Para resolver este asunto la Sala reitera que tal como quedó analizado en el primer cargo de esta sentencia, dentro de la categoría de trabajadores independientes se

³² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de junio de 2023, exp.26364, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



encuentran los rentistas, condición que ostenta el actor, razón por la cual no se configura el error alegado.

Ahora respecto de la tipificación del hecho infractor, se destaca que desde el requerimiento para declarar y/o corregir la Administración planteó como conductas fiscalizadas el incumplimiento de la obligación de afiliarse y/o reportar la novedad de ingreso a los subsistemas de pensiones y salud, generando así una sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación.

En la respuesta al requerimiento, el actor solo hizo mención de la improcedencia de la sanción dado que en su calidad de rentista de capital no estaba obligado a aportar, de ahí que en la liquidación oficial señalara que el actor tenía el deber de afiliarse y/o vincularse al sistema de seguridad social integral.

Ahora, con el recurso de reconsideración, la parte actora manifestó que había un error en la tipificación porque si estaba afiliado, lo que originó que en la Resolución Nro. RDC-2018-00440 del 31 de mayo de 2018, la UGPP señalara lo siguiente:

"De las normas enunciadas y citadas, se tiene que si bien el aportante se encontraba afiliado, la conducta omisiva se dio por vinculación más no por afiliación como lo hace creer al apoderado a lo largo del recurso, por cuanto no cumplió con la obligación de vinculación al Sistema de Seguridad Social como trabajador independiente, pues queda claro que los ajustes y la sanción impuesta se hizo en concordancia con el mandato legal y constitucional sin menoscabar los derechos del aportante, sanción que es impuesta cuando se omite la afiliación y/o vinculación y no se pagan los aportes estando obligado a ello"

De lo anterior se desprende que no está en discusión la afiliación al sistema por parte del actor, que es lo que se cuestiona en este proceso y que desde el acto preparatorio se indicó que la conducta sancionable también comprendía la omisión por vinculación en el reporte de novedades, en este caso de ingreso, conducta que no fue desvirtuada por la parte interesada, evidenciando una correcta tipificación del hecho sancionado.

Así mismo, el apelante señala que la UGPP al momento de notificarle la liquidación oficial no aportó el cd anexo a ésta, lo cual le impidió conocer la manera en que se determinó la sanción y los montos de ésta.

Al respecto, la Sala encuentra que a partir de la página 13 de la liquidación oficial se observa un cuadro en el que se detalla el nombre del sancionado, el valor de los aportes por cada uno de los meses y subsistemas fiscalizados y el total de los ajustes determinados por la UGPP; seguidamente aparece el número de meses de omisión. Adicionalmente se compararon las liquidaciones de la sanción de conformidad con los porcentajes establecidos en la Ley 1607 de 2012 y 1819 de 2016, para aplicar la más favorable para el demandante.

En ese contexto, se estima que contrario a lo alegado por el actor, sí tuvo conocimiento de la manera en que la UGPP liquidó la sanción y sus montos, comoquiera que fueron debidamente explicados en la liquidación oficial, acto del cual predica la irregularidad. No prospera este argumento.

En cuanto al reparo relacionado con la improcedencia de sancionar el mismo hecho bajo dos conductas diferentes, esto es la mora y la omisión, la Sala destaca que en el requerimiento para declarar y/o corregir, la liquidación oficial, ni en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad hizo mención de sanción



mora, por el contrario, dichos actos se refirieron únicamente la omisión en la afiliación y/o vinculación.

Finalmente, el actor plantea que en caso de proceder la sanción el monto de ésta sería de \$82.005.000 que correspondería al 10% de la base, empero, no señala cómo se constituye dicha base o el método que aplicó para llegar tal valor, razón por la cual este argumento tampoco está llamado a prosperar.

Así las cosas, y ante la improcedencia de los cargos de apelación propuestos por la parte demandante, se impone a esta Sala confirmar la sentencia de primera instancia.

Finalmente, no habrá condena en costas en esta instancia, en razón a que no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 28 de octubre de 2021.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvó el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRON