



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., dos (2) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00296-01 [26639]
Demandante: MYRIAM MÉNDEZ DE GUEVARA
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES
PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Contribuciones a salud y pensión (enero a diciembre de 2014).
Inaplicación del artículo 26 del Decreto 806 de 1998. Obligación de
cotizar a pensión. Mensualización de ingresos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 4 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, por medio de la cual se negaron las pretensiones de la demanda².

ANTECEDENTES

El 28 de abril de 2017, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante, UGPP) expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RCD-2017-00543, en contra de Myriam Méndez de Guevara, por omisión en la afiliación y/o vinculación al subsistema de pensiones e inexactitud en el de salud por los períodos de enero a diciembre de 2014, e impuso las sanciones por cada conducta³.

El 30 de noviembre de 2017, la citada dependencia profirió la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-04021, por las conductas, períodos y sistemas objeto del requerimiento para declarar y/o corregir⁴.

El 16 de febrero de 2018 la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁵, el cual fue decidido mediante la Resolución nro. RDC-2018-01669

¹ Fls. 217 a 233 vto. c.p. 1.

² Fls. 185 a 216 c.p. 1.

³ CD fl. 170 c.p. 1. Carpeta: «3. RDOC». Archivo: «RCD 2017 00543.pdf».

⁴ CD fl. 170 c.p. 1. Carpeta: «5. LO». Archivo: «Liquidación Oficial No. RDO-2017-04021 del 30112017.pdf».

⁵ CD fl. 170 c.p. 1. Carpeta: «6. SOLICITUD DE RECURSO». Archivo: «201850050450962-1.pdf».



del 14 de diciembre de 2018 por la Dirección de Parafiscales de la UGPP, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁶.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁷:

«I. PRETENSIONES PRINCIPALES

PRIMERO: Que es nulo el acto administrativo que se relaciona a continuación: **Resolución No. RDC-2018-01669 del 14/12/2018**, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la **Liquidación Oficial No. RDO-2017-04021 del 30 de noviembre del año 2017**, acto administrativo de cierre del procedimiento administrativo, mediante el cual la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales – UGPP, determinó, liquidó y sancionó a la señora **MYRIAM MÉNDEZ GUEVARA** con el pago al Sistema General de la Seguridad Social al Subsistema de Salud, dicho actuar es improcedente por cuanto el Tributo para los Independientes sin contrato de Prestación de Servicios y los Rentistas de Capital, para el año 2014 no se encontraba regulado en ninguna norma de manera precisa y clara; y menos aún existía un reglamento sobre el Ingreso base de Cotización (IBC), para calcularlo. Adicionalmente que las normas que cita la UGPP eran imposible de aplicarse de acuerdo a la exposición y argumentación del presente Medio de Control.

SEGUNDO: Que son nulos los actos administrativos que se relacionan a continuación: **Liquidación Oficial No. RDO-2017-04021 del 30/11/2017 y la Resolución No. RDC-2018-01669 del 14/12/2018** [...]

TERCERO: Se ORDENE a la UGPP a modificar las sanciones por concepto de Omisión e Inexactitud por evidenciarse que las bases de las sanciones no deben ser sobre el aporte del 100%, por no estar reglado de manera clara, expresa e inequívoca el Ingreso Base de Cotización.

CUARTO: Como consecuencia de todo lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se indemnice por daños y perjuicios causados a la señora **MYRIAM MÉNDEZ GUEVARA**, conforme a las facturas de servicios en los cuales el contribuyente incurrió y las planillas integradas de liquidación de aportes que canceló el demandante al Subsistema de Salud y Pensión, documentos que se adjuntan al presente medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho.

II. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

En el evento que **NO** se decrete la Nulidad Absoluta del proceso demandado de la referencia, solicitamos de manera subsidiaria las siguientes pretensiones:

PRIMERO: Que se tenga como Ingreso Base de Cotización (IBC) un (1) salario mínimo mensual vigente del año 2014, por cuanto para la época de los hechos fiscalizados y sancionados (Año 2014), no se encontraban tipificados los elementos del tributo del pago de aportes al Sistema General de la Seguridad Social en Pensiones, Salud y Fondo de Solidaridad para los independientes sin contrato de prestación de servicios y los rentistas de capital, por lo tanto el contribuyente de manera voluntaria podía cotizar sobre un salario mínimo de la época fiscalizada.

SEGUNDO: De no decretarse ninguna de las pretensiones anteriores, solicitamos que se tenga como parámetro de la determinación del tributo para el Subsistema de Salud sobre el cuarenta

⁶ CD fl. 170 c.p. 1. Carpeta: «7. FALLO RECURSO». Archivo: «RDC-2018-01669 y notificación.pdf».

⁷ Fls. 1 a 2 c.p. 1.



por ciento (40%) de la renta liquidada "Utilidad" señalada en la declaración de renta que se encuentra en firme, con base en el artículo 135 de la ley 1753 del año 2015».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes⁸:

- Artículos 29, 150, 338 y 363 de la Constitución Política (CP)
- Artículo 714 del Estatuto Tributario (ET)
- Artículos 1, 2 y 3 de la Ley 153 de 1887
- Artículos 3, 52, 90, 157 (num. 1, lit. a.), 177 y 204 de la Ley 100 de 1993
- Artículos 2, 3, 4, 5, 6 y 7 de la Ley 797 de 2003
- Artículos 10 y 18 de la Ley 1122 de 2007
- Artículo 33 de la Ley 1438 de 2011
- Artículo 2 (nums. 1 y 5, lit. a.) de la Ley 1562 de 2012
- Artículo 179 de la Ley 1607 de 2012
- Artículo 319 de la Ley 1819 de 2016
- Artículo 26 del Decreto 806 de 1998
- Artículo 16 (lit. c.) del Decreto 1406 de 1999
- Artículos 1, 3 y 5 del Decreto 510 de 2003
- Artículo 1 del Decreto 4982 de 2007
- Artículo 13 del Decreto 723 de 2013
- Artículo 5 del Decreto 3033 de 2013
- Resolución 2388 de 2016

Como concepto de la violación, expuso⁹:

Inexistencia del hecho generador para los independientes sin contrato de prestación de servicios

Para el año 2014 no estaban definidas las condiciones para que los independientes sin contrato de prestación de servicios y rentistas de capital aportaran al sistema de seguridad social integral, errando la entidad al aplicar normas exclusivas para los trabajadores que tienen vínculo laboral.

La Ley 100 de 1993 dispuso que la base gravable se determinará mediante un sistema de presunción de ingresos que el Gobierno Nacional no ha reglamentado.

Inexistencia de sujeto activo y pasivo

Tratándose de las contribuciones al sistema, el hecho generador es impreciso y no se definen los sujetos activo y pasivo. El concepto de capacidad de pago resulta ambiguo en los trabajadores independientes y, además, los rentistas de capital están clasificados como afiliados voluntarios, no obligatorios.

Falta de definición de la base gravable

El Gobierno no ha reglamentado el sistema de presunción de ingresos para independientes. Si bien el artículo 6 de la Ley 797 de 2003 aplica para esos sujetos, la

⁸ Fls. 6 a 7 c.p. 1.

⁹ Fls. 7 a 46 c.p. 1.



base gravable no es precisa porque no delimita las sumas percibidas. Además, la norma habilita al aportante para que cotice sobre 1 SMMLV.

La UGPP pretende aplicar una norma de los independientes a los rentistas de capital, que no son trabajadores.

Tarifa

La tarifa no es determinable porque recae sobre el IBC, el que no es claro ni preciso, al igual que el hecho generador y los sujetos activo y pasivo.

Improcedencia de la omisión en la afiliación a pensiones

Para el período fiscalizado la demandante tenía 58 años de edad, y no tiene expectativa para acceder a la pensión de vejez porque no cumpliría con las semanas cotizadas; sin embargo, la entidad persiste en que se realicen aportes sin la retribución de un beneficio futuro.

Vulneración del principio «nadie está obligado a lo imposible»

En la práctica resultaba imposible contribuir, toda vez que en el año 2014 la seguridad social se sufragaba por mes anticipado y no se tenía certeza de los ingresos y gastos correspondientes al mes del pago de aportes, porque todavía no se habían causado.

Antes del 1º de octubre de 2018 los operadores de las planillas PILA no recibían pagos por mes vencido de los independientes y rentistas de capital, y no existía una planilla que diferenciara cada categoría de aquellos trabajadores.

Presunción de ingresos para los independientes sin contrato de prestación de servicios

El artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 señala que, en el evento que existan diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes, estos deben ser ajustados conforme al sistema de presunción de ingresos, que no se encontraba reglamentado para el período fiscalizado.

Vulneración del principio de legalidad

La UGPP vulneró el principio de legalidad tributaria al desconocer que el IBC de los independientes solo fue regulado con la expedición de la Ley 1753 de 2015.

Firmeza de la declaración tributaria

La entidad se extralimitó en sus funciones al rechazar los costos y gastos registrados en la declaración de renta, comoquiera que esa liquidación privada se encuentra en firme, por lo que debió tomar la renta líquida y no solo los ingresos brutos.

Vulneración del artículo 5 de la Ley 797 de 2003



Como los aportes se realizan según las sumas devengadas y los costos y gastos de cada mensualidad, es errado dividir los ingresos brutos de la declaración de renta entre los 12 meses del año.

Los operadores solo manejaban un solo tipo de planilla PILA para todos los independientes

En el año 2014 los independientes solo podían declarar aportes mediante la planilla tipo I, que no discriminaba actividades económicas y liquidaba las contribuciones sobre el 40% del total de los ingresos.

OPOSICIÓN

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

Los trabajadores independientes están obligados a afiliarse al sistema cuando se demuestre su capacidad de pago, siendo la base gravable fijada por la Ley 100 de 1993 (arts. 19 y 204).

Si bien las entidades administradoras son las encargadas de recibir los aportes, la facultad de verificar la oportuna y completa autoliquidación y pago fue encargada a la UGPP por la Ley 1151 de 2007 (art. 156).

La aportante no se encuentra inmersa en alguna de las excepciones para cotizar a pensión y, más allá de su expectativa de acceder a una prestación de esa índole, incumplió con el deber de aportar al subsistema teniendo la capacidad económica para hacerlo, por lo que proceden los ajustes y la sanción por omisión.

Previamente a la expedición de la liquidación oficial, la entidad consultó la información de la demandante y encontró que estaba afiliada a pensiones desde el 10 de julio de 1974, sin que en el proceso de determinación se hubiere acreditado el reconocimiento de una prestación pensional.

El hecho de que el aporte se asuma anticipadamente no justifica la falta de pago, y no es procedente afirmar que la planilla PILA obligaba a cotizar sobre el 40% del IBC, porque la Resolución 1747 de 2008 estableció el contenido del formulario único de liquidación de aportes para los independientes.

La base de cotización para los trabajadores independientes corresponde a los ingresos percibidos, de los que podrán deducirse las erogaciones para desarrollar su actividad económica en las condiciones previstas en el artículo 107 del ET (necesidad, proporcionalidad y causalidad). Sin embargo, la entidad no depuró las sumas devengadas dada la omisión probatoria de la actora en sede administrativa y judicial.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

¹⁰ Fls. 140 a 159 c.p. 1.



Mediante auto del 4 de septiembre de 2020 se prescindió de la audiencia inicial, se tuvieron como pruebas las aportadas al expediente y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto¹¹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda¹², con fundamento en lo siguiente¹³:

La base de cotización del subsistema de pensiones para los trabajadores independientes corresponde a los ingresos efectivamente percibidos con deducción de las expensas incurridas para desarrollar su actividad económica, siempre que tengan relación de causalidad, sean necesarias y proporcionales. De otra parte, el IBC de pensiones debe ser igual al de salud, al que los independientes declarantes de renta deberán afiliarse mediante el régimen contributivo.

La presunción de ingresos se aplica en los eventos en los que el independiente se afilia voluntariamente al sistema, con base en la información proporcionada en los formularios de vinculación; en todo caso, deben prevalecer las sumas efectivamente percibidas sobre las presuntas.

La Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009 realizó una interpretación amplia sobre la expresión «*trabajador independiente*» contenida en la Ley 100 de 1993 (num. 1, lit. a., art. 157), y concluyó que dentro de esa categoría están incluidos los rentistas de capital como obligados a aportar al sistema de salud, posición que fue acogida por el Consejo de Estado¹⁴.

Los elementos de las contribuciones se delimitan así: (i) el hecho generador es la capacidad económica del sujeto, (ii) la base gravable son los ingresos efectivamente percibidos con las deducciones procedentes, (iii) el sujeto pasivo son los residentes en el territorio nacional con capacidad de pago, (iv) el sujeto activo es el Estado, que delegó sus funciones a las administradoras del sistema y, como ente fiscalizador, a la UGPP y (v) las tarifas son las determinadas en el artículo 204 de la Ley 100 de 1993.

La obligación de cotizar a pensiones cesa cuando el afiliado reúne los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez y solamente estarán excluidos del seguro social obligatorio de invalidez, vejez y muerte los independientes que se afilien por primera vez con 50 años o más (art. 2 del Decreto 758 de 1990). Como la demandante ingresó al subsistema pensional desde el 10 de julio de 1974, debió pagar los aportes.

El hecho que las cotizaciones de los independientes se paguen por mes anticipado no exime de cumplir con la obligación de contribuir, toda vez que el Decreto 3085 de 2007 (párrafo del art. 2) reglamentó las modificaciones en el IBC en los períodos cancelados.

¹¹ Fls. 176 a 182 c.p. 1.

¹² No se pronunció frente a las costas.

¹³ Fls. 186 a 216 c.p. 1.

¹⁴ Sentencia del 1º de agosto de 2019, exp. 23379, C.P. Milton Chaves García.



La Resolución 1747 de 2008 estableció el diseño y contenido de la planilla PILA y, al referirse a la tipo I para los independientes, no se indicó que los aportes debían liquidarse sobre el 40% del IBC.

Si bien en el año 2014 existía una base de cotización del 40% del valor mensualizado de los ingresos, esta correspondía únicamente a los trabajadores con contrato de prestación de servicios, pero como la demandante no acreditó que las sumas devengadas provinieran de esa modalidad, sus aportes debieron liquidarse según los valores efectivamente percibidos. Por lo tanto, no existió un trato diferenciado injustificado.

Previamente a que la UGPP dividiera los ingresos de 2014 entre los doce (12) meses del año, requirió a la señora Myriam Méndez de Guevara para que allegara la información pertinente con el fin de comprobar el pago de aportes en los períodos fiscalizados; sin embargo, como esta no aportó pruebas para establecer las sumas mensuales, es válida la determinación realizada por la entidad.

La firmeza de la declaración de renta no impide que la UGPP verifique la procedencia de los valores registrados para efectos de las contribuciones, facultad que es independiente de las asignadas a la DIAN.

La demandante no presentó pruebas de los costos y gastos alegados, razón por la cual no se desvirtuó el IBC determinado oficialmente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹⁵:

De la condición de rentista de capital

La tesis de la sentencia apelada, según la cual, el hecho generador es ser declarante de renta, vulnera el principio de equidad puesto que solamente esos contribuyentes serían sujetos pasivos de las contribuciones al sistema de seguridad social.

Ello significa que la entidad no podría fiscalizar a las personas no declarantes de renta, pues el proceso de determinación de aportes se origina en esa liquidación privada. Si el hecho generador fuera claro y preciso no se presentarían tales discrepancias, razón por la que no se comparte que los elementos del tributo estén definidos mediante decretos o interpretaciones judiciales.

El fundamento jurídico del *a quo* para acreditar la existencia del hecho generador es el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, que no fue citado por la UGPP en los actos enjuiciados. Esa norma estableció una presunción de capacidad de pago para quienes declaren renta, pero no determinó los elementos de las contribuciones al sistema de seguridad social.

¹⁵ Fls. 217 a 233 vto. c.p. 1.



La referida disposición no señala taxativamente si todos los ingresos reportados deben ajustarse según la declaración de renta o si existe otro parámetro, en todo caso, falta la reglamentación del Gobierno, incurriendo en un vacío jurídico que implica la inviabilidad en el pago de aportes de los rentistas de capital.

Inclusión de los rentistas de capital en el concepto de trabajadores independientes

El tribunal expuso el régimen normativo de los trabajadores independientes, categoría que no incluye a los rentistas de capital porque así no fue previsto en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, dado que se trata de personas que no prestan servicios para obtener una remuneración.

La única disposición que incorpora a los rentistas de capital como trabajadores independientes es el literal d) del artículo 26 del Decreto 806 de 1998, cuya legalidad está en discusión ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁶. Por lo tanto, se solicita la suspensión de la presente decisión hasta que se resuelva dicho medio de control.

No se debe tener en cuenta la sentencia del 1° de agosto de 2019 del Consejo de Estado¹⁷, en la que se resolvió acerca de la obligatoriedad en la afiliación de los rentistas, porque se fundamentó en un fallo inhibitorio de la Corte Constitucional.

Vulneración del principio «nadie está obligado a lo imposible»

El sistema exige a los independientes que realicen el pago anticipado de aportes con base en ingresos y costos que no se han causado. En el presente caso se trata de sumas derivadas de unos dividendos «*los cuales se determinan, decretan y causan en la asamblea ordinaria donde se aprueban los estados financieros, el resultado de los ejercicios y se aprueba el monto de los mismos. Asamblea ordinaria que se da a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al período fiscal que corresponda, en este caso en particular tratándose del período fiscal de 2014 el conocimiento de los dividendos del año 2014 solo se dio en el período de marzo de 2015, por cuanto en la asamblea ordinaria se entran a decretar y causar los dividendos [...]*»¹⁸, por lo que resulta imposible conocer la base de cotización.

Los dividendos causados en el año 2014 fueron reportados en la declaración de renta presentada el 4 de septiembre de 2015, lo que explica que la UGPP y el tribunal pudieran conocer el ingreso y determinar la obligación de aportar al sistema, contrario a lo acontecido con la demandante, quien no tenía certeza del IBC.

Al no contar con la declaración de ingresos anticipados, la Administración y el *a quo* debieron resolver las dudas probatorias a favor del aportante (art. 745 del ET).

Fundamentos jurídicos del proceso de fiscalización

¹⁶ Exp. 25056, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Exp. 23379, C.P. Milton Chaves García.

¹⁸ Página 11 del recurso de apelación.



El sustento normativo que aplicó el tribunal sobre el proceso de fiscalización no fue expuesto por la entidad en la actuación. La obligación del despacho es la de realizar un control de legalidad sobre los actos administrativos demandados, pero no fundamentar la actuación en disposiciones adicionales¹⁹.

Presunción de ingresos

En las consideraciones de la Resolución 2388 de 2016, el Gobierno evidenció que existían múltiples interpretaciones en el pago de seguridad social y, por ello, la liquidación de aportes no era clara para los operadores, las administradoras y los aportantes independientes o rentistas de capital.

La Resolución 9 de 1996, mediante la cual la Superintendencia Nacional de Salud estableció el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes no fue publicada en el Diario Oficial y, en todo caso, los valores obtenidos según ese mecanismo no corresponden a la realidad, porque se trata de una norma que no es aplicable para los rentistas de capital.

Excepción de ilegalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998

Se propuso la excepción de ilegalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998, que en su literal d) define como sujeto pasivo de las contribuciones a los rentistas de capital, en consideración a que solo el legislador puede crear los elementos del tributo.

Mensualidad en el pago de aportes

La división de los ingresos declarados en renta entre los doce (12) meses del año no tiene en cuenta que la contribuyente en algunos meses puede tener pérdidas, no recibir sumas o que estas superen el tope de los 25 SMMLV. Como en el caso concreto se devengaron dividendos, únicamente se debería aportar en el mes que se causaron, por lo que no procede su mensualización en los períodos fiscalizados.

Obligación de cotizar a pensiones

La actora está excluida de cotizar a pensiones al cumplir con los requisitos para solicitar la indemnización sustitutiva, como consta en la solicitud de reconocimiento presentada ante Colpensiones. Debe tenerse en cuenta que para la vigencia 2014 tenía más de 57 años, lo que significa que procede la prestación y no está obligada a aportar al referido subsistema.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandante se admitió mediante auto del 6 de septiembre de 2022²⁰ y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público no emitió concepto (nums. 4 a 6, art. 247 del CPACA).

¹⁹ Se refirió las siguientes normas que, a su juicio, fueron adicionadas por el tribunal en el control de legalidad de los actos enjuiciados: artículo 11 de la Ley 100 de 1993, artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, artículo 4 (inc. 2) del Decreto 1070 de 1995, artículos 26 (lit. d.) y 66 del Decreto 806 de 1998, y la Resolución 9 de 1996, expedida por la Superintendencia Nacional de Salud.

²⁰ Índice 4 de SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la liquidación oficial proferida por la UGPP contra la demandante, por omisión en la afiliación y/o vinculación a pensiones e inexactitud en salud por los períodos de enero a diciembre de 2014, e impuso las sanciones por las referidas conductas, y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, que la confirmó.

En los términos del recurso de apelación la Sala deberá establecer: (i) si procede la inaplicación del literal d) del artículo 26 del Decreto 806 de 1998. Si esta no prospera, se debe estudiar: (ii) si la demandante estaba obligada a aportar al subsistema de pensiones y (iii) si es procedente la mensualización de ingresos que realizó la UGPP para determinar la base de cotización.

1. Inaplicación del artículo 26 del Decreto 806 de 1998

La parte apelante solicitó la inaplicación por ilegalidad del literal d) del artículo 26 del Decreto 806 de 1998²¹, toda vez que, a su juicio, la inclusión de los rentistas de capital como sujetos pasivos de las contribuciones al subsistema de salud correspondía exclusivamente al legislador. Adicionalmente, pidió que se tenga en cuenta el medio de control de nulidad contra la referida norma, que cursa en esta corporación.

Para resolver, se tendrá en cuenta el criterio expuesto en la sentencia del 29 de abril de 2021²², que decidió la demanda de nulidad parcial de los artículos 26 del Decreto 806 de 1998 y 1 del Decreto 1406 de 1999, que corresponde al expediente referido por la apelante.

En esa oportunidad, esta Sección negó la pretensión de nulidad parcial del literal d) del artículo 26 del Decreto 806 de 1998²³, previo a considerar lo siguiente:

«Ahora, según el demandante, las expresiones acusadas del artículo 26 del Decreto 806 de 1998, derogado, violan la Ley 100 de 1993 y el artículo 338 de la Constitución porque estableció que los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador, deben afiliarse como cotizantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, a pesar de que no pueden considerarse trabajadores porque no realizan una actividad física o intelectual generadora de renta.»

Para resolver este punto, se reiterará el precedente de la sentencia del 1° de agosto de 2019, según se indicó previamente. En esa ocasión se solicitó la nulidad de las expresiones «los

²¹ Derogado por el Decreto 2353 de 2015. El texto original de la norma era el siguiente:

«ARTÍCULO 26. Las personas con capacidad de pago deberán afiliarse al Régimen Contributivo mediante el pago de una cotización o aporte económico previo, el cual será financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre éste y su empleador.

Serán afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

1. Como cotizantes:

[...]

d) Los trabajadores independientes, los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador [...].»

²² Exp. 25056, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²³ Se solicitó la nulidad del aparte subrayado, conforme con el cual, serán afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud como cotizantes: «Los trabajadores independientes, los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador».



rentistas» y «los propietarios de las empresas» del artículo 2.1.4.1 numeral 1.4 del Decreto 780 de 2016 porque, según el actor, esas personas no tienen la obligación legal de cotizar al régimen contributivo de salud, por lo que ese acto administrativo amplió los sujetos pasivos previstos por la ley.

La sentencia reiterada negó la pretensión de nulidad de estas expresiones porque el literal b) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece que todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud por el pago de la cotización reglamentaria o por el subsidio que se financiará con recursos fiscales de solidaridad y de los ingresos propios de las entidades territoriales.

El literal a) del artículo 157 ibídem dispone que los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago. Mientras que el literal b) del mismo artículo señala, de forma general, que pertenecen al régimen subsidiado las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización.

La Corte Constitucional, al analizar en conjunto estas normas en la Sentencia C-578 de 2009, precisó que debe hacerse una interpretación amplia de la expresión «trabajador independiente», por lo que debe incluirse en esa categoría a los rentistas de capital como obligados a cotizar en cuanto personas activas económicamente.

[...]

Con base en lo expuesto, 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».

De manera que, contrario a lo señalado por la apelante, la inclusión de los rentistas de capital como afiliados al régimen contributivo del subsistema de salud no excedió la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional ni resulta contraria a la ley, toda vez que, se reitera, una interpretación amplia de la categoría «trabajadores independientes», contenida en el literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, implica reconocer en ese conjunto a los rentistas de capital, al tratarse de personas económicamente activas que cuentan con capacidad de pago para asumir las cotizaciones.

Así, según el criterio expuesto, la Sala no evidencia contrariedad de la expresión «rentistas», comprendida en el literal d) del artículo 26 del Decreto 806 de 1998, con normas de rango superior.

Comoquiera que no se expusieron razones que ameriten la inaplicación de esa norma en el caso concreto, **no prospera** el cargo de apelación.

2. Cesación de la obligación de cotizar al subsistema de pensiones

El artículo 17 de la Ley 100²⁴ de 1993 (inc. 2) preceptúa que «[l]a obligación de cotizar cesa al momento en que el afiliado reúna los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez, o cuando el afiliado se pensione por invalidez o anticipadamente».

Por su parte, el artículo 37 *ibidem* dispone que «[l]as personas que habiendo cumplido la edad para obtener la pensión de vejez no hayan cotizado el mínimo de semanas exigidas, y declaren su imposibilidad de continuar cotizando, tendrán derecho a recibir, en sustitución, una

²⁴ Modificado por el artículo 4 de la Ley 797 de 2003.



indemnización equivalente a un salario base de liquidación promedio semanal multiplicado por el número de semanas cotizadas [...]».

Entre tanto, el artículo 6 del Decreto 1730 de 2001²⁵ prevé que *«[s]alvo lo previsto en el artículo 53 del Decreto 1295 de 1994, las indemnizaciones sustitutivas de vejez y de invalidez, son incompatibles con las pensiones de vejez y de invalidez».*

De manera que, las personas que cumplan con la edad para obtener la pensión de vejez²⁶, que no hayan cotizado el mínimo de semanas exigidas y declaren la imposibilidad de continuar aportando, tendrán derecho a recibir una indemnización sustitutiva que resulta incompatible con la prestación pensional²⁷.

Para sustentar la cesación de la obligación de cotizar al subsistema pensional, la apelante refirió cumplir con los requisitos para solicitar la indemnización sustitutiva, comoquiera que en el período fiscalizado había cumplido con la edad exigida y que presentó escrito ante Colpensiones requiriendo el reconocimiento de la prestación²⁸.

De conformidad con la copia de la cédula de ciudadanía aportada²⁹, se constata que, para enero de 2014, la actora contaba con 57 años, lo que significa que cumplió con la edad para obtener el derecho a la pensión de vejez. Además, allegó la solicitud de indemnización sustitutiva de que trata el artículo 37 de la Ley 100 de 1993, en la que manifestó su imposibilidad de continuar cotizando al sistema.

No es objeto de discusión entre las partes que la señora Myriam Méndez de Guevara está afiliada al subsistema pensional desde el 10 de julio de 1974 y, se advierte que con la demanda se aportó un certificado de tiempos cotizados a Colpensiones³⁰ en el que se registran 212,71 semanas, restando 1.087,29 (21,14 años) para cumplir con la cantidad requerida para acceder a la pensión de vejez.

De asumirse que la actora debería continuar aportando a pensión hasta alcanzar el número de semanas requeridas para obtener la pensión de vejez implicaría cotizar durante el lapso de 21,14 años, circunstancia que, considerada su edad, desnaturaliza la finalidad de la prestación pensional, que no es otra que la de *«proteger a las personas cuando, en razón de su edad, presentan una disminución de su capacidad laboral que se traduce en dificultades para obtener los recursos necesarios para tener una vida digna»*³¹.

Como la demandante acreditó la edad requerida para la pensión de vejez, no cotizó el mínimo de semanas y declaró su imposibilidad de continuar aportando al subsistema de pensiones, se infiere que no cuenta con expectativa alguna de pensionarse.

Así las cosas, si el derecho a recibir la indemnización sustitutiva se configura con el cumplimiento de los tres requisitos antes enunciados y, al ser una prestación cuya

²⁵ «Por medio del cual se reglamentan los artículos 37, 45 y 49 de la Ley 100 de 1993 referentes a la Indemnización Sustitutiva del Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida».

²⁶ De conformidad con el artículo 33 de la Ley 100 de 1993, la edad para obtener el derecho a la pensión, a partir del 1º de enero de 2014, es de 57 años para la mujer y 62 años para el hombre.

²⁷ Conclusión que resulta acorde con los pronunciamientos de la Sección Segunda de esta corporación sobre la naturaleza jurídica de la indemnización sustitutiva de vejez y su incompatibilidad con la prestación pensional. Cfr. sentencias del 23 de junio de 2022, exp. 3118-2017, del 28 de agosto de 2022, exp. 0710-2019, y del 9 de marzo de 2023, exp. 3657-2019, C.P. César Palomino Cortés.

²⁸ Fls. 235 a 236 c.p. 1.

²⁹ Fl. 234 c.p. 1. La fecha de nacimiento en el documento de identificación corresponde al 30 de octubre de 1956.

³⁰ Fl. 29 c.p. 1.

³¹ Corte Constitucional, sentencia T-280 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



naturaleza es incompatible con la pensión de vejez, resulta del caso concluir que la actora, al optar por la citada compensación, no estaba obligada a contribuir al subsistema pensional en el año 2014. De este modo, dada la ausencia de hecho sancionable, no procede la sanción por no declarar. **Prospera** el cargo de apelación.

3. Mensualización del ingreso

Comoquiera que prosperó el anterior cargo de apelación, la Sala estudiará la integración del IBC únicamente respecto al subsistema de salud por el período 2014.

El tribunal consideró que la demandante no aportó elementos probatorios para desvirtuar los ingresos mensualizados definidos en los actos de determinación, por lo que negó el cargo.

La apelante reitera que la entidad no tuvo en cuenta que la división de los ingresos anuales entre los doce (12) meses de la vigencia 2014 no corresponde a su realidad económica, toda vez que pueden existir meses en los que no se reciben sumas, se obtienen por un monto superior al tope de los 25 SMMLV o existen pérdidas.

Para resolver, en el expediente están probados los siguientes hechos:

- En la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, la señora Myriam Méndez de Guevara registró los siguientes ingresos³²:

INGRESOS	REGLÓN	VALOR
Dividendos y participaciones	37	139.677.000
Otros (Ventas, arrendamientos, etc.)	38	5.735.000
Total ingresos recibidos por concepto de renta	40	145.412.000

- En los actos enjuiciados, la UGPP determinó lo devengado y el ingreso base de cotización por los períodos fiscalizados de la siguiente forma:

Mes	Ingreso mensualizado	IBC
1	12.118.000	12.118.000
2	12.118.000	12.118.000
3	12.118.000	12.118.000
4	12.118.000	12.118.000
5	12.118.000	12.118.000
6	12.118.000	12.118.000
7	12.118.000	12.118.000
8	12.118.000	12.118.000
9	12.118.000	12.118.000
10	12.118.000	12.118.000
11	12.118.000	12.118.000
12	12.118.000	12.118.000
TOTAL	145.416.000	-----

De lo anterior se evidencia que la UGPP, para determinar los ingresos de la aportante en el año 2014, tomó los siguientes valores declarados en renta: (i) dividendos y

³² CD fl. 170. Carpeta: «4. RESPUESTA A RDOC». Archivo: «201750052434412-1.pdf», pág. 22.



participaciones por \$139.677.000 y (ii) ventas, arrendamientos y otros por \$5.735.000, total que dividió en los 12 períodos, determinación que es cuestionada por la apelante.

Los ingresos por ventas, arrendamientos y otros no fueron objeto de discusión en la demanda, razón por la cual se mantendrá la mensualización determinada por la entidad.

En cuanto al pago de dividendos, con la demanda se aportó copia de la certificación expedida por el representante legal de Dirimpex³³ en la que consta que la demandante «*percibió por concepto de distribución de utilidades por el año 2014 la suma de CIENTO TREINTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS MCTE (\$139.677.375) [...]»*, pagados de la siguiente forma:

Mes	Dividendos
4	16.911.369
5	16.170.792
6	4.335.091
7	3.525.353
8	29.901.499
9	19.744.101
10	2.107.174
11	21.128.714
12	25.853.038
TOTAL	139.677.131

Teniendo en cuenta lo anterior, se fijará la base de cotización a salud en 2014, precisándose que en la liquidación privada del impuesto sobre la renta no se registraron costos o deducciones imputables:

Mes	Ingresos por dividendos acreditados	Ingresos mensualizados al no existir prueba del pago en un mes específico	Total ingreso año 2014	IBC
1	0	477.916	477.916	0
2	0	477.916	477.916	0
3	0	477.916	477.916	0
4	16.911.369	477.916	17.389.285	15.400.000
5	16.170.792	477.916	16.648.708	15.400.000
6	4.335.091	477.916	4.813.007	4.813.000
7	3.525.353	477.916	4.003.269	4.003.000
8	29.901.499	477.916	30.379.415	15.400.000
9	19.744.101	477.916	20.222.017	15.400.000
10	2.107.174	477.916	2.585.090	2.585.000
11	21.128.714	477.916	21.606.630	15.400.000
12	25.853.038	477.916	26.330.954	15.400.000
TOTAL³⁴	139.677.000	5.735.000	145.412.000	-----

Para la Sección³⁵, si «*después de realizada la mensualización [...] se genera para cada periodo un valor inferior a un salario mínimo legal mensual vigente, la demandante no tiene la obligación de realizar los aportes al Sistema de Seguridad Social por estos conceptos*» puesto

³³ CD fl. 51 c.p. 1. Archivo: «5.Certificación de ingresos año 2014».

³⁴ Aproximado al múltiplo de mil más cercano.

³⁵ Sentencia del 19 de julio de 2023, exp. 26641, C.P. Milton Chaves García.



que, como lo ha señalado la Corte Constitucional, dicho deber presupone «*la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización*»³⁶.

En ese contexto, teniendo en cuenta que la actora desvirtuó parcialmente la mensualización de los ingresos en sede judicial, con la certificación de los períodos en los que percibió ingresos por concepto de dividendos –aportada con la demanda–, se concluye que el IBC fijado en los actos administrativos demandados no es procedente.

Por consiguiente, la base gravable sobre la cual deberán liquidarse los aportes en los períodos en que fue superior a un salario mínimo legal mensual vigente (abril a diciembre de 2014) es la señalada en el cuadro que antecede. **Prospera** el cargo de apelación.

En lo que respecta al argumento según el cual el tribunal fundamentó su decisión en normas que no fueron referidas por la UGPP en los actos enjuiciados, es oportuno precisar que, en los términos del artículo 230 de la CP, los jueces, en sus providencias, están sometidos al imperio de la ley. En ese sentido, el control de legalidad se efectúa en contraposición al ordenamiento jurídico vigente, y no solo frente a las normas que la administración invocó en la actuación cuestionada, razón por la cual la Sala no comparte la apreciación de la apelante. Sumado a que, varias de las normas que el *a quo* analizó fueron señaladas por la demandante como violadas y las desarrolló en los cargos de nulidad, como ocurrió, por ejemplo, con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011.

Finalmente, en cuanto al argumento de la actora de que la Resolución 9 de 1996 -*Por medio de la cual se establece el Sistema de Presunción de Ingresos para los trabajadores independientes*–, proferida por la Superintendencia Nacional de Salud no fue publicada, es oportuno precisar que la presunción de ingresos para efectos de determinar la base de los aportes al subsistema de salud aplica siempre y cuando el afiliado no se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 -*personas naturales declarantes de renta, IVA e ICA, y quienes tienen certificado de ingresos y retenciones*–, pues en esos eventos no hay duda de que se cuenta con un indicador de ingreso que desplaza dicha presunción, cuestión que deberá ser analizada en cada caso.

Teniendo en cuenta que en este asunto se parte de la existencia de un ingreso como indicador de capacidad de pago, por ser la demandante contribuyente del impuesto de renta, es contradictorio que se pretenda la nulidad de los actos administrativos enjuiciados alegando la falta de publicación de una resolución que no aplicó la entidad.

En cuanto a la pretensión de indemnización, la Sala reitera³⁷ que no es suficiente que se declare la nulidad de alguna de las actuaciones de la autoridad tributaria, «*las cuales obedecen al cumplimiento de los mandatos legales y constitucionales, y cuyas decisiones gozan de presunción de legalidad, hasta tanto no sean objeto de control por la jurisdicción, sino que es determinante y necesario demostrar la existencia del daño y que este es atribuible a la Administración*»³⁸. Pues, es carga de quien invoca el daño identificar los elementos

³⁶ Sentencia C-1089 de 2003, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

³⁷ Sentencia del 27 de octubre de 2022, exp. 25856, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁸ Sentencia del 28 de octubre 2021, exp. 23654, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



de la responsabilidad que endilga y las pruebas que la sustentan, motivo por el cual no prospera esta pretensión.

En conclusión, lo procedente es revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho se le ordenará a la UGPP que practique una nueva liquidación en la que: (i) elimine los valores determinados por omisión en los subsistemas de pensión y fondo de solidaridad pensional, así como la sanción por no declarar, y (ii) reliquide los aportes al subsistema de salud teniendo en consideración el IBC determinado en esta providencia, y disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los ajustes. Las demás pretensiones de la demanda se negarán.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, la Sala se releva de imponer condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que prosperó parcialmente el recurso³⁹.

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,

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del 4 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-04021 del 30 de noviembre de 2017, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra Myriam Méndez de Guevara por omisión en la afiliación y/o vinculación e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de seguridad social integral por los períodos de enero a diciembre de 2014, y de la Resolución nro. RDC-2018-01669 del 14 de diciembre de 2018, que decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

SEGUNDO: En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, **ORDENAR** a la UGPP practicar una nueva liquidación en la que: (i) elimine los valores determinados por omisión en los subsistemas de pensión y fondo de solidaridad pensional, así como la sanción por no declarar, y (ii) reliquide los aportes al subsistema de salud teniendo en consideración el IBC determinado en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia, y disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los ajustes.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

³⁹ En el mismo sentido cfr. las sentencias del 19 de octubre de 2023, exp. 27101, C.P. Milton Chaves García y del 26 de octubre de 2023, exp. 27687, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00296-01 [26639]
Demandante: Myriam Méndez de Guevara

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN