



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., veinte (20) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00348-02 (28878)
Demandante: **FCQ**
Demandada: UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP

Temas: Contribuciones al SSSI (enero a diciembre de 2015). Base gravable. Inexequibilidad del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. Mensualización del ingreso. Carga de la prueba

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 04 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda presentada por **FCQ** en contra de la UGPP de acuerdo con las consideraciones de la providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado no se condena en costas [...].

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante, UGPP) profirió la Resolución RDO-2018-03498 de 25 de septiembre de 2018, por omisión en la afiliación y/o vinculación, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de las contribuciones al sistema de seguridad social integral (SSSI) a cargo de **FCQ** por los períodos de enero a diciembre de 2015, y lo sancionó por esas conductas².

El anterior acto fue objeto del recurso de reconsideración, confirmado con la Resolución RDC-2019-02586 de 26 de noviembre de 2019³. El 05 de noviembre de 2020 -posterior a la presentación de la demanda y previo a la notificación del auto admisorio a la administración-, la UGPP profirió la Resolución RDO-2020-M-04228, que revocó

¹ SAMAI tribunal. Índice 43.

² SAMAI tribunal. Índice 34. Carpeta: 35_RECIBEMEMORIALES_LINKANTECEDENTESAD\DETERMINACION\3. LIQUIDACION OFICIAL. Archivo: Liquidacion_oficial_RDO-2018-03498.pdf.

³ Índice ib. Carpeta: 35_RECIBEMEMORIALES_LINKANTECEDENTESAD\DETERMINACION\4. RECURSO DE RECONSIDERACION. Archivo: RESUELVE RECURSO RDC-2019-02586.pdf.



parcialmente la liquidación oficial en aplicación del esquema de presunción de costos, y redujo los aportes y sanciones a cargo del aportante⁴.

Demanda

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), el demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

DECLARAR LA NULIDAD de las resoluciones [sic] Resolución No. RDO-2018-03498 del 25 de septiembre de 2018 y de la RESOLUCIÓN No. RDC-2019-02586 de 26 de noviembre de 2019, **ORDENANDO** que no produzcan efectos jurídicos.

Invocó como vulnerados los artículos 2, 6, 29 y 363 de la Constitución Política (CP) y 137 del CPACA⁶.

Como concepto de violación la parte demandante planteó lo siguiente⁷:

Afirma que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 establece la presunción de capacidad de pago y el sistema de presunción de ingresos, y si bien el demandante cuenta con la primera de estas, el mecanismo de presunción no fue reglamentado. Hasta que ello ocurra, debe aportarse sobre un salario mínimo, señalando que una interpretación en contrario atentaría contra los principios de progresividad, equidad tributaria y capacidad contributiva⁸.

Sostiene que la UGPP creó una metodología de presunción de ingresos y aplicó el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, declarado inexecutable por la Corte Constitucional⁹.

Aduce que, si bien la declaración del impuesto sobre la renta es una prueba de ingresos, dicho documento no tiene efectos frente a las contribuciones al SSSI.

Contestación de la demanda

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

Explica que todos los trabajadores independientes -entendidos como personas económicamente activas- con capacidad de pago son aportantes obligatorios al SSSI a partir de la expedición de la Ley 100 de 1993.

Refiere que la entidad tomó los ingresos registrados en la declaración de renta del año 2015 y los dividió en los doce meses del año. Si bien en sede administrativa el actor allegó cuatro contratos de obra civil, no se evidencia el mes en el que se causó el ingreso. El archivo Excel aportado fue desestimado porque no presentó soportes

⁴ Índice ib. Carpeta: 35_RECIBEMEMORIALES_LINKANTECEDENTESAD\DETERMINACION\5. REVOCATORIA. Archivo: REVOCATORIA RDO-2020-M-04228.pdf

⁵ SAMAI tribunal. Índice 1. Carpeta: 6_REPARTOYRADICACION_25000233700020200034\25000233700020200034800. Archivo: 02ExpedienteJuzgado.pdf. P. 57.

⁶ Ib. P. 59.

⁷ Ib. Pp. 60 a 85.

⁸ Citó la sentencia proferida por el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá el 25 de noviembre de 2019, exp. 11001-33-37-041-2018-00378-00.

⁹ En la sentencia C-219/19, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁰ SAMAI tribunal. Índice 34. Carpeta: 34_RECIBEMEMORIALES_CONTESTACIONDEDEMA.



adicionales para establecer que la relación de lo devengado corresponda a su actividad económica.

Precisa que en el proceso administrativo se le brindaron al aportante las oportunidades para allegar las pruebas de los costos y gastos para detraerlos de la base de cotización, pero no cumplió con su carga. No se tuvieron en cuenta las erogaciones declaradas en renta porque dichos valores, por sí solos, no permiten establecer la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de ingresos.

Puso de presente que la entidad expidió la Resolución RDO-2020-M-04228 de 05 de noviembre de 2020, que revocó parcialmente la liquidación oficial por la aplicación del esquema de presunción de costos de que trata el artículo 244 de la Ley 1955 de 2019.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹¹. Advierte que el actor no cuestionó la legalidad de la resolución que revocó parcialmente la liquidación oficial, por lo que no se analiza en la decisión «sin desconocer que de declararse la nulidad de la liquidación oficial y la resolución que desató el recurso de reconsideración, habría un decaimiento del acto de revocatoria directa»¹².

Sostiene que los trabajadores independientes deben cotizar al sistema según los ingresos efectivamente percibidos con deducción de las erogaciones propias de la actividad económica. Para el año 2015 se distinguen dos formas de liquidar el IBC: (i) entre enero y junio de 2015, la prevista por los artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993, según la cual la base de cotización corresponde a los ingresos efectivamente percibidos y (ii) entre julio y diciembre de 2015, la introducida por el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, es decir, sobre el 40% del valor de los ingresos mensualizados.

Precisa que la declaratoria de inexecutable del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 no afectó las contribuciones causadas de julio a diciembre de 2015, porque la norma fue derogada el 25 de mayo de 2019.

Precisa que la UGPP es competente para determinar las cotizaciones al SSSI a partir de los ingresos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta, por ser la prueba que denota la capacidad de pago.

En cuanto a la determinación del IBC, señala que entre los ingresos por los contratos de obra allegados y lo declarado en renta existe una diferencia de \$2.000.000; sin embargo, esa discrepancia no afecta el IBC porque está limitado al tope de 25 SMLV. A pesar de lo anterior, el actor no probó el período de causación de sus ingresos ni se presentaron facturas o documentos equivalentes para acreditar los costos incurridos en el desarrollo de la actividad económica.

Al no desvirtuarse la legalidad de los actos enjuiciados, se niegan las pretensiones de la demanda. No se condena en costas porque no se probó su causación.

Recurso de apelación

¹¹ SAMAI tribunal. Índice 43.

¹² Pp. 5 y 6 de la sentencia.

El demandante apeló la sentencia de primera instancia, solicitó que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda¹³. Reitera que para los períodos fiscalizados no existía un método preciso y cierto para establecer el IBC de los trabajadores independientes, que solo se reglamentó con el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 que, pese a haber sido declarado inexecutable por la Corte Constitucional, fue aplicado retroactivamente en los actos enjuiciados.

Manifiesta que en el fallo se le otorgó valor probatorio a la declaración de renta en cuanto a los ingresos, pero se desconoció esa idoneidad respecto de los costos y gastos reportados en el mismo documento. Además, no existe norma que faculte a la UGPP para dividir los ingresos anuales entre los doce meses.

Agrega que, si bien el aportante percibió ingresos anuales, estos se pudieron haber devengado en diferentes cuantías por cada mes. La carga de la prueba para desvirtuar la mensualización de lo declarado en renta no podía radicarse en el demandante porque, ante la ausencia probatoria, la duda debe resolverse en beneficio del administrado según lo dispone el artículo 745 del ET.

Refiere que, de conformidad con el artículo 16 del Decreto 2353 de 2015, no es posible afiliarse retroactivamente al subsistema de salud.

Afirma que la UGPP no determinó el IBC de manera correcta debido a que en los actos enjuiciados omitió aplicar el porcentaje de costos presuntos -Resolución 209 de 2020- sobre el 40% del valor mensualizado de los ingresos efectivamente percibidos, con lo cual se obtendría un valor inferior a 1 SMMLV, por lo que no existiría la obligación de cotizar.

Pronunciamientos en segunda instancia

La entidad y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

El debate jurídico se centra en determinar, conforme a los argumentos de apelación formulados por el demandante -apelante único-: (i) si para el año 2015 existía base gravable sobre la cual los trabajadores independientes debían calcular, declarar y pagar los aportes; (ii) si la declaratoria de inexecutable del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 implica la nulidad de la actuación y (iii) si es procedente la mensualización de los ingresos declarados en renta para determinar la base de cotización.

El argumento del recurso de apelación relativo a que la demandada no reconoció idoneidad probatoria a la declaración del impuesto sobre la renta respecto de los costos y gastos registrados no será objeto de pronunciamiento, en tanto que no fue planteado en la demanda, motivo por el que la entidad no pudo controvertirlo y el tribunal analizarlo. Conforme al artículo 328 del CGP, el juez de segunda instancia debe pronunciarse sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin obviarse que estos deben ser consonantes con lo planteado en la demanda, pues de lo contrario

¹³ SAMAI tribunal. Índice 49.

se vulneraría el derecho de defensa y contradicción de la contraparte y se desatendería el objeto del recurso de apelación, que no es otro que se examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados en el recurso, para que el superior revoque o reforme la decisión tomada por el *a quo* -art. 320 CGP-¹⁴.

Del IBC para aportar al SSSI a cargo de los trabajadores independientes en el año 2015

Sobre el IBC para las cotizaciones al SSSI de los trabajadores por cuenta propia y/o independientes no vinculados mediante contrato de prestación de servicios en el año 2015, debe señalarse que una es la base gravable que aplica para los períodos del 01 de enero al 30 de junio y otra desde el 01 de julio hasta el 31 de diciembre.

Para los períodos del 01 de enero al 30 de junio de 2015, la base de aportes al SSSI está conformada por los ingresos efectivamente percibidos, estos son, los que recibe el afiliado para su beneficio personal a los que se les puede deducir los costos asociados a la actividad económica según los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Esto se extrae del siguiente desarrollo normativo:

Tratándose del subsistema de pensión, los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003, respectivamente, disponen que:

Artículo 15. Afiliados. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones:

1. En forma obligatoria: Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos. Así mismo, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes¹⁵ [...]

Parágrafo 1. En el caso de los trabajadores independientes se aplicarán los siguientes principios:

a) El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado¹⁶. De tal manera que aquellos que posean capacidad económica suficiente, efectúen los aportes de solidaridad previstos en la ley [...]

Artículo. 19. Base de cotización de los trabajadores independientes. Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos. [...] [se destaca].

Nótese que las citadas normas coinciden en señalar que, el ingreso base de cotización de los trabajadores independientes debe guardar «correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos»; sin que se ocupen de puntualizar el alcance de la expresión.

Fue el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto 510 de 2003¹⁷, que reglamenta el artículo 3 de la Ley 797 de 2003, que a su vez modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1993 -

¹⁴ En el mismo sentido, las sentencias de 16 de junio de 2022, exp. 25753, de 09 de noviembre de 2023, exp. 27653, y de 18 de julio de 2024, exp. 28616, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

¹⁵ Expresión declarada exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-259 de 2009, MP: Mauricio González Cuervo.

¹⁶ Aparte subrayado declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003, MP: Álvaro Tafur Galvis, «en el entendido que las expresiones “El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado contenidas en el literal a) del referido parágrafo presuponen la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización».

¹⁷ «Por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10° y 14° de la Ley 797 de 2003».

antes citado-, el que establece que «[s]e entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario».

Ahora, debe advertirse que el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 reglamenta lo referente al deber de afiliación de «las personas naturales que prestan directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios o cualquier otra modalidad de servicios que adopten», quienes al igual que los trabajadores independientes, deben realizar las cotizaciones sobre una base que corresponde a los ingresos efectivamente percibidos, por lo que el solo hecho de que la definición de este último presupuesto esté delimitada en una norma que no alude a los sujetos pasivos como el aquí demandante, no impide que se tenga en cuenta para efectos de establecer lo que en materia de contribuciones para los trabajadores independientes se entiende por ingresos efectivamente percibidos, toda vez que se trata de la fijación de la base gravable para cumplir con las obligaciones del mismo sistema.

Razonar lo contrario implicaría suponer la necesidad de que el legislador o el Gobierno tuvieran que indicar frente a cada afiliado independiente -género-, el alcance de las expresiones, desconociendo que en esta materia es imprescindible interpretar de forma sistemática las normas que regulan los elementos de la obligación.

Al respecto, debe señalarse que la potestad reglamentaria en materia de seguridad social que ejerce el presidente de la República, como, por ejemplo, al expedir el mencionado Decreto 510 de 2003, «permiten el desarrollo de la ley, siempre que al hacerlo no restrinja o exceda los límites previstos por el legislador».

Como lo ha expuesto esta Sección¹⁸, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe respetar los principios de necesidad y legalidad, el primero se refiere a la obligación de desarrollarse únicamente sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación; por lo tanto, «entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplia será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la ley menor será el ámbito de la facultad»¹⁹. Y el segundo, propende porque no se exceda el alcance de la ley que dice reglamentar, «pues en ese caso no está asegurando su cumplimiento, sino adicionando un contenido normativo lo que no tiene sustento en una norma de rango superior»²⁰.

En el caso particular, se advierte que la base de cotización al subsistema pensional de los trabajadores por cuenta propia y/o independientes no vinculados mediante contrato de prestación de servicios fue establecida directamente por el legislador, al disponer que serían los «ingresos efectivamente percibidos», situación diferente es que, el Gobierno Nacional en ejercicio de su facultad reglamentaria definió mediante decreto el alcance de esa expresión con el propósito de su debida aplicación, frente a todos los trabajadores independientes, término que conforme a la sentencia C-578 de 2009²¹ incluye a todas las personas económicamente activas.

De otra parte, en lo que se refiere al IBC para el subsistema de salud, el parágrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, prevé:

¹⁸ Cfr. sentencias de 10 de agosto de 2017, exp. 20464, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto (E), de 06 de diciembre de 2017, exp. 19359, CP: Milton Chaves García y de 26 de febrero de 2020, exp. 23254, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de febrero de 2020, exp. 24125, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁰ Ib.

²¹ MP: Juan Carlos Henao Pérez.

Artículo 204. Monto y distribución de las cotizaciones [...]

Parágrafo 2. Para efectos del cálculo de la base de cotización de los trabajadores independientes, el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunciones de ingreso con base en información sobre el nivel de educación, la experiencia laboral, las actividades económicas, la región de operación y el patrimonio de los individuos. Así mismo, la periodicidad de la cotización para estos trabajadores podrá variar dependiendo de la estabilidad y periodicidad de sus ingresos [...].

Se observa que, en el inciso segundo del artículo 4 del Decreto 1070 de 1995, el Gobierno Nacional dispuso que «[l]a Superintendencia Nacional de Salud establecerá el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes, el cual deberá ser utilizado por las Entidades Promotoras de Salud para determinar la base de cotización».

En cumplimiento del anterior mandato, la Superintendencia Nacional de Salud profirió la Resolución 9 de 1996²², en cuyos artículos primero y segundo estableció:

Artículo primero. Adoptar el diseño conceptual de la aplicación del sistema de presunción de ingresos, basado en el modelo de capital humano para los trabajadores independientes, el cual hace parte integrante de esta Resolución y no podrá ser modificado o adicionado en ningún caso.

Se consideran trabajadores independientes a las personas que se ajustan a la definición indicada en la parte motiva de esta Resolución.

Artículo segundo. Establecer el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes con base en el diseño adoptado en el artículo anterior, el cual deberá ser utilizado en la programación o desarrollo de las aplicaciones computacionales por parte de las entidades promotoras de salud, las cuales deberán estar disponibles a partir del 1 de febrero de 1996.

Posteriormente, el artículo 66 del Decreto 806 de 1998²³ reafirmó cuál sería la base de cotización para los trabajadores independientes, en los siguientes términos:

Artículo 66. Base de cotización de los trabajadores independientes. La base de cotización para los trabajadores independientes será determinada sobre los ingresos que calcule la EPS de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud [...].

Por su parte, el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999²⁴ también se refirió al IBC de los trabajadores independientes en relación con el sistema de salud. Al respecto, indicó que:

Artículo 25. Ingreso Base de Cotización para trabajadores independientes afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud – SGSSS. Las entidades promotoras de salud – EPS deberán, al momento de la afiliación, aplicar con suma diligencia a los trabajadores independientes los cuestionarios que, con el fin de determinar las bases presuntas mínimas de los aportes que dichos trabajadores deben efectuar al SGSSS, han establecido los órganos de control o aquellos que sean establecidos en el futuro.

En todo caso, cuando los ingresos reales del trabajador independiente sean superiores a los que resulten de la aplicación de las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dicho trabajador deberán hacerse con base en los ingresos reales. Para tal efecto, los trabajadores independientes que deseen afiliarse al SGSSS deberán presentar una declaración anual, en la

²² Por medio de la cual se establece el Sistema de Presunción de Ingresos para los trabajadores independientes.

²³ Por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional.

²⁴ Por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho sistema y se dictan otras disposiciones.

cual informen a la EPS, de manera anticipada, el Ingreso Base de Cotización que se tendrá en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente.

Cuando el trabajador independiente no presente su declaración de Ingreso Base de Cotización dentro de los plazos previstos en el presente decreto, se presumirá que el Ingreso Base de Cotización para el período será el declarado en el año inmediatamente anterior, aumentando en un porcentaje igual el reajuste del salario mínimo legal vigente. En todo caso, dicho Ingreso Base de Cotización no será inferior a la base mínima legal que corresponda [destaca la Sala].

Con la Ley 1438 de 2011²⁵, en el artículo 33 el legislador estableció la presunción de capacidad de pago y de ingresos, así:

Artículo 33. Presunción de capacidad de pago y de ingresos. Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

33.1 Las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio.

33.2 Quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo.

33.3 Quienes cumplan con otros indicadores que establezca el Gobierno Nacional.

Lo anterior, sin perjuicio de poder ser clasificado como elegible al subsidio por medio del Sisbén, de acuerdo con las normas sobre la materia.

El Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. En caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados.

Del anterior recuento normativo, se concluye:

(i) Por disposición legal, el cálculo del IBC para liquidar los aportes a salud quedó a cargo del Gobierno Nacional mediante reglamentación de un sistema de presunción de ingresos, que a su vez el ejecutivo le asignó a la Superintendencia Nacional de Salud.

(ii) El citado órgano de vigilancia y control por medio de acto administrativo adoptó y estableció el diseño conceptual del sistema de presunción de ingresos.

(iii) La aplicación del mencionado sistema estaba sujeta a la afiliación voluntaria por parte del trabajador independiente, en cuyo caso, las entidades promotoras de salud debían procurar el diligenciamiento de los cuestionarios que permitieran establecer la base presunta mínima.

(iv) Cuando los ingresos reales del trabajador independiente superaban los que resultaban de la aplicación de las presunciones sobre bases mínimas, los aportes debían hacerse a partir de los ingresos reales.

(v) Las personas naturales declarantes de renta, IVA e ICA, y quienes tienen certificado de ingresos y retenciones que reflejan el ingreso mínimo para pertenecer al régimen contributivo, se presumen con capacidad de pago, y deben afiliarse, so pena de ser inscritos oficiosamente.

²⁵ Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones.

(vi) El inciso final del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 encargó al Gobierno Nacional de la reglamentación de un sistema de presunción de ingresos. Pero también estableció que, si existían diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes al sistema, estos debían ajustarse.

De esto último, es claro para la Sala 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-, porque en esos eventos se cuenta con un indicador de ingreso que desplaza dicha presunción, cuestión que deberá ser analizada en cada caso.

Así las cosas, la base gravable aplicable para los períodos del 01 de enero al 30 de junio de 2015 estaba conformada por los ingresos efectivamente percibidos, que se fijan siguiendo la metodología prevista en el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, según el cual, «[s]e entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario».

Ahora, para los períodos de 01 de julio al 31 de diciembre de 2015, la norma que regula la base gravable es el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, según el cual:

Artículo 135. Ingreso base de cotización (IBC) de los independientes. Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario [...].

De conformidad con la anterior norma, los trabajadores independientes por cuenta propia o con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) SMMLV, deben liquidar y pagar las contribuciones al sistema de seguridad social integral sobre una base de cotización mínima del 40% del valor mensualizado de los ingresos, sin incluir el IVA -según el régimen tributario- detrayendo las expensas necesarias, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad económica.

En ese contexto, no le asiste razón a la parte actora al señalar que para los períodos fiscalizados -enero a diciembre de 2015- el ordenamiento jurídico no estipulaba la base gravable sobre la cual los trabajadores independientes debían liquidar y pagar las contribuciones al SSSI, pues como quedó expuesto, del 01 de enero al 30 de junio de 2015, está conformada por los ingresos efectivamente percibidos, estos son, los que recibe el afiliado para su beneficio personal a los que se les puede deducir los costos asociados a la actividad económica según los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad; y del 01 de julio al 31 de diciembre de 2015, la base es mínimo el 40% del valor mensualizado de los ingresos, sin IVA, detrayendo las expensas que cumplan con los mismos criterios. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

Efectos de la declaratoria de inexecutable del artículo 135 de la Ley 1753 de

2015

El tribunal concluyó que la inconstitucionalidad del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 no afecta los actos enjuiciados ni implica su nulidad, porque dicha norma estuvo vigente para la época de los hechos. El apelante controvierte la anterior determinación bajo el argumento de que la referida disposición fue el fundamento de los actos de determinación, pese a que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

Para resolver se reiterará el criterio de decisión adoptado por la Sala en el fallo de 21 de marzo de 2024²⁶, en el que al analizar los efectos de la sentencia C-219 de 2019 - declaró inexecutable el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, por infracción al principio de unidad de materia-, se concluyó que la Corte Constitucional no indicó que el retiro de la disposición juzgada operaría desde siempre -ex tunc-; por el contrario, la orden consistió en diferir hacia futuro la efectividad de la decisión de inconstitucionalidad, que se materializaría una vez venciera el plazo otorgado al legislador para que adoptase la base de cotización de los trabajadores independientes, justamente porque una inexecutable inmediata «podría dar lugar a la eventual afectación de principios y valores constitucionales», de ahí que, contrario a lo aducido por el apelante, la decisión de esa corporación no operó con efectos retroactivos.

Como la causación de un gravamen está relacionada con el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho generador del tributo, y alude al momento en el que este se entiende realizado y nace la obligación tributaria, y el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 preceptuaba que las cotizaciones al sistema se realizarían «mes vencido», la Sala concluyó que la inexecutable diferida de la citada norma surtiría sus efectos con posterioridad a la causación de las contribuciones al sistema de seguridad social integral por los meses de julio a diciembre de 2015, con lo cual, para el caso, era aplicable por la entidad.

Agréguese que, como se expuso con anterioridad, la base de cotización de los aportes al SSSI de los trabajadores independientes por los períodos de enero a junio de 2015 está dada por la Ley 100 de 1993, norma que se tuvo en cuenta en los actos demandados, lo que descarta el argumento de aplicación retroactiva de la Ley 1753 de 2015. En consecuencia, no prospera el cargo.

Mensualización del ingreso. Carga de la prueba

El tribunal determinó que el aportante no allegó elementos probatorios que desvirtuaran la mensualización de los ingresos anuales efectuada por la entidad. Frente a lo anterior, el apelante cuestiona la forma en la que la UGPP conformó el IBC, específicamente, al dividir las sumas devengadas reportadas en la liquidación privada del impuesto sobre la renta, sin demostrar en qué períodos efectivamente se recibieron. Por ende, solicitó que la duda probatoria se resuelva a favor del contribuyente -art. 745 ET-.

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

- En la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, **FCQ** registró los siguientes ingresos²⁷:

²⁶ Exp. 27738, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷ Aunque el denuncia rentístico no obra en los antecedentes administrativos ni se aportó en sede judicial, las cifras tomadas por la UGPP para liquidar los aportes en los actos enjuiciados no fueron discutidas por el demandante.



INGRESOS	VALOR
Honorarios, comisiones y servicios	286.700.000
Otros (ventas, arrendamientos, etc.)	6.000.000
Total ingresos brutos	292.700.000

- En los actos administrativos enjuiciados, la UGPP determinó el IBC de los períodos fiscalizados de la siguiente forma²⁸:

Mes	Ingresos	Costos aceptados	Ingreso depurado (ingresos – costos)	Aplicación 40% (art. 135 Ley 1753/2015)	IBC
1	24.391.667	-	24.391.667	-	15.400.000
2	24.391.667	-	24.391.667	-	16.108.750
3	24.391.667	-	24.391.667	-	16.108.750
4	24.391.667	-	24.391.667	-	16.108.750
5	24.391.667	-	24.391.667	-	16.108.750
6	24.391.667	-	24.391.667	-	16.108.750
7	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
8	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
9	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
10	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
11	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
12	24.391.667	-	24.391.667	9.756.667	9.756.667
TOTAL	292.700.004	-	292.700.004	-----	-----

Para determinar los ingresos del aportante en el año 2015, la UGPP tomó el total declarado en renta y lo distribuyó entre los doce meses de la anualidad para fijar el IBC en el tope de los 25 SMMLV de enero a junio de 2015 -teniendo en cuenta para calcular el límite en el mes de enero de 2015 el salario mínimo mensual legal vigente del año 2014 y para febrero a junio el de 2015- y de julio a diciembre del mismo año aplicó la base del 40% de los ingresos mensuales según lo previsto por el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. La entidad no dedujo costos en tanto que el actor no allegó las pruebas requeridas por la entidad en sede administrativa -aspecto no discutido en la apelación-.

Si bien el apelante cuestiona la determinación del ingreso mensualizado realizada por la UGPP, se precisa que la manifestación del actor, por sí sola, no conduce a la nulidad de la actuación, en tanto que a este le correspondía desvirtuar esa circunstancia a partir de las pruebas sobre el valor y período en el que se percibió.

Ahora bien, en sede administrativa el aportante allegó una relación de ingresos recibidos en el año 2015 por concepto de contratos de obra y el plazo -en meses- para cada uno de ellos, además de la copia de los anteriores negocios jurídicos. Sin embargo, de los referidos documentos no es posible deducir en qué meses se percibieron los ingresos a efectos de determinar la base de cotización, como lo concluyó el tribunal en la sentencia apelada.

De igual forma, no hay lugar a aplicar el artículo 745 del ET, por cuanto las dudas provenientes de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente siempre y cuando aquel no se encuentre obligado a probar determinados hechos, evento que no se presenta en el caso concreto, pues una vez fijados por la administración los ingresos que conforman la base gravable a partir de lo registrado

²⁸ SAMAI tribunal. Índice 34. Carpeta: «35_RECIBEMEMORIALES_LINKANTECEDENTESAD\DETERMINACION\4. RECURSO DE RECONSIDERACION». Archivo: «ANEXO RESUELVE REC RDC-2019-02586.xlsx».

en la declaración de renta, si el aportante considera que no son correctos, le asiste la carga de aportar las pruebas que soporten el valor recibido en cada período fiscalizado, lo cual no ocurrió²⁹. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

En lo relativo a la aplicación del artículo 16 del Decreto 2353 de 03 de diciembre de 2015³⁰, el cual prevé que «[e]n el Sistema General de Seguridad Social en Salud no habrá afiliaciones retroactivas», se advierte que esa norma no resulta aplicable al caso concreto, porque entró a regir con posterioridad a los períodos fiscalizados³¹, lo que no obsta para precisar que la actuación administrativa no se orientó a afiliar retroactivamente al aportante, pues esta se dirigió a reclamar las cotizaciones que el obligado no pagó producto de la omisión en la afiliación o que lo hizo de forma inexacta.

Sobre el argumento del apelante en relación con que la UGPP vulneró el principio de capacidad contributiva al omitir aplicar la Resolución 209 de 12 de febrero de 2020³² en los actos demandados, se destaca que, la misma no había sido expedida para la fecha en la que aquellos fueron proferidos -años 2018 y 2019-. Con todo, la Sala evidencia que con la Resolución RDO-2020-M-04228 de 05 de noviembre de 2020, la entidad, de oficio revocó parcialmente la liquidación oficial enjuiciada en este proceso -aplicó el esquema de presunción de costos- y redujo los aportes y las sanciones a cargo del actor.

Conclusión

Por lo razonado, se establece que para los períodos fiscalizados -enero a diciembre de 2015- el ordenamiento jurídico sí establecía la base gravable sobre la cual los trabajadores independientes debían cumplir con la obligación de aportar al SSSI; y la declaratoria de inexequibilidad del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 no conduce a la nulidad de los actos demandados, sin que se evidencie la aplicación retroactiva de dicha norma. Además, le correspondía al aportante desvirtuar la mensualización de ingresos realizada por la entidad en los actos de determinación, lo que en este caso no ocurrió.

Como no prosperaron los argumentos del recurso de apelación, se confirmará la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Costas

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas toda vez que no está probada su causación.

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,

²⁹ En igual sentido, sentencias de 07 de septiembre de 2022, exp. 26841, de 23 de noviembre de 2023, exp. 26613, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, de 26 de octubre de 2023, exp. 26806 y de 21 de marzo de 2024, exp. 27738, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Por el cual se unifican y actualizan las reglas de afiliación al Sistema General de Seguridad Social en Salud, se crea el Sistema de Afiliación Transaccional y se definen los instrumentos para garantizar la continuidad en la afiliación y el goce efectivo del derecho a la salud.

³¹ Este decreto solo aplica para los períodos (entiéndase, meses) subsiguientes a la fecha de su expedición. Cfr. la sentencia de 21 de marzo de 2024, exp. 27738, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³² Por la cual se adopta el esquema de presunción de costos para los trabajadores independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestaciones de servicios personales, conforme a su actividad económica.



FALLA

Primero: Confirmar la sentencia de 04 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

Segundo: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo el voto

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>