



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00053-02 [28045]
Demandante: MARTÍN GUSTAVO IBARRA PARDO
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP
Temas: Contribuciones a salud y pensión (enero a diciembre de 2014). Rentista de capital. Trabajador independiente con contrato de prestación de servicios. Hecho generador. Base gravable. Sanción por omisión

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 16 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la **Liquidación Oficial RDO 2017-03186 de 12 de septiembre de 2017**, por medio de la cual la UGPP liquidó por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos, los aportes al Sistema de Protección Social Integral, respecto de los períodos de enero a diciembre del año 2014 y sancionó por no declarar por la conducta de omisión e inexactitud, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNESE** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP realizar una nueva liquidación en la que:

1. *Liquide las contribuciones parafiscales al Sistema Integral de Seguridad Social, para los períodos de enero a diciembre de 2014, en los subsistemas de salud y pensión, asumiendo como base de cotización el 40%, pero, únicamente, sobre los honorarios que resultaron probados y que recibió el demandante en el ejercicio de sus actividades; verificación que deberá atender los pagos efectuados mediante las planillas 8318874660, 8318874858, 8318875261, 8318875303, 8318876806, 8318965731, 8318877245 y 8318877612.*
2. *Conforme lo anterior, deberá efectuarse el ajuste que corresponda en la sanción por inexactitud y mora impuesta y si consecuencia de las anteriores ordenes se genera un pago en exceso a favor del demandante, se deberá proceder a su devolución, conforme al artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, de conformidad con las razones expuestas en la parte considerativa de la sentencia.*

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia [...].».



ANTECEDENTES

El 23 de diciembre de 2016, 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-2016-03561, en contra de Martín Gustavo Ibarra Pardo, mediante el cual propuso ajustes por la conducta de omisión en la afiliación y/o vinculación al sistema de seguridad social integral por los períodos de enero a diciembre de 2014, y la correspondiente sanción. El aportante respondió el acto preparatorio el 23 de febrero de 2017.

El 12 de septiembre de 2017, la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-03186, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de seguridad social integral, e impuso sanción por no declarar por la conducta de omisión y por inexactitud. El acto administrativo se notificó el 19 de septiembre de 2017.

La actora acudió a la jurisdicción contenciosa administrativa mediante la figura *per saltum*.

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 pretensiones¹:

«1. Se declare la **NULIDAD** del acto administrativo contenido en el siguiente pronunciamiento:

a. **Resolución – Liquidación Oficial No. RDO 2017-03186 de fecha doce (12) de septiembre de 2017, expedida por [...] en su calidad de Subdirector de Determinación de Obligaciones (E) – Dirección de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social [...].**

2. Que, como consecuencia de la declaración de nulidad, se proceda a declarar a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**:

- **PRINCIPALES:**

a. Que se declare sin validez ni efectos la Liquidación Oficial No. RDO 2017-03186 de fecha doce (12) de septiembre de 2017, y [en] su lugar, se declare a PAZ y SALVO con todas y cada una de las entidades recaudadoras por conceptos de las supuestas deudas determinadas por la U.G.P.P. en el acto administrativo demandado, por cuanto ha sido cumplidor de sus deberes y obligaciones legales, respecto de los aportes a Seguridad Social que por ley le son exigibles.

b. Que se ordene a la U.G.P.P. reintegrar la suma de CUARENTA Y TRES MILLONES CIENTO VEINTITRÉS MIL CIEN PESOS M/CTE (\$43.123.100), que mi representado efectivamente pagó, en cumplimiento de la **supuesta obligación de aportes** prevista en la Resolución No. RDO 2017-03186 de fecha doce (12) de septiembre de 2017, con destino a las entidades recaudadoras allí mencionadas, declarándose desde ahora que dicho pago NO supuso reconocimiento alguno de validez de la sanción impuesta a mi representado, por lo que éste se realizó única y exclusivamente, con el fin de evitar medidas cautelares en contra de los activos de mi representado.

¹ Conforme a la subsanación de la demanda.



c. Que se ordene a la U.G.P.P. reintegrar la suma de SESENTA Y TRES MILLONES OCHENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS CUARENTA PESOS M/CTE (\$63.089.940), que mi representado efectivamente pagó por concepto de **sanción de omisión e inexactitud**, conforme a lo dispuesto en la Resolución No. RDO 2017-03186 de fecha doce (12) de septiembre de 2017, declarándose desde ahora que dicho pago NO supuso reconocimiento alguno de validez de la sanción impuesta a mi representado, por lo que éste se realizó única y exclusivamente, con el fin de evitar medidas cautelares en contra de los activos de mi representado.

d. Que se ordene a la U.G.P.P. reintegrar las sumas de dinero que mi representado efectivamente pagó por concepto de **intereses moratorios** calculados por la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes sobre la cuantía determinada por aportes determinados en el literal b del presente escrito por valor de CUARENTA Y SEIS MILLONES SETENTA Y UN MIL CIEN PESOS M/CTE (\$46.071.100), declarándose desde ahora que dicho pago NO supuso reconocimiento alguno de validez de la sanción impuesta a mi representado, por lo que éste se realizó única y exclusivamente, con el fin de evitar medidas cautelares en contra de los activos de mi representado.

e. Que se condene a la U.G.P.P. a cancelar a mi mandante el valor correspondiente que resulte de los pagos realizados en los literales anteriores, indexado y actualizado conforme al Índice de Precios al Consumidor, en los términos del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

f. Que se ordene el reconocimiento de la indemnización plena de perjuicios (daño emergente y lucro cesante) causados a MARTÍN GUSTAVO IBARRA PARDO por parte de la U.G.P.P. con la expedición y aplicación de los actos objeto de demanda; perjuicios que se estiman en al menos DOSCIENTOS DIEZ SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES (210 SMLMV) o el mayor valor que se pruebe dentro del proceso.

- SUBSIDIARIA:

a) En caso que no se acceda a lo solicitado en los literales b) c) y d) de las pretensiones de restablecimiento de derecho principales, solicito que se condene a la U.G.P.P., para que de su propio presupuesto, cancele a mi mandante los valores pagados que se relacionan en dichos literales, siendo incluidos como parte del concepto de daño emergente a ser reconocido a mi representado dentro de la indemnización de perjuicios que se solicita en el literal f) de dicho capítulo de pretensiones de restablecimiento de derecho principales.

b) De igual forma, se solicita que se cancele a mi representado a título de lucro cesante, el valor indexado y actualizado conforme al Índice de Precios al Consumidor, en los términos del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, correspondiente a las sumas que se hayan pagado por concepto de los literales b) c) y d) de las pretensiones de restablecimiento de derecho principales».

Invocó como vulnerados los artículos 1, 6, 29, 53, 123, 150 (nums. 11 y 12), 189 (num. 11), 209, 229 y 338 de la Constitución Política (CP); 19 y 157 (num. 1) de la Ley 100 de 1993; 156 de la Ley 1151 de 2007; 18 de la Ley 1122 de 2007; 1, 3 (nums. 1, 4 y 7) y 137 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA); 3 del Decreto 510 de 2003; y 1 del Decreto 3033 de 2013.

Como concepto de la violación, expuso:

Desconocimiento del principio de legalidad de los tributos. La entidad está cobrando aportes a salud y pensión respecto de una persona que no tiene la obligación ante la ausencia de disposición legal que establezca de forma clara, expresa e inequívoca los elementos del tributo -se refirió a la naturaleza de las contribuciones parafiscales y al alcance del principio de legalidad-.



La UGPP equipara los rentistas de capital con los trabajadores independientes con capacidad de pago, y pretende incluir dentro del IBC los ingresos por concepto de intereses y rendimientos financieros, dividendos y participaciones, y otros (ventas, arrendamientos, etc.), lo que no es procedente.

Los rentistas de capital no tienen la obligación legal de afiliarse al sistema de seguridad social integral, porque sus ingresos no provienen del ejercicio de la actividad personal a favor de alguna persona natural o jurídica, sino de inversiones y rendimientos -citó el Concepto nro. 20042 del 7 de febrero de 2014 del Ministerio de Trabajo y la sentencia del Consejo de Estado del 11 de diciembre de 1995, exp. 3324-.

La referencia a los trabajadores independientes que se hace en los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993 como personas obligadas a afiliarse al régimen contributivo en salud y de pensiones, no se puede hacer extensiva a los rentistas de capital; por consiguiente, es incierta la sujeción pasiva.

En cuanto a la base gravable, se precisa que solo está regulada para los trabajadores independientes contratistas de prestación de servicios, sin que aplique para los rentistas de capital. Tampoco está reglamentado el sistema de presunción de ingresos para los declarantes de renta, IVA e ICA que según el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 son afiliados obligatorios al régimen contributivo; por ende, es incierto ese elemento del tributo.

Si bien el sujeto activo y la tarifa están delimitados en las normas que regulan la materia, en ninguna parte se hace referencia a la creación legal de la obligación tributaria para los rentistas de capital.

En virtud del principio de certeza tributaria los elementos de los tributos creados deben ser claros y precisos para evitar abusos en materia impositiva, los que para el caso, no lo son.

Extralimitación de las funciones de la UGPP. La entidad está facultada para adelantar el seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales. No obstante, lo que hizo fue darle alcance diferente a las normas para concluir que los rentistas de capital tienen la obligación de afiliarse y cotizar al sistema de seguridad social, asumiendo competencias del legislador.

Infracción de las normas en las que debe fundarse el acto. En la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014 se registraron ingresos por: (i) honorarios, comisiones y servicios, (ii) intereses y rendimientos financieros, (iii) dividendos y participaciones y, (iv) otros (ventas, arrendamientos, etc.).

La primera fuente de ingresos se generó por los contratos de prestación de servicios que ejecutó el demandante a favor de personas jurídicas, motivo por el cual, reconociendo que le asiste la obligación de cotizar, corrigió las respectivas autoliquidaciones y pagó los aportes sobre el 40% del valor del contrato -art. 22 de la Ley 1122 de 2007-. Puso de presente que la entidad no reconoció los valores registrados en las planillas PILA.



Pese a lo anterior, la UGPP tomó la totalidad de los ingresos declarados en renta para calcular la base gravable, desconociendo que los que se generan por la actividad de rentista de capital no están gravados en tanto se trata de rentas pasivas cuya producción no implica el ejercicio de la actividad personal; además, la obligación no tiene sustento legal.

Extralimitación en el ejercicio de la función sancionatoria. La entidad en el acto acusado impuso la sanción por omisión, desconociendo que las conductas por las cuales se determinaron los ajustes definitivos fueron por mora e inexactitud. Además, con las planillas de pago se demostró que no se incurrió en dicha conducta.

Falsa motivación. Los ingresos por honorarios, comisiones y servicios son producto de la ejecución de contratos de prestación de servicios y, por ese motivo, el IBC corresponde al 40% del valor del contrato. La entidad desconoció las pruebas y normas sobre la materia, por lo que calculó un valor diferente.

Violación de las normas aplicables. La UGPP creó una obligación inexistente a cargo del aportante en su calidad de rentista de capital, equiparando la actividad a la de un trabajador independiente. Omitió que las normas que determinan el IBC para esos sujetos lo fijan en el 40% del devengo, pero, en su lugar, la entidad gravó el 100%.

OPOSICIÓN

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente²:

Los trabajadores independientes con capacidad de pago tienen la obligación de afiliarse y contribuir al sistema de seguridad social, expresión que incluye a los rentistas de capital.

Para los períodos fiscalizados, el legislador estableció el IBC de los trabajadores independientes, que corresponde a los ingresos efectivamente percibidos menos las erogaciones para desarrollar la actividad económica, siempre y cuando cumplan los criterios del artículo 107 del ET -necesidad, causalidad y proporcionalidad-.

Como el demandante no probó vinculación alguna mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidor público, debía cotizar como rentista de capital sobre los ingresos efectivamente percibidos menos las expensas respectivas.

La entidad tiene competencia para verificar la completa, oportuna y correcta liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social, lo que comprende las obligaciones de los trabajadores independientes. En este caso, se respetaron las etapas procesales que comprende la fiscalización, y se concedieron las oportunidades para controvertir las decisiones. Además, como consta en el acto administrativo, la entidad tuvo en cuenta algunas de las planillas PILA pagadas por el aportante, otras se rechazaron porque no aparecían en las bases de datos.

² Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CONTESTACI_14CONTESTACIONDEMA(.pdf)».



En el acto acusado se pusieron de presente los fundamentos legales de la obligación de afiliarse y cotizar a los sistemas de salud y pensión, y se explicó la procedencia de la sanción por omisión y la forma de calcularse. Además, la resolución se fundamenta en las normas vigentes y los hechos probados, por lo que no adolece de falsa motivación.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En el trámite de la primera instancia se profirieron, entre otras, las siguientes decisiones: (i) auto del 17 de marzo de 2023 -negó la prueba pericial y la inspección judicial solicitada por la parte demandante-; (ii) auto del 5 de mayo de 2023 -decidió recurso de reposición contra el anterior proveído en sentido negativo y concedió apelación³-; y (iii) auto del 12 de mayo de 2023 -fijó el litigio, incorporó las pruebas y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para emitir concepto-.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en la sentencia apelada: (i) anuló parcialmente el acto administrativo demandado; (ii) a título de restablecimiento del derecho ordenó la reliquidación de los aportes por los ingresos de honorarios sobre el 40% del valor del contrato, aplicar algunas planillas PILA y la devolución de los pagos en exceso, de ser el caso; (iii) negó las demás pretensiones de la demanda -daño emergente y lucro cesante-; y (iv) no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente:

Una de las características del subsistema de pensiones es la obligatoriedad en la afiliación que comprende, entre otros, a los trabajadores independientes. Igual situación se predica con el subsistema de salud, pues de contar con capacidad de pago deberán incorporarse mediante el régimen contributivo.

Los rentistas de capital están incluidos dentro de la categoría de trabajadores independientes prevista en la Ley 100 de 1993, de conformidad con la interpretación de la Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009. Por tanto, les asiste la obligación de afiliarse y contribuir al sistema, dada su condición de personas económicamente activas, y los principios de universalidad y solidaridad. Además, se presumen con capacidad de pago y deben afiliarse al régimen contributivo, entre otros, los declarantes de renta, IVA e ICA -art. 33 de la Ley 1438 de 2011-.

El IBC para los trabajadores independientes es el ingreso efectivamente percibido, entendido como las sumas que el afiliado recibe para su beneficio personal, que puede afectarse con las erogaciones para desarrollar la actividad lucrativa en las condiciones previstas en el artículo 107 del ET -causalidad, necesidad y proporcionalidad-. En todo caso, la base no puede ser inferior a 1 SMMLV ni superior a 25 SMMLV.

En ese contexto, no le asiste razón a la parte demandante al invocar la vulneración del principio de legalidad, porque el ordenamiento jurídico sí fijó la obligación de los

³ Decisión confirmada por esta corporación en auto del 9 de octubre de 2023.



rentistas de capital de afiliarse y contribuir al sistema de seguridad social, así como la base para hacerlo, en los períodos discutidos.

De otra parte, la base gravable sobre la que los trabajadores independientes con contrato de prestación de servicios deben cotizar corresponde al 40% del valor mensualizado del contrato -art. 18 de la Ley 1122 de 2007-.

La parte actora acepta que por los ingresos recibidos a título de honorarios, comisiones y servicios -según lo declarado en renta-, debe cotizar al sistema de seguridad social sobre la base gravable conformada por el 40% del valor del contrato.

Al expediente se aportaron pruebas, tales como, certificados de retención en la fuente por concepto de honorarios practicada por cuatro sociedades, los cuales, al no existir tarifa legal para comprobar el origen del recurso, generan certeza de que este fue por la prestación de los servicios del demandante, motivo por el cual, es procedente calcular la base gravable sobre el 40% del valor contractual.

Como los anteriores certificados demuestran que el monto total sujeto a retención fue de \$178.872.000, y en la declaración de renta se reportaron ingresos por honorarios, comisiones y servicios por \$181.709.000, es decir, existe una diferencia de \$2.837.000, es sobre el primer monto que se liquidan los aportes con la base gravable del 40%.

Ahora, el demandante sostiene que mediante 12 planillas PILA pagó las cotizaciones al sistema de seguridad social sobre los ingresos por honorarios conforme a la base del 40%. Revisado el acto acusado se evidencia que la entidad solo tuvo en cuenta 4, por lo que, al advertirse el pago de las contribuciones y la porción de la sanción por inexactitud respectiva, al momento en que la UGPP realice la reliquidación de las contribuciones sobre la base gravable especial, deberá atender los pagos efectuados en las 8 planillas restantes.

No es procedente eliminar la sanción por omisión porque, aunque sea una conducta diferente a la de mora que fue la que produjo los ajustes en la liquidación oficial, lo cierto es que la multa para las dos es la misma, 5% o 10%, según la etapa en la que se imponga.

La pretensión de la devolución de las sumas que pagó el aportante es procedente siempre y cuando se genere un pago en exceso con ocasión de la reliquidación de las cotizaciones -art. 311 de la Ley 1819 de 2016-; no sucede lo mismo con el reconocimiento de la indemnización de perjuicios -daño emergente y lucro cesante- y la condena en costas, toda vez que no están probadas.

En conclusión, el acto acusado es nulo parcialmente y, a título de restablecimiento del derecho la UGPP deberá reliquidar los aportes de los honorarios conforme a los certificados de retención en la fuente sobre la base gravable del 40%, atendiendo los pagos de las 8 planillas que no se valoraron en sede administrativa y, de resultar pagos en exceso, devolverlos al demandante. Las demás pretensiones y la condena en costas se niegan.



RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia, porque procede la nulidad total del acto acusado, ante la vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria, por falta de regulación del hecho generador, la base gravable y la sujeción pasiva, al equipararse los trabajadores independientes con los rentistas de capital, siendo que estos últimos no tienen la obligación legal de contribuir; además, por la improcedencia de la sanción por omisión, toda vez que la conducta no fue imputada.

De otra parte, señaló que en los actos demandados la entidad no respetó el tope de cotización de los 25 SMMLV, situación que pasó por el alto el *a quo*. Por consiguiente, de establecerse que el demandante está obligado a cotizar, debe atenderse el límite de la base de cuantificación. Por último, solicitó que las sumas de dinero a devolver sean indexadas.

La **parte demandada** apeló la sentencia de primera instancia argumentando que los certificados de retención en la fuente no son prueba suficiente para establecer con un mínimo grado de certeza que los ingresos declarados por honorarios, comisiones y servicios corresponden a la ejecución de contratos de prestación de servicios y, por ende, la base gravable no puede ser el 40% del valor contractual, pues debe fijarse a partir de los ingresos efectivamente percibidos menos las erogaciones respectivas.

Las citadas pruebas tampoco permiten evidenciar el monto de los honorarios pagados al actor, si la retención se practicó sobre aquél como persona natural o jurídica y los períodos de percepción para determinar si se aplican o no los topes legales.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Los recursos de apelación se admitieron mediante auto del 14 de noviembre de 2023 y las partes no se pronunciaron. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la liquidación oficial proferida por la UGPP contra el demandante, por mora 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, e impuso sanción por no declarar por la conducta de omisión y por inexactitud.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, la Sala deberá establecer: (i) si el hecho generador de la obligación tributaria está definido legalmente; (ii) si para el año 2014 existía base gravable sobre la cual los trabajadores independientes por cuenta propia -rentistas de capital- debían calcular, declarar y pagar los aportes; (iii) si en el proceso está acreditado que los ingresos declarados por honorarios, comisiones y servicios corresponden a la ejecución de la actividad como trabajador independiente con contrato de prestación de servicios; (iv) si es procedente



la sanción por omisión; y (v) si es viable la indexación de las sumas que eventualmente deban devolverse.

Aunque lo relacionado con el límite de la base gravable -25 SMMLV- solo fue propuesto por la parte actora en el recurso de apelación, el análisis que abordará la Sala sobre la existencia de la base gravable -carga invocado en la demanda y en el recurso de apelación-, implica la revisión de las normas que regulan el tope, tal como lo hizo el tribunal en la sentencia apelada⁴, poniéndose de presente además, que vista la liquidación oficial demandada, en la columna que corresponde al IBC la entidad acató los límites legales⁵.

i) Rentista de capital como sujeto pasivo de las contribuciones a los subsistemas de salud y pensión. Reiteración jurisprudencial⁶

El artículo 48 de la Constitución Política estableció la seguridad social como un «servicio público de carácter obligatorio» que se presta «bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad». Además, es un derecho irrenunciable de todos los habitantes del territorio nacional.

Con la Ley 100 de 1993 se creó el sistema de seguridad social integral con el objeto de «garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten» (art. 1).

Los objetivos del sistema son: «1. Garantizar las prestaciones económicas y de salud a quienes tienen una relación laboral o capacidad económica suficiente para afiliarse al sistema. 2. Garantizar la prestación de los servicios sociales complementarios [...] 3. Garantizar la ampliación de cobertura hasta lograr que toda la población acceda al sistema, mediante mecanismos que en desarrollo del principio constitucional de solidaridad, permitan que sectores sin la capacidad económica suficiente como campesinos, indígenas y trabajadores independientes, artistas, deportistas, madres comunitarias, accedan al sistema y al otorgamiento de las prestaciones en forma integral» (art. 6 de la Ley 100 de 1993).

Dentro de los principios con sujeción a los cuales se presta el servicio público esencial de la seguridad social, se destaca la «solidaridad» como la práctica de la mutua ayuda entre las personas, las generaciones, los sectores económicos, las regiones y las comunidades bajo el principio del más fuerte hacia el más débil (art. 2 de la Ley 100 de 1993).

Como lo ha considerado la Corte Constitucional⁷ «el principio de solidaridad exige al Estado y a toda la sociedad “la vinculación del propio esfuerzo y actividad en beneficio o apoyo de otros asociados o en interés colectivo”», por ende, el «[e]stado debe prestar asistencia y protección a quienes se encuentren en circunstancias de mayor debilidad o vulnerabilidad, y exigir mayores contribuciones y esfuerzos a quienes están en mejor situación».

Cabe resaltar que «la solidaridad no se encuentra sólo en cabeza del Estado sino que también los particulares tienen una carga al respecto. Además, según la filosofía del sistema, los aportes no tienen que verse necesariamente reflejados en las prestaciones, pues estos aportes tienen finalidades que

⁴ Cfr. la pág. 13 de la sentencia apelada.

⁵ Págs. 7 y 14 de la liquidación oficial enjuiciada. En ese acto consta una base mínima de \$6.679.000 y máxima de \$15.400.000 (para el año 2014 el salario mínimo correspondía \$616.000).

⁶ Cfr. sentencia del 7 de diciembre de 2023, exp. 26006, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷ Sentencia C-258 de 2013, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.



sobrepasan el interés individual del afiliado y apuntan a la protección del sistema considerado como un conjunto dirigido a proteger a toda la población»⁸.

Otro de los principios orientadores del sistema es la «universalidad», que propende por la protección para las personas sin discriminación alguna en todas las etapas de la vida, en virtud de aquél, los colombianos participan en el servicio esencial de salud, algunos como afiliados al régimen contributivo o subsidiado y otros de forma temporal como participantes vinculados⁹ (art. 157 de la Ley 100 de 1993).

Esta corporación ha señalado que la anterior diferenciación «constituye una expresión del principio de solidaridad y obedece a la capacidad de pago para cubrir el monto de las cotizaciones. De esta manera, los ingresos determinan que al régimen contributivo pertenezcan las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, servidores públicos, pensionados y trabajadores independientes. Mientras que al régimen subsidiado se afilia la población más pobre y vulnerable del país»¹⁰.

Ahora, la obligatoriedad en la afiliación es una de las características que rige al sistema de seguridad social, que encuentra sustento, tratándose del subsistema de salud, en el literal b) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993, según el cual, «[t]odos los habitantes en Colombia deberán estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través del subsidio que se financiará con recursos fiscales, de solidaridad y los ingresos propios de los entes territoriales».

En lo que se refiere a los tipos de participantes, el artículo 157 *ibidem* dispone que «todo colombiano participará en el servicio esencial de salud que permite el Sistema General de Seguridad Social en Salud», y lo harán como afiliados al régimen contributivo o subsidiado. Para lo que interesa al presente asunto, los afiliados al régimen contributivo en salud 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** [...]» [se destaca].

En igual sentido, el artículo 26 del Decreto 806 de 1998¹¹ dispuso que son afiliados al mencionado régimen, entre otros, «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 [...]».

De otra parte, respecto de la obligatoriedad en la afiliación al subsistema de **pensión**, los literales a)¹² y d) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993¹³ prevén como características del mismo que «la afiliación es obligatoria para todos los trabajadores dependientes e independientes» y que «la afiliación implica la obligación de efectuar los aportes que se establecen en esta ley», respectivamente.

El artículo 15 *ibidem*¹⁴ estipula que la afiliación será en forma obligatoria para «[t]odas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o servidores públicos. Así mismo, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del

⁸ Corte Constitucional, sentencia C-760 de 2004, C.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

⁹ La figura de los participantes vinculados desapareció con el artículo 32 de la Ley 1438 de 2011. Sobre el particular, ver sentencia T-611 de 2014 de la Corte Constitucional, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, sentencia del 18 de agosto de 2022, exp. 11001-03-25-000-2015-00232-00 (0434-2015), C.P. Rafael Francisco Suárez Vargas.

¹¹ «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».

¹² Este literal fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-259 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo.

¹³ Modificado por el artículo 2 de la Ley 797 de 2003.

¹⁴ Modificado por el artículo 3 de la Ley 797 de 2003. La expresión «trabajadores independientes» contenida en el numeral 1 del mencionado artículo fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-259 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo.



sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, **los trabajadores independientes** [...]» [se destaca].

Nótese que las disposiciones de la Ley 100 de 1993 no se refieren de forma expresa a los rentistas de capital como sujetos obligados a afiliarse a salud y pensión; no obstante, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009¹⁵ «[...] una comprensión amplia de la expresión [se refiere a trabajadores independientes] permite incluir dentro de tal concepto el de “rentistas” tal como en su momento lo señaló el Decreto 3063 de 1989, en su artículo 15, según el cual es trabajador independiente toda “persona natural que ejerce personal y directamente una profesión, oficio o actividad económica, con o sin trabajadores a su servicio, sin sujeción a contrato de trabajo”, con lo cual se concluye que la expresión *trabajadores independientes* incluye a todas las personas económicamente activas» [subraya original].

Cabe resaltar que esta Sección en la sentencia del 1º de agosto de 2019¹⁶ analizó la legalidad de un aparte del artículo 2.1.4.1 (numeral 1.4) del Decreto 780 de 2016¹⁷, en particular, el que disponía que «los rentistas, los propietarios de las empresas» debían afiliarse obligatoriamente al régimen contributivo en salud, concluyendo, en síntesis, que tal precepto no desconocía el principio de legalidad en materia tributaria y, en consecuencia, no era nulo por los siguientes motivos:

«1. En relación con el **artículo 2.1.4.1 numeral 1.4 del Decreto 780 de 2016**, la actora sostiene que los rentistas de capital y los propietarios de empresas no están obligados por ley a cotizar en el régimen contributivo de salud.

De acuerdo con el artículo 1º de la Ley 100 de 1993 “el Sistema de Seguridad Social Integral comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios”.

Asimismo, el artículo 156 literal b) de misma ley establece que “todos los habitantes en Colombia deberán estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través del subsidio que se financiará con recursos fiscales, de solidaridad y los ingresos propios de los entes territoriales”.

En similar sentido, el artículo 157 inciso primero señala que “todo colombiano participará en el servicio esencial de salud que permite el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Unos lo harán en su condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados”.

Y el artículo 157 literal a) de la Ley 100 de 1993 prevé quiénes están afiliados al Sistema de Seguridad Social, mediante los regímenes contributivo y subsidiado. El numeral 1) del literal a) dispone que están afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, las siguientes personas:

“1. Los afiliados al Sistema 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. Estas personas deberán afiliarse al Sistema mediante las normas del régimen contributivo de que trata el capítulo I del título III de la presente Ley”.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009¹⁸, precisó que una interpretación amplia de la expresión “trabajador independiente” contenida en el numeral 1) del literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 admite la inclusión de los rentistas de capital como **obligados a cotizar** o aportar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo el entendido que son

¹⁵ M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

¹⁶ Exp. 23379, C.P. Milton Chaves García.

¹⁷ «Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social».

¹⁸ Sentencia del 26 de agosto de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.



personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. En lo pertinente, la Corte sostuvo lo siguiente: [...]

De igual forma, el alcance dado por la Corte a la expresión “trabajador independiente” prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa.

Por su parte, el artículo 157 literal a) numeral 2) de la Ley 100 de 1993 señala que, en general, hacen parte del régimen subsidiado “las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización”.

Así, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen.

[...]

Con base en los principios de universalidad y solidaridad previstos en la Ley 100 de 1993, al reglamentar los artículos 154 y 157 de la misma ley, el artículo 26 literal d) del Decreto 806 de 1998 incluyó expresamente a los rentistas de capital y propietarios de empresas como afiliados al régimen contributivo de salud, así: [...]

Dicha norma fue reproducida en el artículo 34 del Decreto 2353 de 2015 –que derogó el Decreto 806 de 1998-, que, como se advierte, se refirió en forma expresa a los rentistas y propietarios de empresas como cotizantes del régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Conforme lo anterior, bajo los parámetros interpretativos definidos por la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, los rentistas de capital y propietarios de empresas están obligados a cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, en desarrollo de los principios de solidaridad y universalidad, pues, todas las personas con capacidad económica deben contribuir con el financiamiento del sistema.

Bajo esas consideraciones, al expedir el Decreto 780 de 2016, la Nación- Ministerio de Salud y de la Protección Social no desconoció el principio de legalidad, ya que por su naturaleza compilatoria, esa norma se limitó a incorporar disposiciones que, como se expuso previamente, imponen a los rentistas de capital y a los propietarios de empresas una obligación tributaria, con base en la ley que los considera como aportantes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

En consecuencia no hay lugar a anular las expresiones “los rentistas” y “los propietarios de las empresas” del artículo 2.1.4.1 numeral 1.4 del Decreto 780 de 2016, que, en los términos de la Ley 100 de 1993, regula los afiliados al régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud».

En ese contexto, partiendo de la interpretación que realizó la Corte Constitucional de la expresión «trabajadores independientes» y del análisis de legalidad hecho por esta corporación, se tiene que los rentistas de capital están obligados a afiliarse al régimen contributivo en salud y al de pensión, en atención a que son personas económicamente activas, posición que materializa los principios de universalidad y solidaridad.

De manera que, no le asiste razón a la parte actora al fundamentar la no obligatoriedad de afiliarse y cotizar a los subsistemas de salud y pensión, pues según quedó expuesto, uno de los elementos determinantes es que se trate de personas económicamente activas que tengan capacidad de contribuir al financiamiento y sostenibilidad del sistema, como ocurre con los rentistas de capital. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la parte demandante.



ii) Del IBC para realizar los aportes a salud y pensión a cargo de los trabajadores por cuenta propia y/o independientes no vinculados mediante contrato de prestación de servicios

Sobre el IBC para las cotizaciones a salud y pensión de los trabajadores por cuenta propia y/o independientes no vinculados mediante contrato de prestación de servicios, la Sección ya se pronunció en varias oportunidades¹⁹, concluyendo que existía base gravable para los períodos de enero a diciembre de 2014, tal como pasa a exponerse, a partir 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 independientes²⁰ [...]

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 afiliado²¹. 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. [...]» [destaca la Sala].

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»; no obstante, no se ocupan de puntualizar el alcance de la expresión.

Fue el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto 510 de 2003²², 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 - 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».

¹⁹ Sentencias del 14 de septiembre de 2023, exp. 26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencias del 16 y 23 de noviembre de 2023, exps. 25409 y 26822, C.P. Wilson Ramos Girón, y del 28 de septiembre de 2023 y 15 de febrero de 2024, exps. 26706 y 27583, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, respectivamente.

²⁰ Expresión declarada exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-259 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo.

²¹ Aparte subrayado declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003, M.P. 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».

²² «Por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10° y 14° de la Ley 797 de 2003».



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 Sección²³, 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*»²⁴. 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*»²⁵.

Es preciso mencionar que esta Sección en sentencia del 12 de agosto de 2006²⁶, al referirse al cargo relacionado con la competencia del Gobierno Nacional «*para regular los aportes en salud y en pensión, en lo concerniente al ingreso base de cotización para las personas que se vinculan al Estado o empresas particulares, mediante contrato de servicios*», advirtió que «*la base de cotización al sistema de pensiones, tratándose de trabajadores vinculados por contrato de servicios fue definida directamente por el legislador, luego el Gobierno Nacional puede en ejercicio de su facultad reglamentaria (art. 189 [11] C.P.), expedir los actos que permitan el desarrollo de la ley, siempre que al hacerlo no restrinja o exceda los límites previstos por el legislador en las disposiciones transcritas*».

Postura reiterada por esta corporación en la sentencia del 18 de agosto de 2022²⁷, que decidió el medio de control de nulidad simple promovido contra el artículo 70 del

²³ Cfr. sentencias del 10 de agosto de 2017, exp. 20464, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E), del 6 de diciembre de 2017, exp. 19359, C.P. Milton Chaves García y del 26 de febrero de 2020, exp. 23254, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24125, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Consejo de Estado, exp. 15399, C.P. Ligia López Díaz. En esa providencia se resolvió sobre la nulidad parcial del artículo 23 del Decreto 1073 de 2002 (cotización en contratación no laboral), del artículo 3 del Decreto 510 de 2003 (límites mínimo y máximo IBC, etc.) y de la Circular Conjunta 00001 del 6 de diciembre de 2004 (IBC de los contratistas).

²⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A, expediente 11001-03-25-000-2015-00232-00 (0434-2015), C.P. Rafael Francisco Suárez Vargas.



Decreto 806 de 1998, que regula la «cotización durante la incapacidad laboral, la licencia de maternidad, vacaciones y permisos remunerados», en la que se precisó que la potestad reglamentaria «es necesaria para lograr la materialización de los mandatos legislativos, pero no puede contradecir su texto o espíritu», además que, «el grado de amplitud o detalle con que el legislador haya regulado un asunto determina el margen de actuación del ejecutivo, por ende, «ante menos cantidad de materia regulada en la ley, existe un mayor campo de acción para el ejercicio de la potestad reglamentaria, y viceversa. De hecho, el alcance de la potestad reglamentaria depende de la valoración política que el Legislador haga de la materia que desarrolla pues puede regular íntegramente una materia sin dejar margen alguna a la reglamentación, o abstenerse de reglar algunos aspectos, que el Presidente la reglamente para su debida aplicación».

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 2009²⁸ 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:

«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 1996²⁹, 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».

²⁸ M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

²⁹ «Por medio de la cual se establece el Sistema de Presunción de Ingresos para los trabajadores independientes».



Posteriormente, el artículo 66 del Decreto 806 de 1998³⁰ 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 1999³¹ también se refirió al IBC de los trabajadores independientes en relación con el sistema de salud, indicando 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 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 2011³², el legislador en el artículo 33 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

³⁰ «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».

³¹ «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».

³² «Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones».



declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados».

Del recuento normativo, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- (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.
- (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, no le asiste razón al demandante al afirmar que para la vigencia fiscalizada no existía base gravable para liquidar los aportes al sistema de seguridad social integral puesto que, como quedó señalado, en este caso estaba conformada por los ingresos reales establecidos 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», base que no podrá ser inferior a 1 SMMLV ni superior a 25 SMMLV por disposición del artículo 3 *ib*³³.

³³ Reglamentario del artículo 5 de la Ley 797 de 2003 que modificó el artículo 18 de la Ley 100 de 1993.



En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la parte actora.

iii) De los ingresos por concepto de honorarios, comisiones y servicios. Determinación de la base gravable

En este cargo la relación jurídico tributaria entre el demandante y el sistema gira en torno a la calidad de trabajador independiente con contrato de prestación de servicios, pues como quedó expuesto en los cargos precedentes, en él también recae la calidad de rentista de capital, respecto de la cual ya se decidió que existía la obligación de aportar y la forma de hacerlo.

Dicho lo anterior, se tiene que el señor Martín Gustavo Ibarra Pardo en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, registró los siguientes valores:

INGRESOS	RENLÓN	VALOR
Honorarios, comisiones y servicios	35	181.709.000
Intereses y rendimientos financieros	36	58.894.000
Dividendos y participaciones	37	146.071.000
Otros (Ventas, arrendamientos, etc.)	38	690.969.000
Total ingresos recibidos por concepto de renta	40	1.077.643.000

Sobre los ingresos por concepto de honorarios, comisiones y servicios existe discusión en cuanto a la base sobre la cual se deben declarar y pagar los aportes al sistema de seguridad social.

Para el tribunal los certificados de retención en la fuente generan certeza de que el origen del rubro es la prestación de servicios por el demandante a personas jurídicas, por lo que la base gravable corresponde al 40% del valor contractual -art. 18 de la Ley 1122 de 2007-. Se pone de presente que, el señor Martín Gustavo Ibarra Pardo reconoce, inclusive desde sede administrativa, que sobre esos ingresos debe cotizar y pagar en la misma forma que lo concluyó el *a quo*.

Mientras que para la entidad apelante las mencionadas pruebas no son suficientes para establecer que lo declarado corresponde al desarrollo de contratos de prestación de servicios, por lo que el IBC se fija a partir de los ingresos efectivamente percibidos menos las erogaciones respectivas -par. 1, art. 1 del Decreto 510 de 2003-, además, a su juicio, tampoco evidencian el monto de los honorarios pagados, si se reconocieron al actor como persona natural o jurídica, ni los períodos de percepción.

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

- El 27 de octubre de 2016, la UGPP profirió el Requerimiento de Información nro. RQI-M-2995, mediante el cual solicitó al aportante la documentación para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales al sistema de seguridad social por los períodos del 1° de enero al 31 de diciembre de 2014, entre esta:

«[...]

7. Relación en medio magnético, en archivo formato Excel, de los ingresos brutos y costos asociados a su actividad productora de renta, debidamente certificados por contador público o revisor fiscal en caso de estar obligado a ello, de acuerdo con la siguiente estructura:



Identificación del concepto ingreso/costo	Concepto de ingreso/costo	Mes	Valor mensual	Descripción del ingreso o costo	Fuente del ingreso nacional o extranjera
--	----------------------------------	------------	----------------------	--	---

[...]

Con la respuesta al presente requerimiento podrá aportar la información que considere debe ser tenida en cuenta por La Unidad dentro del proceso de determinación establecido por la ley [...].».

- El 23 de febrero de 2017, el aportante en sede administrativa radicó memorial mediante el cual entregó, entre otra documentación, la siguiente:

«ANEXO 3 – RELACIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS Y COSTOS ASOCIADOS A SU ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA.

- Cuadro en Excel certificado por contador público.

ANEXO 4 – DOCUMENTOS QUE SOPORTAN LOS INGRESOS BRUTOS Y COSTOS ASOCIADOS A LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA.

- Certificado de los demás ingresos y costos asociados a los mismos».

Verificados los anexos que enunció el obligado en la respuesta al requerimiento de información, se tiene lo siguiente:

- Cuadro Excel en el que informa los ingresos percibidos en los meses fiscalizados, el concepto, el valor, la descripción y la fuente, como se detalla a continuación -se relacionan solo los que corresponden al cargo que se analiza-:

Identificación del concepto ingreso	Concepto de ingreso	Mes	Valor mensual	Descripción del ingreso	Fuente del ingreso nacional o extranjera
Ingreso	Honorarios	1	1.000.000	Honorarios profesionales mes Enero	Nacional
Ingreso	Honorarios	2	16.000.000	Honorarios profesionales mes Febrero	Nacional
Ingreso	Honorarios	3	16.000.000	Honorarios profesionales mes Marzo	Nacional
Ingreso	Honorarios	4	16.000.000	Honorarios profesionales mes Abril	Nacional
Ingreso	Honorarios	5	16.000.000	Honorarios profesionales mes Mayo	Nacional
Ingreso	Honorarios	6	16.000.000	Honorarios profesionales mes Junio	Nacional
Ingreso	Honorarios	7	1.000.000	Honorarios profesionales mes Julio	Nacional
Ingreso	Honorarios	8	5.000.000	Honorarios profesionales mes Agosto	Nacional
Ingreso	Honorarios	9	16.000.000	Honorarios profesionales mes Septiembre	Nacional
Ingreso	Honorarios	10	17.000.000	Honorarios profesionales mes Octubre	Nacional
Ingreso	Honorarios	11	16.000.000	Honorarios profesionales mes Noviembre	Nacional
Ingreso	Honorarios	12	42.872.000	Honorarios profesionales mes Diciembre	Nacional



- Certificación de ingresos expedida por contador público en la que consta lo siguiente:

«El suscrito Contador Público, hace constar que el Señor MARTIN GUSTAVO IBARRA PARDO, identificado con cédula de ciudadanía [...] obtuvo ingresos brutos por el monto que indico más adelante.

Con base en la documentación revisada, entre ellos facturas, certificaciones, extractos, soportes de pago y entre otros documentos, para el período comprendido entre el 1° de Enero al 31 de Diciembre de 2014.

Producto del análisis de la documentación revisada sobre los ingresos recibidos, por el período mencionado anteriormente, HACE CONSTAR que los ingresos recibidos durante el año 2014, ascendieron a un total de MIL SETENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS TREINTA Y TRES PESOS M/CTE (1.076.966.933), como se detalla a continuación:

CONCEPTO	VALOR
Honorarios	178.872.000
Intereses	58.217.797
Dividendos	146.071.320
Arrendamientos	285.783.423
Venta de Activos	403.292.600
Otros Ingresos	4.729.793
TOTAL INGRESOS 2014	1.076.966.933»

- Certificados de retenciones en la fuente del período del 1° de enero al 31 de diciembre de 2014 practicadas por diferentes personas jurídicas a Martín Gustavo Ibarra Pardo -en algunas aparece como NIT el nro. 396213 y en otras 396213-1-, en las que se detalla lo siguiente:

Agente retenedor	Concepto retención y tarifa	Base retención	Valor retención
Asesorías Corporativas Internacionales ACI LTDA	Honorarios 11%	135.000.000	14.850.000
Araujo Ibarra y Asociados S.A.	Honorarios 11%	12.000.000	1.320.000
Desarrolladora de Zonas Francas S.A.	Honorarios 10%	25.872.000	2.587.200
Zona Franca del Pacífico S.A.	Honorarios 11%	6.000.000	660.000
TOTAL		178.872.000	19.417.200

- Registro único tributario de Martín Gustavo Ibarra Pardo en el que se registra en la casilla «5. Número de Identificación Tributaria (NIT)» el 396213-1 -corresponde al número de la cédula de ciudadanía y el dígito de verificación-, y en la «24. Tipo de contribuyente» el código 2 que corresponde a «[p]ersona natural o sucesión ilíquida».

De las anteriores pruebas -aportadas en sede administrativa y judicial-, se extrae que en el año 2014 el señor Martín Gustavo Ibarra Pardo como persona natural recibió ingresos de diferentes personas jurídicas por concepto de honorarios por \$178.872.000 a los que se les practicaron las retenciones en la fuente, distribuidos en los meses de enero a diciembre de ese año según el reporte de ingresos entregado a la UGPP. Fuente y valor certificados por contador público.

Advierte la Sala que los certificados de retención en la fuente no son la única prueba que reposa en el expediente, y si bien es cierto fue a partir de aquellos que el tribunal concluyó que los ingresos que registró el aportante en la declaración de renta del año



2014 por honorarios, comisiones y servicios corresponde a la prestación de servicios personales, también lo es que existen otros elementos que acreditan la fuente, el valor, la calidad en la que se recibieron, y los períodos de percepción -relación de ingresos y certificado del contador público-.

De modo que, el análisis en conjunto del material probatorio demuestra que los ingresos que registró el aportante en la declaración de renta del año 2014 por honorarios, comisiones y servicios -elemento que tuvo en cuenta la UGPP para establecer la obligación y los valores sobre los cuales contribuir-, corresponden a la prestación de servicios personales a favor de personas jurídicas, en cuyo caso, la base gravable es el 40% del valor contractual de conformidad con el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, la cual no puede ser inferior a 1 SMLMV ni superior a 25 SMLMV, como lo decidió el tribunal. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

iv) Imprudencia de la sanción por omisión

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 sanción por las «conductas de omisión o mora», 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.

Para el tribunal no es procedente eliminar la sanción por omisión porque, aunque sea una conducta diferente a la de mora que fue la que produjo los ajustes en la liquidación oficial, lo cierto es que la multa para las dos es la misma, 5% o 10%, según la etapa en la que se imponga.

Para la parte actora -ahora apelante- no es de recibo el argumento del *a quo* pues permite a la UGPP iniciar el procedimiento imputando una conducta para finalizarlo sancionando por otra, lo que vulnera el principio de congruencia y dificulta el ejercicio de la defensa. En el acto acusado se impuso la sanción por omisión, desconociendo que las conductas por las cuales se determinaron los ajustes definitivos fueron por



mora e inexactitud. Además, el aportante demostró con las planillas de pago que no incurrió en la modalidad sancionada.

La sanción que se propuso en el acto preparatorio fue por la omisión en la afiliación y/o vinculación y no pago de los aportes al sistema de la protección social en las fechas establecidas, calculada sobre el 6% del valor de los ajustes liquidados provisionalmente y teniendo en cuenta los meses de retardo para un total de \$103.146.120.

En el acto definitivo, previa aplicación del principio de favorabilidad producto de la variación normativa de las disposiciones que establecen la sanción, se redujo la multa por no declarar por la conducta de omisión al valor de \$49.002.600, aplicando un porcentaje del 10% -antes era del 12%- teniendo en cuenta la etapa en la que se impuso -liquidación oficial-, calculado sobre el valor del total de los ajustes determinados. Aclarándose que se calculó únicamente sobre los ajustes liquidados al sistema pensional.

De manera que, se verificará si la sanción por la conducta de omisión respecto del sistema pensional debe levantarse. Para resolver se precisa que en el expediente obran planillas integradas de liquidación de aportes PILA del operador «*Compensar miplanilla*», en las que se evidencian contribuciones a dicho subsistema por los períodos de enero a diciembre de 2014, realizadas los días 30 de marzo de 2017 y 3 de enero de 2018.

Por consiguiente, como el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RCD-2016-03561 del 23 de diciembre de 2016 se notificó por correo certificado entregado el 2 de enero de 2017, se tiene que el demandante desvirtuó la conducta con posterioridad al acto preparatorio, de modo que, por disposición legal, la sanción a imponer es la equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de retardo. Situación diferente ocurre con la verificación de la correcta liquidación y pago de las cotizaciones, en cuyo caso, la sanción a imponer es otra.

En ese contexto, no le asiste razón a la parte actora al pretender sustraerse del pago de la sanción por omisión, pues en el expediente está probado que persistió en la conducta hasta después de la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir, cuando presentó las autoliquidaciones de aportes.

No obstante, no es procedente la multa en el porcentaje impuesto en el acto de liquidación -10%-, comoquiera que el hecho sancionable se subsanó antes de la expedición de ese acto, por lo que deberá ajustarse al 5%. En consecuencia, prospera parcialmente el cargo de apelación.

v) Indexación de la suma a devolver

Para el tribunal es procedente la devolución de las sumas que pagó el aportante, siempre y cuando se genere un pago en exceso con ocasión de la reliquidación de las cotizaciones, siguiendo para el efecto, el procedimiento señalado en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.



La parte demandante -ahora apelante- solicita que la suma a devolver se indexe de conformidad con el artículo 187 del CPACA.

Al respecto, debe precisarse que de conformidad con el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, «[e]n los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de los aportes y/o sanciones, la UGPP ordenará la devolución de los mismos [...]», estableciéndose para el efecto unos plazos que de ser desconocidos generan «intereses moratorios [...] a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago [...]».

Por consiguiente, como lo ha considerado la Sala³⁴ en otras oportunidades, no es procedente el reconocimiento de la corrección monetaria sobre la suma que eventualmente resulte para devolver, pues la norma especial que establece el procedimiento del reintegro no la incluye. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación

Teniendo en cuenta que prosperó parcialmente uno de los cargos de apelación del demandante -sobre la sanción por omisión-, se confirmará el ordinal primero de la sentencia apelada -anuló parcialmente los actos acusados-, pero se modificará el numeral 2 del ordinal segundo -restablecimiento del derecho- porque en este caso, además de lo resuelto por el tribunal, la sanción por no declarar por la conducta de omisión se debe calcular sobre el 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de retardo. En lo demás, se confirmará.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho- en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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. MODIFICAR el numeral 2 del ordinal segundo de la sentencia del 16 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDENAR** a la UGPP realizar una nueva liquidación en la que:

1. *Liquide las contribuciones parafiscales al Sistema Integral de Seguridad Social, para los períodos de enero a diciembre de 2024, en los subsistemas de salud y pensión, asumiendo como base de cotización el 40%, pero, únicamente, sobre los honorarios que resultaron probados y que recibió el demandante en el ejercicio de sus actividades; verificación que deberá atender los pagos efectuados mediante las planillas 8318874660, 8318874858, 8318875261, 8318875303, 8318876806, 8318965731, 8318877245 y 8318877612.*

³⁴ En igual sentido, cfr, las sentencias del 13 de julio de 2023, exp. 26374, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 14 de septiembre de 2023, exp. 26937, y del 23 de noviembre de 2023, exp. 26947, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



2. Conforme lo anterior, deberá efectuarse el ajuste que corresponda en las sanciones por inexactitud y omisión por no declarar, liquidándose ésta última sobre el 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de retardo; y si consecuencia de las anteriores órdenes se genera un pago en exceso a favor del demandante, se deberá proceder a su devolución, conforme al artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salva el voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador>