**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., once (11) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 54001-23-33-000-2018-00316-01 (24719)**

**Demandante ZORAIDA PUERTO BECERRA**

**Demandado UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES UGPP**

**Temas Obligación de realizar aportes al sistema por parte de los trabajadores independientes, rentistas y comerciantes**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida en audiencia inicial celebrada el 15 de mayo de 2019, dictada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en la cual se negaron las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (fls. 152 a 158).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo requerimiento para declarar expedido por la demandada, la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales de la Unidad Administrativa de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP), profirió la Liquidación Oficial RDO-2017-01476 del 27 de junio de 2017 (fls. 39 a 55), por omisión en la afiliación, declaración y pago de aportes al sistema de seguridad social en los subsistemas de salud y pensión a cargo de la demandante por un monto de $56.364.000, por los períodos de enero a diciembre de 2014 y, además, le impuso la sanción por omisión establecida en el artículo 314 numeral 1 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, por valor de $112.728.000, por ser más favorable a la contribuyente

Contra esta decisión la demandante presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución RDC-2018-00529 del 27 de junio de 2018 (fls. 58 a 73), en la cual se modificó el valor a pagar por aportes quedando en $45.379.800, conforme a la mensualización de los ingresos y a los costos demostrados, y la sanción se impuso por $90.759.600.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fls. 17 a 18):

***5.1  Pretensión principal.***

*“5.1.1. Se****DECLARE****la nulidad de la****LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-2017-01476 del 27 de junio de 2017****, y de la****RESOLUCIÓN No. RDC-2018-00529 del 27 de junio de 2018.***

*5.1.2. A título de restablecimiento del derecho, se****DECLARE****que mi representada no estaba obligada para el año gravable 2014 a realizar aportes al Sistema de Seguridad Social, al no tener la calidad de sujeto pasivo del tributo.*

*5.1.3. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada.*

***5.2. Pretensión Subsidiaria.***

*5.2.1. Se****DECLARE****la nulidad de la****LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-2017-01476 del 27 de junio de 2017****, y de la****RESOLUCIÓN No. RDC-2018-00529 del 27 de junio de 2018.***

*5.2.2. A título de restablecimiento del derecho, se****DECLARE****que mi representada únicamente estaba obligada a realizar los aportes al Sistema de Seguridad Social por los meses del año 2014, por las sumas señaladas en el segundo acto administrativo demandado, excluyéndose la aplicación de la sanción por omisión prevista en la resolución atacada.*

*5.2.3. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada.”*

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 1, 6, 29, 95 numeral 9, 123, 209, 228, 338 y 363 de la Constitución Política; [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58), [147](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209), [330](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) y [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) del Estatuto Tributario; 42, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011; 3, 204 y 157 numeral 1 de la Ley 100 de 1993; 264 de la Ley 223 de 1995; 2, 3 y 4 de la Ley 707 de 2003; 18 de la Ley 1122 de 2007 y 314 de la Ley 1819 de 2016, 23 del Decreto 1703 de 2002; y 1 del Decreto 510 de 2003.

Los cargos de la violación se resumen así (fls. 7 a 17):

**1. Inexistencia del nacimiento de la obligación tributaria principal.**

Señaló que, según los actos demandados, el hecho generador de la obligación para realizar aportes al sistema de salud estaba contenido en los artículos 3 y 204 de la Ley 100 de 1993, y las características y la forma de contribución estaban reguladas en el artículo 2 de la Ley 797 de 2003, por su parte, el artículo 157 de la Ley 100 *ibídem* y los artículos 3 y 4 de la Ley 797 de 2003 consagran el sujeto pasivo de esta obligación tributaria. Sin embargo, de una lectura de dichas normas era posible advertir que estas hacen referencia a los trabajadores independientes, quienes devengan ingresos por contratos de prestación de servicios, categoría diferente a la de los comerciantes, la cual es lo que ostenta la demandante.

Indicó que de conformidad con los principios de certeza y predeterminación de la obligación, no se puede hacer una aplicación analógica sobre el hecho generador y el sujeto pasivo en su caso.

Adujo que la DIAN ha considerado que trabajador independiente es quien presta servicios personales y percibe por ello honorarios, comisiones o servicios, tales como los ingresos prestados por profesionales liberales como los médicos, abogados, entre otros. Así mismo, el artículo 10 del Código de Comercio establece que son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles, para lo cual necesariamente debe acudirse a los actos que la misma codificación señala como mercantiles en su artículo 20.

Además, la entidad no podía indicar como hecho generador lo regulado en el artículo 2.1.4.1 del Decreto 806 de 1998, compilado actualmente en el Decreto 780 de 2016, so pena de contrariar el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria, comoquiera que una autoridad administrativa no puede fijar este elemento.

Concluyó así que los actos acusados infringen las normas en las cuales deberían fundarse, toda vez que le otorgan a la demandante la condición de sujeto pasivo que la ley no contiene.

**2. Del mejoramiento y aporte de nuevas pruebas en sede jurisdiccional.**

Manifestó que en la presente demanda aportó nuevas pruebas y argumentos en contra de los actos cuestionados, los cuales debían ser valoradas a efectos de determinar la legalidad de los mismos, toda vez que, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, no puede restringirse el derecho del contribuyente de aportar nuevas pruebas o mejorar sus argumentos en sede jurisdiccional, so pena de renunciar a la búsqueda de la verdad material, lo cual es el propósito de la administración de justicia.

**3. Improcedencia de la sanción por omisión por diferencia de criterio.**

Manifestó que para aplicar una sanción se debe acreditar la culpabilidad del contribuyente, es decir, adelantar un juicio donde se acredite que se pudo actuar de otra manera y no quiso hacerlo.

Sostuvo que existe inseguridad jurídica entorno a la obligación que le asiste a los comerciantes para efectuar las cotizaciones al sistema de seguridad social, dado que no hay una norma expresa que obligue a los comerciantes a declarar como si fueran trabajadores independientes, por lo que era clara la diferencia de criterios, y en ese orden, la improcedencia de la sanción.

**Oposición de la demanda**

La entidad controvirtió las pretensiones de la demanda (fls. 83 a 96) con fundamento en las siguientes razones:

En relación con el **primer cargo** sostuvo que los artículos 19 y 157 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto 510 de 2003 establecieron el IBC de los trabajadores independientes al sistema de seguridad social. A su vez, la Ley 1753 de 2015 clasificó los independientes obligados a cotizar al sistema así: *i)* trabajadores por cuenta propia, *ii)* independiente con contrato diferente a prestación de servicios y *iii)* independiente con contratos de prestación de servicios personales.

En atención a lo anterior, cuando se trate de independiente por cuenta propia o con contrato diferente al de prestación de servicios, como el caso de los comerciantes (cuenta propia), que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a 1 SMLMV deberán cotizar, sobre mínimo el 40% del valor mensualizado de sus ingresos y para calcular el IBC podrán deducirse las expensas que se generen en la ejecución de su actividad que generen sus ingresos, siempre y cuando estos cumplan con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

Agregó que lo que hace verdaderamente titular, sujeto pasivo u obligado, es su capacidad de pago, como es el caso de la demandante, por lo que en virtud del principio de solidaridad que rige el sistema esta debía cotizar.

En cuanto al **segundo cargo**, manifestó que solo con el recurso de reconsideración la demandante allegó sus soportes. Sin perjuicio de esto, sostuvo que los actos acusados se fundamentaron en los hechos y pruebas aportadas por la demandante en sede administrativa, por lo que aceptar nuevos supuestos y documentos en sede judicial implicaría la vulneración del derecho al debido proceso y defensa de la entidad. Destacó que aportar nuevas pruebas en sede judicial no es una causal de nulidad de los actos administrativos.

Sobre el **tercer cargo** relacionado con la improcedencia de la sanción por omisión por una presunta diferencia de criterios, dijo que lo que ocurrió en este caso fue la aplicación del principio de favorabilidad dando como resultado el cálculo de la sanción de omisión de acuerdo con la Ley 1819 de 2016. Además, una vez se tipificó la conducta de la actora por la omisión de pago al sistema, pese a tener capacidad de pago, era procedente aplicar la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico.

**Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda (fls. 152 a 158). Su decisión tuvo como fundamento lo siguiente:

Manifestó que siguiendo la jurisprudencia del Consejo de Estado, en sede judicial se pueden exponer nuevos o mejores argumentos con el fin de que prospere la pretensión previamente planteada a la Administración.

Expuso que según el certificado de matrícula mercantil de la demandante, expedido por la Cámara de Comercio de Cúcuta su actividad económica principal es la de *“transporte de carga por carretera”,* como secundaria la de *“cría de ganado bovino y bufalino”*, así como otras de *“comercio al por menor de productos agrícolas para el consumo en establecimientos especializados”* y *“actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios arrendados”.*

De conformidad con lo anterior, la actora tenía la calidad de trabajador independiente, por lo que estaba obligada afiliarse y pagar aportes a los subsistemas de salud y pensión. Destacó que el artículo 1 del Decreto 1406 de 1999 ya había incluido a los rentistas de capital o comerciantes, y las demás personas que cuenten con la capacidad económica de contribuir, como personas obligadas a realizar aportes al sistema.

Igualmente, el Decreto 2353 de 2015 obliga a los propietarios de las empresas y en general a todas las personas residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador y cuyos ingresos mensuales sean iguales o superiores a un salario mínimo mensual legal vigente, a estar afiliados al sistema de salud en calidad de cotizantes. Sumado a esto, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispone que la persona natural declarante del impuesto de renta era responsable de liquidar y pagar aportes al sistema.

De manera que, al tratarse la demandante de una persona natural, comerciante rentista de capital, propietaria de un establecimiento de comercio, que ejerce actividades mercantiles, estaba obligada a la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, como cotizante, por expresa disposición normativa.

Así mismo, destacó que dentro de la definición de trabajador independiente del Decreto Reglamentario 1406 de 1999, compilado en el Decreto 780 de 2016, se ubica a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o mediante relación legal y reglamentaria.

En cuanto a la aplicación del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 para el cálculo del IBC, sostuvo que la demandante como rentista de capital o comerciante se enmarca dentro de la categoría de trabajador independiente con contrato diferente al de prestación de servicios. En consecuencia, estaba obligada a realizar los aportes al sistema por salud y pensión, y la UGPP estaba habilitada para determinar el IBC de los períodos fiscalizados sobre los ingresos efectivamente percibidos y reportados por la actora en la declaración de renta del año gravable 2014, menos las deducciones previstas en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario para la actividad productora de renta, tal como lo disponía la norma invocada.

Agregó que la contribuyente no desvirtuó el valor del ingreso determinado por la entidad con base en la declaración de renta y tampoco probó otros conceptos deducibles de su actividad lucrativa que dieran lugar a modificar la base de cotización establecida en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, por el contrario, solo se limitó a cuestionar la obligación de cotizar de los comerciantes, carga que en todo caso le asistía a la interesada, sin atacar la legalidad de los montos del IBC. No prosperó el cargo.

Por último, en relación con la sanción por omisión adujo que la misma estaba ajustada a derecho y debía mantenerse, más aún cuando la misma demandante aceptó haber omitido su afiliación, cotización y pago de los aportes al sistema por el año 2014.

No condenó en costas al no existir elementos de prueba que demuestren o justifiquen estas erogaciones a cargo de la parte demandante.

**Recurso de apelación**

La demandante apeló la decisión de primera instancia con el fin de que se accede a las pretensiones de la demanda (fls. 171 a 181):

Insistió en que de la lectura de las normas que regulan la obligación de aportar y cotizar al sistema de salud y pensión, no es posible establecer que los comerciantes sean sujetos pasivos de dichas obligaciones, por el contrario, dichas normas se referían a trabajadores independientes, categoría distinta a la de los comerciantes que era la que tenía. Igualmente, los artículos 157 de la Ley 100 de 1993, 3 y 4 de la Ley 797 de 2003 se refieren únicamente a los trabajadores independientes que devenguen ingresos por concepto de contratos de prestación de servicios, clasificación que en ningún momento comprende a los comerciantes, pues ello implicaría una interpretación analógica que está prohibida en materia tributaria.

Reiteró que las normas mencionadas en ningún momento les otorgan a los comerciantes la categoría de sujeto pasivo de los aportes en salud y pensión al Sistema de Seguridad Social. Tampoco podría acudirse a lo señalado por el Gobierno Nacional mediante decretos reglamentarios, para otorgarle a los comerciantes y rentistas de capital la calidad de sujetos obligados a los mencionados aportes, comoquiera que dichas normas no pueden precisar un elemento esencial de las obligaciones tributarias para modificar o añadir la definición dada por el legislador. Por tanto, los actos acusados incurrieron en infracción a las normas en las que debían fundarse y procedía su nulidad.

Por último, señaló que de no prosperar sus pretensiones debe considerarse que no hay lugar a la sanción por omisión impuesta en los actos administrativos, puesto que en este caso era evidente la inseguridad jurídica entorno a los elementos esenciales de la obligación tributaria discutida, lo que hizo imposible que la demandante procediera a afiliarse y a realizar los respectivos aportes. Por ende, la omisión se debía a una diferencia de interpretación que hacía improcedente la sanción.

**Alegatos de conclusión**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación (fls. 202 a 206).

La **demandada** reiteró los argumentos de la oposición a la demanda para insistir que la actora debió realizar los aportes al Sistema de Seguridad Social y la procedencia de la sanción impuesta en los actos (fls. 207 a 210).

**Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no se pronunció en esta instancia.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-01476 del 27 de junio de 2017, proferida por la UGPP, por la omisión en que incurrió la actora en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de salud y pensión por el año 2014, y en la que le impuso sanción, así como de la Resolución Nro. RDC-2018-00529 del 27 de junio de 2018, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración y redujo el monto a pagar a cargo de la actora, para fijarlo en la suma de $45.379.800 por omisión de aportes y $90.759.600 por concepto de sanción por omisión.

La demandante en el recurso de apelación cuestiona que las personas naturales, comerciantes y rentistas de capital, como ella, no están en la obligación de afiliarse y cotizar en salud y pensión, toda vez que la ley no las señaló como sujetos obligados, además, los trabajadores independientes no podían asimilarse al estatus de comerciantes como lo pretendía la Administración. Igualmente, solicitó que se revise la sanción por omisión que le fue impuesta a la demandante en los actos acusados al considerar que se trata de una diferencia de interpretación.

1. Para resolver, la Sala parte de precisar que la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social Integral, el cual a su vez está conformado por varios subsistemas, entre ellos el de pensión y salud. Este sistema tiene como objetivo garantizar las prestaciones económicas y de salud de sus afiliados y procurar por la ampliación de la cobertura hasta lograr que toda la población pueda acceder al mismo (artículo 4), razón por la cual es progresivo (artículo 3) y se rige bajo los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (artículo 2), tal como lo disponen los artículos 48 y 49 de la Constitución Política.

Los artículos 13 y 15 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 2º  y 3º de la Ley 797 de 2003, establecen la obligación de afiliarse y cotizar al**Sistema de Seguridad Social en Pensión** en los siguientes términos:

***ARTÍCULO 13. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.****El Sistema General de Pensiones tendrá las siguientes características:*

*a. La afiliación es obligatoria para todos los trabajadores dependientes e independientes;*

*(...)*

*d. La afiliación implica la obligación de efectuar los aportes que se establecen en esta ley.*

*(…)*

***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 independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales (…).*(resaltos de la Sala)

De la lectura de estas normas, puede concluirse que los trabajadores independientes, obligatoriamente, deben estar afiliados a pensiones. Además, la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftn1" \o ") al declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1992, indicó que *“el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado”*, lo que presupone, entonces, la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización.

Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequible las expresiones *“los trabajadores independientes”* contenidas en el literal a) del artículo 2º y en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, respectivamente.

En cuanto al ingreso base de cotización el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, dispone:

***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.*

*Cuando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido.*

*En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente.*(resaltos fuera del texto)

Por su parte, el Decreto 510 del 2003, por medio del cual se reglamentaron algunos artículos de la Ley 797 de 2003, dispuso en el parágrafo del artículo 1º que se *“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*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*del Estatuto Tributario”.*En cuanto a la base de cotización, dispuso en el artículo 3º que será como mínimo, en todos los casos, un (1) SMLMV y máximo de 25 SMLMV, límite que resulta aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud.

Ahora, el Libro II de la Ley 100 de 1993, estipula lo relacionado a la afiliación y cotizaciones al **Sistema General de Seguridad Social en Salud**.

Al efecto, los artículos 156 y 157 prevén que todos los habitantes en Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o mediante subsidio, así mismo todos participarán en el servicio esencial de salud que permite el sistema, bien sea en condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado, y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados.

El artículo 157 literal a) de la Ley 100 de 1993 establece los afiliados al subsistema de salud, y para el caso que nos ocupa, refiere que deben estar afiliados mediante el régimen contributivo las siguientes personas:

*“****Artículo 157.****Tipos de participantes en el Sistema de Seguridad Social en Salud.*

*(…)*

*A. Afiliados al Sistema de Seguridad Social.*

*Existirán dos tipos de afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud:*

*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”*(negrillas de la Sala).

Dentro de los participantes en el subsistema en salud se encuentran los afiliados que son aquellos que pertenecen al régimen contributivo definido en el artículo 202 de la Ley 100 de 1993[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftn2" \o "), dentro de los cuales se encuentran los trabajadores independientes con capacidad de pago comoquiera que el artículo 203[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftn3" \o ") señala que serán afiliados obligatorios al régimen contributivo los afiliados de que trata el literal a) del artículo 157.

Por su parte, la Corte Constitucional al decidir la exequibilidad de los artículos 156 y 157 de la Ley 100 de 1993, en la sentencia C-663 de 1996, precisó que la afiliación contemplada para los trabajadores independientes *no es un elemento exclusivo ligado a la libre opción individual de asegurar o no los propios riesgos sino una forma razonable de vincular a quienes precisamente gozan de capacidad de pago al eficaz funcionamiento del sistema de seguridad social*, mediante su contribución, a fin que se cumpla con uno de los objetivos del estado social de derecho como lo es la garantía de acceso a la seguridad social para todos los habitantes como derecho irrenunciable.

Mediante el Decreto 806 de 1998 fueron reglamentados, entre otros, los artículos 154 y 157 de la Ley 100 de 1993, para lo cual en el artículo 26 literal d) se incluyó expresamente a los rentistas de capital y propietarios de empresas como afiliados al régimen contributivo de salud en calidad de cotizantes, así:

***“Artículo 26. Afiliados al régimen contributivo.****Las personas con capacidad de pago deberán afiliarse al Régimen Contributivo mediante el pago de una cotización o aporte económico previo, el cual será financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre este y su empleador.*

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

*1. Como cotizantes:*

*(…)*

*d) Los trabajadores independientes, los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador (…).”*(resaltos de la Sala)

Si bien el Decreto 2353 de 2015 derogó el Decreto 806, la nueva normativa, de igual manera, en el artículo 34 replicó que los trabajadores independientes, así como los rentistas de capital y, en general todas las personas residentes en el país, deben estar afiliados al régimen contributivo como cotizantes cuando sus ingresos sean iguales o superiores a un salario mínimo legal vigente. Actualmente esta disposición se encuentra compilada en el Decreto 780 de 2016 *“por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social”*artículo 2.1.4.1. numeral 1.4.

En el mismo sentido, los artículos 1º y 16 literal c del Decreto 1406 de 1999, reglamentario de la Ley 100 de 1993, compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3 del Decreto 780 de 2016), señaló como aportantes al Sistema de Seguridad Social a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas que tengan capacidad de contribuir con su financiamiento, para lo cual hace una clasificación de trabajadores independientes.

Adicionalmente, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 consagra presunciones de capacidad de pago respecto a aquellos que están obligados a afiliarse al régimen contributivo o que podrán ser afiliados oficiosamente. Dentro de estas presunciones se encuentran las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Igualmente, cabe agregar que en la sentencia del 1 de agosto de 2019 (exp. 23379, C.P. Milton Chaves García), esta Sección negó la pretensión de nulidad de algunos de los apartes de los artículos 2.1.4.1. numeral 1.4 y 3.2.1.1. numeral 1 del Decreto 780 de 2016, norma compilatoria de los Decretos 1406 de 1999 y 2353 de 2015, entre otros.

Dicho fallo precisó:

*“Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, 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 personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. (…)*

*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”.*

Así mismo, frente a los rentistas de capital como aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral expuso:

*“El texto de la citada disposición, incorporado en el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016, no establece de forma expresa, como lo considera el demandante, que los rentistas de capital se encuentren obligados a cotizar al sistema de pensiones. La norma se limita a definir y dar alcance a la expresión “aportante” en el contexto del Sistema de Seguridad Social Integral y se refiere a quien tiene la obligación directa de realizar aportes a uno o más servicios o riesgos que conforman ese sistema general.*

*En consecuencia, el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016 al mencionar a los rentistas de capital no excedió la facultad reglamentaria. Además, la inclusión de los rentistas de capital en la definición de aportantes al Sistema de Social Integral no viola el principio de unidad de materia, pues el decreto demandado compila normas del sector salud y protección social”.*

Recientemente, la Sala al estudiar la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998 en sentencia del 29 de abril de 2021 (exp. 25056 C.P. Myriam Gutiérrez Argüello) reiteró lo expuesto anteriormente y señaló que “*no solo deben afiliarse al Sistema General de Seguridad Social en Salud los rentistas de capital y los propietarios de empresas, sino también todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador*.”

Así las cosas, esta Sección ha sido clara sobre el deber de afiliarse en el sistema de salud de este tipo de personas.

Respecto a los aportes a pensión se tiene que aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predican de todo el Sistema General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento.

Es por esto que dentro de la expresión trabajadores independientes se encuentran aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o en una relación legal o reglamentaria, pero que ostentan capacidad de pago para financiar el sistema, de los que se destacan los comerciantes, rentistas de capital, propietarios de empresas, entre otros.

En consecuencia, no se vulneró el principio de reserva de ley, como lo alega la demandante, dado que la determinación del sujeto pasivo de la obligación fue establecida por el legislador.

2. Descendiendo al caso concreto, en el expediente reposa el certificado de matrícula mercantil expedido por la Cámara de Comercio de Cúcuta (fls. 36 a 37), del que se advierte que la señora Zoraida Puerto Becerra funge como propietaria de un establecimiento de comercio y aparece como actividad económica principal la de *“transporte de carga por carretera”*, como actividad secundaria la de *“cría de ganado bovino y bufalino”* y otras actividades identificadas como *“comercio al por menor de productos agrícolas para el consumo en establecimientos especializados”* y *“actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios arrendados”.*

Lo anterior quiere decir entonces que, su actividad principal como empresaria es la de prestar el servicio de transporte de carga por carretera y como secundaria la cría y venta de ganado bovino y bufalino, y otras actividades dedicadas al comercio de productos agrícolas.

De esta manera, para la Sala, la demandante se enmarca dentro de la categoría de *“trabajador independiente”*con contrato diferente al de prestación de servicios personales en su condición de comerciante, empresaria y rentista de capital, dadas las actividades que desempeñó, tales como servicios de transporte, venta de ganado, arrendamientos, ingresos por rendimientos financieros y dividendos, esto de conformidad con el criterio asumido en las sentencias reseñadas anteriormente.

Así, en este caso no hay lugar a discutir que la actora presentó corrección a su declaración de renta por el año 2014 en la que registró ingresos de $491.401.479 por el desarrollo de sus actividades empresariales, por lo que efectivamente le asiste razón a la demandada cuando estableció que la demandante tenía capacidad de pago, y que estando obligada a afiliarse a los sistemas de salud y pensión no lo hizo.

3. En cuanto a la sanción del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 (modificada por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016) impuesta a la demandante en los actos acusados, la Sala estima que en principio es procedente, por cuanto se evidencia que se está en presencia del supuesto establecido en la norma.

Ahora, frente al error de interpretación alegado por la actora como causal de exculpación, se observa que esta Sala ha señalado que *el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor*(sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez).

Siguiendo con lo expuesto en dicha providencia, para aplicar esta causal de exculpación “*no basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico”*

En el caso concreto, la demandante señala que no existe norma expresa que obligue a los comerciantes a afiliarse y realizar los aportes al Sistema de Seguridad Social y que no era posible asimilarla como trabajadora independiente, puesto que solo los reglamentos eran los que le daban tal calidad.

Sobre el particular se observa que esta interpretación es razonable y constituye el error alegado por la demandante que la exime de responsabilidad frente a esta sanción, como pasará a exponerse.

En efecto, la ley no hizo mención expresa respecto de los comerciantes y  rentistas de capital, sino a trabajadores independientes, expresión que de acuerdo con una interpretación amplia e integración normativa de los artículos 13, 15, 156 y 157 de la Ley 100 de 1993, permitió a la Sala determinar que dentro de esa expresión están aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o una relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago para financiar el sistema, tales como los citados, comerciantes y  rentistas de capital.

Así es plausible que de una interpretación estrictamente literal de la ley, pueda llegar a concluirse que la demandante no estaba obligada a afiliarse a los sistemas de salud y pensión, por esto el criterio expuesto por la actora respalda que de la interpretación de las normas enjuiciadas es posible que se den varios tipos de valoración. Se tiene, entonces, que su juicio de comprensión sobre la obligación fue razonable y que propició en la demandante la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico.

En consecuencia, la sala revocará la decisión apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos en lo relacionado con la sanción por omisión impuesta a la demandante, por las razones expuestas anteriormente.

Por último, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), de conformidad con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, porque no fue demostrada 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

**FALLA**

**1. Revocar**la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar se dispone:

***1. Declarar****la nulidad parcial de los actos demandados en lo referente a la sanción por omisión, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

*2. Como restablecimiento del derecho****declarar****que no hay lugar a la sanción impuesta en los actos que se anulan.*

2. Sin condena en costas.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA** **RODRÍGUEZ**

**Salvo el voto**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftnref1" \o ") M.P. Álvaro Tafur Galvis

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftnref2" \o ") **ARTÍCULO 202.** **DEFINICIÓN.** (Artículo modificado por el artículo [30](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html#30) de la Ley 1607 de 2012). El nuevo texto es el siguiente: El régimen contributivo es un conjunto de normas que rigen la vinculación de los individuos y las familias al Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando tal vinculación se hace a través del pago de una cotización, individual y familiar, o un aporte económico previo financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre este y el empleador o la Nación, según el caso.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42866" \l "_ftnref3" \o ") **ARTÍCULO 203.** **AFILIADOS Y BENEFICIARIOS.**Serán afiliados obligatorios al régimen contributivo los afiliados de que trata el literal a) del artículo [157](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0100_1993_pr003.html#157).