

**Implicaciones tributarias del proceso sancionatorio adelantado por la unidad de
gestión pensional y parafiscal frente a los rentistas de capital**

Proyecto de Grado

Presentado Por:

Nadya Dussich Muñoz

Martha Isaza Bernal

Asesor de investigación

Karen Hernández

Universidad Icesi

Facultad De Derecho Y Ciencias Políticas

Maestría en Derecho con profundización en derecho tributario

Santiago De Cali

2020

Tabla de Contenido

Tabla de Contenido.....	2
Introducción.....	3
Características del sistema de seguridad social en Colombia.....	8
El derecho a la seguridad social	8
Ley 100 de 1993	15
Reglas de afiliación y cotización en el Sistema General de Salud	16
Reglas de afiliación y cotización en el Sistema General de Pensiones.	21
Imposibilidad de aplicar las reglas de afiliación específicas del Sistema de Salud al Sistema de Pensiones.....	24
Características y funciones de la UGPP	26
Facultad para establecer obligaciones vinculadas a aportes a la Seguridad Social.	30
El tributo, caracterización.....	33
Clasificación y elementos.....	34
Rentistas de capital	37
Rentistas de Capital v. Trabajadores Independientes	41
Principios tributarios relevantes para el trabajo	43
Estudio de caso	47
Juzgado 41 administrativo Oral del Circuito de Bogotá, Sentencia del 29 de octubre de 2019, Juez Lilia Aparicio Millan.....	47
Conclusiones.....	50
Referencias Bibliográficas.....	53

Introducción

Colombia constitucionalmente se define como un Estado Social de Derecho¹, lo que implica unas series de obligaciones positivas y negativas para el estado, que, a nivel de bienestar social trae implicaciones como garantizar el derecho a la salud, el cual debe ser accesible para todos los miembros de la nación. Igualmente, debe crear mecanismos para promover y proteger el trabajo y la seguridad social dentro del país para suscitar una vejez digna. En este sentido, en el año 1993, la *Ley 100* reconstruyó el Sistema General de Seguridad Social² (en adelante SGSS), esta ley aborda tres (3) ejes centrales: Riesgos Laborales, Salud y Pensión. Se regula el sistema de salud, creando dos sistemas (subsidiado y contributivo); regula el sistema pensional en cuanto a valor de las cotizaciones, prestaciones económicas, tipos de pensión, requisitos para obtenerla, entre otras, y crea dos regímenes excluyentes sobre los que se pueden realizar los aportes a pensión (Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, y Régimen de Prima Media con Prestación Definida); finalmente, regula lo relacionado con los riesgos laborales y las prestaciones derivadas de trabajo. Con posterioridad a esta Ley, se expidieron distintos decretos, resoluciones y leyes complementarias.

Para el correcto funcionamiento del SGSS es necesario el aporte o contribución de aquellas personas que de acuerdo con los requisitos y condiciones puestas en la *Ley 100 de 1993*, se encuentran en la obligación de efectuar cotizaciones. Frente a este aspecto es importante resaltar que el Estado en el ejercicio de su soberanía se ve en la obligación de tomar medidas para garantizar que quienes deban estar efectuando cotizaciones, ya sea al

¹ Constitución Política de la República de Colombia, 20 de julio de 1991, artículo 1, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116.

² Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, 23 de diciembre de 1993, D. O. No. 41.148.

sistema de salud, pensional o de riesgos laborales, lo hagan. Es por ello que en nuestro ordenamiento jurídico, a través del art. 156 de la Ley 1151 de 2007 por medio de la cual se crea la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP), que tiene dentro de sus funciones la adecuada y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social, dotando a esta Unidad Administrativa Especial (U.A.E.) de personería jurídica, patrimonio independiente y autonomía administrativa para adelantar las gestiones de cobro coactivo y establecer las ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones de acuerdo con la ley, entre otras funciones. Vale la pena resaltar en este punto, que la facultad de crear tributos está en la rama legislativa, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico³, por lo que se debe aclarar que la U.G.P.P. en el marco de sus funciones no está en la capacidad de imponer o crear tributos, sino por el contrario, velar por que los ciudadanos obligados –de acuerdo con la normatividad legal- efectúen sus correspondientes contribuciones, no las evadan o no sean inexactos.

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que los aportantes al SGSS son personas que de alguna u otra forma tienen la capacidad económica para realizar la contribución, es preciso mencionar algunas clases de aportantes. En primer lugar, tenemos a los empleados, es decir, personas que están vinculadas con una persona natural o jurídica a través de un contrato de trabajo, sometidos al cumplimiento no solo de la Ley 100 de 1993 sino también a las estipulaciones del Código Sustantivo del Trabajo. En este escenario, el empleado se encuentra subordinado frente a su empleador, realiza una prestación personal del servicio y

³ Constitución Política de la República de Colombia, artículo 95.

en consecuencia obtiene una remuneración. También encontramos a un rango amplio de personas que se encuentran dentro de los llamados “trabajadores independientes”, que son personas que no tienen un contrato de trabajo con otra, dentro de esta categoría se agrupan a las personas que se vinculan con otra a través un contrato de prestación de servicios personales, los trabajadores independientes por cuenta propia, los trabajadores independientes con contratos distintos al de prestación personal del servicio (contratos civiles, comerciales, administrativos).

Frente a estos dos grandes grupos de trabajadores, que podríamos categorizar como trabajadores dependientes y trabajadores independientes, existen obligaciones pecuniarias en materia de Seguridad Social. Sin embargo, estas varían dependiendo su categoría y su sub clase, por lo que un trabajador dependiente no tiene las mismas obligaciones que un trabajador independiente por cuenta propia en materia de seguridad social. Por otro lado, existen otra clase de aportantes, como lo son los rentistas de capital, sujetos de especial estudio dentro del presente texto; se trata básicamente de personas que no están vinculadas a través de un contrato laboral ni son independientes, sino que perciben ingresos a raíz de dividendos, utilidades, cánones de arrendamiento, entre otros, de propiedades que les pertenecen. Por lo que técnicamente no trabajan ni ejercen actividades personalmente para obtener una remuneración, no se consideran trabajadores y tienen esquemas de tributación diferentes a los trabajadores generales. Si bien estos rentistas también tienen obligaciones frente al SGSS, tal y como se mencionó para los trabajadores dependientes e independientes, sus obligaciones no son iguales.

En los últimos años, el rol de la U.G.P.P. ha cobrado importancia. Cada vez son más y más las empresas y personas naturales que se ven sometidas a procesos de fiscalización por

parte de la unidad. Particularmente, es el interés de este trabajo centrarse en los procesos adelantados por la U.G.P.P. frente a rentistas de capital. Pues en los últimos años esta entidad ha venido estado exigiéndoles obligaciones que, para los efectos de este trabajo, no se consideran acertadas y provienen de una errónea interpretación de la norma o de una extralimitación en sus funciones, al equiparar para efectos de aportes a pensión, a los rentistas de capital y los trabajadores independientes.

Dicho lo anterior, el presente escrito tiene por objetivo analizar críticamente las obligaciones que en materia de seguridad social tienen los rentistas de capital, con el fin de identificar si la U.G.P.P. en su calidad de ente fiscalizador está vulnerando los derechos de los rentistas de capital al imponerle sanciones con base en obligaciones que no están contempladas expresamente en la ley.

Para lograr lo anterior, primero se van a describir brevemente las características del Sistema General de Seguridad Social, con un énfasis principal en el Sistema Pensional y de Salud. Seguidamente, se describirán las funciones principales y específicas que tiene la U.G.P.P. y sus facultades legales. En el tercer momento, se hará un análisis de los aportes a seguridad social con el objetivo de aclararle al lector qué tipo de tributo constituyen los aportes a seguridad social, cuál es su clase y cuáles son sus elementos. Una vez agotada la anterior etapa, se procederá a realizar una descripción detallada de lo que engloba el género de los trabajadores independientes, lo que se entiende por rentistas de capital para luego proceder a realizar un comparativo entre estos dos grupos de personas, entregando una definición al igual que puntualizando sus obligaciones en materia de seguridad social. Con un panorama más claro frente a cuáles son las obligaciones tributarias de los rentistas de capital de acuerdo con la normatividad, se esbozarán los principales principios tributarios

que deben observarse en los procesos sancionatorios y en general en materia de creación de tributos. Todo lo anterior se hace con el objetivo de dar al lector elementos de juicio necesarios y claridad conceptual para poder finalmente hacer un análisis de un caso real dentro de un proceso sancionatorio adelantado por la U.A.E., posterior a este análisis se dejarán puntualizadas las principales conclusiones del presente texto y se dejará abierto el debate frente a aspectos relacionados con el tema.

Características del sistema de seguridad social en Colombia

El derecho a la seguridad social

Desde 1966, la Organización de las Naciones Unidas definió la seguridad social como un derecho que pertenece al grupo de los derechos económicos, sociales y culturales de protección internacional. En Colombia y en el marco de la nueva constitución que se gestó en el año 1991, la cual se caracterizó por distinguir a la república como un estado social de derecho, la seguridad social cobró un papel aún más preponderante en la agenda nacional. Particularmente en el artículo 48 de la Constitución Nacional se clasificó la seguridad social como un servicio público de carácter obligatorio que debía ser coordinado por el Estado y que se regiría bajo principios como la eficacia, universalidad y solidaridad.

Así las cosas, en el año 1993 se expide la Ley 100 de 1993 ⁴ que en su artículo 1° definió el objeto de la seguridad social, en los siguientes términos: El Sistema de Seguridad Social Integral tiene por objeto 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.

El Sistema 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, materia de esta Ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro.

⁴ Ley 100 de 1993, artículo 1.

Con base en lo mencionado hasta ahora, es posible considerar que la seguridad social es el sistema por medio del cual el Estado garantiza que las personas puedan vivir en condiciones de dignidad, al regular el acceso a la salud, las condiciones para tener una vejez amparada a nivel económico y al regular los riesgos derivados de las relaciones laborales, como posibles enfermedades u accidentes. No se puede desconocer entonces la importancia que tiene este sistema dentro del ordenamiento jurídico colombiano, pero como muchos sistemas, debe regirse por principios que orienten su regulación, creación y aplicación; ya el artículo 48 de la Constitución Política hacía mención ellos y la Ley 100 de 1993⁵ en su artículo segundo los define y agrega otros. Así entonces, tenemos que el servicio se debe prestar con la observancia del principio de Eficiencia, Universalidad, Solidaridad, Integralidad, Unidad y Participación. Para el objeto de este estudio es preciso tener en cuenta las definiciones dadas para los siguientes principios:

a) Eficiencia. Es la mejor utilización social y económica de los recursos administrativos, técnicos y financieros disponibles para que los beneficios a que da derecho la seguridad social sean prestados en forma adecuada, oportuna y suficiente;

(...)

d) Integralidad. Es la cobertura de todas las contingencias que afectan la salud, la capacidad económica y en general las condiciones de vida de toda la población. Para este efecto cada quien contribuirá según su capacidad y recibirá lo necesario para atender sus contingencias amparadas por esta Ley;

e) Unidad. Es la articulación de políticas, instituciones, regímenes, procedimientos y prestaciones para alcanzar los fines de la seguridad social.

Del principio de eficiencia y unidad nace o se justifica la existencia de entidades que se encarguen de fiscalizar y comprobar que los aportes que nutren y alimentan el sistema se

⁵ Ley 100 de 1993, artículo 2.

estén realizando de forma adecuada, sin ningún tipo de evasión o discrepancia con la realidad. Pues de no existir, no se podría garantizar que se estén utilizando todos los recursos disponibles, por lo cual se necesita de la articulación de distintas entidades que conformen o apoyen el correcto funcionamiento de sistema en su globalidad. Pues, como se indicó en la introducción, la seguridad social se regula en tres (3) ejes temáticos principales: salud, pensión y riesgos laborales y de allí se establecerá la creación para cada uno de ellos como un subsistema independiente.

Antes de analizar la estructura del sistema actual, se hará mención de un instrumento internacional que fue importante para este desarrollo y de normas colombianas que le dieron paso al actual Sistema General de Seguridad Social, es decir, veremos algunos aspectos de la evolución histórica y estructural del sistema.

Ante todo, es importante mencionar que existe una norma mínima fundamental sobre la cual se han estructurado y construido muchos de los sistemas de Seguridad Social en el mundo, con la salvedad de Europa definidos por la Organización Internacional del Trabajo. Así, para la gestión o regulación de la seguridad social, se tiene como criterio orientador el Convenio 102 de la Organización Internacional del Trabajo (en adelante OIT) del año 1952 que aborda las normas mínimas sobre seguridad social con amplia aceptación mundial, basado en principios considerados fundamentales. Es pues este compendio un punto de referencia para el desarrollo de los sistemas de seguridad social en diferentes países. En Europa se emitió el Convenio Europeo de Seguridad Social del 14 de diciembre de 1.972 que comparte muchas bases del Convenio de la OIT, pero asume mayores prestaciones.

De conformidad con el Convenio 102, al intentar regularse la materia se deben identificar tres aspectos, a saber: 1) quiénes son las personas objeto de protección o con

derecho a la prestación 2) cuáles son las reglas de afiliación al sistema y 3) cuáles son las reglas de cotización. Ahora, en Colombia, la seguridad social ha tenido dos momentos fundamentales, su creación o primera aparición en la Ley 90 de 1.946⁶ reglamentada en sus alcances en el Acuerdo 244 de 1.966⁷ llevada al Decreto 3041 de 1.966⁸ y un segundo momento con nuestro sistema actual, que tuvo como norma fundante la Ley 100 de 1993. Inicialmente, queremos mostrarle al lector quiénes han sido las personas objeto de protección en nuestro ordenamiento jurídico desde 1946.

La Ley 90 de 1946 definió las personas objeto de protección para los trabajadores asalariados de manera obligatoria. Los independientes como asegurados facultativos y creó un grupo de excluidos del sistema.

Decreto 3041 de 1966, señala nuevamente como personas objeto de protección a todos aquellos que presten personalmente un servicio, Indicando como afiliados de manera obligatoria a los trabajadores asalariados, facultando a los independientes para que se vinculen de manera voluntaria⁹. Reglamentando a su vez un grupo de excluidos del sistema.

El Decreto 758 de 1990¹⁰ señala nuevamente como personas objeto de protección a aquellas personas que perciban sus ingresos de la prestación personal de un servicio. Indicando como afiliados de manera obligatoria a los trabajadores asalariados y los

⁶ Ley 90 de 1946, por la cual se establece el seguro social obligatorio y se crea el Instituto Colombiano de Seguros Sociales. D. O. No. 26322, del 7 de enero de 1947.

⁷ Acuerdo 224 de 1966, por la cual se expide el reglamento general del seguro social obligatorio de Invalidez, vejez y muerte, D. O. No 32126, del 14 de enero de 1967.

⁸ Decreto 3041 de 1966, por el cual se aprueba el reglamento general del seguro social obligatorio de invalidez, vejez y muerte, Ministerio de Trabajo, D. O. No. 32126, del 14 de enero de 1967.

⁹ Decreto 3041 de 1966, artículos 1 - 3.

¹⁰ Decreto 758, 1990, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo número 049 de febrero 1 de 1990 emanado del Consejo Nacional de Seguros Sociales Obligatorios, Ministerio del Trabajo y la Seguridad Social, 18 de abril de 1990, artículos. 1-2, D. O. No 39303.

pensionados. Facultando a su vez los independientes para que se vinculen de manera voluntaria. Incluyendo esta norma también un régimen de excluidos del Sistema. Sin perjuicio de ello, esta norma dispuso que eventualmente podría reglamentarse la vinculación al esquema de aseguramiento de otros grupos poblacionales a quienes quisiera ampliarse la cobertura.

Por otro lado, el Convenio 102 de 1952 de la OIT, es claro en señalar a lo largo de su texto en cada oportunidad que las personas protegidas comprenderán: i) a los asalariados, ii) la población económicamente activa y iii) sus familias. De la perspectiva histórica, se resalta que cuando se expidió la Ley 90 de 1946, todavía no existía el Convenio 102, no obstante, nuestro ordenamiento jurídico había hecho un esfuerzo por identificar plenamente a las personas beneficiarias del sistema. La Seguridad Social, hasta nuestros días se trata bajo un esquema de administración de riesgo, que trae consigo un esquema de protección frente a cada una de las categorías de riesgos que considera relevante amparar en cada uno de los subsistemas, por ello en la pensión se da cobertura ante los riesgos de invalidez, vejez y muerte, en el sistema de salud se brinda cobertura para los tratamientos médicos y asistenciales por eventuales enfermedades e incapacidades de los afiliados; así como el sistema de Riesgos laborales garantizará la cobertura por enfermedades y accidentes derivados de las actividades laborales. Destacando que intenta a través de las prestaciones económicas derivadas de la realización de dichos riesgos que el afiliado no podrá realizar su actividad de manera personal y en consecuencia no podrá devengar los ingresos que normalmente percibe por lo que se podrá afectar su subsistencia y la de su familia.

Ahora bien, es posible concluir conforme el breve recuento histórico de las disposiciones jurídicas realizado, que nuestro esquema básico de aseguramiento se preocupó

por señalar de manera taxativa la población objeto de protección y vincular de manera obligatoria a aquellas personas que prestan de manera personal un servicio en relación de dependencia, que como veremos posteriormente, conforman el grupo de Población Económicamente Activa. También realizó una distinción entre los trabajadores dependientes y los trabajadores independientes, imponiéndole condiciones distintas a los asalariados y a su vez creando un grupo de excluidos del sistema.

En este momento es preciso detenerse un poco para analizar el alcance del concepto de población económicamente activa, pues nos será de utilidad cuando se estén haciendo las diferenciaciones entre los trabajadores dependientes, independientes y los rentistas de capital, y a su vez, para el análisis del caso. En este orden de ideas, y según la interpretación dada en el año 2013, la Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo (CIET) cambió la definición de empleo, población no económicamente activa y población económicamente activa y se refirió al hablarse de asalariados, debe señalarse que corresponde a aquellas personas que en relación de dependencia viven de su salario o lo que pueden proveerse con la prestación personal de su servicio. Por otra parte, al hablar de población económicamente activa, de acuerdo con el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE), se trata de “las personas en edad de trabajar que trabajan o están buscando empleo”¹¹, también se le conoce como fuerza laboral. En otras palabras, son las personas que pueden trabajar y que lo hacen o están en búsqueda activa de empleo. Por su parte, la Población Económicamente Inactiva (PAI) se define de acuerdo al DANE como:

¹¹ Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE) (2020) Mercado laboral inactividad Recuperado de: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/inactividad>

Las personas en edad de trabajar que en la semana de referencia no participan en la producción de bienes y servicios porque no necesitan, no pueden o no están interesadas en tener actividad remunerada. A este grupo pertenecen estudiantes, amas de casa, pensionados, jubilados, rentistas, inválidos (incapacitados permanentemente para trabajar), personas que no les llama la atención o creen que no vale la pena trabajar¹².

Si bien uno de los principios fundantes del sistema de seguridad social es la integralidad, es preciso detenerse y tener claro que las obligaciones y beneficios derivados del sistema general de seguridad social no son los mismos para todos, y la cobertura dependerá del grupo en el que se encuentre el ciudadano. Sin embargo, antes de dar ejemplos de porqué una persona que pertenece a la población activa económicamente puede no estar obligada a realizar determinados aportes al sistema, se deben diferenciar dos conceptos fundamentales cuando se habla de Seguridad Social, estos son: 1) Afiliación y 2) Cotización. Para este efecto se traerán a colación definiciones dadas por la Corte Suprema de Justicia – Sala Laboral, quienes han entendido la afiliación como:

i) La puerta de acceso a la seguridad social, ii) la fuente de derechos y obligaciones que impone la seguridad social y iii) el elemento que determina la pertenencia al sistema de seguridad social, conforme a los grupos poblacionales que se presupone debe administrar.¹³

En la misma sentencia la Corte Suprema de Justicia señala que la cotización corresponde al pago periódico correspondiente por asumir el riesgo y se precisa que la afiliación al Sistema General de Seguridad Social debe realizarse como mínimo una vez en cada subsistema (es decir, Salud, Pensiones y Riesgos Laborales). La afiliación se vuelve entonces un requisito sine qua non para el acceso a las prestaciones y asistencias del sistema.

¹² Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE) (2020) Mercado laboral inactividad

¹³ Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, M.P. Gustavo José Gnecco Mendoza, radicación No. 38776 del 1 de febrero de 2011.

De lo anterior, se puede concluir que una persona podrá estar afiliada pero no necesariamente cotizando y que el solo hecho de cotizar sin haber realizado una previa afiliación, no es suficiente para acceder a los beneficios del sistema. Cotizar entonces es una erogación económica que realiza el afiliado para acceder a los beneficios de algunos o todos los subsistemas del Sistema General de Seguridad Social.

Ley 100 de 1993

Una vez realizado el pequeño barrido histórico y conceptual en líneas anteriores, se procederá a estudiar el Sistema General de la Seguridad Social en Colombia actual, el cual se estructuró con la Ley 100 de 1993, la cual en su preámbulo procura como finalidad la de “proporcionar la cobertura integral de las contingencias, especialmente las que menoscaban la salud y la capacidad económica, de los habitantes del territorio nacional, con el fin de lograr el bienestar individual y la integración de la comunidad”¹⁴.

De esta manera se crean tres subsistemas autónomos que requieren la afiliación independiente así: (i) El Sistema General de Seguridad Social en Salud; (ii) El Sistema General de Seguridad Social en Pensiones; (iii) El Sistema General de Seguridad Social en Riesgos Laborales. Los cuales garantizarán la cobertura en caso de que se materialice cualquiera de los cinco riesgos: la invalidez, la vejez, la muerte, la enfermedad y la maternidad.

Para acceder a estos beneficios, además de la afiliación se requiere el pago de la respectiva cotización, si no hay afiliación no hay cobertura; pero si no hay pago de la

¹⁴ Ley 100 de 1993, preámbulo.

cotización se generan una serie de consecuencias pecuniarias y de restricción con respecto al disfrute del servicio.

Ahora nos enfocaremos en realizar una breve descripción de cuáles son las reglas de afiliación y cotización para dos de los tres subsistemas, que serían el Sistema General de Seguridad Social en Salud y en Pensiones. Con un principal énfasis en las obligaciones que cada uno genera para los rentistas de capital.

Reglas de afiliación y cotización en el Sistema General de Salud

Su objeto se reguló en el art. 152 de la Ley 100 de 1993, orientado a regular el servicio público de salud y de crear condiciones de acceso a la salud para todas las personas en cualquiera de los niveles de salud¹⁵. El sistema general de salud se compone de dos regímenes, el contributivo y el subsidiado, como su nombre lo indica, el primero aplica para esas personas que realizan sus contribuciones (cotizaciones) de forma periódica, que normalmente son personas con capacidad de pago; por su parte, el régimen subsidiado nace de la necesidad de alcanzar y cubrir a toda la población inclusive a aquellos que por sus condiciones sociales y económicas no están en capacidad de realizar las cotizaciones correspondientes pero que como cualquier ser humano, pueden llegar a sufrir de alguna enfermedad y que por lo tanto, deben ampararse de alguna forma. El artículo 157 mencionado habla de los afiliados a los dos regímenes y aquellos que estarán de forma temporal como participantes vinculados. Se definieron tres grupos de poblaciones, 1) afiliados obligatorios, 2) afiliados voluntarios y 3) personas excluidas del sistema. Actualmente y para los efectos del presente trabajo, deben afiliarse al sistema contributivo de forma obligatoria, los

¹⁵ Ley 100 de 1993, artículo 152.

trabajadores vinculados por contrato de trabajo conforme las normas colombianas, los servidores públicos, los pensionados, los trabajadores independientes con capacidad de pago y los rentistas de capital.¹⁶

A partir del año 2000 todos los colombianos debían formar parte del sistema de seguridad social a través de la afiliación definida en el artículo 157 *ibídem*, posteriormente reglamentado en el Decreto 806 de 1998¹⁷ en los artículos 25 y 26. En virtud del principio de universalidad, todos los colombianos deben estar vinculados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, concepto en el cual quedaron incluidos los rentistas de capital. Lo cual nuevamente se reiteró en la Ley 1438 de 2011¹⁸ y en el Decreto 2353 de 2015¹⁹.

Frente a las cotizaciones, el artículo 204 de la Ley 100 de 1993²⁰ definió como reglas para la cotización unos porcentajes sobre los cuales se debería pagar el aporte (12%), pero para ello desarrolló el concepto de ingreso base de cotización, mejor conocido como IBC. Valor que hace alusión al monto registrado sobre el cual se aplicaría el porcentaje. Es importante este concepto en la medida en que tiene en cuenta las particularidades de las distintas personas obligadas a cotizar, como, por ejemplo, un trabajador con un salario fijo, un empleado con un salario variable producto de comisiones, o un trabajador independiente

¹⁶ Ley 100 de 1993, artículo 157.

¹⁷ Decreto 806 de 1998, Ministerio de Salud Pública, 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, 30 abril de 1998, D. O. 43291

¹⁸ Ley 1438 de 2011, Congreso de Colombia, Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones. 19 de enero de 2011. D. O. 47957.

¹⁹ Decreto 2353 de 2015, Ministerio de Salud y Protección Social, Por el cual se unifican y actualizan las reglas de afiliación al Sistema General de Seguridad Social, se crea el sistema de Afiliación Transaccional y se definen los instrumentos para garantizar la continuidad en la afiliación y el goce efectivo del derecho a la salud, 3 diciembre de 2015, D.O. 49715

²⁰ Ley 100 de 1993, artículo 204.

o contratista, entre otros. Por lo que el IBC para los trabajadores dependientes normalmente equivale a su salario, para los trabajadores independientes era necesaria otra forma de cálculo, por ende, se vieron en la necesidad de pensarse un sistema de presunción de ingresos, que el Gobierno Nacional estaba en obligación de regular, frente a límites mínimos y máximos de aportes.

Las reglas anteriores fueron retomadas en el Decreto 806 de 1998, en los Artículos 65 y 66 en las cuales nuevamente se indica que los trabajadores dependientes cotizarían conforme a su salario, mientras que frente a los independientes nuevamente se plantea que se establecerá un sistema de presunción de ingresos que establecería el Gobierno Nacional. Respetando de igual forma los topes de cotización.

El Decreto 1703 de 2002 en sus artículos 22 y 23 definió únicamente las reglas de cotización al Sistema de Salud, para aquellas personas no vinculadas mediante contrato de trabajo, iniciando primero con una definición “(...) en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado”²¹. Así mismo, el artículo 23 indicó que para los trabajadores independientes que prestaran de forma personal el servicio a través de “contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración fuese superior a tres (3) meses, el Ingreso Base de Cotización sería

²¹ Decreto 1703 de 2002, por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y el pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, 2 de agosto de 2002, D. O. 44893 artículos 22.

el equivalente al cuarenta por ciento (40%) del valor bruto facturado en forma mensualizada²²”.

El siguiente insumo normativo que debemos considerar es la Ley 1438 de 2011, en la cual en su artículo 33, definiendo el sistema de presunción de ingresos, se limitó a señalar los indicios de personas obligadas a cotizar, pero sin indicar el ingreso base de cotización, añadiendo que “El Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. En caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados.”²³

La Ley 1753 de 2015 en su artículo 135 insertó un criterio que difiere de lo señalado ya en el Art. 23 del Decreto 1703 de 2002, únicamente en el sentido de establecer que por regla general la cotización mínima del independiente, ya no es del 40%, sino que deberá iniciar a cotizar por el valor total de sus ingresos previa deducción de “las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos” dejando claro que se trata de una norma expresamente aplicable al trabajador independiente.

Finalmente, la ley 1955 de 2019²⁴ en su artículo 244 definió el IBC de los independientes de la siguiente forma:

Independientes. Los trabajadores independientes con ingresos netos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base

²² Decreto 1703 de 2002, artículo 23.

²³ Ley 1438, 2011, por medio de la cual se reforma el sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, Congreso de Colombia, 19 de enero de 2011, artículo 33, D.O. 47957.

²⁴ Ley 1955 de 2019 Congreso de Colombia, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad, 25 de mayo 2019, D.O. No. 50964. artículo 244.

mínima del 40% del valor mensualizado del contrato, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensualizado de los ingresos, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia.

El Gobierno nacional reglamentará el mecanismo para realizar la mensualización de que trata el presente artículo.

PARÁGRAFO. Para efectos de la determinación del ingreso base de cotización de los trabajadores independientes por cuenta propia y para quienes celebren contratos diferentes de prestación de servicios personales que impliquen subcontratación y/o compra de insumos o expensas, la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) deberá, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables, determinar un esquema de presunción de costos.

No obstante lo anterior, los obligados podrán establecer costos diferentes de los definidos por el esquema de presunción de costos de la UGPP, siempre y cuando cuenten con los documentos que soporten los costos y deducciones, los cuales deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas que regulen las exigencias para la validez de dichos documentos.²⁵

²⁵ Ley 2010 de 2019, Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. D.O. 51.179 de 27 de diciembre 2019

La UGPP podrá aplicar el esquema de presunción previsto en el párrafo anterior a los procesos de fiscalización en curso y a los que se inicien respecto de cualquier vigencia fiscal y a los que, siendo procedente y sin requerir el consentimiento previo, estén o llegaren a estar en trámite de resolver a través de revocación directa y no dispongan de una situación jurídica consolidada por pago.

Los plazos que se encuentren cursando para resolver recursos o la revocatoria directa de actos administrativos proferidos por la UGPP en la materia, se ampliarán en el mismo término del inicialmente definido por la ley.

A las decisiones resultantes de la aplicación de la presente disposición también le será aplicable lo dispuesto en el artículo 110 de la presente ley, cuyo plazo para solicitar la transacción con la UGPP será el 31 de diciembre de 2020.²⁶

Debe tenerse en cuenta que para efectos de determinar quiénes eran los obligados a afiliarse se diferenció entre trabajadores independientes con capacidad de pago (y sus distintas modalidades) y los rentistas de capital, poniendo de presente una diferencia entre los mismo. Por lo tanto, se ha reglamentado el IBC de los independientes pero no se ha realizado la determinación del Ingreso Base de cotización y de las deducciones para los rentistas de capital.

Reglas de afiliación y cotización en el Sistema General de Pensiones.

En lo concerniente al Sistema General de Pensiones que se encarga de la administración de los riesgos de invalidez, vejez y muerte, también se ha procedido a señalar

²⁶ Ley 1955 de 2019, artículo 110.

cuales son i) las personas objeto de protección, ii) las reglas de afiliación y iii) las reglas de cotización.

Regla general de afiliación.

En este marco como ya avanzamos en el subsistema anterior, se ha definido una serie de grupos poblacionales que se han clasificado en: i) los afiliados obligatorios, ii) los afiliados voluntarios y iii) los excluidos del sistema.

Al respecto la Ley 100 de 1.993 en su artículo 15 señaló que son afiliados la población económicamente activa que deriva sus ingresos de la prestación personal de un servicio, señalando inicialmente que correspondían, en su redacción inicial, única y exclusivamente a los trabajadores dependientes. Dejando a los trabajadores independientes como afiliados voluntarios.²⁷

La situación anterior fue modificada por Ley 797 de 2003²⁸, artículo 3, quien amplió el rango de los afiliados obligatorios a la totalidad de la población económicamente activa que deriva sus ingresos de la prestación personal de un servicio, es decir trabajadores dependientes e independientes.

Esta norma en su desarrollo reglamentario contenido en el Decreto 510 de 2003 dispuso en su artículo 1° que la figura se extendía a los trabajadores independientes vinculados mediante contratos de prestación de servicios.²⁹

²⁷ Ley 100 de 1993, artículo 15.

²⁸ Ley 797 de 2003, por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales, 29 de enero de 2003, D. O. No. 45.079, artículo 3.

²⁹ Decreto 510 de 2003, por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10 y 14 de la Ley 797 de 2003, el presidente de la república de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y la Ley 797 de 2003, 6 de Marzo de 2003, D. O. No. 45118.

Frente a las exclusiones en el subsistema pensional nos encontramos la Ley 90 de 1946³⁰ y el Decreto 758 de 1990³¹ esta última disposición en su art. 2 señaló un grupo expreso de excluidos, los cuales por disposición expresa no podrían pertenecer al mismo, sin que la Ley 100 de 1993 hubiera hecho modificaciones al respecto, únicamente adicionando quienes a pesar de haber sido vinculados al Sistema quedan excluidos, de cumplir alguna serie de condiciones, indicando que el Art. 4º de la Ley 797 de 2003 que una vez la persona reúne los requisitos para acceder a la pensión de vejez o para acceder a una indemnización sustitutiva cesa la obligación en la afiliación a este subsistema. No existe norma que equipare al trabajador independiente al rentista de capital.³²

Regla general de cotización.

Conforme a las reglas generales de cotización al Sistema General de Pensiones inicialmente insertadas en la Ley 100 de 1993 en su Artículo 17 se insertó un mecanismo que señaló que la misma se realizaría por el salario devengado, dictando una regla propia para los trabajadores asalariados. Esquema modificado por la Ley 797 de 2003 en su artículo 5 y el Decreto 510 de 2003 en su artículo 1º al adicionar que las reglas de cotización al haberse insertado el concepto de independientes serían las mismas que en el Sistema General de Seguridad Social en Salud³³. Sin embargo, el art. 4º de la Ley 797 de 2003 es enfático en

³⁰ Ley 90 de 1946, el congreso de Colombia, por la cual se establece el seguro social obligatorio y se crea el Instituto Colombiano de Seguros Sociales, 7 de enero de 1947, D. O. No 26322.

³¹ Decreto 758 de 1990, por el cual se aprueba el Acuerdo número 049 de febrero 1º de 1990 emanado del Consejo Nacional de Seguros Sociales Obligatorios. “por el cual se expide el Reglamento General del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte”. Artículo 1º Afiliados al Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, 18 de abril de 1990, artículo 2, D. O. No 39.303.

³² Ley 797 de 2003 Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales, 18 de abril de 1990 artículo 5, D.O. No. 45.079.

³³ Decreto 510 de 2003, artículo 1.

señalar que la obligación de cotizar a pensiones existe mientras esté vigente la relación laboral o el contrato de prestación de servicios. De ahí que es claro que la obligación a estar afiliada y de cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, solamente se extiende mientras exista la prestación personal de un servicio, situación que no ocurre frente a un rentista de capital.

Imposibilidad de aplicar las reglas de afiliación específicas del Sistema de Salud al Sistema de Pensiones.

Cada uno de los subsistemas de Seguridad Social ha establecido sus reglas propias vinculadas a quienes son i) las personas objeto de protección, ii) las reglas de afiliación y iii) las reglas de cotización. Sin que unas puedan ser aplicadas analógicamente a otras. Prueba de ello, es el anexo técnico de la Resolución 2388 de 2016 del Ministerio de Protección Social el cual ha definido quiénes son los aportantes a cada uno de los subsistemas de seguridad social, indicando:

Aportes al Sistema General de Pensiones: Corresponde a las cotizaciones que realizan a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes —PILA, las personas que se encuentran vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos; los contratistas; los independientes con ingresos iguales o superiores a un salario mínimo mensual legal vigente; los pensionados con pensión de jubilación para compartir y con pensión convencional para compartir mientras reúnen los requisitos para la pensión de vejez.

Aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud: Corresponde a las cotizaciones que realizan a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes PILA,

las personas obligadas a cotizar al Régimen Contributivo, es decir, aquellas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos; los pensionados; los jubilados; los independientes; los rentistas; los propietarios de las empresas, y en general todas las personas residentes en el país que no tengan vinculo legal y reglamentario con algún empleador y cuyos ingresos mensuales sean iguales o superiores a un salario mínimo mensual legal vigente.³⁴

La Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA), corresponde a la herramienta a través de la cual se realizan los aportes a la seguridad social, y en el cual se cotiza al sistema general de seguridad social como consecuencia de la afiliación. Bajo el panorama anterior las personas que aportan al sistema de salud no coinciden con las personas que tienen la condición de aportantes al sistema de pensiones, pues para cada uno de los escenarios se pueden exceptuar aportes a uno u otro. Debemos concluir que al Sistema General de Pensiones fueron inicialmente afiliados obligatorios los trabajadores dependientes y en desarrollo de la evolución social, se amplió el espectro a los trabajadores independientes con contrato de prestación de servicios. Pero al existir una omisión legislativa frente a la afiliación y pago de cotizaciones de los rentistas de capital no se puede hacer una aplicación extensiva, pues como se evidenció en líneas anteriores, el Sistema General de Seguridad Social en Salud sí es expreso en nombrar a los rentistas de capital como afiliados obligatorios, pero el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones no lo es.

³⁴ Resolución 2388 del 2016, por la cual se unifican las reglas para el recaudo de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales, el Ministro de Salud y Protección social, 12 de junio de 2016, D.O. No. 49902.

Características y funciones de la UGPP

Una vez agotada la etapa anterior, esperamos que el lector tenga más claro el panorama histórico de la seguridad social, su concepto y propósito y, sobre todo, su regulación en Colombia en cuanto a la afiliación y cotización. Como ya indicamos, existen afiliados obligatorios en cada uno de los subsistemas, de relevancia para este escrito son el Sistema General de Seguridad Social en Salud y en Pensiones. De la existencia de afiliados obligatorios nace correlativamente la necesidad de vigilancia, control y fiscalización. Pues para un correcto manejo de los recursos es importante en primer lugar que estos sean recaudados en su totalidad, y evitar a toda costa la evasión o imprecisión en las cotizaciones, no solo para salvaguardar la subsistencia del sistema general sino también para proteger los derechos de los afiliados cuando son terceros quienes realizan los aportes a su nombre, como es el caso de los asalariados, en donde es el empleador quien descuenta y paga los aportes a través de la planilla PILA. En nuestro ordenamiento jurídico existe una entidad pública que se encarga de esta vigilancia y control y la cual describiremos en los párrafos subsiguientes.

En el año 2007 con el Plan Nacional de Desarrollo, creado por la Ley 1151 de julio 24 se creó a La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP en su art. 156. Se trató de una entidad administrativa del orden nacional de carácter técnico, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Posteriormente, en el año 2013 fue expedido el Decreto 575 que modificaba la estructura de la U.A.E. y determinaba las funciones de sus dependencias. Frente a las características de la entidad, su artículo 1º contempló las mismas que el Plan Nacional de Desarrollo.

El objetivo de la creación de esta entidad se reguló en el artículo 2º del Decreto mencionado, indicando que se espera que la UGPP en coordinación con otras entidades del Sistema de Protección Social, realice seguimiento y determinación de la adecuada, oportuna y completa liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. En otras palabras, la UGPP tiene dentro de sus tareas velar por que las contribuciones parafiscales se liquiden y paguen de forma adecuada, para lo cual puede realizar tareas de seguimiento y tiene potestades para el cobro de las mismas.³⁵

Las funciones de la Unidad Administrativa Especial se pueden encontrar en el art. 6º del Decreto 575 de 2013, no obstante, en este escrito solo haremos mención de aquellas que son de utilidad para los propósitos y objetivos del presente escrito. Así, tenemos que dentro de las funciones de la UAE está:

15. Desarrollar mecanismos que faciliten la cooperación entre las instancias responsables de la administración de las contribuciones parafiscales de la protección social.
16. Consolidar, en conjunto con las demás entidades del Sistema, la información disponible y necesaria para la adecuada, completa y oportuna determinación y cobro de las contribuciones de la Protección Social. Esta información podrá ser de tipo estadístico.
17. Diseñar e implementar estrategias de fiscalización de los aportantes del sistema, con particular énfasis en los evasores omisos que no estén afiliados a ningún subsistema de la protección social debiendo estarlo. Estas estrategias podrán basarse en estadísticas elaboradas por la entidad, para cuya realización la Unidad podrá solicitar la colaboración de otras entidades públicas y privadas especializadas en la materia.

³⁵ Decreto 575 del 2013, Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se determinan las funciones de sus dependencias, 22 de marzo de 2013, artículo 2, D.O. No. 48.740 de.

18. Implementar mecanismos de seguimiento y mejoramiento de los procesos de reconocimiento pensional, determinación y cobro de contribuciones parafiscales de la protección social que adelanten las administradoras, incluida la definición de estándares y mejores prácticas a los que deberán guiar dichos procesos.
20. Hacer seguimiento a los procesos sancionatorios que adelanten los órganos de vigilancia y control del Sistema de la Protección Social en relación con la determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.
21. Realizar estimaciones de evasión de las contribuciones parafiscales al Sistema de la Protección Social, para lo cual podrá solicitar información a los particulares cuyo uso se limitará a fines estadísticos.
22. Adelantar acciones de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social de acuerdo con las competencias establecidas en la Ley.
23. Ejercer las acciones previstas en el literal b. del artículo 1º del Decreto 169 de 2008 y demás normas aplicables.
25. Promover la adecuada comprensión por los aportantes y demás entidades del Sistema de la Protección Social de las políticas, reglas, derechos y deberes que rigen el Sistema, en lo que se refiere a las contribuciones parafiscales de la protección social.
28. Sancionar a los empleadores por los incumplimientos establecidos en los artículos 161, 204 y 210 de la Ley 100 de 1993 y en las demás que las modifiquen y adicionen.
29. Administrar el Registro Único de Aportantes (RUA), acción que podrá ejercer en forma directa o a través de un tercero.
30. Realizar seguimiento y control sobre las acciones de determinación de cobro, cobro persuasivo y recaudo que deban realizar las administradoras de riesgos laborales.³⁶

Con base en las funciones que fueron enunciadas anteriormente, se puede colegir que la UGPP está encargada de realizar un seguimiento y control sobre acciones de determinación de cobro, cobro persuasivo y recaudo en materia de Riesgos Laborales, también tiene

³⁶ Decreto 575 del 2013, artículo 2.

facultades para la determinación y cobro de las prestaciones de la protección social en general, valiéndose del principio de cooperación para tener acceso a información exógena y así lograr una mejor determinación de las obligaciones. Tiene dentro de su cargo velar porque quienes deben estar afiliados al sistema lo estén y no existan los “evasores omisos”. De esto se destaca entonces que, si bien la UGPP tiene amplias y reiteradas obligaciones frente a la fiscalización de los aportes a la seguridad social y su monto, estas obligaciones tienen como base que existen normas de orden nacional que generaron unas obligaciones, por lo que el rol de la UGPP de una forma simple podría ser precisamente el de hacer cumplir dichas normas de orden nacional frente a los aportes. De antemano se advierte que de la lectura del art. 6° del Decreto 565 de 2013 no se extrae bajo ningún criterio de interpretación que la U.A.E. tenga facultades legislativas y pueda por ende imponer obligaciones y realizar cobro con base en estas si no tienen un sustento legal previo, elemento que es importante tener en cuenta para el posterior análisis del caso y para el sustento de la tesis del presente escrito.

En líneas anteriores se había indicado que para efectos del cálculo del IBC de los independientes se presentaría un sistema de presunción de costos que estaría a cargo del Gobierno Nacional, por lo que el 12 de febrero de 2020 la UGPP expidió la Resolución No. 209 en la que estableció el sistema de presunción de costos para los trabajadores independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contrato diferente al de prestación de servicios personales. Como se ha esbozado y se aclarará aún más, los trabajadores independientes en todas sus modalidades y los rentistas de capital son dos grupos de personas diferentes, no solo porque unos forman parte de la Población Económicamente Activa y los otros no, sino porque los trabajadores independientes prestan un servicio

personal para obtener una remuneración, un servicio que hace parte de sus saberes, mientras que los rentistas de capital no.

Así mismo debemos analizar que a través de la Resolución 209 de 2020 la UGPP presume que, los trabajadores independientes señalados anteriormente tienen una serie de costos relacionados con la actividad generadora de ingresos, con el fin de calcular el IBC para la liquidación y pago de sus aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y el mismo no lo hace extensivo a los rentistas de capital, equiparándolos en el artículo 3 desconociendo que son categorías diferentes.³⁷

Facultad para establecer obligaciones vinculadas a aportes a la Seguridad Social.

La facultad para la creación de impuestos o aportes de destinación específica como lo son aquellos que tienen una naturaleza parafiscal le corresponde única y exclusivamente al legislador, tal cual como lo dispone el Art. 338 de la Constitución Política, el cual, de manera expresa, clara y específica ha dispuesto:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

³⁷ Resolución 209 de 2020, Unidad administrativa especial de Gestión Pensional y contribuciones parafiscales de la protección social-UGPP, por la cual se adopta el esquema de presunción de costos para los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestaciones de servicios personales conforme a su actividad económica.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.³⁸

En este escenario la UGPP, como entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, tal como lo dispone el Art. 156 de la Ley 1151 de 2007, hace parte del poder ejecutivo, sin que dentro de sus competencias se encuentre la facultad de definir tributos, ni aportes parafiscales, ni mucho menos determinar los elementos que componen el mismo³⁹. Incluso debe señalarse que no le han sido dadas funciones interpretativas de aplicación de normas jurídicas, facultades propias de un juez, siendo su misión específica en lo que respecta a esta temática y que se encuentra dada en la norma anteriormente citada: Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social⁴⁰.

En este escenario, resulta conveniente señalar que la UGPP en esas labores de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada y oportuna liquidación de aportes, no podrá hacer ajustes normativos, ya que corresponde al legislador como bien lo dispone el art. 338 de la CP, encargarse de determinar el alcance y elementos que componen la

³⁸ Constitución Política de la República de 1991, Artículo 338.

³⁹ Ley 1151 de 2007, Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, 25 de julio de 2007, artículo 156, D.O. No. 46700.

⁴⁰ Decreto 575, 2013, Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se determinan las funciones de sus dependencias, art. 6, Diario Oficial No. 48.740 de 22 de marzo de 2013.

contribución fiscal y parafiscal. Aunado a ello por un tema de principios, en especial el de legalidad.

Con base en esto, debemos reiterar que la UGPP al ser una entidad de la rama ejecutiva no tiene la facultad de representar a la comunidad de forma democrática y de crear o imponer obligaciones que la ley no ha creado, máxime en tiempos de paz. Que sus únicas funciones son las de velar por el cumplimiento de las normas creadas democráticamente sin posibilidad alguna de extralimitarse de sus funciones y hacer extensiva determinadas normas a grupos no contemplados en las normas primarias.

Ahora, de cara a los procesos de fiscalización que realiza la UGPP, como se mostrará en el análisis del caso, en ocasiones la U.A.E. impone obligaciones a los rentistas de capital bajo el supuesto de equipararlos con los trabajadores independientes, situación que consideramos desafortunada y producto de una interpretación errada o una extralimitación de las facultades de la Unidad. Pues si bien la obligación para los rentistas de capital en relación con el sistema de salud es clara, no lo es para el sistema de pensiones. Pues el legislador los excluyó expresamente cuando definió los afiliados obligatorios en cada sub sistema. En el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones al no estar definida la obligación del rentista de capital para afiliarse al sistema, no puede la UGPP asumir atribuciones del legislador para definir la existencia o determinación en cabeza de un grupo poblacional no definido en la Ley de una contribución que debe provenir de manera expresa de la Ley, lo cual no ocurre en el caso concreto.

El tributo, caracterización

Dentro de la sentencia C-891 del 2012⁴¹ cuyo magistrado ponente fue el Jorge Ignacio Pretelt Chaljub describe que:

Aunque no existe una definición Constitucional o legal la misma se infiere de la construcción jurisprudencial la cual indica que son las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los mismo solamente podrán ser creados en los términos del artículo 338 Constitución Nacional y los elementos que deben concurrir en un tributo para ser definido como tasa, son: (i) prestación tributaria establecida por norma legal o con fundamento en ella; (ii) titularidad del Estado, directa o indirecta; (iii) cuantificación referenciada al costo del servicio o del bien de

⁴¹ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia tipo C-891 del 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, 31 de octubre del 2012.

que se trate; (iv) relación directa del contribuyente con una actividad de interés público o un bien de dominio público, a través de su solicitud. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad.

Clasificación y elementos

Los tributos se clasifican en tres grandes categorías: 1) impuestos, 2) tasas, y 3) contribuciones. Los impuestos solo pueden ser creados a través de una ley y no tienen contraprestación para el contribuyente. Como ejemplos tenemos el IVA, ICA, GMF, Renta, entre otros. Por su parte, las tasas se pueden crear a través de leyes, ordenanzas u acuerdos y tienen una contraprestación directa para el contribuyente. Ejemplos de estos son las tasas aeroportuarias, peajes, entre otras. Finalmente, las contribuciones se crean a través de leyes, ordenanzas u acuerdos, y conllevan una contraprestación indirecta, como ejemplo tenemos la valorización, la cuota a las Superintendencias o los Aportes de nómina y parafiscales.

Para el caso de estudio encontramos frente a los aportes de nómina y las bases de aportes para lo cual debemos indicar que los mismos dependerán de la categoría del aportante:

Frente a los trabajadores dependientes, encontramos que su IBC será directamente proporcional a los factores salariales, según los porcentajes previamente establecidos en la ley.

Frente a los trabajadores Independientes se tendrá como base el 40% de los ingresos permitiéndose la deducción de costos contemplado en la Resolución 209 del 2020.

- Servicios personales.
- Otros.

Frente a los Rentistas de Capital, la base de aporte es la utilidad (40% mínimo) para los aportes a salud, pero nos encontramos en un vacío legal frente a los aportes a pensión.

Para reafianzar los conceptos diferenciadores entre el trabajador independiente y el Rentista de Capital acudimos a nuestro ordenamiento jurídico que lo define:

El artículo 34 del Código Sustantivo del Trabajo señala frente al trabajador independiente:

1o) Son contratistas independientes y, por tanto, verdaderos {empleadores} y no representantes ni intermediarios, las personas naturales o jurídicas que contraten la ejecución de una o varias obras o la prestación de servicios en beneficios de terceros, por un precio determinado, asumiendo todos los riesgos, para realizarlos con sus propios medios y con libertad y autonomía técnica y directiva.⁴²

La Dirección de impuestos y aduanas nacionales definió a través de diversos pronunciamientos que el trabajador independiente es, Según el Concepto número 114295 del 22 de noviembre de 2000⁴³ y Concepto 050629 del 10 de agosto de 2012⁴⁴ señalando que: “(...) se considera como tal a la persona natural que no se encuentra vinculada a un empleador mediante contrato laboral o mediante una relación laboral legal o reglamentaria”

Y en el oficio número 094075 del 24 de septiembre de 2008 en concordancia con el Concepto 050629 del 10 de agosto de 2012. ...cuando se trata de la prestación de servicios independientes, o sea, cuando no existe relación laboral; en este caso el contratista recibe

⁴² Decretos 2663 y 3743 de 1950 y 905 de 1951, Código sustantivo del trabajo, con sus modificaciones, ordenada por el artículo 46 del Decreto Ley 3743 de 1950, la cual fue publicada en el Diario Oficial No 27.622, del 7 de junio de 1951, compilando los Decretos 2663 y 3743 de 1950 y 905 de 1951.

⁴³ Concepto Número 114295 de 22-11-2000, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. fecha: 22-11-2000. N. O. 114295.

⁴⁴ Concepto Número 050629 del 10 de agosto de 2012, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 10 de agosto de 2012, D. O. 19 de septiembre 2012.

como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado.⁴⁵

En el Oficio número 013205 del 29 de febrero de 2012.

...para efectos tributarios serán asalariados aquellas personas que devengan salarios en virtud de una relación laboral legal o reglamentaria y serán trabajadores independientes aquellas personas que sin tener ese vínculo laboral perciben honorarios o cualquier otra compensación por la prestación de los servicios personales.⁴⁶

El Concepto 015454 del 10 de marzo de 1998 y el concepto 050629 del 10 de agosto de 2.012⁴⁷

En términos generales la prestación de servicios a que se refiere el artículo 13 de la Ley 1527 de 2012, se concrete en una obligación de hacer por una persona natural sin que medie una relación laboral con quien la contrata y, por lo tanto, comprende los servicios calificados y los no calificados.⁴⁸

En este orden de ideas, podríamos señalar, consideramos que de manera inequívoca que el trabajador independiente recibe ingresos como contraprestación directa de la prestación personal de un servicio.

⁴⁵ Oficio Número 094075 del 24 de septiembre de 2008, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Fecha 24 de agosto de 2008.

⁴⁶ Oficio Número 013205 del 29 de febrero de 2012. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Fecha: 29 de febrero de 2012.

⁴⁷ Oficio No. 50629 del 10 de agosto de 2012, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁴⁸ Concepto 015454 del 10 de marzo de 1998 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Rentistas de capital

Para iniciar con el análisis de la presente figura, es importante señalar que el concepto de rentista de capital proviene de una clasificación tributaria ajena al concepto de la seguridad social, de ahí que para su entendimiento resulta necesario proceder a analizar la definición del término desde sus orígenes.

En el marco anterior, debemos señalar que el Estatuto Tributario dispone en su artículo 338 que las rentas de capital corresponden a aquellas que son obtenidas “por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual”.

En desarrollo del artículo anterior, al realizar la clasificación tributaria, conforme a las competencias dadas por los Art. 3 y 6 del Decreto 4048 de 2.008 y el Estatuto Tributario en los términos del Art. 555-2 y 612, la DIAN ha dado alcance a la clasificación tributaria indicando que los rentistas de capital son: Personas naturales o sucesiones ilíquidas cuyos ingresos provienen de intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, todo cuanto represente rendimiento de capital o diferencia entre el valor invertido o aportado y el valor futuro y/o pagado abonado al aportante o inversionista⁴⁹.

De la misma forma la Resolución No. 0139 de 2.012⁵⁰, en lo que respecta a la clasificación de actividades económicas ha dispuesto:

0090 Rentistas de Capital, solo para personas naturales.

⁴⁹ Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008. Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 22 de octubre de 2008, D. O. No. 47.150.

⁵⁰ Resolución 0139 de 2012, por la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adopta la Clasificación de Actividades Económicas – CIIU revisión 4 adaptada para Colombia, 21 de noviembre de 2012.

Personas naturales o sucesiones ilíquidas cuyos ingresos provienen de intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, todo cuanto represente rendimiento de capital o diferencia entre el valor invertido o aportado, y el valor futuro y/o pagado o abonado al aportante o inversionista.

En conclusión, puede señalarse que el rentista de capital, en la definición del concepto corresponde a una persona natural que recibe ingresos que no se encuentran vinculados a la prestación personal de un servicio, sino simplemente de los rendimientos que genera un capital del cual es titular. No se requiere una producción personal, sino que están directamente relacionados con las ganancias y utilidades derivadas de sus bienes.

Por ello existe una ausencia de reglamentación del ingreso base de cotización del rentista de capital al Sistema General de Seguridad Social en Salud, porque si bien se ha señalado la obligación de afiliarse al Sistema General de Salud del Rentista de Capital, no es menos cierto que no existe ninguna norma que haya reglamentado cual debería ser su ingreso base de cotización. La única norma que intento definirlo fue el Plan Nacional de Desarrollo Ley 1753 de 2.015 en su Art. 121, sin perjuicio de lo anterior, este intento fue desechado por el legislador:

Proyecto de Ley	Versión definitiva
Ingreso Base de Cotización de los independientes y rentistas de capital. Los trabajadores independientes y los rentistas de capital que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente, cotizarán mes vencido al Sistema General de Seguridad Social en Salud y al Sistema General de Pensiones sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, deduciendo del valor total el	<p><i>“Artículo 135°. Ingreso Base de Cotización (IBC) de los independientes.</i></p> <p>Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización</p>

<p>Impuesto al Valor Agregado IVA, cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.</p> <p>(...) Parágrafo 3. Las personas exceptuadas de la aplicación del Sistema General de Seguridad Social en Salud - SGSSS, a la luz de lo establecido en el artículo 279 de la Ley 100 de 1993 y la Ley 647 de 2001, que adicionalmente perciban ingresos adicionales como trabajadores independientes o rentistas de capital deberán cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud.</p>	<p>mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a I ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107° del Estatuto Tributario.</p> <p>En caso de que el ingreso base de cotización así obtenido resulte inferior al determinado por el sistema de presunción de ingresos que determine el Gobierno Nacional, se aplicará este último según la metodología que para tal fin se establezca y tendrá fiscalización preferente por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP). No obstante, el afiliado podrá pagar un menor valor al determinado par dicha presunción siempre y cuando cuente con los documentos que soportan la deducción de expensas, los cuales serán requeridos en los procesos de fiscalización preferente que adelante la UGPP.</p> <p>En el caso de los contratos de prestación de servicios personales relacionados con las funciones de la entidad contratante y que no impliquen subcontratación alguna e compra de insumas o expensas relacionados directamente con la ejecución de contrato, el ingreso base de cotización será en todos los casos mínimo el 40% de valor mensualizado de cada contrato, sin incluir el valor total el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no aplicará el sistema de presunción de ingresos ni la deducción · expensas. Los contratantes públicos y privados deberán efectuar directamente le retención de la</p>
---	--

	<p>cotización de los contratistas, a partir de la fecha y en la forma que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.</p> <p>Cuando las personas objeto de la aplicación de la presente ley perciban ingresos de forma simultánea provenientes de la ejecución de varias actividades o contratos, la~ cotizaciones correspondientes serán efectuadas por cada uno de los ingresos percibidos de conformidad con la normatividad aplicable. Lo anterior en concordancia con el artículo 5° de la Ley 797 de 2003.”</p>
--	---

Es decir, en el texto final se excluyó a los rentistas de capital, posteriormente en el proyecto de Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 hay un nuevo intento por obligar a los rentistas de capital a cotizar a pensiones, pero disfrazado pues no lo incluyen en el título del artículo, pero si en el segundo párrafo; además porque se refieren a los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, que incluyen los aportes a salud y pensiones, pero sin mencionarlos.⁵¹

Artículo 140°. cotización de trabajadores independientes.	Artículo 247°
<p>Los trabajadores independientes con ingresos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base mínima del 40% del valor del contrato.</p> <p>Los independientes por cuenta propia, los rentistas de capital y los trabajadores</p>	<p>Ingreso base de cotización IBC de los independientes. Los trabajadores independientes con ingresos netos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado del contrato.</p>

⁵¹ Congreso de Colombia. (9 de junio de 2015). *Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”*. [Ley 1753 de 2015]. DO: 49.538.

<p>independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 55% del valor de los ingresos</p>	<p>Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensualizado de los ingresos.</p> <p>De lo anterior resulta claro que no hay reglamentación frente al rentista de capital y que en tal virtud la UGPP no puede aplicar analogías o remisiones a normas que expresamente el legislador excluyó en el trámite legislativo.</p>
--	--

El artículo 140 fue un nuevo intento que fue desechado por el legislador, pues en el debate en el Congreso se volvió a excluir a los Rentistas de capital de la obligación de cotizar al Sistema General de Pensiones, Así en la versión definitiva del Plan que es la Ley 1955 de 2019 el anterior artículo del Proyecto de Ley se modificó en los anteriores términos, artículo 247.

Rentistas de Capital v. Trabajadores Independientes

Para confirmar lo anteriormente señalado encontramos el salvamento de voto Julio Roberto Piza Rodríguez:

(...)

8- De modo que se afirma que el fundamento legal exigido constitucionalmente para someter a la prestación de naturaleza contributiva a los ingresos que no proceden del factor trabajo radica en las alusiones hechas en el artículo 157 de la ley 100 de 1993 a los trabajadores

autónomos. A mi parecer, esa propuesta supera los sentidos posibles de la expresión empleada en la ley (i.e. “trabajador independiente”), razón por la cual desde la interpretación del texto legal no podría arribarse a la tesis formulada en la sentencia, sino que se requeriría un ejercicio de integración normativa, que conllevaría la demostración misma de que las expresiones del reglamento acusadas carecen de fundamento legal. Al respecto, me permito insistir en que la expresión “trabajador independiente” alude a personas que ofertan, autónomamente, sin situación de dependencia, su capacidad de trabajo (v.g. quienes perciben retribuciones derivadas de su actividad profesional o del ejercicio de un oficio) y no a quienes explotan su capital. (...)

10- Estimo que tal clase de pronunciamientos no se acompasan con las exigencias propias de principio de reserva de la ley, con relación a un elemento de la estructura de la obligación tributaria respecto del cual no cabe ningún grado de flexibilización, como sucede con la identificación de los sujetos gravados.⁵²

Para concluir desde el punto de vista está el rentista de capital versus el trabajador independiente tal como se ha señalado previamente las concepciones y alcances de cada una de las figuras anteriores, las mismas no son equiparables, lo anterior si se toma en consideración que:

Rentista de capital	Trabajador Independiente
Hace parte de la PEI (Población económicamente inactiva)	Hace parte de la PEA (Población económicamente activa)
No deriva sus ingresos de la prestación personal de un servicio. Se derivan por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual	Sus ingresos se derivan de la prestación personal del servicio
PEI. (Población económicamente inactiva) Comprende a todas las	PEA. Corresponde a la fuerza laboral y está conformada por las personas en edad de

⁵² Consejo de Estado Colombia. Sección cuarta. Sentencia del 1 de agosto de 2019. M.P. Milton Chaves García.

personas en edad de trabajar que en la semana de referencia no participan en la producción de bienes y servicios porque no necesitan, no pueden o no están interesadas en tener actividad remunerada	trabajar que trabajan o están buscando empleo.
Solo deben afiliarse al Sistema General en Salud; no están obligados a filiarse al Sistema General en Pensiones.	Deben afiliarse al Sistema General de Seguridad Social en Salud, en Pensiones y conforme al D. 723 de 2.013 al Sistema General de Riesgos Laborales.
No tienen IBC determinado	Tienen ingreso de base de cotización inicialmente determinado: <ul style="list-style-type: none"> - D. 1703 de 2.002. 40% de los ingresos brutos. - Recientemente modificado en la Ley 1753 de 2.015. Por regla general el 100% de los ingresos y con deducciones hasta el 40% del valor de los ingresos brutos mensualizados.

Principios tributarios relevantes para el trabajo

Principio de legalidad

En nuestro estado social de derecho se establece como valor fundante que todo o tributo requiere haber sido prestablecido en la ley, estableciendo que es el legislador el único facultado para establecer los impuestos, tasas, las contribuciones y los procedimientos para su determinación.

Así lo indicó la Corte Constitucional en sentencia C-891 de 2012 en la que indicó:

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un

tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.⁵³

Frente a las obligaciones tributarias y en especial para nuestro caso en materia de aportes parafiscales para su nacimiento se requiere de la presencia de todos los elementos: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y la tarifa, y se debe destacar que ante la falta de uno si falta uno de estos elementos no se puede constituir obligaciones tributarias.

Principio de Irretroactividad

Procura salvaguardar el principio de seguridad jurídica, propio del Estado social de derecho y es por ello que se prevé que el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad. Si bien es cierto, el principio es general en relación con la irretroactividad de la ley tributaria, la Corte Constitucional ha entendido que su aplicación no puede ser absoluta, en aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas al contribuyente. Al respecto se señaló:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las

⁵³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia típó C-891 del 31 de octubre de 2012, M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

No obstante, esta Corporación ha modulado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente.⁵⁴

Confianza legítima

El principio de la confianza legítima se afianza en el Art. 83 de la Constitución Nacional, en el marco que los comportamientos de la administración frente a sus administrados deben estar revestidos por la buena fe.

En este marco en la Sentencia C- 131 de 2.004 la Corte Constitucional fue enfática en señalar que el principio de la confianza legítima, debe gobernar las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas y se presume en las actuaciones adelantadas por los ciudadanos frente a la administración. Adicionando que la confianza legítima como una derivación del principio de buena fe, que permite amparar expectativas válidas que los

⁵⁴ Corte Constitucional. (10 de octubre de 2012) Sentencia C-785. MP. Jorge Ivan Palacio Palacio.

particulares han creado con fundamento en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo.⁵⁵

El núcleo esencial del principio de la confianza legítima, fue reiterado en la Sentencia T-257 de 2.017, en el cual se ha señalado: i) que el mismo es una derivación del principio de la buena fe, ii) está asociado a actos u omisiones, objetivamente concluyentes y favorables, iii) realizados por los particulares o por la administración, iv) tiene como finalidad que las conductas de la administración los administrados no se vean sorprendidos por conductas que defrauden sus expectativas legítimamente fundadas. Al respecto se indica en la Sentencia con ponencia del Dr. Antonio José Lizarazo:

El principio de confianza legítima hunde sus raíces en el principio constitucional de la buena fe, Art. 86 de la Constitución Política. Se fundamenta en actos u omisiones, objetivamente concluyentes y favorables realizados por particulares o por la administración. Sin embargo, cuando los actos u omisiones devienen de la administración adquieren mayor relevancia. En este sentido, se ha precisado que la actuación de las autoridades debe ser acorde “con sus conductas precedentes de manera que los administrados no se vean sorprendidos con conductas que, por ser contrarias, defrauden sus expectativas legítimamente fundadas”⁵⁶

⁵⁵ Corte Constitucional. Sentencia tipo C- 131 de 2004 del 19 de febrero de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁵⁶ Corte Constitucional, Sentencia tipo T-048 del 30 de enero de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

En este marco no puede la administración pública no puede con conductas posteriores desconocer sus comportamientos precedentes sorprendiendo a los administrados y defraudando sus expectativas legítimamente fundadas.⁵⁷

Estudio de caso

Juzgado 41 administrativo Oral del Circuito de Bogotá, Sentencia del 29 de octubre de 2019, Juez Lilia Aparicio Millan

Hechos

1. El señor JOSE CORNELIO RAMIREZ OBANDO es una persona que se encuentra dentro de los grupos de personas denominados a través de rentistas de capital, toda vez que sus ingresos provienen de rendimientos financieros. No ha sostenido contratos laborales ni ha trabajado de forma independiente.
2. En el año 2015, La UGPP, a través de comunicación escrita, remitió al señor RAMIREZ OBANDO un requerimiento indicándole que debía proceder con la obligación de cotizar al Sistema General de Salud y el Sistema General de Pensiones, por los períodos correspondientes al año 2014.
3. Esta comunicación fue contestada de manera oportuna indicando que se trata de un rentista de capital y que en tal virtud no estaba obligado a efectuar dichos aportes y

⁵⁷ Corte Constitucional, Sentencia tipo T-257 del 27 de abril de 2017, M.P. Antonio Jose Lizarazo Ocampo.

posteriormente mediante comunicación de julio 2015, la UGPP acusó recibo de dicha la misma y manifestó que *“una vez verificada su pertinencia nos contactaremos nuevamente con usted para informarle el resultado de estas acciones.”*

4. Diez meses después mediante comunicación de junio de 2016 la UGPP remitió último aviso, indicando la necesidad de que normalizara la situación de afiliación en calidad de cotizante y se empezaran a realizar los aportes correspondientes a salud y pensiones.
5. El día 26 de julio de 2017 la UGPP emitió liquidación oficial No. Rdo.- 02399 en contra del señor José Cornelio Ramírez Obando por omisión en afiliación y/o vinculación, y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de salud y pensión, por los periodos de enero a diciembre del año 2014, por la suma de \$55.443.300. Además, la unidad impuso sanciones de \$13.307.580 por inexactitud y de \$66.528.000 por omisión en la declaración.
6. Contra dicha resolución se impuso recurso de reconsideración y se modificó la liquidación oficial a través de la resolución RDC-715 del 30 de julio de 2018, la cual redujo la omisión por falta de afiliación y/o vinculación a la suma de \$22.096.400. Así mismo, disminuyó la sanción por inexactitud a \$13.257.840 y revocó la sanción por no declarar.
7. A lo largo de los requerimientos planteados, la obligatoriedad en lo que concierne a los conceptos de afiliación y cotización al Sistema General de Salud y Pensiones han tenido como fundamento el argumento de equiparar los conceptos de trabajador independiente con el de rentista de capital.
8. El fundamento de la UGPP para determinar lo concerniente a la obligación de afiliación al Sistema General de Pensiones y lo relativo al Ingreso Base de Cotización (IBC) al

Sistema General de Salud y Pensiones, corresponde a una interpretación extensiva y equivocada del sistema de presunción de costos.

9. Para el año 2014 no existía un método claro, preciso y eficiente para establecer el IBC de los trabajadores independientes, distintos a los contratistas de prestación de servicios, particularmente, cuando se hace bajo el sistema de presunción de ingresos.
10. Que la UGPP extralimita las facultades contenidas en el artículo 156 de la ley 1151 de 2007, los artículos 178 a 180 de la ley 1607 de 2012 pues no se encuentra facultada para establecer los presupuestos para la presunción de ingresos, con el fin de determinar el IBC.
11. Los actos administrativos carecen de firma y nombre del funcionario que los expidió, situación que genera nulidad.
12. Se determinan 12 periodos fiscales es decir la totalidad de la anualidad del 2014 en un solo acto administrativo.

Conclusiones

La Seguridad Social, fue establecido como mecanismo de protección y administración de riesgos que surge con la finalidad de proteger a asalariados y a la población económicamente activa. Procurando por mitigar las consecuencias de que se pueda ver afectada la esencia mínima de estos grupos poblacionales, la prestación personal de un servicio.

Los rentistas de capital son un grupo poblacional dedicado a percibir ingresos de la producción de sus bienes, sin que los mismos se encuentren vinculados a una producción intelectual o material y mucho menos a la prestación de servicios, por lo que no pueden ser aparejados a contratistas independientes.

Este grupo ha sido incluido de manera expresa al subsistema de seguridad social en salud en virtud del principio de solidaridad y universalidad, pero dicha inclusión no podrá hacerse extensiva a los demás subsistemas, pues en la ley se encuentran previstos los criterios específicos de afiliación y cotización autónomos para cada subsistema, así como las consecuencias en caso de no afiliación y mora ante la realización de cada riesgo.

Debiéndose hacer un análisis en conjunto podemos establecer con claridad que el Rentista de Capital si se encuentra obligado frente al subsistema de salud a su afiliación y pago de las cotizaciones, pero lo que no es dable a la UGPP, es aplicar la presunción de ingresos por el hecho de ser declarante del impuesto a la renta o a las ventas determinando que corresponde a los ingresos brutos del rentista y dividiéndola por 12 meses para encontrar el valor mensual de la cotización, pues por demás desconoce que los ingresos no necesariamente tienen el carácter de mensualizados.

Por otro lado, no existe en el ordenamiento jurídico colombiano, norma alguna que señale la obligatoriedad de afiliarse y cotizar al Sistema General en Pensiones en cabeza del rentista de capital recalándose que los fundamentos normativos que señala la UGPP para determinar la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, parten de equiparar el concepto de rentista de capital con el de trabajador independiente, situación que contraviene lo dispuesto en el Art. 338 de la Constitución Nacional que establece únicamente en cabeza del legislador la posibilidad de imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

El vacío en cuanto a la reglamentación de afiliación y aporte al sistema general de pensiones no puede ser llenado por interpretaciones extensivas de la UGPP, pues contraría el Art. 338 de la Constitución Nacional, cuando esta entidad, sin que expresamente lo establezca el ordenamiento jurídico pretende crear el deber de afiliación al Sistema General de Pensiones, al igual que en la determinación de un IBC no reglamentado ni establecido para el Sistema General de Salud para el rentista de capital.

Teniendo en cuenta lo manifestado en la introducción del trabajo, lo que se pretende con el estudio del caso es determinar si la U.G.P.P. se extralimita en el ejercicio de sus funciones al imponerle al rentista de capital la obligación de cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones de forma obligatoria equiparando al rentista de capital con el trabajador independiente.

Al analizar todas y cada una de las normas invocadas en la Liquidación Oficial como sustento para las sanciones que se pretende imponer al señor RAMIREZ OBANDO, se encuentra el hecho evidente de que todas las leyes y decretos citados se refieren a las obligaciones del Trabajador Independiente, y que, salvo la obligación de afiliarse al Régimen

Contributivo en Salud, ninguna de ellas establece de manera explícita o implícita obligación alguna para el Rentista de Capital.

No es válido que la UGPP, realice una aplicación extensiva de las normas de afiliación de trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios para señalar la obligación de afiliarse y cotizar Sistema General de Pensiones, y mucho menos que bajo ese supuesto y pretendiendo llenar un vacío que le corresponde al legislador inicie procesos coactivos contra los rentistas de capital, tomando como fundamento que son equiparables a trabajadores independientes, para obligarlos a afiliarse y cotizar a pensiones, y aún más grave que señale la presunción de ingresos, realizando una división de ingresos brutos por 12 y aplicando la tarifa correspondiente, dado que los mismos fluctúan en algunos casos, percibiendo rendimientos financieros una o dos veces en el año.

El señor JOSE CORNELIO RAMIREZ, como rentista de capital, al cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, únicamente debía respetar la prohibición de los toques mínimos de cotización al Sistema de Salud, en este marco, debía cotizar por 1 SMMLV.

Que al no existir para los rentistas de capital un IBC determinado, no puede exigirse cotizar por un valor superior a 1 SMMLV.

No existe, en la legislación colombiana, para los rentistas de capital la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema General de Pensiones.

No puede la UGPP en sus facultades de vigilancia y control, legislar para establecer obligaciones no consagradas en la legislación colombiana, ni crear o llenar vacíos mediante criterios de interpretación que representen una violación al principio de legalidad.

Referencias Bibliográficas

1. Acuerdo 224 de 1966, por la cual se expide el reglamento general del seguro social obligatorio de Invalidez, vejez y muerte, D. O. No 32126, del 14 de enero de 1967.
2. Concepto Número 114295 de 22-11-2000, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. fecha: 22-11-2000. N. O. 114295.
3. Concepto Número 050629 del 10 de agosto de 2012, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 10 de agosto de 2012, D. O. 19 de septiembre 2012
4. Concepto 015454 del 10 de marzo de 1998 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
5. Consejo de Estado Colombia. Sección cuarta. Sentencia del 1 de agosto de 2019. M.P. Milton Chaves García.
6. Constitución Política de la República de Colombia, 20 de julio de 1991, artículo 1, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116.
7. Corte Constitucional Colombiana. Sentencia tipo C-891 del 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, 31 de octubre del 2012.
8. Corte Constitucional de Colombia. Sentencia tipó C-891 del 31 de octubre de 2012, M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub
9. Corte Constitucional. Sentencia tipo C- 131 de 2004 del 19 de febrero de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.
10. Corte Constitucional, Sentencia tipo T-048 del 30 de enero de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.
11. Corte Constitucional, Sentencia tipo T-257 del 27 de abril de 2017, M.P. Antonio Jose Lizarazo Ocampo.
12. Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, M.P. Gustavo José Gnecco Mendoza, radicación No. 38776 del 1 de febrero de 2011.
13. Decreto 3041 de 1966, por el cual se aprueba el reglamento general del seguro social obligatorio de invalidez, vejez y muerte, Ministerio de Trabajo, D. O. No. 32126, del 14 de enero de 1967.
14. Decreto 758, 1990, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo número 049 de febrero 1 de 1990 emanado del Consejo Nacional de Seguros Sociales Obligatorios, Ministerio del Trabajo y la Seguridad Social, 18 de abril de 1990, artículos. 1-2, D. O. No 39303.
15. Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE) (2020) Mercado laboral inactividad Recuperado de: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/inactividad>
16. Decreto 806 de 1998, Ministerio de Salud Pública, 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, 30 abril de 1998, D. O. 43291
17. Decreto 575 del 2013, Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se determinan las funciones de sus dependencias, 22 de marzo de 2013, artículo 2, D.O. No. 48.740 de.
18. Decretos 2663 y 3743 de 1950 y 905 de 1951, Código sustantivo del trabajo, con sus modificaciones, ordenada por el artículo 46 del Decreto Ley 3743 de 1950, la cual fue publicada en el Diario Oficial No 27.622, del 7 de junio de 1951, compilando los Decretos 2663 y 3743 de 1950 y 905 de 1951.
19. Decreto 2353 de 2015, Ministerio de Salud y Protección Social, Por el cual se unifican y actualizan las reglas de afiliación al Sistema General de Seguridad Social, se crea el sistema de Afiliación Transaccional y se definen los instrumentos para garantizar la continuidad en la afiliación y el goce efectivo del derecho a la salud, 3 diciembre de 2015, D.O. 49715
20. Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008. Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 22 de octubre de 2008, D. O. No. 47.150.

21. Decreto 1703 de 2002, por el cual se adoptan medidas para promover y controlar la afiliación y el pago de aportes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, 2 de agosto de 2002, D. O. 44893 artículos 22.
22. Decreto 510 de 2003, por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10 y 14 de la Ley 797 de 2003, el presidente de la república de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y la Ley 797 de 2003, 6 de Marzo de 2003, D. O. No. 45118.
23. Decreto 758 de 1990, por el cual se aprueba el Acuerdo número 049 de febrero 1° de 1990 emanado del Consejo Nacional de Seguros Sociales Obligatorios. “por el cual se expide el Reglamento General del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte”. Artículo 1° Afiliados al Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, 18 de abril de 1990, artículo 2, D. O. No 39.303
24. Ley 90 de 1946, por la cual se establece el seguro social obligatorio y se crea el Instituto Colombiano de Seguros Sociales. D. O. No. 26322, del 7 de enero de 1947.
25. Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, 23 de diciembre de 1993, D. O. No. 41.148.
26. Ley 1438 de 2011, Congreso de Colombia, Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones. 19 de enero de 2011. D. O. 47957.
27. Ley 1438, 2011, por medio de la cual se reforma el sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, Congreso de Colombia, 19 de enero de 2011, artículo 33, D.O. 47957.
28. Ley 1955 de 2019 Congreso de Colombia, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad, 25 de mayo 2019, D.O. No. 50964. artículo 244.
29. Ley 2010 de 2019, Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. D.O. 51.179 de 27 de diciembre 2019
30. Ley 797 de 2003, por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales, 29 de enero de 2003, D. O. No. 45.079, artículo 3.
31. Ley 90 de 1946, el congreso de Colombia, por la cual se establece el seguro social obligatorio y se crea el Instituto Colombiano de Seguros Sociales, 7 de enero de 1947, D. O. No 26322.
32. Ley 797 de 2003 Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales, 18 de abril de 1990 artículo 5, D.O. No. 45.079.
33. Ley 1151 de 2007, Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, 25 de julio de 2007, artículo 156, D.O. No. 46700.
34. Oficio Número 094075 del 24 de septiembre de 2008, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Fecha 24 de agosto de 2008.
35. Oficio Número 013205 del 29 de febrero de 2012. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Fecha: 29 de febrero de 2012.
36. Oficio No. 50629 del 10 de agosto de 2012, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
37. Resolución 0139 de 2012, por la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adopta la Clasificación de Actividades Económicas – CIIU revisión 4 adaptada para Colombia, 21 de noviembre de 2012.
38. Resolución 209 de 2020, Unidad administrativa especial de Gestión Pensional y contribuciones parafiscales de la protección social-UGPP, por la cual se adopta el esquema de presunción de costos para los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestaciones de servicios personales conforme a su actividad económica.
39. Resolución 2388 del 2016, por la cual se unifican las reglas para el recaudo de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales, el Ministro de Salud y Protección social, 12 de junio de 2016, D.O. No. 49902.