



Concepto Sala de Consulta C.E. 1832 de 2007 Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Luis Fernando Álvarez Jaramillo

Bogotá, D.C., julio veintiséis (26) de dos mil siete (2007)

Radicación: 1832

Número: 11001-03-06-000-2007-00048-00

Referencia: Ingreso base de cotización al Sistema General de Seguridad Social en Salud aplicable a los trabajadores independientes *contratistas*.

El señor Ministro de la Protección Social, doctor Diego Palacio Betancourt, formuló consulta a la Sala, con el fin de precisar la correcta interpretación que debe darse a la definición del ingreso base de cotización -IBC- de los trabajadores independientes *contratistas*, en los siguientes términos:

"1. ¿Debe el contratante en un contrato de prestación de servicios u otro análogo, en los que los pagos no sean mensuales realizar una liquidación de aportes, para compararla con la autoliquidación del contratista y, si no encuentra justificación válida de la diferencia, dar noticia de ello a la EPS, para que revise la presunción de ingresos?

2. De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cómo debe entenderse la obligación contenida en el actual inciso 3o. del artículo 23 del decreto 1703 de 2002?

3. En los casos en los cuales la vigencia del contrato sea determinada ¿El IBC será por interpretación analógica el 40% del valor bruto facturado en forma mensualizada o el que arroje el valor mensual con un límite máximo del 40% del valor mensual?

4.- El porcentaje del 40%, que, de conformidad con el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, es el máximo posible que se debe aplicar al valor mensualizado del contrato, sobre qué base se aplica ¿sobre el 100% mensualizado de los recursos que se entreguen al contratista, independientemente de su concepto o denominación? ¿Sobre el 100% de aquellos recursos que se giren efectivamente al contratista para su propio beneficio, es decir, descontando del 100% mensual, los valores girados a él para un tercero, la Dian, a título de impuesto al valor agregado, IVA?, ¿Sobre el 100% mensual de lo realmente entregado al contratista como retribución a su labor y en su propio beneficio, es decir, descontando además del IVA, los otros conceptos retenidos y deducibles a título de impuestos, como los correspondientes a la retención de renta y de ICA?

5.- Si la base sobre la cual debe aplicarse el 40% no es ninguna de las señaladas en la pregunta anterior, ¿cuál es la base sobre la que debe aplicarse el 40%?".

Como antecedente de la consulta, el señor Ministro manifiesta que a raíz de varios pronunciamientos de esta Corporación, en los que se declaró la nulidad parcial de algunas normas expedidas por el Gobierno Nacional para reglamentar la forma de calcular el ingreso base de cotización de trabajadores independientes *contratistas*, surgieron algunas inquietudes que hicieron necesaria la expedición de la circular No. 0001 de 2004, proferida por esa Cartera y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que se impartieron algunas instrucciones, a saber:

* "Siendo claro que el ingreso base de cotización a los sistemas de salud y pensiones, es por definición y de manera general, uniforme y si tal como lo señaló el artículo 4º de la ley 797 de 2003, las cotizaciones deben efectuarse con base en el salario o ingresos por prestación de servicios devengados, el ingreso base de la cotización tanto para pensiones como para salud de las personas naturales vinculadas al Estado o al sector privado, mediante contratos de prestación de servicios debe corresponder a estos ingresos devengados, por tanto, las bases de cotización deben ser iguales".

* "Ingreso base de cotización de los *contratistas*. En segundo término debe señalarse que al efectuar el examen de nulidad, el honorable Consejo de Estado mantuvo la vigencia del inciso final del artículo 23 del decreto 1703 de 2002, por lo que en los contratos de vigencia indeterminada, el ingreso base de cotización es el equivalente al 40% del valor bruto facturado en forma mensualizada; razón por la cual, en aplicación del principio de analogía, que halla su justificación en el principio de igualdad (...) dicho porcentaje debe hacerse extensivo a los contratos de vigencia determinada".

* "Las entidades contratantes públicas o privadas, en cumplimiento del deber de colaboración legalmente exigible, deben verificar que el contratista se encuentre afiliado y cancele los aportes al régimen de seguridad social en salud e informar a las entidades promotoras de salud o a las entidades estatales competentes, de aquellos eventos en los que haya lugar a revisar los aportes a cargo del contratista, tal como lo determinó el Consejo de Estado en la sentencia anteriormente citada." ¹. (Negrilla fuera de texto).

Esta circular, en concepto del señor Ministro, sólo precisó la forma de efectuar la liquidación y pago de aportes parafiscales en contratos de vigencia determinada, pero no aquéllas relativas a calcular el ingreso base de cotización en salud en contratos en los que la forma de pago se pacta mensualmente o bajo la modalidad de precio global incluyendo todos los impuestos establecidos en la ley. Así como, tampoco, se aclaró cuál es la base de comparación que debe tener en cuenta el contratante para establecer si existe diferencia entre la autoliquidación efectuada por el contratista que percibe unos honorarios y lo pagado por éste a título de cotización.

Finalmente, teniendo en cuenta, que el artículo 18 de la ley 1122 de 2007 eliminó la referencia al "*valor bruto*" de los ingresos mensuales contenida en el artículo 23 del decreto reglamentario 1703 de 2002, cuyo alcance se había precisado en la sentencia del 12 de octubre de 2006 de la Sección Cuarta de esta Corporación, la entidad consultante considera necesario determinar, si el porcentaje máximo del valor mensualizado del contrato consagrado por el artículo 18 de la ley, corresponde a los ingresos realmente percibidos por el contratista antes o después de los impuestos de renta, IVA e ICA.

1. Afiliación Obligatoria de los trabajadores independientes al sistema General de Seguridad Social en Salud.

La ley 100 de 1993, en desarrollo de los artículos 48 y 49 de la Carta, creó el sistema de seguridad social integral, con el fin de garantizar el derecho irrenunciable 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, entre las cuales se encuentran las atinentes al derecho a la Salud.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 153², 155³, 157⁴ y 203⁵ de la ley 100 de 1993, los trabajadores independientes son afiliados obligatorios al sistema y deben cotizar al régimen contributivo en razón a su capacidad de pago.

El decreto reglamentario 1406 de 1999 define como trabajador independiente "*a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria*"⁶.

El monto de la cotización obligatoria que se les aplica a este tipo de trabajadores, según lo previsto por el legislador en el artículo 204 de la ley 100 de 1993, modificado parcialmente por el artículo 10 de la ley 1122 de 2007, corresponde al 12.5% como lo explicó la Sala en el concepto 1806 de 2007, cuya publicación fue autorizada por el Ministerio de la Protección Social.⁷

Con el fin de calcular el monto obligatorio de cotización, la ley 100 de 1993 facultó al Gobierno Nacional para establecer el sistema de presunción de ingresos aplicable a los trabajadores independientes, en los siguientes términos:

"Artículo. 204.- Modificado parcialmente por el artículo 10 de la ley 1122 de 2007(...).

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

Con fundamento en esta disposición, el Gobierno Nacional expidió los decretos 806 de 1998, 1406 de 1999 y 1703 de 2002, en los cuales se reglamentó la forma de calcular el ingreso base de la cotización en salud aplicable a los trabajadores independientes contratistas, cuya legalidad y alcance han sido objeto de controversia, al punto de que algunas de sus disposiciones fueron declaradas parcialmente nulas por esta jurisdicción, como se analizará más adelante.

No obstante lo anterior, resalta la Sala que con la expedición de la ley 1122 de 2007 se elevó a rango legal la fijación del porcentaje máximo para determinar el ingreso base de la cotización en salud de los trabajadores independientes en contratos de prestación de servicios.

Señala el artículo 18 de la ley en comento, en materia de ingreso base de cotización de trabajadores independientes:

"Artículo 18. *Aseguramiento de los independientes contratistas de prestación de servicios. Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que ello genere relación laboral.*

"Para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso.

"Parágrafo. Cuando el contratista pueda probar que ya está cotizando sobre el tope máximo de cotización, no le será aplicable lo dispuesto en el presente artículo". (Negrilla fuera del texto original)

En concepto de la Sala, la norma transcrita sitúa al Gobierno Nacional en un escenario legal distinto al que existía en vigencia de la ley 100 de 1993. La consecuencia de esta nueva realidad normativa, es que los decretos reglamentarios que se expidieron con anterioridad al artículo 18 de la ley 1122 de 2007 para regular el ingreso base de cotización en salud de trabajadores independientes contratistas, pierden vigencia.

A partir de este presupuesto, en los antecedentes legislativos del artículo 18 de la ley en comento⁸ y las pautas jurisprudenciales trazadas por esta Corporación con anterioridad a su expedición, se encuentran elementos que le permitieron al legislador, a través del mencionado artículo de la ley 1122 de 2007, adoptar las siguientes decisiones en esta materia:

- a) Reiterar la obligación que tiene todo contratista de cotizar al sistema general de seguridad social en salud, independientemente de la cuantía, duración, modalidades de pago que se pacten en el respectivo contrato, así como de la naturaleza pública o privada del contratante.
- b) Establecer para los contratistas de prestación de servicios, un porcentaje máximo del 40% del valor mensualizado del contrato sobre el cual se debe calcular el ingreso base de cotización en salud. Este porcentaje constituye el límite máximo que debe tener en cuenta el Gobierno Nacional al expedir cualquier acto que pretenda desarrollar la ley.
- c) Asignar al Gobierno Nacional la reglamentación de un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso, que deberá aplicarse a los demás contratistas y trabajadores independientes que deriven sus ingresos de otras fuentes.
- d) Establecer la posibilidad que el contratista autorice al contratante el descuento y pago de la cotización, más no obligar a éste último a retener suma alguna.

Esto significa que el 40% del valor mensualizado del contrato de prestación de servicios que celebre un contratista de prestación de servicios es el límite legal máximo para calcular el ingreso base de cotización para éste tipo de trabajadores independientes. Este porcentaje máximo corresponde al ingreso que percibe el contratista de prestación de servicios por su actividad. A contrario sensu, el 60% restante o el porcentaje que resulte aplicable, según el caso, representa el costo operacional que se deriva de la actividad desarrollada por el contratista.

Considerando que la cotización obligatoria del 12.5% que deben pagar los contratistas independientes se calcula sobre una base de cotización máxima del 40% del valor mensualizado del contrato y que el artículo 18 de la ley 1122 no distingue entre contratos de prestación de servicios en los que se pacten pagos mensuales o por otro tipo de periodos o pagos al final del servicio, ni diferencia entre contratos de vigencia determinada o indeterminada, ni precisa si el 40% máximo se calcula sobre el valor bruto o neto mensualizado del contrato antes o después de impuestos, la Sala hará brevemente una reseña de los pronunciamientos de esta Corporación sobre los decretos reglamentarios que en este tema se expedieron con anterioridad a la vigencia de la nueva ley, con el fin de establecer si las pautas en ellos trazadas pueden orientar la labor reglamentaria del artículo 18 de la ley 1122 de 2007.

2. Pautas jurisprudenciales trazadas por el Consejo de Estado a través del análisis de las normas reglamentarias expedidas en desarrollo de la ley 100 de 1993, en materia de ingreso base de cotizaciones de trabajadores independientes.

A continuación se extractan las pautas trazadas en los diferentes fallos proferidos por las Secciones Segunda y Cuarta de esta Corporación, especialmente frente al artículo 23 del Decreto 1703 de 2002.

2.1 Con respecto al Decreto 1406 de 1.999 por el cual se reglamenta la base de cotización de los trabajadores independientes.

El artículo 25 de mencionado decreto reglamentario dispuso: "*En ningún caso, el ingreso base de cotización de los trabajadores independientes podrá ser inferior a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes*".

La Sección Segunda de esta Corporación mediante sentencia del 19 de agosto de 2004⁹, señaló que no es viable presumir en un reglamento que el ingreso base de cotización de los trabajadores independientes nunca será inferior a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, pues esta previsión viola el derecho a la igualdad entre los trabajadores dependientes e independientes.

2.2. En relación con el 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.

El texto del artículo originalmente expedido por el Gobierno Nacional, era el siguiente:

"Artículo 23. Cotizaciones en contratación no laboral. Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la Ley 100 de 1993, 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, tales como contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

"En el evento en que el ingreso base de cotización no corresponda con el valor mensualizado del contrato, siempre que estén pactados pagos mensuales, el contratante deberá requerir al contratista para que justifique la diferencia. Si esta diferencia no tiene justificación válida, deberá descontar del pago de un (1) mes, lo que falte para completar el equivalente a la cotización del doce por ciento (12%) sobre el cuarenta por ciento (40%) del valor bruto del contrato, dividido por el tiempo de duración del mismo, en periodos mensuales, para lo cual se entiende que el 60% restante corresponde a los costos imputables al desarrollo de la actividad contratada. En ningún caso, se cotizará sobre una base inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

"Las sumas descontadas se entregarán a la entidad promotora de salud, EPS, a la cual se encuentre afiliado el contratista, junto con un documento en el que se ponga en conocimiento la situación para que la EPS revise la presunción de ingresos del contratista y este deba efectuar la autoliquidación de aportes sobre el nuevo ingreso.

"En el evento en que los pagos no sean mensuales y no exista justificación válida de la diferencia, el contratante deberá informar tal circunstancia a la entidad promotora de salud, EPS, a la cual se encuentre afiliado el contratista, para que dicha entidad le revise la presunción de ingresos.

"Para los efectos del presente artículo se entiende por "valor bruto", el valor facturado o cobrado antes de aplicarle los recargos o deducciones por impuestos o retenciones de origen legal.

"En los contratos de vigencia indeterminada, el Ingreso Base de Cotización será el equivalente al cuarenta por ciento (40%) del valor bruto facturado en forma mensualizada".

Los párrafos subrayados fueron declarados nulos por esta jurisdicción. De las sentencias proferidas en relación con el artículo transcrito, se pueden extraer temáticamente las siguientes pautas:

* Régimen de control de la afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social y Salud de contratistas. Sentencia del 19 de agosto de 2004.¹⁰

El Gobierno Nacional en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 271 de la ley 100 de 1993¹¹ se encuentra facultado para reglamentar los mecanismos de control del pago de cotizaciones de los trabajadores que se vinculen mediante contratos de prestación de servicios.

En consecuencia, decía la norma, es jurídicamente viable delegar en los contratantes públicos y privados, la verificación de la afiliación y el pago de aportes al sistema general de seguridad social en salud de sus contratistas e imponerles la obligación de informar a las entidades promotoras de salud o a las entidades estatales competentes cuando se presenten inconsistencias en los aportes que estos deban efectuar al sistema. Por el contrario, expuso claramente esta Corporación, mediante decreto reglamentario no es dable imponer a los contratantes obligaciones que impliquen el ejercicio de actividades de fiscalización, como exigir explicaciones, calificar la validez de las mismas y retener pagos de seguridad social a sus contratistas.

* Base mínima de cotización en salud de trabajadores vinculados por contratos de prestación de servicios. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de octubre de 2006.

Tratándose de trabajadores independientes vinculados por contratos de prestación de servicios, la base mínima de cotización en salud será la misma fijada en el régimen de pensiones, es decir, un salario mínimo legal mensual vigente,¹² y no de "dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes" como dispuso la norma reglamentaria.

* Ingreso base de cotización en Salud. Valor bruto facturado en forma mensualizada del contrato. Sentencia del 12 de octubre de 2006¹³.

Antes de establecer cuál fue la pauta trazada en la sentencia del 12 de octubre de 2006, proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación, en relación con el ingreso base de cotización de trabajadores independientes y los impuestos de IVA, ICA y renta, conviene mencionar que en la sentencia del 19 de agosto de 2004, esa Sección, sin efectuar propiamente un análisis de fondo sobre su contenido, declaró la nulidad del concepto de valor bruto del inciso quinto del artículo 23 del decreto 1703 del 2002, que lo definía como "(...) el valor facturado o cobrado antes de aplicarle los recargos o deducciones por impuestos o retenciones de origen legal", con fundamento en que esta definición no se podía escindir del inciso segundo del mismo artículo que había sido declarado nulo en la misma providencia, y que precisamente hacía referencia al ingreso bruto como base de cotización.

Posteriormente, a raíz de una demanda contra el inciso final del artículo 23 del decreto 1703 de 2002, el Consejo de Estado en la sentencia del 12 de octubre de 2006 de la misma Sección, precisó lo siguiente:

"(...) si tal como se indica en el reglamento acusado, los ingresos que sirven de base para la cotización en contratación no laboral, equivale al 40% de los ingresos brutos mensuales recibidos en virtud del contrato de servicios, esto es, descontados los conceptos deducibles, como la retención efectuada a título de impuesto de renta, no encuentra la Sala comprensible el cargo por supuesta violación al derecho de igualdad, en la forma propuesta por el accionante, pues mientras los trabajadores oficiales vinculados, por contrato a término indefinido, cotizan sobre el 100% del salario descontando los factores salariales deducibles, los contratistas lo hacen sobre el 40% del ingreso mensual.

"En síntesis, la Sala concluye que no viola el derecho a la igualdad el hecho de que la cotización tenga como base el 40% del ingreso realmente devengado por el contratista, pues se entiende que es el mismo "valor bruto facturado en forma mensualizada", como se dice en el inciso sexto del artículo 23 del Decreto 1707 de 2003 y se reitera en la Circular Externa 00001 de 2004, pues tal definición está relacionada con su capacidad de pago, elemento relevante para determinar el monto del aporte."

No obstante la referencia enunciativa que se hace en el primer párrafo de la parte jurisprudencial transcrita sobre los conceptos deducibles del ingreso para efectos de fijar el IBC, para la Sala es claro que los alcances de este fallo deben fijarse fundamentalmente en relación estricta con el cargo formulado en la demanda, que no era otro que la violación del derecho a la igualdad entre trabajadores dependientes e independientes, sin que sea dable concluir, como lo hace el Ministerio en su consulta, que la sentencia citada avalara que para efectos del cálculo del ingreso base de la cotización en salud, se deben deducir los impuestos al valor agregado -IVA-, Industria y Comercio -ICA- y renta, máxime si se considera que contable y tributariamente un ingreso bruto es aquel que resulta antes de impuestos y deducciones¹⁴.

3. Consideraciones de la Sala sobre el alcance del artículo 18 de la ley 1122 de 2007 en relación con el ingreso base de cotización de trabajadores independientes contratistas de prestación de servicios.

A continuación, la Sala procede a resolver las preguntas concretas que se formularon en la consulta, reiterando la advertencia de que para la determinación del IBC de contratistas en contratos de prestación de servicios, no es posible continuar aplicando el decreto reglamentario 1703 de 2002, pues éste desarrollaba una realidad legal distinta de la que se presenta en vigencia del artículo 18 de la ley 1122 de 2007.

3.1. Obligación del contratante de reportar las diferencias en materia de cotizaciones.

Sea lo primero advertir, que el legislador consagró en el artículo 50 de la ley 789 de 2002,¹⁵ la obligación que tienen las entidades públicas contratantes de verificar que sus contratistas hagan los aportes al sistema de seguridad social, así

"Artículo 50. Control de la evasión de recursos parafiscales. La celebración, renovación o liquidación por parte de un particular, de contratos de cualquier naturaleza con Entidades del sector público, requerirá para el efecto, del cumplimiento por parte del contratista de sus obligaciones con los sistemas de salud (...). Las Entidades públicas en el momento de liquidar los contratos deberán verificar y dejar constancia del cumplimiento de las obligaciones del contratista frente a los aportes mencionados durante toda su vigencia, estableciendo una correcta relación entre el monto cancelado y las sumas que debieron haber sido cotizadas.

"En el evento en que no se hubieran realizado totalmente los aportes correspondientes, la Entidad pública deberá retener las sumas adeudadas al sistema en el momento de la liquidación y efectuará el giro directo de dichos recursos a los correspondientes sistemas con prioridad a los regímenes de salud y pensiones, conforme lo define el reglamento.(...)

"Parágrafo 2o. Modificado por el artículo 1º de la Ley 828 de 2003. Será obligación de las entidades estatales incorporar en los contratos que celebren, como obligación contractual, el cumplimiento por parte del contratista de sus obligaciones frente al Sistema de Seguridad Social Integral (...)".

De la norma transcrita se deduce que en los contratos con Entidades del sector público, la parte pública contratante, para establecer si existe o no una diferencia entre lo aportado y lo que debió aportar un contratista, debe comparar la autoliquidación de la cotización que éste le presente con la efectuada por ella de acuerdo con los datos que arroje el contrato celebrado.

Con excepción de lo dispuesto por esta norma, la Sala encuentra que frente a contratantes públicos como privados, la ley 1122 nada señala en relación con la obligación que tienen de informar a las entidades prestadoras de salud sobre las diferencias que se presenten en materia de cotización de sus contratistas. En consecuencia, con fundamento en lo dispuesto 271 de la ley 100 de 1993, el Gobierno Nacional, sin perjuicio de las atribuciones legales propias de las Entidades públicas, deberá reglamentar el papel que deben cumplir los contratantes para efectos de garantizar el pago oportuno y correcto de la cotización al sistema por parte de los contratistas, señalando claramente los elementos a comparar, que en sana lógica no pueden ser otros que la autoliquidación que presenten los contratistas y la que hagan los contratantes con fundamento en los datos que arroje cada contrato, teniendo especial cuidado de no reproducir los apartes del decreto 1703 de 2003 (Sic) que fueron declarados nulos en su oportunidad por esta jurisdicción.

3.2. Ingreso base de cotización en contratos de prestación de servicios. Alcance de la expresión "valor mensualizado del contrato" del artículo 18 de la ley 1122 de 2007.

En el marco jurídico vigente en la actualidad, la Sala considera que el límite máximo del 40% del valor mensualizado del contrato previsto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, es aplicable para el cálculo del ingreso base de cotización de todos los contratistas de prestación de servicios, pues se trata de una norma abierta que se aplica independientemente del plazo del contrato y de la forma de pago (mensual, bimensual o al final del contrato). Sin embargo, en los contratos de prestación de servicios de vigencia indeterminada, el Gobierno puede por vía de reglamento precisar la forma de estimar el plazo para calcular el valor mensualizado del mismo para efectos de determinar el ingreso base de cotización de los contratistas.

Ahora bien, para precisar el alcance de la expresión "valor mensualizado del contrato", es menester partir del mandato legal sobre la igualdad que debe existir entre el ingreso base de cotización al sistema de salud y al de pensiones, de acuerdo con lo consagrado en los artículos 4º y 5º, en los cuales se prevé:

"Artículo 4º. El artículo 17 de la Ley 100 de 1993 quedará así: "Artículo 17. Obligatoriedad de las Cotizaciones. Durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deberán efectuarse cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen. (...)"¹⁶

"Artículo 5o. El inciso 4 y parágrafo del artículo 18 de la Ley 100 de 1993 quedarán así: Artículo 18. Base de Cotización. La base para calcular las cotizaciones a que hace referencia el artículo anterior, será el salario mensual. (...)

"Parágrafo 1º.- En aquellos casos en los cuales el afiliado perciba salario de dos o más empleadores, o ingresos como trabajador independiente o por prestación de servicios como contratista, en un mismo período de tiempo, las cotizaciones correspondientes serán efectuadas en forma proporcional al salario, o ingreso devengado de cada uno de ellos, y estas se acumularán para todos los efectos de esta ley sin exceder el tope legal. Para estos efectos, será necesario que las cotizaciones al sistema de salud se hagan sobre la misma base.

"En ningún caso el ingreso base de cotización podrá ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente. (...)"¹⁷(Negrilla fuera del texto original).¹⁸

De acuerdo con las normas transcritas, la Sala considera que existe una relación directa entre los ingresos devengados y el ingreso base de liquidación de la cotización de los trabajadores independientes. Por ende, lo dispuesto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, en el sentido de que "Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato", debe interpretarse en consonancia con estas disposiciones legales.

En este sentido, el parágrafo del artículo 1º del decreto 510 de 2003, señala que en materia de cotización en pensiones: "Se entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario¹⁹".

Lo anterior significa que en materia de cotización en pensiones, la norma considera la posibilidad de excluir del cálculo de los ingresos efectivamente recibidos, aquellas sumas que constituyen costos necesarios para desarrollar la actividad lucrativa; circunstancia que en otra forma consagra el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, pues al disponer que la base de cotización en salud para los contratistas de prestación de servicios se toma sobre un tope máximo del 40% del valor mensualizado del contrato, está concluyendo que el 60% restante hace parte de los costos del mismo.

Ahora bien, como quiera que los impuestos no son un costo operacional del contrato, es indispensable revisar si para el cálculo del porcentaje máximo del 40% del valor mensualizado del contrato de prestación de servicios, se deben o no descontar los pagos correspondientes a los impuestos de IVA, ICA y renta, para lo cual es necesario recurrir a los elementos de cada uno de estos tributos.

3.2.1. Impuesto sobre las ventas

El artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el impuesto sobre las ventas recae, entre otros hechos gravables, sobre la prestación de servicios en el territorio nacional.

Doctrinalmente este impuesto se clasifica como: "Un gravamen de naturaleza indirecta que en Colombia se da bajo la modalidad de valor agregado, es decir, se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. (...)".²⁰

En tratándose de un impuesto indirecto, es claro que no coincide en una misma persona la calidad de responsable del impuesto ante el Estado y de quien lo soporta económicamente.²¹

En efecto, sobre la calidad de responsable que el Estatuto le atribuye al contratante del bien o servicio, se ha señalado:

"Puede afirmarse que el impuesto sobre las ventas, como típico impuesto indirecto que es, envuelve la coexistencia de un sujeto pasivo jurídico (contribuyente de iure, el vendedor o responsable) y un sujeto pasivo económico (contribuyente de facto, el consumidor). En este orden de ideas, la condición de sujeto pasivo jurídico del vendedor (responsable en los términos del artículo 437 (...) puede encuadrarse, de acuerdo con la doctrina tributaria, como la de un verdadero sustituto del contribuyente, toda vez que evidentemente ha sido vinculado como elemento pasivo de la relación jurídica en lugar del verdadero contribuyente o persona en quien finalmente repercute el tributo, y de quien se afirma la realización del hecho imponible".

Siendo el contratante o consumidor final del servicio, quien soporta económicamente el impuesto y el contratista un mero sustituto quien tiene la responsabilidad de pagarlo ante la DIAN, es claro que la suma que resulte de aplicarle al valor del contrato, la tarifa del 16%, no representa un ingreso para el contratista y por consiguiente, independiente de la forma como se pacte el contrato, la suma que éste recibe y que corresponde al impuesto a las ventas no puede tenerse como parte de los ingresos que integran la cifra a considerar para el cálculo del límite máximo fijado por el legislador con el fin de determinar el IBC de un contratista de prestación de servicios.

3.2.2. Impuesto de Industria y Comercio.

El impuesto de industria y comercio es de carácter municipal y grava a las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades industriales, comerciales y de servicios.

El hecho generador es el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicios en determinado municipio. En consecuencia, los ingresos que se deriven de las mismas están sometidos a este impuesto.²²

A diferencia del IVA, por ser éste un impuesto de carácter directo, el deudor de la obligación tributaria y el contribuyente es uno mismo. De ahí que en desarrollo de un contrato de prestación de servicios las personas naturales o jurídicas que realizan el hecho generador son en este caso quienes prestan el servicio, es decir, los contratistas.

Como quiera que los contratistas tienen la obligación de soportar económicamente y pagar este impuesto, el cual se calcula sobre los ingresos que se generan en la prestación del servicio, y el artículo 18 de la ley 1122 no establece si el límite máximo se debe calcular sobre el valor bruto o neto, en opinión de la Sala, el Gobierno Nacional, en ejercicio de su facultad reglamentaria, debería precisar la naturaleza del valor sobre el cual ha de calcularse el ingreso base de cotización en salud, teniendo en cuenta que las sumas que el contratista debe pagar por concepto del impuesto de industria y comercio no debe afectar el valor del contrato, por cuanto los honorarios que percibe el contratista son un ingreso para éste, independientemente de sus obligaciones con el fisco.

3.2.3. Impuesto a la Renta. Retención en la fuente por renta.

Como en el caso anterior, este es un impuesto de carácter directo que tiene por finalidad gravar la renta que perciben los contribuyentes.

El Estatuto Tributario prevé que todas las personas naturales nacionales están sometidas a este impuesto en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera.

El impuesto de renta para los contribuyentes declarantes se fija en razón a los ingresos y gastos generados durante el periodo fiscal respectivo, mientras que en el caso de los contribuyentes no declarantes es el que resulta de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto. Establece el artículo 6 del decreto extraordinario 624 de 1989, sobre este particular:

"Artículo 6º. El impuesto de los no declarantes es igual a las retenciones. El impuesto de renta (...), a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.²³

Lo anterior permite precisar, que los contratistas de prestación de servicios aun cuando perciban honorarios por valor de un salario mínimo legal mensual vigente y no estén obligados a declarar, son sujetos pasivos del impuesto y no están exentos o excluidos por el Estatuto Tributario del pago del mismo.²⁴

Teniendo en cuenta (i) que el hecho gravable de este impuesto son los ingresos que se generan durante el año o período gravable, (ii) que el mismo no constituye un costo del contrato, (iii) que está a cargo de la persona natural contratista y no del contratante, y (iv) que la retención en la fuente no es un menor valor del contrato sino una medida para facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto, es claro que los honorarios que percibe un contratista declarante o no declarante con ocasión de la celebración y ejecución de un contrato de prestación de servicios, constituyen el ingreso contractual independientemente de las obligaciones tributarias que se generen a su cargo por concepto de impuesto de renta.

Por tanto en vigencia de lo previsto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, las sumas que el contratista debe pagar por concepto del impuesto de renta no deben afectar el valor del contrato, por cuanto, como se dijo anteriormente con respecto al impuesto de industria y comercio, los honorarios que percibe el contratista son un ingreso para éste, independientemente de sus obligaciones con el fisco; situación que debe ser tenida en cuenta por el Gobierno Nacional al momento de expedir alguna reglamentación destinada a precisar la naturaleza de los ingresos base para liquidar el límite máximo que trae la ley para calcular el IBC de los contratistas en salud.

Por último, en defensa el derecho constitucional de igualdad, es importante recordar que en el caso de los trabajadores dependientes, igualmente el ingreso base de cotización en salud se liquida sin descontar lo que éstos pagan por concepto de este impuesto.

Finalmente con respecto a la forma como se debe calcular el ingreso base de cotización en los contratos de prestación de servicios que se pactan a precio global -que incluye lo correspondiente a impuestos-, la Sala considera que en la reglamentación que se expida para el efecto, el Gobierno Nacional debe precisar un sistema que permita autoliquidar la cotización en salud que se deriva de los ingresos percibidos a título de honorarios, sin desconocer el derecho que tienen los contratistas para no revelar sus costos.

LA SALA RESPONDE:

"1. ¿Debe el contratante en un contrato de prestación de servicios u otro análogo, en los que los pagos no sean mensuales realizar una liquidación de aportes, para compararla con la autoliquidación del contratista y, si no encuentra justificación válida de la diferencia, dar noticia de ello a la EPS, para que revise la presunción de ingresos?"

"2. De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cómo debe entenderse la obligación contenida en el actual inciso 3o. del artículo 23 del decreto 1703 de 2002?"

Aunque el inciso 3º del artículo 23 del decreto 1703 de 2002 fue declarado nulo por el Consejo de Estado, la obligación de controlar la afiliación y el pago de los aportes al sistema general de seguridad social en salud está consagrada para las entidades públicas contratantes en el artículo 50 de la ley 789 de 2002, con fundamento en el cual éstas deben comparar la autoliquidación que les presenten sus contratistas con la liquidación del aporte que efectúen de acuerdo con los datos que arroje el contrato.

Con respecto a los contratantes privados, la Sala encuentra con fundamento en lo dispuesto en el artículo 271 de la ley 100 de 1993, que el Gobierno Nacional debe reglamentar el alcance de sus facultades en este tema, otorgándoles las atribuciones necesarias para que puedan garantizar el pago oportuno y correcto de la cotización al sistema, señalando explícitamente los extremos a comparar, es decir, la autoliquidación que presenten los contratistas y la que hagan los contratantes con fundamento en los datos que arroje cada contrato

"3. En los casos en los cuales la vigencia del contrato sea determinada ¿El IBC será por interpretación analógica el 40% del valor bruto facturado en forma mensualizada o el que arroje el valor mensual con un límite máximo del 40% del valor mensual?"

En el marco jurídico vigente no es necesario recurrir a la analogía para deducir que el límite máximo del 40% del valor mensualizado del contrato previsto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, es aplicable para calcular el ingreso base de cotización de los contratistas de prestación de servicios, independientemente del plazo del contrato y de la forma de pago (mensual, bimensual o al final del contrato).

En los contratos de vigencia indeterminada, estima esta Sala que el Gobierno puede por vía de reglamento precisar cómo se debe estimar el plazo para calcular el ingreso base de cotización.

"4.- El porcentaje del 40%, que, de conformidad con el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, es el máximo posible que se debe aplicar al valor mensualizado del contrato, sobre qué base se aplica ¿sobre el 100% mensualizado de los recursos que se entreguen al contratista, independientemente de su concepto o denominación? ¿Sobre el 100% de aquellos recursos que se giren efectivamente al contratista para su propio beneficio, es decir, descontando del 100% mensual, los valores girados a él para un tercero, la Dian, a título de impuesto al valor agregado, IVA?, ¿Sobre el 100% mensual de lo realmente entregado al contratista como retribución a su labor y en su propio beneficio, es decir, descontando además del IVA, los otros conceptos retenidos y deducibles a título de impuestos, como los correspondientes a la retención de renta y de ICA?"

5.- Si la base sobre la cual debe aplicarse el 40% no es ninguna de las señaladas en la pregunta anterior, ¿cuál es la base sobre la que debe aplicarse el 40%?"

De conformidad con lo previsto en el artículo 18 de la ley 1122 de 2007, los contratistas de prestación de servicios cotizarán al sistema general de seguridad social en salud el porcentaje obligatorio sobre una base de cotización máxima del 40% del valor mensualizado del contrato, el porcentaje restante corresponde a los costos derivados de la actividad contractual.

El IVA que liquida el contratista con ocasión de un contrato de prestación de servicios no representa un ingreso para éste y por consiguiente no puede tenerse en cuenta para el cálculo del límite máximo fijado por el legislador para determinar el valor de la cotización al SGSS.

Teniendo en cuenta que el artículo 18 de la ley 1122 de 2007 no precisó si el ingreso base de cotización debía o no calcularse sobre el valor bruto o neto mensualizado del contrato, considera esta Sala que el Gobierno Nacional es competente para reglamentar esta disposición y precisar, lo que para esos efectos debe entender por valor mensualizado del contrato, teniendo en cuenta que desde una perspectiva estrictamente tributaria lo que se pague por concepto de impuesto de renta e ICA no es deducible.

La retención en la fuente por renta tampoco constituye un menor valor del contrato, ya que para los contribuyentes no declarantes representa el impuesto.

Transcríbese al señor Ministro de la Protección Social. Igualmente, envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

ENRIQUE JOSE ARBOLEDA P.

Presidente de la Sala

LUIS FERNANDO ALVAREZ JARAMILLO

LIDA YANNETTE MANRIQUE ALONSO

Secretaria de la sala

GUSTAVO APONTE SANTOS

NOTAS DE PIE DE PÁGINA:

1 Consejo de Estado. Sección Cuarta Sentencia del 19 de agosto de 2004. Expediente 13707.

2 Artículo 153. "(...) La afiliación al Sistema General de Seguridad Social en Salud es obligatoria para todos los habitantes en Colombia. En consecuencia, corresponde a todo empleador la afiliación de sus trabajadores a este Sistema y del Estado facilitar la afiliación a quienes carezcan de vínculo con algún empleador o de capacidad de pago".

3 Artículo 155.- "El Sistema General de Seguridad Social en Salud está integrado por: (...) 5. Los empleadores, los trabajadores y sus organizaciones y los trabajadores independientes que cotizan al sistema contributivo y los pensionados".

4 Artículo 157.- (...) Los afiliados al Sistema mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago".

5 Artículo 203. (...) Serán afiliados obligatorios al régimen contributivo los afiliados de que trata el literal a) del artículo 157.

6 Decreto 1406 de 1999. Artículo 16.

7 Oficio No. 001971 del 14 de mayo de 2007.

8 Gacetas del congreso Ns. 366,510 y 563 de 2006.

9 Expediente 3403-02

10 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 13707

11 "Artículo 271. Sanciones para el empleador. (...) El Gobierno Nacional reglamentará los mecanismos para el control del pago de cotizaciones de los trabajadores migrantes o estacionales, con contrato a término fijo o con contrato por prestación de servicios".

12 Artículo 5º de la ley 797 de 2003. "(...) En ningún caso el ingreso base de cotización podrá ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente".

13 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de octubre de 2006. Expediente 15399.

14 Diccionario técnico contable concordado con el Estatuto Tributario. Editorial Legis. Marta Teresa Briceño de Valencia y Olga Esperanza Hoyos de Ordóñez. Primera Edición 1998. "Ingresos brutos: incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier conceptos de gastos (...) así mismo hay otros costos de operación que no necesariamente tienen relación directa con los ingresos específicos. Incluyen el pago del impuesto sobre la renta y de otra naturaleza (...)" "Ingresos Netos: importe de los ingresos brutos realizados, menos los descuentos, rebajas y devoluciones".

15 Modificada por la ley 828 de 2003

16 Corte Constitucional. Sentencia C-760 de 2004

17 Corte Constitucional. Sentencia C-064 de 2005.

18 Ibídem

19 Artículo.107.- Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes".

20 Manual de IVA y Timbre 2001. Editorial Legis.

21 Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis. Tomo II. Jornadas latinoamericanas "Particulares dificultades presenta la delimitación del sujeto pasivo contribuyente de impuesto de IVA, por la sencilla razón de que este impuesto ha roto el tradicional hilo conductor que une la capacidad económica, el hecho imponible y el pago de la deuda tributaria (...)"

22 Manual de ICA. Legis 2001. "Se consideran actividades de servicios todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien contrata, que generen una contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual".

23 *Ver concordancia del artículo 244 del decreto extraordinario 624 de 1989*

24 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 7852. Sentencia 1 de noviembre de 1996.

Fecha y hora de creación: 2026-07-05 19:13:23