



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00718-01 (26001)
Demandante	ANA ILDA BOLAÑOS LEBAZA
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES UGPP
Tema	Aportes parafiscales al Sistema de Seguridad Social período 2014. Base gravable independientes. Presunción de veracidad de las declaraciones. Competencia UGPP. Devolución de aportes. Planilla J

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

“PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la considerativa.

SEGUNDO: NOTIFÍQUESE por correo electrónico la presente providencia así: (...)

TERCERO: INFÓRMESE a las partes que los recursos, solicitudes de aclaración o complementación frente a la presente providencia deberán remitirse en el término de ley (...)

CUARTO: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor CHRISTIAN QUIRLEY SIERRA ARANGUREN para actuar como apoderado judicial de la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES.

QUINTO: En firme esta providencia **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 31 de agosto de 2015, la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2014, en la que se determinó un valor de ingresos netos de \$686.738.000, costos en la suma de \$490.167.000 y deducciones por \$68.243.000². En este denuncia se registró como actividad económica la número 1410 (confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel)

El 16 de noviembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales (en adelante, UGPP) expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir RCD 2016-01362, en el cual le solicitó a la demandante, que se afiliara y/o reportara la novedad de ingreso, declarara y pagara los aportes parafiscales de los subsistemas de salud y pensión del año 2014 y cancelara la sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación³.

¹ Samai, índice 2. PDF 9_ED_CDFOLIO1_2018718ANAILDABO (.PDF)

² Samai, índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2.

³ Samai, índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2



El 28 de abril de 2017, la entidad demandada expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO-2017-00509, en la que se determinó el pago de la suma de \$56.364.000 por aportes parafiscales al Sistema de Seguridad Social y una sanción por omisión de \$112.728.000⁴.

El 05 de julio de 2017, la demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución RDC 400 del 18 de julio de 2018, en la cual se modificó el valor de los aportes parafiscales en \$48.113.400 y la sanción en la suma de \$96.226.800⁵.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

“II. PRETENSIONES

PRETENSIONES PRINCIPALES

Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. *Resolución No. RDO-2017-00509 del 28 de abril de 2017: “Por medio de la cual se profiere a ANA ILDA BOLAÑOS LEBAZA, identificado (sic) con la cédula de ciudadanía (...), liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social integral en el Subsistema de Salud (sic) y se sanciona por omisión” cuyos periodos están comprendidos entre enero a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE (\$56.364.000) y sanción por la omisión anterior, por valor de CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$112.728.000).*
2. *Resolución No. RDC-400 del 18 de julio de 2018: “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. RDO-2017-00509 del 28 de abril de 2017” cuyos periodos están comprendidos entre enero a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CUARENTA Y OCHO MILLONES CIENTO TRECE MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$48.113.400) y sanción por la omisión anterior, por un valor de NOVENTA Y SEIS MILLONES DOSCIENTOS VEINTISEIS MIL OCHOCIENTOS PESOS M/CTE (\$96.226.800).*

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

- A. *De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicitamos a su señoría, que, en caso de no conceder la pretensión principal de NULIDAD del acto administrativo, se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y proceda a realizar una reliquidación de la presunta deuda fijada por la UGPP en el acto administrativo demandado, declarando la nulidad parcial del mismo:*
1. *Resolución No. RDO-2017-00509 del 28 de abril de 2017: “Por medio de la cual se profiere a ANA ILDA BOLAÑOS LEBAZA, identificado (sic) con la cédula de ciudadanía (...), liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social integral (...)*
2. *Resolución No. RDC-400 del 18 de julio de 2018: “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración (...)*

⁴ Samai índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2.

⁵ Samai, índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2.

- B. De igual manera, Señor juez, con el fin de evitar un perjuicio mayor a mi poderdante al haber interpuesto esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en el dado caso se obligue a realizar un pago a seguridad social. Solicitamos cordialmente se le EXONERE del pago de intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representado (sic) por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.

SOBRE EL RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

A. Sobre el Daño Emergente:

1. Que se reconozca por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica por mi poderdante durante el proceso de fiscalización de la UGPP para interponer el recurso de reconsideración. Los valores de los gastos incurridos son por un valor de CUATRO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y TRES PESOS M/CTE (\$4.289.033), los cuales se prueban con el contrato de prestación de servicios suscrito con la firma y la certificación individual generada por el tercero cuyo favor se canceló dicha acreencia, documentos que se allegan en el acápite de pruebas de la presente demanda.
2. En el caso de una eventual declaración de nulidad total o parcial de los actos atacados, solicitamos cordialmente, se ordene a la Unidad, la devolución de los dineros pagados por concepto de pago de seguridad social del año fiscalizado, respecto al CAPITAL, INTERESES MORATORIOS Y/O SANCIONES POR OMISIÓN, INEXACTITUD O MORA.

CONDENA EN COSTAS

Solicitó que se condene en costa a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCION SOCIAL – UGPP, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 48 y 338 de la Constitución; 2, 3 y 5 de la Ley 797 de 2003; 18 de la Ley 1122 de 2007; 50 de la Ley 1739 de 2014; 135 de la Ley 1753 de 2015; 107, 330, 617 y 618 del Estatuto Tributario y 1 del Decreto 3085 de 2007.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así⁶:

1. Falta de base gravable para los independientes por cuenta propia

Explicó que únicamente el Congreso de la República podía crear tributos, incluidas las contribuciones parafiscales, las cuales debían reunir los elementos esenciales para que fueran legalmente cobrados por el Gobierno, entre los cuales se encontraba la base gravable.

Señaló que para el año 2014, el legislativo no había definido una base para los trabajadores independientes por cuenta propia, lo cual hizo solo hasta el año siguiente, mediante la Ley 1753 de 2015, en la que determinó una base mínima. Así las cosas, la UGPP no tenía la facultad de crear una base para esta clase de trabajadores.

Destacó que, si bien la Ley 1122 de 2007 hizo mención de la base gravable de los independientes, dividiendo esta categoría entre contratistas y aquellos por cuenta propia, donde para estos últimos se requería una reglamentación por parte del Gobierno Nacional de un sistema de presunción de ingresos, generando una inseguridad jurídica para el demandante, pues se desconocía la base de cotización.

⁶ Samai, índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2.

Así mismo, que mediante la Ley 1438 de 2011 se presumía con capacidad de pago aquellas personas que declararan el impuesto sobre la renta y se indicó que el Gobierno Nacional reglamentaría un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. Comoquiera que desde ese año se encontraba pendiente de reglamentar la base, los actos demandados se encontraban falsamente motivados, y procede su nulidad de acuerdo con el artículo 730 del Estatuto Tributario, que consagra que los actos administrativos en los que se determinan tributos no pueden omitir las bases gravables.

Comentó que en el caso de que existiera la obligación de pagar, se debía cotizar sobre lo declarado cuando la actora se afiliara, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, por lo que la demandante debería pagar por lo declarado y no respecto de lo establecido por la UGPP.

2. Presunción de veracidad de la declaración de renta. Competencia de la DIAN

Explicó que los costos y gastos en los que incurrió la demandante se encontraban en su declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2014, por lo que existía una presunción de veracidad de su existencia. En consecuencia, los actos demandados violan el principio de buena fe, dado que la Administración no podía desconocer estas deducciones.

Señaló que la UGPP realizó una investigación desmesurada sobre los ingresos declarados sin tener en cuenta los costos y gastos evidenciando un injustificado recaudo.

Destacó que el análisis de los costos y gastos es una función exclusiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por lo que los actos demandados son nulos al ser expedidos sin competencia de la UGPP.

3. Principio de favorabilidad y violación al principio de igualdad

Manifestó que los actos demandados determinan la base de cotización más elevada sin tener en cuenta el principio de favorabilidad, según el cual debía aplicar la base de los independientes por cuenta propia correspondiente al 40% del valor mensualizado de sus ingresos, consagrada en la Ley 1753 de 2015.

Aseguró que se violó el principio de igualdad al no realizarse un proceso de fiscalización igual al efectuado para el año 2016, en donde se solicitó información diferente en relación con los soportes de los costos, gastos para los comerciantes obligados a llevar contabilidad.

Destacó que era obligado a llevar contabilidad, por lo que no era procedente que la UGPP lo fiscalizara como si no tuviera esa condición. De ahí que no debían rechazarse las certificaciones del contador por la presunta falta de soportes.

Precisó que se debía tener en cuenta la información contable que se remitía en el acápite de pruebas que contenía la información como se requería para el año 2016 por la UGPP.

4. Carga probatoria excesiva

Alegó que los actos demandados realizaron una carga probatoria excesiva, aun cuando la UGPP se encontraba en mejor condición de probar, mediante medios

como la inspección tributaria, en la medida en que la contabilidad era voluminosa y se hacía necesario explicar el manejo de esta y la utilidad real de la actora en cada mes.

Oposición de la demanda

La UGPP contravirtió las pretensiones de la actora, con base en los siguientes argumentos⁷:

Advirtió que los actos demandados no violan los artículos 29 y 121 de la Constitución Política, porque los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007, 1 del Decreto Ley 169 de 2008 y 18 y 19 del Decreto 5021 de 2009 determinaron las facultades de la UGPP, entre las cuales se encuentra la de determinar las contribuciones parafiscales de la Seguridad Social, por lo que se actuó de acuerdo con sus competencias.

En cuanto a la **base gravable** explicó que los artículos 157 de la Ley 100 de 1993, 6 de la Ley 797 de 2003, 1 y 3 del Decreto 510 de 2003 y 107 del Estatuto Tributario establecen de forma clara que el IBC de para determinar el valor de los aportes parafiscales para la Seguridad Social para los independientes, el cual consiste en los ingresos percibidos menos las erogaciones necesarias para realizar la actividad económica.

Señaló que el principio de legalidad se acató en los actos acusados, debido a que la actuación de la Administración se limitó al desarrollo de lo establecido en los artículos 15, 17, 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, 3, 4 y 6 de la Ley 797 de 2003, 33 de la Ley 1438 de 2011 y 3 del Decreto 510 de 2003, que consagran que los trabajadores independientes deben afiliarse al Sistema de Seguridad Social cuando se demuestre que poseen ingresos o capacidad de pago y se encuentran obligados al pago de aportes a dicho sistema.

Aclaró que los artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993 determinaron el ingreso base de cotización de los trabajadores independientes por cuenta propia.

Comentó que el párrafo del artículo 1 del Decreto 510 de 2003 señala el alcance del ingreso base de cotización en materia de pensiones y no modifica lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, ni se asumen competencias del legislador, sino que aclara lo que debe entenderse por ingresos efectivamente percibidos. Adicionalmente, el artículo 3 del Decreto 510 *ibidem* igualó la base para los sistemas en salud y pensión, norma que se limitó a reproducir lo señalado en la Ley 100 de 1993 (artículo 204).

Precisó que no se vulneró el artículo 2 de la Ley 1562 de 2012, porque se refiere a la obligación de afiliarse al sistema de riesgos laborales cuando se desempeñen labores de alto riesgo, asunto que no fue determinado por los actos.

Adujo que se realizó la mensualización de los ingresos por cada período y se verificó si superaban el tope de los 25 salarios mínimos mensuales legales vigentes, destacando que no era posible aplicar la norma del 40% de las personas independientes con contrato de prestación de servicios.

Destacó que con ocasión al recurso de reconsideración se modificaron los valores de acuerdo con las pruebas allegadas y comentó que **los costos rechazados**

⁷ Samai, índice 2. PDF1_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPALP(.PDF) NroActua 2.

obedecen a la falta de soportes que dieran cuenta del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, no fue posible valorar los estados de resultados mensuales pues carecían de las firmas del representante legal y contador público y sobre los pagos de aportes no se evidenció la planilla a la que correspondía.

Manifestó que no se vulneró el derecho a la **igualdad** puesto que el límite del 40% del ingreso base de cotización solo aplica para los independientes por prestación de servicios, mientras que para los trabajadores por cuenta propia aplica el artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que acepta la reducción de los costos y gastos relacionados con la actividad productora.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones en la demanda con base en lo siguiente⁸:

Explicó que la UGPP tiene plenas facultades de fiscalización, determinación y cobro de las contribuciones de la Seguridad Social y que, de acuerdo con el artículo 779 del Estatuto Tributario, las inspecciones tributarias no son obligatorias, sino facultativas.

Aclaró que no era aplicable de forma retroactiva la base gravable para trabajadores independientes del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, debido a que los artículos 338 y 363 de la Constitución Política lo prohíben. Señaló que el principio de favorabilidad era aplicable en materia sancionatoria y no impositiva.

Advirtió que la demandante al ser una trabajadora independiente y tener capacidad de pago debió afiliarse al Sistema de Seguridad Social en el régimen contributivo, por orden expresa de la ley, destacando que las bases de cotización en pensión y salud están homologadas.

Así, la base de cotización era la establecida en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, esto es sobre los ingresos declarados siempre que guarden correspondencia con los realmente recibidos, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 510 de 2003, el artículo 107 del Estatuto Tributario y el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 (presunción de ingresos con los valores declarados ante la DIAN), así no existió un vacío legal en el año 2014 que no permitiera determinar el valor de los aportes para los trabajadores independientes por cuenta propia.

En relación con la competencia de la UGPP para determinar el IBC, aclaró que la entidad tenía facultades para pedir información sobre los costos y gastos de la demandante y analizar si están soportados en los términos de los artículos 617 y 618 del Estatuto. Así mismo, puede hacer cruces de información con otras entidades para determinar la base gravable de los aportes parafiscales, y se puede desestimar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias.

Explicó que, al no existir declaración de ingresos ante la entidad a la cual se encontraba afiliada la demandante, la UGPP tomó los ingresos efectivamente percibidos señalados en el denuncia de renta del año 2014, y los dividió en los 12 meses del año, para verificar el tope de los 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, no obstante, con ocasión al recurso se tomaron los ingresos de acuerdo

⁸ Samai, índice 2 PDF 9_ED_CDFOLIO1_2018718ANAILDABO (.PDF)

con las variaciones que fueron probadas por la actora. Respecto de este cálculo, el *a quo* señaló que le asistía razón a la UGPP, y frente a los soportes de los costos y gastos allegados por la actora consideró que no cumplieron con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque los estados de resultados fueron allegados sin la firma de contador y representante legal y, respecto de los pagos vía PSE a la planilla, no fue posible identificar el período al cual corresponde la imputación.

Así las cosas, explicó que el ejercicio hecho por la UGPP fue ajustado a derecho, máxime cuando no se logró demostrar la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad en sede administrativa ni judicial de las erogaciones registradas en su denuncia privado de renta.

Finalmente, no se pronunció respecto de las costas⁹.

Recurso de apelación

La parte **demandante** sostuvo que¹⁰ el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 6 de la Ley 797 de 2003 establecen, que los trabajadores independientes necesitan estar afiliados a una entidad para determinar el ingreso base de cotización, sin embargo, para el año 2014, la demandante no se encontraba afiliada por lo que no tenía obligación alguna.

Solicitó que se determinara si existía o no base de cotización para el año 2014 y, en su defecto, aplicar el principio de favorabilidad, de conformidad con el cual solo debía cotizarse sobre un salario mínimo.

Destacó que la declaración de renta goza de presunción de veracidad, por lo que la UGPP debió solicitar una comprobación especial en materia probatoria, tal como la inspección tributaria, con el fin de justificar el desconocimiento de los costos y gastos declarados.

Señaló que en el año 2014 no existía IBC para los trabajadores independientes debido a la falta de reglamento que determinara de forma específica la presunción de ingresos como lo exigían las Leyes 100 de 1993, 1122 de 2007 y 1438 de 2011, evidenciando así una falsa motivación de los actos demandados, ya que para el cálculo de los aportes la UGPP solo utilizó los ingresos de la declaración del impuesto sobre la renta, pero no aceptó los costos y gastos declarados, pese a existir presunción de veracidad de dicha declaración.

Destacó que la UGPP emitió la Resolución Nro. 209 de 2020 en la que se utilizó una presunción de ingresos, pero que no podía ser aplicada porque no tenía efectos retroactivos. Empero, solicitó tener en cuenta lo dispuesto por el Juzgado 41 Administrativo Oral del Circuito de Bogotá, en el proceso de radicado Nro. 11001-33-37-041-2017-00270-00, en el que se indicó que no existía certeza sobre esta presunción de ingresos.

Invocó la aplicación del principio de favorabilidad, de manera que debía tomarse como base la señalada en la Ley 1753 de 2015, esto es el 40% del IBC (valor

⁹ La sentencia contó con un salvamento de voto relacionado con la determinación del IBC, porque no atiende a la realidad económica dado el rechazo de los costos y deducciones.

¹⁰ Samai del Tribunal /Gestión de documentos.

mensualizado de los ingresos), norma que se encontraba vigente para el momento de la fiscalización.

Señaló que la UGPP no puede fundamentar su actuación el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, porque esta norma no otorga competencia a dicha entidad para la calificación de los costos y gastos de una declaración de renta.

Alegó que los actos demandados son violatorios del principio de igualdad, porque la demandada está fiscalizando de forma diferente al aceptar, en un caso del año 2016, que los costos y gastos hacen parte del cálculo del IBC teniendo como soporte un certificado de contador público, mientras que para el año 2014 no tiene en cuenta dicho documento. En consecuencia, al estar obligada a llevar contabilidad en la vigencia 2014 la UGPP le debió aceptar los costos y gastos reportados.

Explicó que la UGPP no utilizó los medios probatorios idóneos para establecer la realidad contable de la demandante, debido a que se aportó un certificado de contador público que no fue valorado y se debió realizar una inspección tributaria. En consecuencia, la carga de la prueba recaía en la UGPP, para establecer la realidad económica de la demandante

Adicionalmente, señaló que no era procedente el cálculo hecho por la UGPP, ya que dividió los ingresos en 12 meses sin analizar la verdadera utilidad de la actora.

Alegatos de conclusión

La **demandante** insistió en lo expuesto en la apelación¹¹.

La **demandada** reiteró lo señalado en la contestación de la demanda en lo relacionado con el cálculo del ingreso base de cotización determinado en los actos demandados¹².

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones¹³:

Explicó que los actos se encuentran debidamente motivados, ya que tienen fundamentos de hecho y de derecho probados dentro del expediente.

Comentó que sí existía base gravable para los trabajadores independientes de acuerdo con los artículos 19 de la Ley 100 de 1993 y 3 del Decreto 510 de 2003. Además, aclaró que la Administración tomó los valores declarados por la contribuyente como punto de partida y solicitó información para verificar los costos y gastos, por lo que se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la actora.

Señaló que la UGPP tiene funciones de fiscalización de los aportes parafiscales, por lo que podía solicitar soportes de costos y gastos. Finalmente, dijo que no es procedente aplicar lo dispuesto en la Ley 1735 de 2015, al ser más favorable, ya que esta posibilidad solo se presenta en materia sancionatoria y no para las normas tributarias.

¹¹ Samai, índice 18

¹² Samai, índice 19

¹³ Samai, índice 20

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación presentado por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones encaminadas a la nulidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO-2017-00509 del 28 de abril de 2017 y la Resolución Nro. RDC 400 del 18 de julio de 2018, que determinaron los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud y pensión a cargo de la actora por los períodos de enero a diciembre de 2014 e impuso sanción por omisión ¹⁴.

1. Normas aplicables en la determinación del ingreso base de cotización para trabajadores independientes

Señala la apelante que, dentro del fallo de primera instancia, se determinó que la actora estaba obligada al pago de aportes, de conformidad con los ingresos declarados ante la administradora en la que se encontraba afiliada, sin embargo, para la época la demandante no se había vinculado a ninguna entidad y, por tanto, carecía de declaración de ingresos, lo que imposibilitaba la aplicación del IBC, por lo que solicitó señalar que, en caso de existir base, se determinara sobre un salario mínimo.

También alega la demandante que en el denuncia privado se encontraba la información de costos y gastos, datos que la UGPP pudo haber tenido en cuenta, sin embargo, decidió desconocerlos. En relación con la presunción de ingresos, señaló que no podía aplicarse en la medida en que las normas que determinaban dicha inferencia estaban sujetas a reglamentación, que para la época de los hechos no había sido expedida, lo cual respalda en la sentencia del Juzgado 41 Administrativo Oral del Circuito de Bogotá¹⁵.

En relación con las normas aplicables a la determinación del ingreso base de cotización para trabajadores independientes, destaca la Sala lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 13 y 15 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 2 y 3 de la Ley 797 de 2003¹⁶, la afiliación al Sistema General de Pensiones es obligatoria para los siguientes sujetos, así:

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

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

ARTÍCULO 15. AFILIADOS. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones:

- 1. En forma obligatoria: Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos. Así mismo, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales.*

¹⁴ Se precisa que, por auto del 10 de febrero de 2023, el despacho sustanciador recibió el proceso de la referencia, dada que fue negada la ponencia presentada en su momento. Samai, índice 23

¹⁵ Sección Cuarta- Radicado Nro. 11001-33-37-041-2017-00270-00, en donde se señaló que no existía certeza respecto del procedimiento aplicable a esta clase de cotizaciones para establecer la presunción de ingresos

¹⁶ Mediante sentencia C-1089 de 2003 la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 3 de la Ley 797 de 2003. Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte declaró la exequibilidad de la expresión “trabajadores independientes” contenida en el literal a) del artículo 2 y en el numeral 1 de artículo 3 de la Ley 797 de 2003.

De lo anterior se desprende que el legislador estableció expresamente que los trabajadores independientes o con si contrato de prestación de servicios tienen la obligación de afiliarse a pensiones.

A su vez, los artículos 156 y 157¹⁷ de la misma norma señalan lo siguiente:

“ARTÍCULO 156. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

El Sistema General de Seguridad Social en Salud tendrá las siguientes características: (...)

b) Todos los habitantes en Colombia deberán estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través del subsidio que se financiará con recursos fiscales, de solidaridad y los ingresos propios de los entes territoriales (...).”

“ARTÍCULO 157. TIPOS DE PARTICIPANTES EN EL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. A partir de la sanción de la presente Ley, todo colombiano participará en el servicio esencial de salud que permite el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Unos lo harán en su condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados.

A. Afiliados al Sistema de Seguridad Social.

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

1. Los afiliados al Sistema mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago. Estas personas deberán afiliarse al Sistema mediante las normas del régimen contributivo de que trata el capítulo I del título III de la presente Ley”.

Así, todos los habitantes del territorio debían estar afiliados al subsistema de salud en condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado, o en forma temporal como participantes vinculados y, para tal efecto, incluyó de manera puntual a los trabajadores independientes con capacidad de pago.

En cuanto al ingreso base de cotización para el subsistema de **pensión**, los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003 respectivamente, disponen lo siguiente:

“ARTÍCULO 15. AFILIADOS. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones

PARÁGRAFO 1o. *En el caso de los trabajadores independientes se aplicarán los siguientes principios:*

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

“ARTÍCULO. 19.- BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES. Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.

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

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

¹⁷ Declarados exequibles en la sentencia C-663 de 1993

Se tiene, entonces, que el legislador estableció que la base de cotización de los afiliados (entre los cuales se encuentran los independientes como se indicó anteriormente) se compone de los ingresos efectivamente percibidos.

Por su parte, el Decreto 510 del 2003, por medio del cual se reglamentaron los artículos 3, 5, 7, 8, 9 10 y 14 de la Ley 797 de 2003, dispuso en el parágrafo del artículo 1º que:

“Se entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario”.

Si bien el inciso primero del artículo 1 hace referencia inicialmente a las personas naturales con contratos de presentación de servicios, lo cierto es que lo pretendido es reglamentar el artículo 15 de la Ley 100 de 1993 (modificado por el artículo 3 de la mencionada Ley 797), el cual, como se citó anteriormente, hace referencia a los trabajadores independientes y a los ingresos efectivamente percibidos, de ahí que lo dispuesto en el reglamento cobija a todos los trabajadores independientes sean o no contratistas, y entre los que se encuentran los rentistas de capital¹⁸.

Ahora, la norma *ibidem* permite deducir las expensas realizadas en el ejercicio de la actividad económica, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que establece lo siguiente:

“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 tenga 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 cuentas las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”

Así mismo, el artículo 3 del Decreto 510 se refirió a los límites de cotización, por lo que los aportes no pueden ser inferiores a un 1 SMLMV ni superar los 25 salarios, señalando que dicho rango también aplica para los aportes a salud, reiterando entonces el mandato del legislador.

Sobre la facultad reglamentaria, esta Sección se ha pronunciado en los siguientes términos¹⁹:

“De conformidad con el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria comporta una facultad asignada al Gobierno, como órgano supremo de Administración, cuya vocación no es otra que regular aquellas disposiciones que, por su carácter técnico, no son desarrolladas exhaustivamente por el Legislativo. Está dirigida, en los términos de la Sección, a facilitar la ejecución de la ley (sentencia del 09 de diciembre de 2013, exp. 18068, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En materia tributaria, la potestad de expedir reglamentos no goza de un ámbito de regulación autónomo, en la medida en que se encuentra limitada por el principio de reserva de ley de que trata el artículo 338 de la Constitución. En efecto, el ejercicio de dicha facultad supone la existencia de una norma con rango de ley que regule algún ámbito del derecho tributario, de

¹⁸ Sobre la inclusión de los rentistas de capital en la denominación de trabajadores se puede consultar la sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp. 24719 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

manera que «el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador» (auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)”.

Así mismo, al estudiar la legalidad de varios actos referentes a los aportes de trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios, tales como el mencionado Decreto 510 de 2003, el Decreto 1703 de 2003 y la Circular Conjunta 00001 de 2004, la Sala determinó lo siguiente:

“Como se observa, la base de cotización al sistema de pensiones, tratándose de trabajadores vinculados por contrato de servicios fue definida directamente por el legislador, luego el Gobierno Nacional puede en ejercicio de su facultad reglamentaria (art. 189 [11] C.P.), expedir los actos que permitan el desarrollo de la ley, siempre que al hacerlo no restrinja o exceda los límites previstos por el legislador en las disposiciones transcritas”²⁰.

Además, sobre la circular demandada en dicho proceso, en la que se hace referencia al 40% del valor bruto mensualizado del contrato proporcional a los ingresos devengados, la Sala consideró que este último concepto “*debe ser objeto de reglamentación, pues si la ley no define con exactitud los ingresos que sirven de base para la cotización, resulta válido que sea a través del reglamento que se haga tal definición, respetando los límites legales*”²¹

Esta misma premisa aplica para este caso, puesto que cuando el legislador hizo referencia a “*ingresos efectivamente percibidos por el afiliado*” no los definió, de ahí que el ejecutivo estaba facultado para reglamentar la materia, como efectivamente lo hizo en el párrafo citado, sin que ello implique asumir competencias que no le corresponden.

Frente al ingreso base de cotización en materia de **salud**, el párrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 dispuso que “*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*”.

En cumplimiento de lo anterior, mediante el artículo 4 del Decreto 1070 de 1995²² se dispuso que era competencia de la Superintendencia Nacional de Salud establecer el sistema de presunción de ingresos, lo que llevó a la expedición de la Resolución Nro. 9 de 1996.

Posteriormente, el Decreto 806 de 1998, vigente para el año 2014, en su artículo 66 reglamentó la base de cotización para este tipo de trabajadores en los siguientes términos:

“Artículo 66. *Base de cotización de los trabajadores independientes. La base de cotización para los trabajadores independientes será determinada sobre los ingresos que calcule la EPS*

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006, exp. 15399 C.P. Ligia López Díaz

²¹ *Ibidem*

²² **Artículo 4º.** Las Entidades Promotoras de Salud, podrán continuar ofreciendo el Plan Obligatorio de salud del régimen contributivo a los trabajadores independientes que venían cotizando sobre un ingreso entre uno y dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, que se hubieren afiliado con anterioridad al 20 de abril de 1995.

La Superintendencia Nacional de Salud establecerá el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes, el cual deberá ser utilizado por las Entidades Promotoras de Salud para determinar la base de cotización.

de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud. En ningún caso el monto de la cotización de los trabajadores independientes podrá ser inferior al equivalente al 12% de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes”.

De igual forma, el Decreto 1406 de 1999 señaló:

“ARTICULO 25. INGRESO BASE DE COTIZACION PARA TRABAJADORES INDEPENDIENTES AFILIADOS AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-SGSSS. Las entidades promotoras de salud-EPS deberán, al momento de la afiliación, aplicar con suma diligencia a los trabajadores independientes los cuestionarios que, con el fin de determinar las bases presuntas mínimas de los aportes que dichos trabajadores deben efectuar al SGSSS, han establecido los órganos de control o aquellos que sean establecidos en el futuro.

En todo caso, cuando los ingresos reales del trabajador independiente sean superiores a los que resulten de la aplicación de las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dicho trabajador deberán hacerse con base en los ingresos reales. Para tal efecto, los trabajadores independientes que deseen afiliarse al SGSSS deberán presentar una declaración anual, en la cual informen a la EPS, de manera anticipada, el Ingreso Base de Cotización que se tendrá en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente.

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

Finalmente, la Ley 1438 de 2011, en su artículo 33, consagró una presunción de capacidad de pago y de ingresos así:

“ARTÍCULO 33. PRESUNCIÓN DE CAPACIDAD DE PAGO Y DE INGRESOS. Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

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

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

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

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

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

Por lo anterior se establece que las declaraciones tributarias, como las de renta, son un indicador de ingresos, lo cual permite evidenciar la capacidad de pago y su obligación de aportar al sistema, aun en el evento de que no existiera un sistema de presunción de ingresos.

Concluye la Sala que del sustento normativo citado se desprende que la base de cotización tanto para salud como para pensión se compone de los ingresos percibidos por el trabajador independiente, teniendo límites de cotización inferior y superior (entre 1 y 25 SMLMV), y en todo caso, el mismo legislador ha señalado que estos deben corresponder a los ingresos reales, de ahí que aun cuando se haya

cotizado bajo ingresos presuntos o se omitiera la obligación, deben ajustarse a los declarados “ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”

Así las cosas, para el año 2014 los trabajadores independientes, distintos a aquellos que cuentan con contrato de prestación de servicios, como el caso de la actora, sí cuentan con una base determinada por el ordenamiento jurídico, por lo que no existía un vacío legal antes de la entrada en vigencia del artículo 135 de la Ley 1735 de 2015.

Comoquiera que la Sala considera que, si existe IBC para esta clase de trabajadores, no hay lugar a pronunciarse sobre el fallo emitido por el juzgado administrativo al que se hace alusión en el recurso de apelación, pronunciamiento que adicionalmente tampoco vincularía a este tribunal de cierre.

2. Competencia de la UGPP

Señala la demandante que la entidad, para el año 2016, aceptó los certificados del contador público, situación que no ocurrió para el período 2014. Aduce, además, que se debió efectuar una inspección tributaria que permitiera verificar la veracidad de las afirmaciones hechas por el contador.

Sobre estos argumentos, señala la Sala que, en desarrollo de las facultades de fiscalización establecidas en la Ley 1151 de 2007, el Decreto Ley 169 de 2008 y el Decreto 5021 de 2009, derogado por el Decreto 575 de 2013, la UGPP puede investigar y solicitar información de los contribuyentes.

Tal y como lo determinó el Tribunal, la Administración tenía la facultad para adelantar todas las diligencias tendientes a lograr la correcta determinación, liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social, sin que se encuentre obligada a practicar una inspección tributaria, pues se trata de una prueba facultativa por parte de la entidad.

Se aclara, adicionalmente, que la Administración podrá requerir la información que considere pertinente sin que ello la obligue a solicitar la misma documentación para los diferentes periodos fiscalizados, aun cuando se trate del mismo aportante, así la UGPP no estaba constreñida para expedir un requerimiento de información idéntico a la demandante por el año 2016, pues como se señaló, la entidad cuenta con la competencia para efectuar las solicitudes necesarias de información que le determinar el pago correcto de las aportes en cabeza de la demandante.

Por lo expuesto no prosperan los cargos de apelación.

3. Caso concreto

Previo a establecer la base gravable en el *sub examine*, considera la Sala procedente resolver algunos planteamientos formulados en el recurso de apelación relacionados con el IBC.

Se advierte que, en el recurso se solicitó la aplicación de la base en un salario mínimo legal mensual vigente como garantía del principio de favorabilidad. Sobre el particular se resalta que dicha petición no fue objeto de solicitud en el escrito de la demanda y por ende no pudo ser controvertida por la entidad demandada.

Ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso²³, razón por la cual no se examinará este aspecto de la apelación, por tratarse de argumentos nuevos que no se alegaron en su debida oportunidad con la presentación de la demanda.

Así mismo, la apelante también invocó la aplicación de la base contenida en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, que correspondía al 40% de los ingresos mensualizados efectivamente percibidos por ser más favorable, se aclara que en materia sustantiva impositiva no hay lugar a la aplicación del principio de favorabilidad, so pena de vulnerar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política²⁴.

Hechas las precisiones anteriores, se tiene que, con relación a la base de cotización, la demandante en su recurso de apelación reclama el reconocimiento de la totalidad de sus erogaciones reportadas en renta. Sobre el particular es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala en otras ocasiones²⁵, la remisión a este denuncia privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta los costos y gastos en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad productora de renta, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, cubre a toda la declaración²⁶.

Frente a este asunto, la Sección se pronunció recientemente en los siguientes términos²⁷:

“En orden de ideas, si la UGPP tiene como sustento probatorio la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante por el año gravable 2014, en los renglones 35 a 40, referidos a los ingresos, también debe tener en cuenta aquellos rubros que debe erogar para desarrollar su actividad, en las condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario; esto es, los renglones correspondientes a costos y gastos denunciados, que deben cumplir con los requisitos de dicha norma. Esta conclusión resulta reforzada con lo dispuesto en el artículo 250 del Código General del Proceso, según el cual “La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible

“Ahora bien: la UGPP bien podría solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones que pueden deducirse del ingreso base de liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social, pero en el caso concreto estas se encuentran demostradas a través del mismo medio probatorio que utilizó la demandada para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por el demandante. No es admisible que la declaración del impuesto de renta del aportante permita

²³ Sentencias del 10 de marzo de 2022, exp. 24971; 22 de abril y 23 de septiembre de 2021, exp. 25427 y 24987 respectivamente, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

²⁴ Artículo 338. (...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

²⁵ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp. 26206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁶ Artículo 746. Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a los requerimientos administrativos siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley lo exija.

²⁷ Sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



acreditar aquellas situaciones que le perjudican, pero que se divida para desatender lo que le beneficia.

La Sala insiste en la presunción de veracidad de la declaración de renta del demandante por el año 2014, la cual no puede ser modificada o controvertida por otra autoridad diferente a la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante liquidación de revisión, conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008. En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que de los ingresos que sirven para determinar el IBC deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante”

Establecido lo anterior, en este caso se tiene que la UGPP, contrario a lo expuesto por la actora en la demanda y en la apelación, al resolver el recurso de reconsideración, encontró que la demandante demostró, con los documentos anexos al recurso, la forma como percibió sus ingresos mes a mes para un total de \$686.737.559, valor que coincide con el señalado en la declaración del impuesto sobre la renta. En el acto que dio fin a la discusión administrativa se indicó:

(...) se concluyó que la aportante probó que el ingreso declarado en renta es el mismo que corresponde a los asientos contables, por lo tanto se procede a tenerlo en cuenta desde el mes de enero hasta el mes de diciembre 2014, toda vez que corresponde con lo declarado en la vigencia 2014, y en tal virtud, se detallan los ingresos mensualizados (...)”²⁸

En ese sentido el monto de los ingresos fue determinado de la siguiente manera²⁹:

Año	Mes	Ingresos mensualizado liquidación oficial	Ingreso mensualizado Res. RDC 400 *	Costos aceptados Res. RDC 400	Ingreso Depurado	IBC Res. RDC 400
2014	1	57.228.167	4.804.480	0	4.804.000	4.804.000
2014	2	57.228.167	30.006.207	0	30.006.000	15.400.000
2014	3	57.228.167	19.047.410	0	19.047.000	15.400.000
2014	4	57.228.167	50.285.937	0	50.286.000	15.400.000
2014	5	57.228.167	9.761.448	0	9.761.000	9.761.000
2014	6	57.228.167	81.104.930	0	81.105.000	15.400.000
2014	7	57.228.167	76.280.277	0	76.280.000	15.400.000
2014	8	57.228.167	4.583.960	0	4.584.000	4.584.000
2014	9	57.228.167	25.498.959	0	25.499.000	15.400.000
2014	10	57.228.167	188.063.376	0	188.063.000	15.400.000
2014	11	57.228.167	173.678.563	0	173.679.000	15.400.000
2014	12	57.228.167	23.622.012	0	23.624.000	15.400.000
TOTALES		686.738.000	686.737.559	-	686.738.000	157.749.000

* Según los soportes contables aportados con el recurso de reconsideración

Se tiene entonces que la UGPP en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, determinó como ingreso la suma de \$686.738.000 y como IBC tuvo los ingresos probados en cada mes (sin aceptar la deducción de costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta de la actora) y los limitó a 25 SMLMV, con excepción de los meses de enero, mayo y agosto.

Ahora, de conformidad con el precedente citado en párrafos anteriores, se precisa que la UGPP no puede desconocer los costos y gastos registrados en la declaración de renta, puesto que, para este asunto, ese fue el medio probatorio utilizado para determinar los ingresos, y como se reitera en esta ocasión, la entidad no puede hacer uso de este denuncia solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones.

²⁸ Resolución que resolvió el recurso de reconsideración página 9

²⁹ Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración. Página 10.



Cabe agregar que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, los datos consignados en la declaración privada gozan de presunción de veracidad, sin que en el expediente conste que haya sido desvirtuada por la DIAN.

Para la Sala, debido a la aplicación de la indivisibilidad de la prueba documental (artículo 250 del Código General del Proceso) y la presunción de veracidad de la declaración de renta (esta última invocada en la demanda y en la apelación), el IBC estará determinado por los ingresos percibidos (\$686.738.000) una vez deducidas las erogaciones consignadas en la declaración de renta (\$558.410.000³⁰), es decir la suma de \$128.328.000, la cual se distribuirá en cada uno de los meses de acuerdo con lo probado en el expediente

Así las cosas, se relacionan los ingresos mensualizados teniendo en cuenta lo demostrado por la obligada en el recurso de reconsideración y lo declarado por el impuesto sobre la renta, tal como lo hizo la UGPP. Además, se calculará el porcentaje de cada ingreso mensual frente al total informado en la declaración, así:

- De los ingresos:

Mes	Total ingresos	Porcentaje sobre el ingreso total
Enero	\$4.804.480	0,70%
Febrero	\$30.006.207	4,37%
Marzo	\$19.047.410	2,77%
Abril	\$50.285.937	7,32%
Mayo	\$9.761.448	1,42%
Junio	\$81.104.930	11,81%
Julio	\$76.280.277	11,11%
Agosto	\$4.583.960	0,67%
Septiembre	\$25.498.959	3,71%
Octubre	\$188.063.376	27,39%
Noviembre	\$173.678.563	25,29%
Diciembre	\$23.622.012	3,44%
TOTAL	\$686.738.000	100%

Continuando con la determinación del IBC, se tomarán los costos y gastos declarados en renta por el año 2014 (\$558.410.000), los cuales serán distribuidos en cada mes en la misma proporción que los ingresos de acuerdo con la determinación oficial efectuada por la UGPP con el fin de que el resultado de la operación sea acorde con la realidad económica reflejada en el denuncia, así:

- De los costos y gastos:

Mes	Total costos y gastos	Porcentaje sobre el costo total
Enero	\$3.906.686	0,70%
Febrero	\$24.399.066	4,37%
Marzo	\$15.488.096	2,77%
Abril	\$40.889.204	7,32%
Mayo	\$ 7.937.365	1,42%
Junio	\$65.949.174	11,81%
Julio	\$62.026.085	11,11%
Agosto	\$ 3.727.374	0,67%
Septiembre	\$20.734.070	3,71%
Octubre	\$152.920.721	27,39%
Noviembre	\$141.223.940	25,29%
Diciembre	\$ 19.207.861	3,44%
TOTAL	\$558.410.000	100%

³⁰ Costos \$490.167.000 + deducciones de \$68.243.000= 558.410.000





Para finalizar, se reflejará el ingreso base de cotización mes a mes de los aportes, realizando las siguientes operaciones:

- **Resultado IBC depurado (ingresos – costos y gastos):**

Mes	Total ingresos	Total costos y gastos	IBC determinado
Enero	\$4.804.480	\$3.906.686	\$897.794
Febrero	\$30.006.207	\$24.399.066	\$5.607.141
Marzo	\$19.047.410	\$15.488.096	\$3.559.314
Abril	\$50.285.937	\$40.889.204	\$9.396.733
Mayo	\$9.761.448	\$7.937.365	\$1.824.083
Junio	\$81.104.930	\$65.949.174	\$15.155.756
Julio	\$76.280.277	\$62.026.085	\$14.254.192
Agosto	\$4.583.960	\$3.727.374	\$856.586
Septiembre	\$25.498.959	\$20.734.070	\$4.764.889
Octubre	\$188.063.376	\$152.920.721	\$15.400.000*
Noviembre	\$173.678.563	\$141.223.940	\$15.400.000*
Diciembre	\$23.622.012	\$19.207.861	\$4.414.151
TOTAL	\$686.738.000	\$558.410.000	

De conformidad con lo expuesto, se tomará como IBC el resultado de los ingresos menos las deducciones para cada mes, por ser valores superiores a 1 SMLMV (\$616.000) y en los meses de octubre y noviembre se limitarán a los 25 SMLMV (\$15.400.000).

Este cargo de la apelación prospera.

4. Daño emergente y demás pretensiones

Se advierte que la demandante, como restablecimiento del derecho, solicitó el reconocimiento del daño emergente, entendido como el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica durante el proceso de fiscalización de la UGPP para interponer el recurso de reconsideración.

En relación con el concepto de daño emergente esta Sala ha explicado “que la indemnización por perjuicios a título de daño emergente y de lucro cesante deben ser ciertos y encontrarse demostrados”³¹. Así mismo, ha sostenido que la sola declaratoria de nulidad de las actuaciones de la autoridad tributaria no es suficiente para el reconocimiento de perjuicios, pues las mismas “obedecen al cumplimiento de los mandatos legales y constitucionales, y cuyas decisiones gozan de presunción de legalidad, hasta tanto no sean objeto de control por la jurisdicción, sino que es determinante y necesario demostrar la existencia del daño y que este es atribuible a la Administración”³²

En el presente caso, no hay lugar a analizar la solicitud por cuanto la actuación de la Administración era procedente, pues como quedó demostrado en líneas anteriores, lo que genera la nulidad parcial de los actos es la determinación del monto de la obligación y no la inexistencia de la misma.

Sobre la devolución de los aportes, debe acudirse al artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 que establece que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos administrativos, la demandada debe proferir un acto mediante el cual ordene a las administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados.

³¹ Sentencia de 8 de febrero de 2018. Exp. 21351. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³² Sentencia del 28 de octubre de 2021, exp. 23654 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Como en este caso se declarará la nulidad parcial de los actos, se ordenará a la UGPP que, previa verificación de los pagos realizados por la sociedad aportante, realice la devolución de los que resulten del reajuste del IBC ordenado en esta instancia, siguiendo el procedimiento establecido en el citado artículo 311³³.

En relación con la planilla J, la Sala reitera que el uso de la misma dependerá de la que conforme a los reglamentos se deba utilizar según la situación particular del aportante y la causa que da origen al pago de las contribuciones, por lo que no corresponde en esta oportunidad impartir directriz en ese sentido³⁴.

5. Condena en costas

Finalmente, en esta instancia, no habrá lugar a condena en costas porque prosperaron parcialmente las pretensiones de la demandante, de conformidad con el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 12 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar se dispone **declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00509 del 28 de abril de 2017 y la Resolución Nro. RDC 400 del 18 de julio de 2018, proferidas por la UGPP, en las que determinó los aportes al Sistema de Seguridad Social e impuso sanciones por omisión por el año 2014
 2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP relíquidar los aportes al Sistema de la Seguridad Social y las sanciones impuestas por los períodos de enero a diciembre de 2014 a cargo de la señora Ana Ilda Bolaños Lebaza, teniendo en cuenta el IBC determinado en la parte considerativa de esta sentencia.
- Además, la UGPP, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 y previa verificación de los pagos realizados por la aportante por los subsistemas y períodos fiscalizados, deberá proceder a la devolución a que haya lugar.
3. Se niegan las demás pretensiones.
 4. Sin condena en costas.

³³ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 27 de octubre de 2022, exp. 25825 C.P. Milton Chaves García.

³⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de septiembre de 2022, exp. 26208 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en sentencia del 29 de junio de 2023, exp. 25908 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00718-01 (26001)
Demandante: Ana Ilda Bolaños Lebaza

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclaró el voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvó el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

artículo20



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00718-01 (26001)
Demandante: Ana Ilda Bolaños Lebaza

artículo20