CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	52001-23-33-000-2019-00275-01 (28342)
Demandante	EFRÉN ENRIQUE REY QUEVEDO
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Base gravable trabajador independiente. Determinación de ingresos. Reconocimiento de costos y gastos. Falta de competencia de la UGPP. IBC enero. Aplicación de la Ley 1753 de 2015. Sanción por omisión e inexactitud. Devolución de aportes.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 15 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Primera de Decisión, que dispuso lo siguiente[1]:

> *"**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Resolución No. RDO-2017-03284 de 20 de septiembre de 2017, y, Resolución No. RDC-2018-0560 de 2 de octubre de 2018, proferidas por la UGPP, únicamente en lo referente a las sanciones por omisión e inexactitud, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, y, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que no hay lugar a la sanción impuesta en los actos que se anulan.*
>
> ***TERCERO: DENEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*
>
> ***CUARTO: CONDENAR** en costas a la parte demandada, de conformidad con lo expuesto.*
>
> ***QUINTO:** En firme esta providencia, procédase al archivo del expediente previo a las anotaciones y registros a que dé lugar en el sistema que, para el efecto, haya determinado el Consejo Superior de la Judicatura."*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-03380 del 22 de diciembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO-2017-03304 del 20 de septiembre de 2017, en la que determinó a cargo del actor los aportes a salud y pensión por la conducta de inexactitud en los períodos de enero a diciembre de 2014, y lo sancionó por omisión e inexactitud.

Contra la anterior decisión, el demandante presentó recurso de reconsideración, el

[1] Samai del Tribunal. Índice 20.

SC 5780-6

cual fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 560 del 2 de octubre de 2018, en el sentido de modificar el monto de los aportes y las sanciones[2].

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[3]:

> ***"PRETENSIONES PRINCIPALES:***
>
> *Se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos:*
>
> 1. *Resolución No. RDO-2017-03304 del 20 de septiembre de 2017: "Por medio de la cual se profiere a EFREN ENRIQUE REY QUEVEDO, identificado con la cédula de ciudadanía No. 87.716.944, liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social integral en el Subsistema de Salud y Pensiones, y se sanciona por omisión e inexactitud" cuyos periodos están comprendidos entre enero a diciembre de 2014, determinando una presenta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CUARENTA Y CINCO MILLONES OCHENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE ($45.086.400), sanción por la omisión, por un valor de CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE ($112.728.000) y sanción por inexactitud por un valor de VEINTISIETE MILLONES CINCUENTA Y UN MIL OCHOCIETOS CUARENTA PESOS M/CTE (27.051.840).*
> 2. *Resolución No. RDC-2018-0560 del 02 de octubre del 2018: "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. RDO-2017-03304 del 20 de septiembre del 2017" cuyos periodos están comprendidos entre enero de 2014 a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CUARENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS PESOS M/CTE ($44.884.600) y sanción por la omisión, por un valor CIENTO DOCE MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE ($112.324.400) y una sanción por inexactitud de VEINTISEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA MIL SETECIENTOS SESENTA PESOS M/CTE (26.930.760).*
>
> ***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 2017-03304 del 20 de septiembre de 2017: "Por medio de la cual se profiere a EFRÉN ENRIQUE REY QUEVEDO (...), liquidación oficial (…)*
> 2. *Resolución No. RDC-2018-0560 del 02 de octubre del 2018: "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración (…)*
>
> *B. De igual forma, 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 (sic) se obligue a realizar un pago a seguridad social. Solicitamos cordialmente que se le EXONERE del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representado por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.*

[2] Samai. Índice 26
[3] Samai del Tribunal. Índice 18. Expediente digital. Pdf 01Cuaderno. Página 6 a 8.

SC 5780-6

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 ejercida por mi poderdante durante la presente demanda de nulidad y restablecimiento. Los valores de los gastos incurridos son por un valor de CUATRO MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS M/CTE ($4.500.000), los cuales se prueban en el contrato de prestación de servicios suscrito con el suscrito y que se allega 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 respeto al CAPITAL, INTERESES MORATORIOS Y/O SANCIONES POR OMISIÓN, INEXACTITUD O MORA.

CONDENA EN COSTAS

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

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29, 48 y 338 de la Constitución Política; 135 de la Ley 1753 de 2015; 18 de la Ley 1122 de 2007; 2, 3 y 5 de la Ley 797 de 2013; 107, 330, 617 y 618 del Estatuto Tributario; 50 de la Ley 1739 de 2014; y 1 del Decreto 3085 de 2007. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Principio de reserva de ley

Señaló que para el período fiscalizado (2014), el Congreso no había definido una base gravable para los independientes por cuenta propia, como era su caso. Si bien la Ley 1122 de 2007 reguló lo relacionado a contratistas de prestación de servicios, se trata de una categoría ajena a la suya. En ese contexto, era improcedente que la UGPP creara una base de los aportes, sin tener competencia para ello, puesto que ese vacío legal solo fue subsanado con la expedición de la Ley 1753 de 2015.

Explicó que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 ordenó al Gobierno reglamentar el sistema de presunción de ingresos sobre las actividades económicas de los declarantes del impuesto de renta, lo cual no ocurrió para el período 2014, y aún en caso de haberlo cumplido era un asunto de competencia exclusiva del Legislador, por ende, había lugar a la nulidad de los actos acusados en virtud del artículo 730 numeral 4 del Estatuto Tributario (omisión de las bases gravables) y la configuración de una falsa motivación.

Ante la inexistencia de norma reguladora de la base gravable, debía cotizar sobre los ingresos declarados ante la entidad a la cual estaba afiliado, por mandato del artículo 6 de la Ley 797 de 2003, o sobre el salario mínimo en aplicación del principio de favorabilidad.

Tampoco era procedente acudir a lo dispuesto en el Decreto 806 de 1998, ya que la potestad tributaria recae en el Congreso y no puede estar delegada en un decreto reglamentario.

2. Presunción de veracidad de la declaración de renta

Sostuvo que la declaración del impuesto de renta del año 2014 gozaba de presunción de veracidad, razón por la cual la UGPP no podía desconocer los costos

SC 5780-6

y gastos allí reportados, es decir, era improcedente tomar únicamente los ingresos para determinar el IBC de los aportes, situación que en todo caso desconocía el principio de buena fe que revestía las actuaciones administrativas.

3. Falta de competencia de la UGPP

Indicó que la entidad carecía de competencia legal para analizar o rechazar las erogaciones declaradas en renta, pues se trataba de un asunto que estaba en cabeza de la DIAN. En caso de que no se acceda a la nulidad, debía liquidarse el IBC de los aportes tomando la renta líquida gravable.

4. Indebida presunción de ingresos

Reprochó que la entidad prorrateara en 12 meses la diferencia originada entre los ingresos demostrados por el contador y los declarados en renta, desconociendo con ello que el pago a la seguridad social se efectuaba sobre lo realmente percibido por mandato del artículo 6 de la Ley 797 de 2003.

Puso de presente que la UGPP desconoció, sin sustento alguno, la certificación expedida por el contador que daba cuenta de sus costos y gastos, por ende, estaba incurriendo en una violación normativa al exigir el pago de las contribuciones sobre una base ajena a la realidad. De manera que debían aceptarse las explicaciones del contador sobre las erogaciones e ingresos, como lo hizo la UGPP en otros procesos.

5. IBC del año anterior

Sostuvo que la liquidación oficial debía declararse nula comoquiera que omitió determinar el IBC del mes de enero de 2014 con base en el salario del año 2013, tal como lo ordenaba la Resolución 2358 de 2016 del Ministerio de Salud, actuación con la cual también se le vulneró el principio de igualdad.

6. Indebido cálculo de la sanción por omisión

Explicó que el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado el 4 de enero de 2017, momento para el cual ya estaba vigente la Ley 1819 de 2016 que consagró una forma de determinar la sanción por omisión que le era más favorable, comoquiera que estipuló que no podía superar la totalidad de la deuda por seguridad social, y la liquidación era sobre el 5% y no del 6% como lo disponía la norma anterior.

Agregó que era errado que la UGPP argumentara que el requerimiento para declarar era un acto de mero trámite no susceptible de control judicial, pues según la jurisprudencia del Consejo de Estado, este debía ser motivado de manera suficiente y correcta so pena de su nulidad. Precisó que, en virtud del cambio de normativa, la entidad pudo emitir una ampliación al requerimiento para declarar y/o corregir y modificar el cálculo de sanción por omisión en aras de respetar el principio de correspondencia.

7. Incompatibilidad de las sanciones por omisión e inexactitud

Adujo que la demandada, en desconocimiento de la norma y del principio del *non bis in idem,* lo sancionó por omisión e inexactitud en la misma etapa procesal, lo que debió hacer la UGPP era escoger una de las dos. Destacó que el hecho de

SC 5780-6

haber pagado los aportes en el transcurso del proceso de fiscalización le resultó más perjudicial, en la medida que ambas sanciones son mayores a la determinada inicialmente en el requerimiento para declarar y/o corregir.

8. Principio de igualdad y favorabilidad

Sostuvo que la Ley 1753 de 2015 definió la base de cotización para los independientes por cuenta propia sobre el cuarenta por ciento (40%) de sus ingresos, por ende, la entidad debió atender dicha disposición aun cuando fuera posterior al período fiscalizado en virtud del principio de favorabilidad que regía la actuación tributaria.

Bajo esas consideraciones, en caso de no accederse a los cargos de nulidad planteados, solicitó que los aportes le fueran liquidados sobre el 40% de la utilidad percibida en el año 2014.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[4]:

Frente al **primer cargo,** sostuvo que, de conformidad con los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993; 33 de la Ley 1438 de 2011; 15 del Decreto 3063 de 1989 y 15 del Decreto 1406 de 1999, los trabajadores independientes como el demandante estaban en la obligación de afiliarse y pagar las cotizaciones al sistema de seguridad social al contar con capacidad de pago[5].

Por su parte, la base gravable estaba definida en la aludida Ley 100 al disponer que correspondía a los ingresos efectivamente percibidos para lo cual debía acudirse al Decreto 510 de 2003. Así mismo, el artículo 30 del Decreto 1406 de 1999 dispuso que los aportantes estaban obligados a declarar de manera autónoma, por ende, carecía de fundamento alguno las apreciaciones del actor sobre la falta de regulación al respecto. Agregó que la base de cotización prevista en la Ley 1753 de 2015 ya se venía aplicando, y que el único factor novedoso fue el límite del 40%.

Sobre el **segundo cargo,** indicó que le fue imposible tomar los costos y gastos de la declaración de renta del actor debido a que el simple reporte de estos no acreditaba el cumplimiento de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad que exige el artículo 107 del Estatuto Tributario para su reconocimiento. Además, que en el proceso de fiscalización al demandante se le brindó la oportunidad de ejercer su derecho de defensa aportando los medios probatorios que estimara pertinente para la depuración de su base gravable, carga que en todo caso no cumplió, por ende, no era responsabilidad de la entidad que el resultado le fuera desfavorable.

Respecto a los **cargos tercero y cuarto,** precisó que era contradictorio que en el cargo anterior el demandante reprochara el desconocimiento de sus erogaciones por parte de la UGPP para la determinación de la base gravable y, seguidamente, afirmara que la entidad carecía de competencia para analizar y cuestionar tales conceptos.

---

4 Samai del Tribunal. Índice 18. EXPEDIENTE DIGITAL. Pdf 01Cuaderno. Página 175 y siguientes.
5 También mencionó la sentencia de la Corte Constitucional C-578 de 2009

A partir de esto refirió que por mandato de las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012; el Decreto Ley 169 de 2008, los Decretos 3033 y 575 de 2013 contaba con facultades legales para determinar la correcta liquidación y pago de las contribuciones, entre las que se encontraba la verificación de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las erogaciones, sin que ello implique asumir competencias ajenas, puesto que su marco de acción son los aportes al sistema de seguridad social.

En lo relacionado al **cargo quinto,** adujo que el IBC para el mes de enero de 2014 que se determinó en la liquidación oficial fue de $15.400.000 pues al realizar la equivalencia de los 25 SMLMV la base no superó dicho monto, por ende, el acto se encontraba ajustado a derecho.

Frente al **cargo sexto,** explicó que, si bien en el requerimiento para declarar y/o corregir al determinar la sanción se observó lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012, lo cierto fue que esa circunstancia se subsanó en la liquidación oficial al acatar lo previsto en la Ley 1819 de 2016. Sumado a esto, el requerimiento era un acto de trámite previo a la expedición de la liquidación, por lo que una posible inconsistencia se puede modificar, como efectivamente se hizo.

Sobre el **cargo séptimo,** sostuvo que la sanción por omisión e inexactitud corresponden a conductas diferentes, razón por la cual no estaba llamado a prosperar el cargo del demandante sobre el asunto.

Respecto al **cargo octavo,** precisó que los aportes a la seguridad social son de causación inmediata y no de período, razón por la cual era imposible aplicar de manera retroactiva la Ley 1753 de 2015 como lo pretendía el demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Primera de Decisión, declaró la nulidad parcial de los actos acusados por lo que pasa a exponerse[6]:

1. Sobre el deber de cotizar

Previo a dilucidar este asunto desarrolló el marco normativo sobre la obligación de cotizar al sistema de la protección social, a partir de lo cual estimó que el actor estaba en la obligación de efectuar los aportes a salud y pensión por tratarse de un independiente dedicado al comercio al por menor de productos agrícolas, y contar con capacidad de pago según su declaración de renta. No prosperó el cargo.

2. Base gravable

Adujo que, contrario a lo señalado por el demandante, el ingreso base de cotización correspondía al producto de la actividad económica, el cual se determina fundamentalmente a través de lo declarado en renta. Bajo ese contexto, los elementos esenciales de la obligación estaban plenamente identificados en el ordenamiento, puntualmente en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993.

Consideró como válido que la UGPP tomara el denuncio rentístico del interesado para estimar su capacidad de pago y de allí determinar su obligación de cotizar. A su vez, estimó que era improcedente liquidar el IBC sobre un salario mínimo, pues

[6] Samai del Tribunal. Índice 20

SC 5780-6

la base de cotización correspondía a los ingresos del demandante, por lo que no era posible acudir a una presunción de ingresos diferente a lo demostrado en renta.

Precisó que el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 era inaplicable a este caso debido a que reguló exclusivamente la base de cotización de los independientes contratistas de prestación de servicios, categoría ajena a la del demandante.

3. Presunción de ingresos y reconocimiento de costos y gastos

Expuso que, si el demandante no estaba de acuerdo con la mensualización de los ingresos que hizo la UGPP, debió aportar las pruebas que evidenciaran las fechas en que los recursos ingresaron a su patrimonio, sin embargo, optó por guardar silencio durante el proceso de fiscalización y en sede judicial se limitó aportar una certificación expedida por su contadora en la que se reportaron los costos, pero sin soporte alguno.

Manifestó que para que los costos sean deducibles son necesarias las facturas con el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, además se debe probar la causalidad, necesidad y proporcionalidad de la expensa, de manera que es insuficiente la mera certificación contable, además si las erogaciones declaradas en renta son desvirtuadas por la Administración se destruye su presunción de veracidad bajo los parámetros consagrados en el artículo 746 del mencionado Estatuto. De manera que la inactividad probatoria del actor impidió una decisión diferente por parte de la UGPP.

Agregó que, como en el presente asunto quedaron demostrados los ingresos con la declaración de renta del contribuyente, no era cierto que la entidad acudiera a alguna presunción de ingresos. Además, la actora incumplió con su carga de probar la procedencia de los costos y deducciones.

4. Presunción de veracidad de la declaración de renta

Consideró que, si bien las erogaciones declaradas en renta se presumían veraces por mandato del artículo 746 del Estatuto Tributario, para su reconocimiento estaban sujetas al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 *ibidem*. En ese orden, la mera certificación de la contadora era insuficiente para respaldar esa información, más aún porque del mero reporte de las expensas en el denuncio era imposible determinar su relación con la actividad económica.

Sumado a esto, en los casos en que la Administración solicitara una comprobación especial, se invertía la carga de la prueba y, en su lugar, le correspondía al contribuyente probar los hechos en que fundamentó su declaración tributaria, especialmente cuando alegaba aspectos negativos del tributo como ocurría en este caso. Destacó que ni en el proceso judicial el interesado desplegó actividad alguna tendiente a demostrar que sus costos y gastos cumplían con los requisitos establecidos en la norma tributaria.

5. Competencia de la UGPP

Reiteró que para la determinación del IBC era imposible deducir las expensas de la actividad productora de renta cuando no se demostrara su relación de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

Seguidamente adujo que, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, el Decreto Ley 169 de 2008 y el Decreto 575 de 2013, la UGPP contaba con

las facultades para determinar la correcta liquidación y pago de los aportes, y en virtud de estas podía tomar la información reportada ante la DIAN. Sumado a que las decisiones administrativas deben estar fundamentadas en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por ende, quien alega algo a su favor le asiste el deber de probarlo.

6. Base de cotización desmesurada

Explicó que, en virtud de los principios de irretroactividad y legalidad que rige las actuaciones tributarias, era imposible liquidar el IBC en los términos del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.

7. Sanciones por omisión e inexactitud

Manifestó que, si bien las sanciones eran procedentes al cumplirse los supuestos de ley, había lugar a su exoneración al considerar como válida la errónea convicción de no estar obligado al pago de los aportes reclamados por la UGPP, sin que se le eximiera del pago de las contribuciones. Bajo esas consideraciones declaró la nulidad parcial de los actos demandados, agregando que no era procedente devolución alguna por la falta de acreditación de pagos por este concepto.

Agregó que no se reconocería daño emergente alguno, toda vez que solo se aportó el contrato de prestación de servicios entre el demandante y su apoderado sin que fuera posible advertir la erogación; además, el actor estaba obligado al pago de las contribuciones parafiscales.

Finalmente, en virtud del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, modificado por la Ley 2080 de 2021, condenó en costas a la UGPP debido a la prosperidad parcial de las pretensiones.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la decisión de primera instancia:

La **demandada** expuso lo siguiente[7]:

1. De la sanción

Hizo referencia a la facultad sancionatoria de la UGPP y a las actuaciones surtidas en sede administrativa. Expuso que para el 2014 el actor tenía la obligación de afiliarse y pagar los aportes al sistema de seguridad social, lo cual fue establecido en el proceso judicial, en el que se indicó que el demandante incurrió en la conducta infractora pese a tener conocimiento de su obligación legal, de ahí que fuera procedente la imposición de las respectivas sanciones, lo contrario implicaría el desconocimiento del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

Indicó que el estudio de la casual exculpatoria debe ser cuidadoso, dada la problemática de irresponsabilidad o evasión, además, no sería correcto aplicar la teoría del error en estas conductas infractoras, dada la naturaleza de los tributos a la seguridad social.

2. De la condena en costas

A su juicio, la litis se trataba de un asunto de interés general. Además, exigía la demostración de los gastos en que incurrieran las partes, por lo que de conformidad

[7] Samai del Tribunal. Índice 23

con los artículos 365 del Código General del Proceso y 188 de la Ley 1437 de 2011 no había lugar al pago de condena alguna.

El **demandante** fundamentó sus cargos de apelación así[8]:

1. Base gravable a cargo de los independientes

Expuso que para el período fiscalizado no estaba afiliado a alguna entidad, por lo que tampoco contaba con una declaración de ingresos, así le era imposible aplicar la base de cotización prevista en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993. Señaló que se acudió a la jurisdicción para que determinara si existía o no IBC para el año 2014.

2. Reconocimiento de costos y gastos

Insistió en el reconocimiento de las erogaciones reportadas en su denuncio rentístico, y en el desconocimiento de la presunción de veracidad. La información solicitada por la Administración era la que se reportó en dicha liquidación privada.

3. Falta de competencia de la UGPP

Reiteró que la entidad carecía de facultades legales para analizar los costos y gastos registrados en renta, por ser asunto exclusivo de la DIAN y que ni siquiera la Ley 1157 de 2007 la habilitó para ello.

4. Presunción de ingresos

Reprochó que, la UGPP aprovechara la omisión del Gobierno de reglamentar las normas que regularon la determinación del IBC para iniciar procesos de determinación a los independientes dividiendo sus ingresos brutos en los 12 períodos fiscalizados, desconociendo que el aporte se realiza sobre lo realmente percibido en el mes.

Destacó que, si bien la entidad expidió la Resolución 209 de 2020, que reguló la presunción de ingresos y costos, la misma no era aplicable en este caso comoquiera que se trataba de un período fiscalizado anterior a su promulgación.

5. IBC del mes de enero

Sostuvo que, por disposición de la Resolución 2358 de 2016, la demandada debió liquidar el IBC de enero de 2014 tomando en cuenta el salario mínimo del año 2013. Si bien dicho error fue corregido en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo cierto era que la liquidación oficial fue motivada de manera indebida al calcular el aporte sobre una base superior a la determinada en la norma, violando a su vez el principio de correspondencia tributaria.

6. Principio de favorabilidad en la liquidación de la sanción por omisión

Explicó que el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado en el año 2017, momento para el cual ya estaba vigente la Ley 1819 de 2016, que contempló una sanción que le era más favorable, no obstante, la Administración omitió aplicarla cuando en otros casos similares al suyo lo hizo. Precisó que aun cuando los requerimientos eran actos de trámite debían estar debidamente motivados, de lo contrario se desconocería el principio de correspondencia.

[8] Samai del Tribunal. Índice 24

7. Sanciones por omisión e inexactitud

Consideró que la imposición de estas dos sanciones en una misma etapa procesal era incompatible con el principio del *non bis in idem*, además que la norma nunca habilitó a la entidad para ello, sino que se refirió únicamente al valor de la sanción si se realizaba el pago de la obligación con posterioridad al término para contestar el requerimiento para declarar y/o corregir.

8. Liquidación del IBC

Expuso que para el momento en que fueron proferidos los actos de liquidación ya estaba vigente la Ley 1753 de 2015, por lo que la UGPP, en virtud del principio de favorabilidad, debió liquidar los aportes sobre el 40% de los ingresos, tal como lo hizo en otros casos similares al presente.

Oposición a la apelación

Las partes no se pronunciaron.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente la Liquidación Oficial Nro. RDO-2017-03304 del 20 de septiembre de 2017 y la Resolución Nro. RDC 560 de 2 de octubre de 2018, mediante las cuales la UGPP determinó a cargo del demandante los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por omisión e inexactitud.

De conformidad con los argumentos expuestos le corresponde a la Sala analizar: *i)* la base gravable de los aportes al sistema a cargo de los independientes; *ii)* la determinación de los ingresos en los períodos fiscalizados; *iii)* el reconocimiento de los costos y gastos declarados en renta; *iv)* la falta de competencia de la UGPP para analizar las erogaciones reportadas en el denuncio rentístico; *v)* la liquidación del IBC para el mes de enero de 2014; *vi)* la aplicación de la Ley 1753 de 2015; *vii)* las sanciones por omisión e inexactitud y *viii)* la condena en costas.

1. Base gravable de los independientes

El demandante expone que para el período fiscalizado no se encontraba afiliado a entidad alguna, por lo que tampoco contaba con una declaración de ingresos que le hubiera permitido determinar la base gravable para el año 2014 en los términos establecidos en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993. También indicó que acudió a la jurisdicción para que definiera si en ese año existía IBC.

Comoquiera que los reparos del actor están encaminados a discutir la falta de base gravable, la Sala reiterará el precedente que al respecto ha fijado[9].

[9] Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp.26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

SC 5780-6

En cuanto al IBC para el subsistema de **pensión**, éste se encuentra definido en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003, en los siguientes términos:

> ***"***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)

A su vez, según con el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 *"se entienden 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."*

De conformidad con ello, en la sentencia que aquí se reitera se precisó que si bien el inciso primero de esa disposición hace referencia inicialmente a las personas naturales con contratos de prestación de servicios, lo cierto es que lo pretendido es reglamentar el artículo 15 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."*

Ahora, el artículo 107 del Estatuto Tributario permite deducir las expensas realizadas en el ejercicio de la actividad económica, así:

> *"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 citado se refirió a los límites de cotización, por lo que los aportes no pueden ser inferiores a 1 SMLMV ni superar los 25 salarios, rango que también resulta aplicable al subsistema de salud.

Sobre este punto la Sala, en la sentencia reiterada se refirió a la facultad reglamentaria, especialmente en materia tributaria, señalando que no goza de un ámbito de regulación autónomo y que el ejecutivo no *"puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la*

SC 5780-6

administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador"[10]. Sobre la base de pensión manifestó lo siguiente:

> *"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"[11].
>
> *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*[12]*"*
>
> *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 parágrafo citado, sin que ello implique asumir competencias que no le corresponden".*

Frente al ingreso base de cotización en materia de **salud,** la Sala hizo referencia al parágrafo 2º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, que dispuso: "*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".*

Siguiendo con el precedente reiterado, para la determinación del IBC, el tema fue decantado así:

> *"En cumplimiento de lo anterior* [parágrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1193]*, mediante el artículo 4 del Decreto 1070 de 1995*[13] *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 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:*

---

10 Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, C.P: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterado en sentencias del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 14 de septiembre de 2023, exp. 26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

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

12 *Ibidem*

13 Decreto 1070 de 1995. Artículo 4. 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.

SC 5780-6

"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".

Así las cosas, sobre la base de cotización de los trabajadores independientes sin prestación de servicios, la Sala concluyó que el IBC "*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)"*

Se tiene entonces, para el año 2014 esta clase de trabajadores independientes, entre los cuales se encuentra el demandante[14], sí contaban con una base determinada por el ordenamiento jurídico para realizar sus aportes al Sistema de Seguridad Social. No prospera el cargo.

[14] En la declaración de renta se consignó como actividad económica la 0113 que corresponde a cultivo de hortalizas, raíces y tubérculos. Así mismo, en el RUT se registró como actividad principal la 4721, la cual hace referencia al comercio al por menor de productos agrícolas para el consumo en establecimientos especializados. Ambos documentos se aportaron como pruebas con la demanda.

SC 5780-6

2. Determinación de los ingresos

En el recurso de apelación, el actor reprocha que la UGPP para determinar el IBC de los aportes a cargo de los independientes tomara los ingresos declarados en renta para dividirlos en partes iguales en los 12 períodos del año fiscalizado, pasando por alto que se trataba de un tema que no había sido reglamentado por el Gobierno y que, en todo caso, tampoco se encontraba subsanado con la expedición de la Resolución 209 de 2020, porque la misma era inaplicable en el caso concreto.

En este caso, contrario a lo expuesto por el actor, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la entidad aceptó los ingresos demostrados por el contribuyente en sede administrativa por un total de $1.104.087.000 y la diferencia entre estos y lo declarado en renta por $93.810.000 fue prorrateado entre los 12 meses del año 2014, para un valor de $7.815.500 para cada período. También mencionó que en los meses en que se sobrepasara el valor establecido en la liquidación, se mantendría este último en aplicación del principio de correspondencia. Dicha determinación la explicó en los siguientes términos:

> *"(…) las facturas de venta se limitan a probar como ingresos para el período 2014 la suma de $1.104.087.000, y teniendo en cuenta que el valor registrado en renta es mayor, la diferencia de $93.810.000 entre el valor probado y el valor declarado se divide en los 12 meses del año.*
>
> *Por otro lado, luego de hacer la operación descrita, observa el Despacho que en los meses de junio, julio, septiembre y noviembre el valor de los ingresos probados son superiores (sic) a los considerados en el acto oficial, por lo tanto en virtud del principio de correspondencia que prohíbe hacer más grave la situación del aportante en esta instancia, para efectos del cálculo del IBC se confirma para estos meses el valor de los ingresos determinados en la Liquidación Oficial.*

AÑO	***Mes***	***Ingreso Mensualizado Liquidación Oficial***	***Ingreso mensualizado Recurso de Reconsideración según soportes documentales***	***Prorrateo de Diferencia entre Mensualización y Soportes documentales***	***Ingresos (Recurso de Reconsideración)***	***Ingresos (Recurso de Reconsideración) Principio de correspondencia***
2014	*1*	*99.824.750*	*85.014.000*	*7.815.500*	*92.831.500*	*92.831.500*
2014	*2*	*99.824.750*	*91.066.000*	*7.815.500*	*98.883.500*	*98.883.500*
2014	*3*	*99.824.750*	*90.907.000*	*7.815.500*	*98.724.500*	*98.724.500*
2014	*4*	*99.824.750*	*86.734.000*	*7.815.500*	*94.551.500*	*94.551.500*
2014	*5*	*99.824.750*	*87.023.000*	*7.815.500*	*94.840.500*	*94.840.500*
2014	***6***	***99.824.750***	***93.022.500***	***7.815.500***	***100.840.000***	***99.824.750***
2014	***7***	***99.824.750***	***109.512.500***	***7.815.500***	***117.330.000***	***99.824.750***
2014	*8*	*99.824.750*	*88.367.000*	*7.815.500*	*96.184.500*	*96.184.500*
2014	***9***	***99.824.750***	***94.395.500***	***7.815.500***	***102.213.000***	***99.824.750***
2014	*10*	*99.824.750*	*89.970.500*	*7.815.500*	*97.788.000*	*97.788.000*
2014	***11***	***99.824.750***	***98.313.000***	***7.815.500***	***106.130.500***	***99.824.750***
2014	*12*	*99.824.750*	*89.762.000*	*7.815.500*	*97.579.500*	*97.579.500*
Totales		**1.197.897.000**	**1.104.087.000**	**93.810.000**	**1.197.897.000**	**1.170.682.500**

La Sala comparte la decisión de negar el cargo de nulidad, comoquiera que el actor sólo probó una parte de los ingresos en el proceso de fiscalización, y en sede judicial no demostró los períodos de causación de los demás recursos percibidos. De manera que, como la actuación del interesado fue insuficiente para sustentar sus pretensiones y desvirtuar la mensualización efectuada por la entidad, es evidente la falta de cumplimiento de su carga probatoria relacionada con la demostración del monto y período de percepción de sus ingresos[15].

[15] En términos similares se ha pronunciado la Sala en sentencia del 7 de marzo de 2024, exp.26882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Además, la Sala precisa que si bien la UGPP calculó el IBC con ingresos de $1.170.682.500, suma inferior a los declarados en renta de $1.197.897.000, este no fue un asunto cuestionado en sede judicial, razón por la cual en el caso en que sea procedente la depuración de la base de gravable por el estudio del cargo de apelación relacionado con los costos y gastos, éste se realizará con los montos tomados por la Administración.

3. Reconocimiento de costos y gastos declarados en renta

El demandante reprocha que la UGPP al momento de determinar el IBC de los aportes a su cargo, y de manera parcializada, tomará únicamente los ingresos reportados en su declaración de renta con desconocimiento de las expensas igualmente reportadas, las cuales se presumían veraces.

Al respecto, es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala[16], la remisión a este denuncio 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 cobija a toda la declaración[17].

Sobre el particular, la Sección se pronunció en los siguientes términos[18]:

> *"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 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".*

En el caso objeto de estudio, la UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, reconoció costos y gastos por valor de $3.399.467, los cuales se asignaron en los 12 meses por valor de $283.289.

---

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

[17] 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.*

[18] Consejo de Estado. Sección Cuarta, 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.

SC 5780-6

Ahora, según el precedente citado en párrafos anteriores, se insiste en 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 el monto de los ingresos, y la entidad no puede hacer uso de este denuncio solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones.

En ese contexto, considera la Sala que hay lugar a reconocer todas las erogaciones declaradas para la depuración del IBC, que ascienden a $1.102.325.000, de ahí que se deban tomar los valores aceptados por la UGPP de $3.399.467 (aspecto que no fue apelado por la demandante) y la diferencia de $1.098.925.543 será dividida en los 12 meses del año fiscalizado. De manera que las erogaciones corresponden a lo siguiente:

Año	Mes	Costos aceptados recurso de reconsideración	Costos restantes declaración de renta	Total costos
2014	1	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	2	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	3	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	4	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	5	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	6	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	7	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	8	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	9	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	10	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	11	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
2014	12	$283.289	$91.577.128	$91.860.417
TOTAL		**$3.399.467**	**$1.098.925.533**	**$1.102.325.004**

La determinación del IBC es la siguiente:

Año	Mes	Ingresos tomados por la UGPP (principio de correspondencia)	Costos	Ingreso depurado	IBC[19]
2014	1	$92.831.500	$91.860.417	$971.083	$971.000
2014	2	$98.883.500	$91.860.417	$7.023.083	$7.023.000
2014	3	$98.724.500	$91.860.417	$6.864.083	$6.864.000
2014	4	$94.551.500	$91.860.417	$2.691.083	$2.691.000
2014	5	$94.840.500	$91.860.417	$2.980.083	$2.980.000
2014	6	$99.824.750	$91.860.417	$7.964.333	$7.964.000
2014	7	$99.824.750	$91.860.417	$7.964.333	$7.964.000
2014	8	$96.184.500	$91.860.417	$4.324.083	$4.324.000
2014	9	$99.824.750	$91.860.417	$7.964.333	$7.964.000
2014	10	$97.788.000	$91.860.417	$5.927.583	$5.928.000
2014	11	$99.824.750	$91.860.417	$7.964.333	$7.964.000
2014	12	$97.579.500	$91.860.417	$5.719.083	$5.719.000
TOTAL		**1.170.682.500**	**$1.102.325.004**		**$68.356.000**

De conformidad con lo expuesto, este cargo de apelación prospera, razón por la cual se modificará el restablecimiento del derecho determinado en la sentencia de primera instancia, en el sentido de ordenarle a la UGPP reliquidar el IBC según el cálculo efectuado por esta Sala en la presente providencia.

[19] Valores aproximados en aplicación del artículo 10 del Decreto 1406 de 1998.

SC 5780-6

4. Falta de competencia de la UGPP

El contribuyente señala que la entidad carecía de facultades legales para analizar los costos y gastos de la declaración de renta, y menos podía rechazarlos fundamentándose en la Ley 1151 de 2007.

Para resolver se tiene que, el artículo 156 de la citada Ley 1151 creó la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP. Dentro de las funciones asignadas a esta entidad, se encuentran las siguientes:

> *"ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:*
>
> *(…)*
>
> *(ii) Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos. (…)* (subrayas fuera del texto)

En el Decreto Ley 169 de 2008, artículo 1º, se reglamentó el ejercicio de las funciones de la UGPP y se estableció que para ejercer el seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones, contaría con amplias facultades para adelantar acciones como solicitar información, verificar la exactitud de las declaraciones, adelantar las investigaciones que considere convenientes, solicitar explicaciones y documentos, requerir informes o testimonios, efectuar cruces de información con las autoridades tributarias, entre otros.

Ahora, el Decreto 575 de 2013 (vigente para la época de los hechos), estableció la estructura y organización de la UGPP y las funciones de sus dependencias, entre ellas las de la Subdirección de Determinación de Obligaciones, así:

> ***"ARTÍCULO 21. SUBDIRECCIÓN DE DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES.*** *Corresponde a la Subdirección de Determinación de Obligaciones desarrollar las siguientes funciones:*
>
> *1. Adelantar las acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la liquidación y pago de aportes parafiscales de la protección social.*
>
> *2. Verificar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y otros informes de los aportantes, cuando lo considere necesario.*
>
> *3. Adelantar de manera subsidiaria, o directamente en el caso de omisión total, las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones en materia de contribuciones parafiscales de la protección social no declarados.*
>
> *4. Solicitar de los aportantes, afiliados o beneficiarios del Sistema de la Protección Social explicaciones sobre las inconsistencias detectadas en la información relativa a sus obligaciones con el Sistema.*

SC 5780-6

5. *Solicitar a los aportantes, afiliados o beneficiarios del sistema la presentación de los documentos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones.*
6. *Citar o requerir a los aportantes, afiliados y beneficiarios del sistema o a terceros, para que rindan informes o testimonios referidos al cumplimiento de las obligaciones de los primeros en materia de contribuciones parafiscales de la protección social.*
7. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, particularmente de la nómina, tanto del aportante como de terceros.*
8. *Adelantar visitas de inspección y recopilar todas las pruebas que sustenten la omisión o indebida liquidación de las contribuciones parafiscales de la protección social.*
9. *Efectuar cruces de información con las autoridades tributarias, las entidades bancarias y otras entidades que administren información pertinente para verificar la liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social (…)"*

De una lectura armónica e integral de las normas citadas, la entidad contaba con facultades para perseguir la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes parafiscales a los diversos subsistemas que conforman el Sistema de la Protección Social, pues precisamente las funciones del Decreto 575 de 2013, habilitan a la entidad a verificar la exactitud de las declaraciones, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 156 numeral *ii)* de Ley 1151 de 2007 citado anteriormente.

Así, destaca la Sala que dentro de las competencias asignadas a la UGPP se incluye la verificación de la información que obtenga del cruce de información con otras entidades, como en efecto lo hizo con los costos y gastos de la declaración de renta del demandante del año 2014 para la determinación del IBC de las contribuciones de ese período. No obstante, y de conformidad con el precedente reiterado en el cargo anterior, lo que le está vedado a la entidad es desconocer esas erogaciones del denuncio rentístico cuando precisamente esa fue la prueba valorada para la determinación de los ingresos.

Precisado lo anterior, la Sala no dará prosperidad al presente cargo, comoquiera que ya se ordenó el reconocimiento de sus costos declarados en renta, asunto que finalmente era el que perseguía el actor con los argumentos aquí analizados, al estar enfocados a la improcedencia de su rechazo por parte de la UGPP ante una presunta falta de competencia.

5. IBC del mes de enero

El demandante sostiene que por mandato de la Resolución 2358 de 2016, la unidad para liquidar el ingreso base de cotización del mes de enero de 2014 debió tener en cuenta el salario mínimo del 2013. Destacó que, si bien dicha situación fue superada al momento de resolver el recurso de reconsideración, lo cierto era que la liquidación oficial adolecía de un error en su motivación en la medida que la base fue calculada sobre un valor indebido.

Sobre este punto se tiene que en la Resolución Nro. RDC 560 de 2018, la entidad planteó lo siguiente:

"3.3. Modificación del IBC de enero de 2014

En atención a que el Despacho, observa que el cálculo del IBC de enero de 2014, fue realizado con base en el salario mínimo de ese año, y como quiera que el artículo 1º del Decreto 3085 de 2007 establece que "Cuando el trabajador independiente no presente su declaración de Ingresos Base de Cotización anual en la fecha prevista, se presumirá que el Ingreso Base de Cotización es igual a aquel definido para el período anual anterior y sobre el mismo se realizará

la autoliquidación y pago del mes de enero de cada año", se procedió al recalculo (sic) del IBC teniendo en cuenta el salario mínimo mensual legal vigente del año 2013, para el período de enero de 2014, lo que genera que los ajustes determinados en el acto oficial disminuyan como se observa en el archivo Excel adjunto a esta resolución."

La Sala advierte entonces que al desatar el recurso de reconsideración la UGPP determinó el IBC de enero de 2014 tomando en cuenta el salario mínimo del año 2013, tal como lo dispuso el artículo 1º del Decreto 3085 de 2007, situación que incluso reconoce la demandante en la apelación.

En ese contexto, no hay lugar a la prosperidad de este cargo, comoquiera que el reproche planteado por el actor fue corregido en sede administrativa dentro de la oportunidad legal con que contaba la entidad para revisar, modificar o aclarar su decisión, máxime cuando la obligación a cargo del aportante quedó definida en la Resolución Nro. RDC 560 de 2018 en los términos que solicita el interesado. No prospera este cargo.

6. Liquidación del IBC

El demandante afirma que para el momento en que fueron proferidos los actos de liquidación ya estaba vigente la Ley 1753 de 2015, por lo que la UGPP en virtud del principio de favorabilidad debió liquidar los aportes sobre el 40% de los ingresos.

Para resolver este asunto, se pone de presente que esta norma aplica desde su vigencia, es decir, de julio de 2015 en adelante, y no para los períodos anteriores a éste como lo pretende el actor[20]. 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 Política[21].

7 Sanción por omisión e inexactitud

En la sentencia de primera instancia el Tribunal levantó las sanciones por omisión e inexactitud considerando que en este caso se configuró el eximente de responsabilidad debido a la errónea convicción que tenía el actor de no estar obligado a la afiliación y pago de los aportes al sistema.

El demandante pese a que este aspecto le fue favorable en la sentencia de primera instancia, señaló que la imposición de estas dos sanciones es incompatible con el principio del *non bis in idem*, además que la norma nunca habilitó a la entidad para ello, sino que se refirió únicamente al valor correspondiente por el pago de la obligación posterior al término para contestar el requerimiento para declarar y/o corregir. También cuestionó que no se aplicara lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, frente al monto de liquidación de la sanción por omisión.

En el recurso de apelación, la UGPP plantea que para el período fiscalizado el aportante tenía la obligación de afiliarse y pagar los aportes al sistema al tratarse de un asunto legalmente establecido desde la Ley 100 de 1993, de manera que el

---

[20] En iguales términos se pronunció la Sala en sentencia del 23 de noviembre de 2023, exp.27594, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[21] 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.

SC 5780-6

levantamiento de las sanciones implicaría el desconocimiento del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, en la medida que el demandante incurrió en las conductas infractoras pese a tener conocimiento de su obligación.

Para resolver este asunto, se pone de presente que desde la demanda el actor planteó la falta de regulación de la base gravable de los aportes a cargo de los independientes, de ahí que el Tribunal en su decisión analizara el eximente de responsabilidad de la sanción bajo una diferencia de criterio con la Administración. Sumado a esto, en el recurso de apelación el demandante insistió en la falta de normas para determinar el IBC de las contribuciones parafiscales[22].

Ahora, frente al error de interpretación como causal de exculpación, esta Sala ha señalado que *el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor"*[23]

Además, para aplicar esta causal de exculpación "*no basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico"*[24]

En el caso concreto, tanto el demandante como el Tribunal comparten la posición de que el sistema jurídico podía dar lugar a la errónea convicción de no estar obligado al pago de los aportes al sistema a cargo de los independientes.

Sobre el particular se observa que esta interpretación es razonable y constituye el error advertido por el Tribunal como causal de exoneración de la sanción, pues en efecto, la norma podía dar lugar a confusiones al momento de establecer los sujetos obligados y la forma de determinar la base gravable de los aportes, y precisamente por ello fue que la Sala a partir de una interpretación integral y sistemática del ordenamiento jurídico, llegó a la conclusión de quienes son los sujetos pasivos y cuál es su base de cotización.

Así es plausible que, de una interpretación estrictamente literal de la ley, pueda llegar a entenderse que el actor no estaba obligado a afiliarse a los sistemas de salud y pensión, además las consideraciones expuestas en la sentencia de primera instancia respaldan que de la interpretación de las normas enjuiciadas es posible que se den varios tipos de valoración. Se tiene, entonces, que el juicio de

---

22 A esto se suma que en la apelación la UGPP no discutió que la decisión del Tribunal vulnerara el principio de congruencia de las decisiones judiciales.

23 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de junio de 2020, exp.26140, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

24 Ibidem

SC 5780-6

comprensión del actor sobre la obligación fue razonable, lo que propició la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico[25].

En esas condiciones, se impone a la Sala negar el cargo de apelación formulado por la entidad y confirmar la sentencia apelada al respecto.

Así mismo no hay lugar a estudiar los cargos de apelación del demandante, comoquiera que se levantaron las sanciones impuestas.

8. Condena en costas

La UGPP solicita que se revoque la decisión de primera instancia que la condenó al pago de costas, comoquiera que la litis se trataba de un asunto de interés público, que además exigía la demostración de los gastos en que incurrieran las partes, lo cual no ocurrió.

Por su parte, el actor, dentro de las pretensiones, pidió el reconocimiento *"por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida por mi poderdante durante la presente demanda de nulidad y restablecimiento"*, aspecto que hace parte de la condena en costas, razón por la cual se estudiaran estos asuntos de manera conjunta.

Para resolver el asunto, se observa que en el expediente no obra prueba de las costas causadas como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011), pues si bien con los anexos de la demanda se allegó copia del contrato de prestación de servicios suscrito entre el actor y su apoderado, lo cierto fue que no se encontró constancia alguna de los pagos allí acordados.

Así las cosas, como no se demostró su causación, la Sala se abstendrá de condenar en costas en primera y segunda instancia, razón por la cual se revocará el ordinal cuarto de la sentencia apelada.

De las demás pretensiones de la demanda: En cuanto a la pretensión subsidiaria relacionada con la devolución de las sumas pagadas por concepto de aportes, se tiene que el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 dispuso que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos administrativos y se ordene la devolución de aportes, la UGPP debe proferir un acto mediante el cual ordene a las administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados.

Como en este caso hay lugar a la nulidad parcial de los actos demandados, la Sala ordenará a la UGPP que, previa verificación de los pagos realizados por la demandante realice la devolución de los montos que resulten con observancia de la mencionada norma.

La demandante también solicitó que *"se le EXONERE del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representado por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial"*, es decir que vincula la exoneración de intereses al uso de la planilla tipo J y sobre el asunto la Sala reitera que el uso de esta planilla dependerá de la que conforme a los reglamentos se deba utilizar según la situación particular del

[25] Esta posición también fue expuesta en la sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencia del 7 de marzo de 2024, exp. 26882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

SC 5780-6

aportante y la causa que da origen al pago de las contribuciones, por lo que no corresponde en esta oportunidad impartir directriz en ese sentido[26].

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. **Modificar** los ordinales primero y segundo de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Primera de Decisión el 15 de julio de 2022, los cuales quedarán así:

   ***"PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Resolución No. RDO-2017-03284 de 20 de septiembre de 2017, y, Resolución No. RDC-2018-0560 de 2 de octubre de 2018, proferidas por la UGPP.*

   ***SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, y, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP liquidar los aportes al sistema de seguridad social a cargo del actor, tomando como IBC lo expuesto por el Consejo de Estado.*

   Así mismo se declara que no hay lugar a la sanción por omisión e inexactitud impuesta en los actos acusados.

   Finalmente, la UGPP deberá devolver a la actora las sumas a las que haya lugar, de conformidad con lo previsto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 y previa verificación de los pagos".

2. **Revocar** el ordinal cuarto de la sentencia de primera instancia.

3. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

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*)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo el voto

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro el voto

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/evalidador

[26] Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de septiembre de 2022, exp. 26208 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

SC 5780-6