



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., quince (15) de junio de dos mil veintitrés (2023)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	68001-23-33-000-2018-00960-01 (26698)
<b>Demandante</b>	JACQUELINE MARÍN INFANTE
<b>Demandado</b>	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
<b>Temas</b>	Liquidación de aportes al sistema de seguridad social. Costos y gastos. Presunción de veracidad de las declaraciones. Competencia UGPP

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 19 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió lo siguiente<sup>1</sup>:

*“PRIMERO: DENEGAR las pretensiones de la demanda.*

*SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte demandante, las que deberán ser liquidadas por la Secretaría de esta Corporación.*

*Las agencias en derecho serán fijadas en auto separado.*

*TERCERO: NOTIFICAR a las partes de la presente decisión y ejecutoriada la presente providencia, archívese el proceso, previas las constancias en el Sistema Siglo XXI.”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-01113 del 27 de octubre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) profirió a la demandante la Liquidación Oficial Nro. RDO-2017-00576 del 29 de abril de 2017, por las conductas de omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes a los subsistemas de salud y pensión por los meses de enero a diciembre de 2014 en la suma de \$56.364.000.

Así mismo la actuación administrativa impuso sanción por omisión en la suma de \$112.728.000.

Contra la anterior decisión la actora interpuso recurso de reconsideración, resuelto en la Resolución RDC 2018-00387 de 17 de mayo de 2018, en el sentido de modificar los ajustes en la suma de \$56.162.200 y liquidar la sanción en \$112.324.400.

<sup>1</sup> Índice 2 de Samai. “EXPEDIENTE DIGITAL”, carpeta “ED\_20180096000(zip)NroActua 2”, carpeta “SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA”



## 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 demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

**“PRIMERO.** Decretar **LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos de los Actos Administrativos contenidos en las Resoluciones **RDO-2017-00576** del veintinueve (29) de abril de 2017 y **RDC-2018-00387** del diecisiete (17) de Mayo de 2018, proferidas por la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP**, tal y como se sustentarán en la presente demanda.

**SEGUNDO.** Declarar la **NULIDAD TOTAL** de la Resolución **NºRDO-2017-00576** del veintinueve (29) de abril de 2017, expedida por la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP**, mediante la cual se profirió Liquidación Oficial a **JACQUELINE MARIN INFANTE**, por omisión en la afiliación y/o vinculación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión de los períodos de enero a diciembre de 2014, en la suma de **CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$56.364.000) MCTE.** y sanción por omisión por **CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO PESOS (\$112.728.000) Mda. Cte.** por las razones expuestas en el presente escrito.

**TERCERO.** Declarar la **NULIDAD** de la Resolución No. **RDC-2018-00387** del diecisiete (17) de mayo de 2018, proferida por el Director de Parafiscales de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP**, por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución **Nº RDO-2017-00576** del veintinueve (29) de abril de 2017, que modificó los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión por la suma de **CINCUENTA Y SEIS MILLONES CIENTO SESENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS PESOS (\$56.162.200) Mda. Cte.** y sanción por omisión en la suma de **CIENTO DOCE MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL CUATROCIENTOS PESOS (\$112.324.400) Mda. Cte.**

**CUARTO.** Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se condene a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** al **RESTABLECIMIENTO DE LOS DERECHOS CONCLUCADOS** a favor de **JAQUELINE MARIN INFANTE**, y en su defecto expida una nueva liquidación oficial teniendo como base para la liquidación la renta líquida ordinaria del ejercicio de la vigencia del año 2014, correspondiente a la suma **OCHENTA Y UN MILLONES ONCE MIL PESOS (\$81.011.000) Mda. Cte.** para determinar el ingreso base de cotización real de la señora **JACQUELINE MARIN INFANTE** sobre el cual debe pagar a los Subsistemas de Salud y Pensión y no la suma determinada por la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** al no haber hecho efectivos los costos y deducciones de la vigencia fiscal del año 2014, los cuales ascendieron a la suma de **SETECIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y TRES MIL PESOS (\$769.363.000) Mda. Cte.** y que están debidamente incorporados en la Declaración de Renta de la vigencia fiscal 2014 la cual fue radicada el dieciséis (16) de Septiembre de 2015 en el Banco Popular.

**QUINTO.** Condenar a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** de acuerdo a la pretensión anterior, a asumir como ingreso base de cotización mensualizado de la señora **JACQUELINE MARIN INFANTE** para la vigencia del año 2014 la suma de **DOS MILLONES SETECIENTOS MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS (\$2.700.366)**, teniendo como

<sup>2</sup> Índice 2 de Samai. “EXPEDIENTE DIGITAL”, carpeta “ED\_20180096000(zip)NroActua 2”, carpeta “EXPEDIENTE DIGITAL, carpeta “CDNO PPAL FOLIOS 1 A 220”.



base la renta líquida gravable debidamente soportada en la declaración de renta presentada dentro del término de ley ante la **ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES – DIAN** y teniendo como fundamento legal los costos y deducciones registradas en el mismo pago, de acuerdo a la siguiente liquidación.:

Período	Valor Omisión	% Sanción	No. de meses de retardo	Valor de la Sanción	Tope sanción 200% de la omisión
2014-1	\$783.106	10%	40	\$3.132.424	\$1.566.212
2014-2	\$783.106	10%	39	\$3.054.113	\$1.566.212
2014-3	\$783.106	10%	38	\$2.935.802	\$1.566.212
2014-4	\$783.106	10%	37	\$2.897.492	\$1.566.212
2014-5	\$783.106	10%	36	\$2.819.181	\$1.566.212
2014-6	\$783.106	10%	35	\$2.470.871	\$1.566.212
2014-7	\$783.106	10%	34	\$2.662.560	\$1.566.212
2014-8	\$783.106	10%	33	\$2.584.249	\$1.566.212
2014-9	\$783.106	10%	32	\$2.505.939	\$1.566.212
2014-10	\$783.106	10%	31	\$2.427.628	\$1.566.212
2014-11	\$783.106	10%	30	\$2.349.318	\$1.566.212
2014-12	\$783.106	10%	29	\$2.271.007	\$1.566.212
<b>TOTAL</b>	<b>\$9.397.272</b>			<b>\$32.380.584</b>	<b>\$18.794.544</b>

Así las cosas, se declare como valor de la omisión por el no pago a los Subsistemas de Seguridad Social Integral y la Sanción por omisión la suma total de **VEINTIOCHO MILLONES CIENTO NOVENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS DIECISÉIS PESOS (\$28.191.816) Mda. Cte.** para el año gravable 2014, teniendo como soporte la declaración de renta de la vigencia 2014 tanto de ingreso, como de costos y deducciones, y aplicando la renta líquida gravable.

**SEXTO.** Condenar a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** a reconocer y pagar como reparación del daño material causado a la señora **JACQUELINE MARIN INFANTE**, los costos y deducciones en que tuvo que incurrir la demandante con el fin de acudir ante los estrados judicial para hacer valer el derecho a la modificación de la liquidación y/o expedición de una nueva liquidación oficial, para el pago de la seguridad social integral, toda vez que asumir la liquidación en los términos dados por la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** le ocasiona un detrimento patrimonial al tener que cancelar un monto de liquidación superior a sus ingresos reales soportados en la declaración de renta de la vigencia 2014 presentada en el año 2015 lo que genera un enriquecimiento injustificado a favor de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP**, representado los honorarios profesionales del apoderado judicial para asumir la presente demanda.

**SÉPTIMO.** Condenar a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP** al pago de los gastos y expensas que se lleguen a causar con la interposición de la presente solicitud y que está representado en la suma de **QUINCE MILLONES DE PESOS (\$15.000.000) Mda. Cte.**”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política; 1, 2, 3, 4, 15, 20, 23, 24, 25 y 37 de la Ley 640 de 2001; 135 de la Ley 1285 de 2009; 2 y 3 de la Ley 1437 de 2011 y 59, 664, 683, 684, 722, 714 y 724 del Estatuto Tributario. Los cargos de nulidad se resumen así:

## 1. Nulidad por falsa motivación y desviación de poder

La actora explicó que para la época de los hechos desarrollaba la actividad Nro. 8530 “Establecimiento que combinan diferentes niveles de Educación”, que corresponde al establecimiento educativo “Colegio Bilingüe Campestre San Patricio”, como lo demuestra su declaración de renta del año 2014, por tanto, era de allí donde generaba sus ingresos, costos y gastos, toda vez que para el funcionamiento de dicho instituto debía incurrir en una serie de erogaciones relacionadas con la nómina de personal de profesores, mantenimiento de salones, pagos de servicios públicos, licencias,



impuestos, entre otros, los cuales fueron debidamente registrados en la declaración de renta.

Adujo que los actos demandados incurrieron en falsa motivación, debido a que el IBC se soportó en una renta bruta, sin dar credibilidad a la liquidación de impuestos que no fue objeto de fiscalización o corrección por parte de la DIAN. Además, contaba con los soportes que acreditaban los costos y deducciones declarados.

Reprochó que la entidad le impuso sanción con fundamento en unos montos que no correspondían a su verdadero ingreso, pues debía tenerse en cuenta la renta líquida gravable, la cual era el producto de los costos y deducciones. Así mismo, la demandada vulneraba las normas que regulan el IBC, al haber efectuado una liquidación sobre el total de la renta líquida registrada en la declaración de renta del año gravable 2014 y sobre un monto del 40% de dicho valor.

Así, el pago de los aportes debió efectuarse sobre el valor consolidado como renta líquida, que correspondía a la suma de \$81.011.000.

## 2. Nulidad por indebida interpretación de las normas de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral

Precisó que, por el desarrollo de su actividad económica como persona natural, se asimilaba a los trabajadores independientes para efectos de cumplir con los aportes a la seguridad social.

Señaló que el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 hizo referencia al IBC de los independientes por cuenta propia o con contrato diferente a prestación de servicios, por lo que solo hasta ese momento se definió el tema y no podía el ente fiscalizador definirlo a su acomodo. Puso de presente que, hasta el 23 de julio de 2018, el Gobierno expidió el Decreto 1273 de 2018 que reglamentó del pago de la cotización a cargo de estos trabajadores independientes.

Así, solo hasta el año 2015 nació la obligación a cargo de los trabajadores independientes de realizar aportes al sistema, reglamentada en el 2018, por tanto, para el período objeto de fiscalización y sanción por parte de la UGPP (2014), no tenía obligación de aportar.

### Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>3</sup>:

Respecto a la **falsa motivación** de los actos acusados, precisó que, durante el proceso de fiscalización, la entidad le solicitó a la actora la información de sus ingresos, así como los costos y gastos relacionados con su actividad productora de renta, frente a lo cual la interesada no dio respuesta ni allegó las pruebas pertinentes en ninguna de las oportunidades dadas por la Administración.

Ante dicha inactividad probatoria la UGPP, para determinar la liquidación de los aportes a los subsistemas de salud y pensión, tomó los ingresos reportados en la declaración de renta del año 2014 presentada por la actora, que ascendieron a la suma de \$850.374.000, dejando en evidencia su capacidad de pago y el deber de afiliarse, declarar y pagar los aportes por el período objeto de fiscalización.

<sup>3</sup> Índice 2 de Samai. "EXPEDIENTE DIGITAL" carpeta. "ED\_20180096000(zip)NroActua 2"



Durante el proceso administrativo se encontró que la demandante era trabajadora independiente y/o rentista de capital, y no contaba con afiliación ni pago a los subsistemas de salud y pensión, y que solo fue con la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir que procedió afiliarse al sistema, pero sobre un IBC inferior al determinado por la Administración.

Así, los actos acusados no incurrieron en falsa motivación, toda vez que la demandante al recibir ingresos por su actividad productora de renta debía cotizar sobre ellos luego de efectuar la deducción de las expensas que se generaran con ocasión de la actividad, siempre y cuando cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Sin bien la demandante allegó la declaración de renta como prueba de sus erogaciones, lo cierto fue que no contaba con los documentos soporte que permitieran establecer que los gastos cumplían los requisitos del artículo 107. Por tanto, como la demandante no arrió las pruebas pertinentes durante el proceso de determinación, pese a ser su responsabilidad, la decisión de la administración no era caprichosa.

La UGPP destacó que con la demanda se aportaron varias pruebas, las cuales no fueron allegadas al proceso de fiscalización, no obstante, en caso de valorarlas, debía considerarse que algunos de ellas correspondían a los años 2013 y 2015, vigencias que no fueron objeto de revisión, otros estaban incompletos, era ilegibles o no cumplían los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, para lo cual ilustró varios ejemplos. Por tanto, no podían tomarse en cuenta para proferir alguna decisión al respecto.

Frente a la **indebida interpretación de las normas que regulan los aportes al Sistema de Seguridad Social** adujo que la entidad determinó la liquidación de los aportes a cargo de la actora siguiendo las normas que regulan la materia<sup>4</sup>, por el contrario, fue la actora quien incumplió mandatos legales al omitir efectuar la afiliación y pago por el período fiscalizado sobre los ingresos efectivamente percibidos.

Aclaró que en este caso no era aplicable la Ley 1753 de 2015 por tratarse de una norma expedida de manera posterior al período fiscalizado 2014.

Afirmó que, de conformidad con los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, el IBC en este caso correspondía a los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado durante el respectivo período, con la posibilidad de deducir aquellas expensas que tuvieran relación de causalidad, necesitadas y proporcionalidad con su actividad productora de renta, cuyo monto en ningún caso podía ser inferior a 1 SMMLV ni superior a 25.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>5</sup>:

Luego de hacer un recuento normativo y un resumen de la actuación administrativa, señaló que la UGPP contaba con facultades expresas para adelantar las tareas de determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones, tal como ocurrió en el caso objeto de estudio.

<sup>4</sup> Ley 100 de 1993, Ley 797 de 2003, Decreto 806 de 1998, Ley 1438 de 2011, Decreto 510 de 2003, Decreto 1406 de 1996.

<sup>5</sup> Índice 2 de Samai. "EXPEDIENTE DIGITAL", carpeta "ED\_20180096000(zip)NroActua 2", carpeta "SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA"



Manifestó que para el caso de la actora no era posible aplicar la Ley 1753 de 2015 para calcular el IBC sobre el 40% de los ingresos mensualizados, porque el período fiscalizado era el 2014 y la ley en cuestión fue posterior, so pena de vulnerar el principio de irretroactividad que rige en materia tributaria. De manera que, en su caso debía atenderse lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, modificado por la Ley 797 de 2003 y el Decreto 510 del mismo año.

Precisó que la UGPP no vulneró los derechos fundamentales de la demandante, toda vez que ésta contaba con capacidad de pago para el año 2014, de conformidad con los ingresos registrados en su declaración de renta, por ende, le asistía la obligación de realizar aportes al Sistema de la Protección Social.

Adujo que el IBC correspondía a los ingresos efectivamente percibidos por la accionante durante el período a declarar, con la posibilidad de deducir las expensas que tuvieran relación de causalidad con su actividad productora de renta y fueran necesarias y proporcionales, sin embargo, la interesada en el transcurso del proceso administrativo y judicial no acreditó sus gastos, y el hecho que los hubiere reportado en su declaración de renta no era suficiente para tenerlos en cuenta.

Señaló que en los actos acusados se incluyó las consideraciones legales del caso, los antecedentes y fundamentos de los requerimientos, razón por la cual no adolecían de falsa motivación ni vulneró del principio al debido proceso.

Destacó que de una revisión a las pruebas aportados al proceso se advertía que la Administración aplicó las normas vigentes al período fiscalizado. Además, de conformidad con el numeral 9 literal b) del artículo 1 del Decreto 169 de 2008, la UGPP puede realizar cruces de información con las autoridades tributarias, instituciones financieras y otras entidades que administren la información pertinente para la verificación de las contribuciones parafiscales. De manera que era válido que la demandada solicitara a la DIAN información sobre la declaración de renta de la actora.

Sostuvo que, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, tanto los trabajadores independientes como los rentistas de capital, debían contribuir al Sistema de Seguridad Social. En este caso, de conformidad con el artículo 33, numeral 33.1 de la Ley 1438 de 2011, las personas naturales por ser declarantes del impuesto de renta se presumen con capacidad de pago y son responsables de liquidar y pagar los aportes al sistema, de lo contrario, la UGPP estaba facultada para determinar y ubicar a los omisos.

Condenó en costas a la demandante, de conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso.

### **Recurso de apelación**

La demandante apeló la sentencia de primera instancia<sup>6</sup>, señaló que el Tribunal no abordó la totalidad de los temas planteados en el problema jurídico, sino que se limitó a copiar los argumentos que fundamentaron los actos acusados, sin efectuar un análisis sobre la discusión de fondo, consistente en que el ingreso base de cotización mensualizado que tomó la entidad era errado, pues desconoció las deducciones y gastos reportados en la declaración de renta del año gravable 2014, e impuso sanciones que afectaron su patrimonio.

6 Índice 2 de Samai. "EXPEDIENTE DIGITAL", carpeta "ED\_20180096000(zip)NroActua 2", carpeta 03. MEMORIALES



Afirmó que no desconoce que en su condición de independiente debía afiliarse y pagar sus aportes, lo que no comparte es que la entidad tomara todos los ingresos reportados en su declaración de renta como IBC, sin la oportunidad de restar los costos y deducciones que también registró en su denuncia privado, pues, así como se le daba credibilidad a sus ingresos, lo mismo debía ocurrir respecto a sus gastos, independiente que hubiera entregado o no los soportes, dado que su declaración estaba en firme y no fue objeto de fiscalización por parte de la DIAN, por tanto, gozaba de presunción de legalidad.

Además, la sentencia de primera instancia no se pronunció sobre los soportes que fueron allegados con la demanda, los cuales acreditaban los costos y deducciones en el monto relacionado en la declaración de renta del año fiscalizado.

Reiteró que en desarrollo de su actividad económica (*“Establecimiento que combina diferentes niveles de educación”*) percibe ingresos y, por ende, incurre en costos y gastos. En ese contexto, la entidad debió determinar el IBC de los aportes únicamente sobre el valor consolidado de su renta líquida, una vez efectuadas las deducciones respectivas, lo que en su caso equivalía a la suma de \$81.011.000.

Explicó que, para la liquidación del IBC de los trabajadores independientes, debía restarse a los ingresos brutos el total de los costos y deducciones que cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, a ese resultado se aplica el 40% y sobre ese valor se realizaban los respectivos aportes, sin que pudiera ser inferior a 1 SMMLV ni superior a 25. Así, el IBC liquidado por la UGPP, no correspondía al verdadero ejercicio plasmado en su declaración de renta por la vigencia 2014, en la cual se registraron ingresos de \$850.374.000 y costos y deducciones \$769.363.000.

Agregó que para el año 2014 no existía certeza respecto del procedimiento aplicable para las cotizaciones de los independientes, quienes, si bien no se negaban aportar, exigían que los aportes no fueran confiscatorios y que se liquidaran dentro del marco de igualdad frente a los demás ciudadanos. Finalmente se ratificó en las pretensiones formuladas en la demanda.

### **Oposición al recurso de apelación**

La **demandada** no se pronunció dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

La **demandante** (índice 9 de Samai) insistió en los argumentos de la apelación.

### **Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no se pronunció sobre el asunto.

## **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-2017-00576 del 29 de abril de 2017 y la Resolución Nro. RDC-2018-00387 del 17 de mayo 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.



## 1. Cuestión previa

En el recurso de apelación la demandante señala que para el año 2014 no existía certeza respecto del procedimiento aplicable para las cotizaciones de los independientes como ella, indicando que esta debía hacerse en términos de igualdad frente a los demás aportantes, pese a esa afirmación, se advierte que la discusión propuesta en esta instancia estuvo encaminada únicamente a, que de los ingresos reportados en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2014 debían deducirse los costos igualmente declarados, y sobre la base resultante debía aplicarse el 40% de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007.

De lo anterior se estima que la interesada no discute su obligación de realizar aportes al sistema, situación que incluso aceptó desde la presentación de la demanda, así como tampoco la inexistencia de una base gravable por el año 2014, por el contrario, lo que pretende es que se grave su renta líquida, aspecto que desarrolló ampliamente en la apelación. De manera que, no corresponde en este caso analizar aspectos ajenos a la discusión propuesta.

## 2. Desconocimiento de los costos y gastos reportados en la declaración de renta

Precisado lo anterior, la Sala estima que el problema jurídico planteado por la actora consiste en establecer si para la determinación del IBC de los aportes al sistema de seguridad social a cargo de la actora, era procedente deducir los costos y gastos reportados en su declaración del impuesto de renta del año 2014, los cuales al igual que sus ingresos gozan de credibilidad y se encuentran soportados con los documentos anexos a la demanda. También será del caso analizar si a la renta líquida resultante del ejercicio anterior es procedente aplicar el 40% y sobre ese resultado calcular los respectivos aportes.

Sobre este asunto la UGPP<sup>7</sup> plantea que los actos demandados fueron debidamente motivados, toda vez que tuvo en cuenta las pruebas con que contaba al momento de su expedición, precisando que los ajustes los liquidó con base en los ingresos reportados en la declaración de renta de la actora, sin que fuera posible excluir los costos y gastos debido a que durante el proceso de fiscalización la interesada no aportó información tendiente a soportarlos, ni allegó pruebas que acreditaran los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad en los términos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario,

Agregó que las facturas aportadas en sede judicial no podían ser valoradas, so pena de que le fuera vulnerado el derecho al debido proceso, toda vez que la entidad no contó con la oportunidad de controvertir dicha información en la etapa procesal correspondiente. No obstante, advierte que los documentos con los que la actora pretende probar sus erogaciones no cumplen con los requisitos del mencionado artículo 107, al efecto adujo que algunas facturas fueron expedidas en años diferentes al fiscalizado, otras eran ilegibles y otras tantas estaban incompletas.

En este caso no es objeto de discusión entre las partes, que la UGPP, en el proceso de fiscalización, tomó los ingresos brutos reportados en la declaración de renta de la actora del año 2014 (\$850.374.000), correspondientes a la actividad económica

<sup>7</sup> En la oposición y en los alegatos de primera instancia



“8530 – establecimientos que combinan diferentes niveles de educación”, que según la demandante consiste en la administración del instituto “Colegio Bilingüe Campestre San Patricio”. Así mismo, según se desprende de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración mensualizó los ingresos declarados por la aportante, teniendo como base el tope máximo de 25 SMMLV, arrojando un IBC para enero de \$14.738.000 y para los demás meses la suma de \$15.400.000<sup>8</sup>.

Tampoco es objeto de discusión que los costos y gastos pueden ser depurados del IBC de los aportes, precisión que encuentra sustento en el parágrafo del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que dispone que de los ingresos percibidos “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”.

A su vez, el artículo 107 del Estatuto Tributario consagra lo siguiente:

*“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad, con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes” (...)*

Así mismo, se pone de presente que, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 se presume que la capacidad de pago y de ingresos para efectos de la afiliación al régimen contributivo en las personas naturales declarantes del impuesto de renta, con lo cual la UGPP puede acudir a dicha declaración con el fin de establecer la obligación de aportar al sistema, a tal punto de que, si existen diferencias entre los aportes y los valores declarados ante la DIAN, los primeros se deben ajustar a los segundos.

Ahora, considera la Sala<sup>9</sup> que la remisión a este denuncia privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta las erogaciones en las que se incurrió en la actividad generadora de renta, esto es los gastos y deducciones, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del Estatuto Tributario cubre toda la declaración<sup>10</sup>.

Sobre el particular, la Sección se ha pronunciado recientemente en los siguientes términos:

*“En ese 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 la Seguridad*

<sup>8</sup> Estos valores se pueden consultar en el SQL de la Resolución Nro. RDC 2018-00387 de 2018

<sup>9</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp.26206, C.P: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>10</sup> 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 la exija



*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”<sup>11</sup>.*

Aplicado lo anterior en el caso concreto, se tiene 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 expuso, no puede hacer uso de este denuncia sólo para asuntos que lo beneficien y rechazar las erogaciones que disminuyen la base.

Por otra parte es necesario observar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 746 del Estatuto Tributario los datos consignados en la declaración privada gozan de presunción de veracidad, que sólo puede ser desvirtuada por la Administración Tributaria en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización y a través de los medios probatorios previstos en la legislación fiscal, facultad que no ha sido desplegada en el caso de autos, con lo cual la declaración de renta aportada por la actora goza de dicha presunción

Así las cosas, las partes<sup>12</sup> reconocen que la demandante en el año 2014 declaró como ingresos \$850.374.000 a los cuales se les debe restar los costos y deducciones el valor de \$769.363.000 (los cuales se desglosan así: gastos de nómina \$445.982.000, deducción pago intereses \$24.532.000, otros costos y deducciones \$298.849.000) registrados en el mismo denuncia privado, cuyo resultado es \$81.011.000, a partir del cual se determina el IBC mensual en la suma de \$6.751.000 (aproximado).

Ahora, la actora también plantea que, de conformidad con el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007<sup>13</sup> a su renta líquida debía aplicarse el 40% y sobre ese resultado liquidar los aportes, sin embargo, ésta norma limitó la liquidación y pago de las contribuciones sobre dicho porcentaje únicamente respecto de los trabajadores con contrato de prestación de servicios.

De manera que, como en este caso la interesada no acreditó que sus ingresos provinieran de la ejecución de contratos de prestación de servicios, sino que por el contrario se demostró que su actividad económica era como independiente, no prospera su argumento.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808

<sup>12</sup> La actora en la demanda y el UGPP en el Requerimiento de Información Nro. RQI-M-303 del 17 de agosto de 2016

<sup>13</sup> Si bien el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 fue derogado por el artículo 267 de la ley 1753 de 2015, para el momento de los hechos la norma prescribía lo siguiente: “Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que ello genere relación laboral (...).



## Conclusión

De conformidad con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, en su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos acusados. Como consecuencia de ello, a título de restablecimiento del derecho se ordenará a la UGPP liquidar el IBC de los aportes a salud y pensión a cargo de la demandante teniendo en cuenta los ingresos, costos y deducciones reportados en la declaración de renta como se indicó anteriormente.

En relación con la pretensión relacionada de condenar a la UGPP “a reconocer y pagar como reparación del daño material causado a la señora JACQUELINE MARÍN INFANTE, los costos y deducciones en que tuvo que incurrir la demandante con el fin de acudir ante los estrados judiciales para hacer valer el derecho a la modificación de la liquidación (...)”, la Sala no dará prosperidad a la misma, toda vez que el asunto versa sobre la revisión que en virtud de la ley deben efectuar las autoridades para verificar la correcta y oportuna determinación de los impuestos, tasas y contribuciones.

En lo que respecta a la condena en costas, la Sala levantará la impuesta en primera instancia, toda vez que se revoca la decisión del Tribunal para declarar la nulidad parcial de los actos<sup>14</sup>. Y, se abstendrá de imponerla en segunda instancia por cuanto no se encuentra probada su causación como lo dispone el numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), para su procedencia.

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 de primera instancia proferida el 19 de marzo de 2021 por el Tribunal Administrativo de Santander, en su lugar, se dispone lo siguiente.

**“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00576 del 29 de abril de 2017 y la Resolución RDC 2018-00387 del 17 de mayo de 2018, proferida por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, en las que determinaron los aportes a los subsistemas en salud y pensión a cargo de la señora Jacqueline Marín Infante por los períodos de enero a diciembre de 2014, e impusieron sanción por omisión.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP reliquidar los aportes al Sistema de la Seguridad Social por los períodos de enero a diciembre de 2014 a cargo de la señora Jacqueline Marín Infante, para lo cual deberá tomar de la declaración de renta del mencionado año los ingresos equivalentes a \$850.374.000, menos los costos y gastos por \$769.363.000, cuyo resultado es \$81.011.000, a partir del cual se determina el IBC mensual en la suma de \$6.751.000.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda”

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

<sup>14</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 7 de abril de 2022, expediente 24868 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



3. Negar las demás pretensiones de la demanda.

**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

*(Ausente con permiso)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**