



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., quince (15) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-01834-01 (26606)
Demandante	JOSÉ BAUDILIO GUALTEROS CIRCA
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Determinación del IBC. Mensualización de ingresos. Reconocimiento de costos y gastos. Exoneración aportes a pensión. Sanción por omisión.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 24 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial RDO 2017-02747 del 09 de agosto de 2017; por medio de la cual se determinó oficialmente los aportes al Sistema de Seguridad Social del señor JOSÉ BAUDILIO CIRCA (sic) por el período 2014., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento:

- **SE ORDENA** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP eliminar los ajustes determinados por la conducta de omisión en el ordinal segundo del acto demandado, lo anterior conforme a las consideraciones expuestas

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda

CUARTO: Por no haberse causado no se condena en costas.

QUINTO: Notifíquese por correo electrónico la presente providencia (...)

SEXTO: SE INFORMA a las partes que los recursos, solicitudes de aclaración o complementación frente a la presente providencia deberán remitirse en el término respectivo mediante memorial digital (...)

SÉPTIMO: En firme esta providencia, archívese el expediente (...)

OCTAVO En firme esta providencia (sic) (...).

CONSTANCIA: La presente providencia fue firmada electrónicamente por las magistradas, a través del aplicativo denominado SAMAI (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-03079 del 20 de diciembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la

¹ Samai del Tribunal. Índice 21.



Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02747 del 9 de agosto de 2017, en la que determinó a cargo del actor los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por no declarar (omisión)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 pretensiones³:

“PRIMERA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-02747 del 9 de agosto de 2017, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación y pago de aportes al sistema de seguridad social integral en los subsistemas de salud y pensiones y se sanciona por no declarar por conducta de omisión, acto proferido por el subdirector de determinación de obligaciones de la UGPP.

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que el señor JOSE BAUDILIO GUALTEROS CIRCA, no debe suma alguna por aportes del año 2014 a la UGPP.

TERCERA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 107 del Estatuto Tributario; 17 y 19 de la Ley 100 de 1993; 179 de la Ley 1607 de 2012; Decreto 758 de 1990; y 1 del Decreto 510 de 2003. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Falsa motivación

El actor sostuvo que la UGPP fundamentó sus actos en los ingresos reportados en su declaración de renta del año 2014 y en la falta de afiliación a los subsistemas de salud y pensión, sin embargo, el actor se vinculó como afiliado en el subsistema de salud como independiente desde el 1 de enero de 2004, situación que fue puesta en conocimiento a la entidad mediante el proceso de fiscalización y advertida en el requerimiento para declarar y/o corregir.

En ese contexto, los actos adolecían de falsa motivación al basarse en hechos que no eran ciertos. A esto se suma que la orden de afiliación a salud era inocua, ya que estaba vinculado, lo que dejaba sin fundamento la sanción por omisión de dicha conducta.

2. Imposibilidad de acceder a la pensión de vejez

Indicó que, de conformidad con lo prescrito en el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, y el Decreto 758 de 1990, la obligación de cotizar a pensión cesaba al momento de cumplir los 55 años o hasta el momento en que se cumplieran los requisitos para acceder a su reconocimiento.

Para el período fiscalizado el actor contaba con 59 años, y con ocasión a los tiempos cotizado le era imposible acceder a la pensión. Además, para el 2017 (año de expedición de la liquidación) tenía 62 años, edad establecida para el reconocimiento

² Los antecedentes administrativos pueden ser consultados en el índice 13 de Samai

³ Índice 2 de Samai/ EXPEDIENTE DIGITAL/ PDF Demanda



de dicho estatus. En ese contexto, era improcedente obligarlo a efectuar las cotizaciones sobre una expectativa que no se cumpliría.

Informó que como se encontraba afiliado desde 1981 a pensiones procedía la indemnización sustitutiva y la devolución de saldos.

3. Falsa motivación. Ingreso mensual efectivamente percibido

Señaló que la UGPP para determinar el IBC de los aportes tomó los ingresos reportados en renta, los dividió en partes por los 12 meses del año fiscalizado y los sujetó al límite de los 25 SMLMV, ejercicio que de ninguna manera atendió a una fórmula que diera cuenta que se trataban de ingresos mensuales efectivamente percibidos para beneficio personal, en los términos del artículo 1 del Decreto 510 de 2003.

Explicó que para el año 2014 la mayoría de sus ingresos correspondieron a dividendos y participaciones, como consecuencia de la repartición de utilidades de la sociedad en la que es accionista, los cuales no se le pagaron de manera mensual como lo quería hacer ver la UGPP, para lo cual se refirió a la naturaleza de esos conceptos y como se decretan. También percibió pagos por rendimientos financieros y la venta de inmuebles, los cuales tampoco atendían a ese criterio temporal en su percepción. Los únicos valores de los que podía predicarse una mensualización eran los pagos por arrendamientos.

Expresó que *“si bien la UGPP tiene en cuenta los ingresos reportados en la Declaración de Renta, lo que si no tienen en cuenta es los costos y gastos en que se incurre para la obtención de los mismos, y que lo afectan”*

Afirmó que para definir el IBC de salud la demandada se remitía a una norma de pensiones y, por otro lado, tomaba los ingresos brutos declarados por el año fiscalizado sin tener en cuenta ningún criterio de depuración, tal como los costos y gastos propios de la actividad que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Por estas razones concluyó no era posible liquidar el IBC en el tope máximo.

4. Falta del hecho sancionable

Según lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el hecho sancionable atendía a la omisión en la vinculación y/o afiliación, conducta que, como se expuso en el primer cargo, quedó subsanada. Por tanto, de conformidad con los principios de gradualidad, favorabilidad, proporcionalidad y lesividad, la sanción debía inaplicarse.

Sumado a lo anterior, de imponerse la sanción junto con los intereses resultaría en una erogación desproporcionada, en el sentido que los segundos responden a una sanción por la mora en el pago de una suma de dinero, y la sanción se estaría calculando sobre la demora en la correcta afiliación, por lo que se estaría sancionando dos veces un mismo hecho, desconociendo el principio del *non bis in idem*.

Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la demanda, con



fundamento en lo siguiente⁴:

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 amplias facultades para ejercer la fiscalización y liquidación de los aportes al sistema de seguridad social, así como para imponer las sanciones respectivas a los omisos, morosos e inexactos.

Respecto al **primer cargo** de nulidad, expuso que con ocasión del requerimiento de información el demandante únicamente aportó el formulario de afiliación y registro de novedades a la Nueva EPS con sello de radicado del mes de octubre de 2016, la planilla de pago correspondiente a dicho mes y copia de la cédula de ciudadanía, sin embargo, no allegó documentos que dieran cuenta de su afiliación al sistema de pensiones.

Destacó que para el período fiscalizado si bien la entidad encontró que el actor aparecía como afiliado a pensiones desde febrero de 1981, su estado era inactivo, es decir, que no efectuó autoliquidación o aporte alguno para el período fiscalizado como trabajador independiente. De igual manera, en materia de salud, si bien tenía afiliación desde el 01 de enero de 2014, tampoco se encontraron pagos, razón por la cual carecían de sustento las afirmaciones del demandante.

Puso de presente que la liquidación oficial fue debidamente motivada, en la medida que allí se indicaron los elementos que dieron lugar a la causación de los aportes, las normas reguladoras de la materia y el procedimiento aplicable por la UGPP, así mismo, se analizaron y decidieron cada uno de los reproches planteados contra el requerimiento para declarar y/o corregir.

Expuso que desde la expedición de las Leyes 100 de 1993 y 1438 de 2011, los Decretos 806 de 1998 y 510 de 2003, los trabajadores independientes tenían la obligación de afiliarse y pagar los aportes a salud y pensión, por lo que era el actor quien estaba incumpliendo dichos mandatos con su actuar omisivo, máxime cuando el IBC está debidamente reglado y existe una presunción de capacidad de pago.

En este caso no se discute la afiliación a salud al momento de proferir la liquidación, sino si cumplió dicha obligación para el 2014, pues como el actor reconoció ello solo se subsanó en octubre de 2016.

Frente al cargo relacionado con la **imposibilidad de acceder a la pensión de vejez**, sostuvo que el Decreto 758 de 1990 fue derogado por la Ley 100 de 1993, razón por la cual era improcedente atender lo preceptuado allí en relación el límite de los 55 años como edad máxima para acceder al derecho pensional y el tiempo en el cual cesaba la obligación de aportar. De conformidad con la mencionada Ley cesa la obligación de cotizar cuando se cumplen 62 años y 1300 semanas de cotización.

Afirmó que para el año 2014 el actor contaba con 59 años, y no tenía el total de semanas cotizadas, ni estaba pensionado y carecía del capital ahorrado para acceder a la prestación, por tanto, la obligación de estar vinculado al subsistema tampoco había cesado, razón por la cual la liquidación oficial estaba debidamente fundamentada en la normatividad vigente para ese momento.

⁴ Índice 2 de Samai/ EXPEDIENTE DIGITAL/ PDF Contestación



Sumado a esto, era improcedente que el demandante, para sustraerse de su obligación de afiliación al sistema, se excusara en la imposibilidad de reunir los requisitos para acceder a la prestación, lo cual obedece a su propia negligencia, omisión y descuido.

Respecto al **tercer cargo**, expuso que el actor no aportó las pruebas ni en sede administrativa ni judicial que permitieran establecer los costos y gastos derivados de su actividad productora de renta, lo que hacía improcedente sus alegaciones. Por tal omisión y amparada en lo previsto en el artículo 742 del Estatuto Tributario, la Administración determinó las obligaciones con información recaudada de las declaraciones tributarias presentadas ante la DIAN, las cuales tampoco fueron desvirtuadas por el interesado en ninguna de las etapas de la fiscalización.

Precisó que la carga de la prueba estaba en cabeza del aportante, de manera que, era quien debió aportar los respectivos soportes de sus costos y gastos, así como las fechas o períodos en que recibió los dividendos para aplicarlos al mes correspondiente, sin embargo, como ello no ocurrió, no tuvo otra alternativa que mantener los ajustes.

Sobre el **cuarto cargo**, indicó que para el año fiscalizado estaba vigente la sanción prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, no obstante, al momento de proferir la liquidación oficial la Ley 1819 de 2016 la modificó, por lo que aplicó el principio de favorabilidad. Como en este caso quedó demostrada la ocurrencia de la conducta sancionable (no se encontraba afiliado a salud ni pensión), el cargo no estaba llamado a prosperar.

Tampoco era cierto el desconocimiento del principio *non bis in idem*, toda vez que no adelantó dos procesos de fiscalización por el mismo período. Sumado a que los intereses moratorios se causaban por mandato del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, mientras que la sanción por omisión estaba consagrada en las mencionadas Leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016, por lo que ambas figuras eran compatibles en la vida jurídica.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda⁵:

1. De la falsa motivación en los ingresos y egresos determinados por la UGPP

Por mandato de los artículos 686, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario, aplicables por remisión expresa de la Ley 1151 de 2007, los hechos consignados en las declaraciones tributarias se consideran ciertos, luego, es admisible que la Administración efectuara cruces de información con otras entidades tributarias, de conformidad con el artículo 15 de la Ley 100 de 1993.

En ese contexto, era válido que el IBC se determinara con base en lo reportado en la declaración de renta, al tratarse de información que gozaba del principio de certeza, ello sin desconocer la admisión de pruebas en contrario. Así mismo, en materia de aportes parafiscales, era procedente la deducción de costos y gastos siempre y cuando cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto

⁵ Samai del Tribunal. Índice 21.



Tributario, sin que implicara la modificación de competencias de la DIAN.

En el caso objeto de estudio, la entidad solicitó al demandante la relación de los ingresos y costos asociados a su actividad productora de renta, a fin de conocer el ingreso mensualizado, toda vez que solo tenía conocimiento de un valor totalizado como consecuencia del cruce de información y la presunción de los hechos consignados en la declaración de renta.

Sin embargo, el interesado no allegó soporte alguno que diera cuenta de sus ingresos y erogaciones causados durante el año 2014, ni que los pagos por dividendos, intereses y arrendamientos hubieran sido recibidos en un mes específico, por la cual era válido el ejercicio de la UGPP al determinar indiciariamente que los ingresos declarados en renta fueron percibidos durante todo el año.

Así, ante la falta de actividad probatoria para desvirtuar la legalidad de la actuación administrativa, y comoquiera que no existía discusión sobre la capacidad de pago del actor, el cargo no estaba llamado a prosperar.

2. De la falsa motivación en la calificación de la conducta de omisión para los hechos fiscalizados e improcedencia de la sanción impuesta

Para el 2014, el actor tenía 59 años por lo que no era cierto el cumplimiento del requisito de la edad para acceder a la pensión de vejez. Tampoco acreditó las semanas laboradas o la solicitud de reconocimiento de dicha prestación, lo que sin lugar a duda permitía concluir que el demandante tenía la obligación de cotizar, independientemente de que la pensión se materializara o no.

Frente a la conducta imputada, explicó que las infracciones de inexactitud y mora parten de la premisa de una afiliación, en atención a que la primera conducta se presenta cuando se declara y paga un menor valor de contribución al que legalmente corresponde y la segunda constituye el incumplimiento, ya sea porque no se presenta la autoliquidación con el respectivo pago o se presenta en cero, siendo esta última la circunstancia que ocurrió en el presente caso. De otro lado, la omisión es el incumplimiento de la obligación de afiliar o no reportar la novedad de ingreso a una administradora del sistema.

Afirmó que desde el requerimiento para declarar y/o corregir la entidad consultó en las bases de datos y determinó que el actor estaba afiliado a salud desde el 1 de enero de 2014, es decir, que para el período fiscalizado se encontraba vinculado al sistema. Luego, era inadmisibles en la liquidación oficial se expusiera que el ingreso ocurrió en el año 2016, lo cual vulneraba el principio de correspondencia que rige en materia tributaria.

En ese contexto, era improcedente la imputación de la conducta de omisión por parte de la entidad, comoquiera que el actor sí estuvo vinculado al sistema de salud y pensión, por lo que debía revocarse la misma. En consecuencia, prosperó este asunto y anuló parcialmente los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho ordenó a la UGPP eliminar la sanción por omisión impuesta.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no encontrarlas causadas en el proceso.



Recursos de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia por lo que pasa a exponerse⁶:

1. Falsa motivación

Señaló que la UGPP desconocía el valor probatorio de la declaración de renta, toda vez que solo tuvo en cuenta los ingresos para determinar el IBC y desconoció los costos y gastos igualmente reportados allí, los cuales no fueron desvirtuados por la DIAN y gozaban de presunción de veracidad.

La actuación de la entidad desconocía el principio probatorio de indivisibilidad de la prueba consagrada en el artículo 250 del Código General del Proceso, según el cual es improcedente la utilización parcial de documentos por cualquiera de las partes del proceso, con aprovechamiento de lo favorable y rechazo de lo perjudicial, actuación que claramente realizó la UGPP al determinar los aportes a su cargo.

Siguiendo lo establecido en el párrafo 1 del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, el IBC de las contribuciones debía atender los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, por lo que insistió en la procedencia de detraer los costos y gastos que cumplieran con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, los cuales en este caso hacían parte de la declaración de renta.

Reprochó que el *a quo* afirmará la falta de pruebas sobre los ingresos y erogaciones causados en el 2014, toda vez que el denuncia rentístico era la prueba idónea de sus expensas. Por el contrario, fue la UGPP la que omitió tener en cuenta los hechos demostrados en el expediente.

Resaltó que en el ordenamiento jurídico no existía tarifa legal, por lo que la demandada ni el Tribunal podían exigir medios específicos para demostrar los costos y gastos cuando ya se probaron con la declaración de renta.

También afirmó que en su condición de trabajador independiente solo debía cotizar al sistema de seguridad social durante los meses que obtuviera ingresos y no como lo pretendía la Administración al mensualizar lo reportado en renta.

Reiteró que la mayoría de sus ingresos se trataban de dividendos y participaciones, los cuales por su naturaleza se pagaban en un período fijo y no en varios momentos. Por ende, era improcedente la afirmación del *a quo* según la cual se omitió aportar prueba de la distribución de estos, toda vez que al no estar obligado a llevar contabilidad, carecía de prueba de cuando los recibió. Esta situación no podía interpretarse en su contra por mandato del artículo 745 del Estatuto Tributario, según el cual los vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente. Sumado a esto, estaba exento de probar el momento en que recibió los dividendos, por cuanto no era un asunto incluido en los artículos 786 a 791 *ibidem*.

Adujo que el indicio es una prueba lógica, crítica e indirecta, toda vez que era extraída de las reglas de la sana crítica de un hecho probado, siendo errado que en la sentencia de primera instancia se avalara que la UGPP extrajera de la declaración de renta la obtención de ingresos mensuales, cuando los elementos fácticos del

⁶ Samai del Tribunal. Índice 26.



caso comprobaban que su causación no fue de manera periódica.

En ese orden, era fácil llegar a una conclusión contraria a la de la autoridad judicial mediante el indicio, porque: *i)* se trataba de un aportante cuya actividad económica la desarrollaba como independiente, que en razón a su naturaleza no recibía ingresos mensuales, no en vano la legislación previó una forma de aportar diferentes para estos; y *ii)* en la declaración de renta se indicó que la mayoría de sus ingresos provenían de dividendos y participaciones, los cuales eran pagados en un solo momento.

2. Imposibilidad de acceder a la pensión de vejez

Insistió que para el 2014 tenía 59 años y que las semanas cotizadas a pensión eran insignificantes con respecto a las exigidas en la ley para acceder a su reconocimiento. En virtud de esto, el Decreto 758 de 1990 contempló que era solo respecto de la primera afiliación que la obligación de cotizar se rompía a los 55 años, a su vez, el artículo 17 de la Ley 100 de 1993 disponía que dicha obligación iba hasta el cumplimiento de los requisitos para adquirir el estatus de pensionado.

Por tanto, establecer un límite de cotización a los 55 años para los hombres que no hubieren hecho aportes frecuentes, era porque lógicamente no podían recibir la pensión, luego, exigir el pago de aportes era improcedente.

Contrario a lo indicado por la UGPP en la contestación de la demanda sobre la derogatoria del Decreto 758 de 1990 por la Ley 100 de 1993, ésta última no reguló expresamente las personas excluidas del subsistema pensional, razón por la cual lo consagrado en dicho decreto estaba vigente, posición avalada también por el Ministerio del Trabajo con la expedición del Concepto Nro. 178391 del 11 de junio de 2009.

Adicionalmente, en la actualidad contaba con 66 años, es decir, que superaba ampliamente la edad establecida en el artículo 33 de la Ley 100 de 1993, por lo que era evidente que el pago de la contribución carecía de causa.

Destacó que la orden del Tribunal, además del desequilibrio financiero ocasionado en el pago de la liquidación efectuada por la entidad, implicaba acudir a la figura de la indemnización sustitutiva prevista en el artículo 37 de la Ley 100 de 1993, por cuanto en el Régimen de Prima Media no existía la figura de la devolución de aportes, lo que claramente iría en contra de los objetivos constitucionales perseguidos en el ordenamiento jurídico.

La **demandada** también apeló la decisión de primera instancia por lo siguiente⁷:

Indicó que, si bien el actor estaba vinculado al sistema, lo cierto era que efectuó la afiliación como cotizante únicamente desde el 2016, es decir, de manera posterior al período fiscalizado 2014. Además, pese a contar con capacidad de pago, inicialmente ingreso al sistema como beneficiario, lo que conllevaba a la configuración de la conducta de omisión y habilita la imposición de la sanción.

Destacó que para el período 2014 el demandante se encontraba en la obligación de estar afiliado a salud y pensión al no contar con 62 años de edad.

⁷ Samai del Tribunal. Índice 28



Expuso que las contribuciones parafiscales son tributos y sus elementos fueron definidos de manera previa por el legislador, de manera que, para el período cuestionado se encontraban vigentes las normas que establecieron el IBC de las contribuciones a cargo de los trabajadores independientes, tales como las Leyes 100 de 1993, 797 de 2003, 1122 de 2007 y 1438 de 2011; y los Decretos 806 de 1998, 1406 de 1999 y 510 de 2003.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que según las normas referenciadas los trabajadores independientes con capacidad de pago eran aportantes al sistema, la entidad no incurrió en un defecto técnico, por cuanto dicha expresión incluía a todas las personas económicamente activas. Por lo expuesto, debía revocarse la sentencia de primera instancia y negar las pretensiones de la demanda.

Oposición a la apelación

Las partes guardaron silencio.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público⁸ expresó que no hay falsa motivación, toda vez que el demandante estaba en la obligación de aportar al sistema de seguridad social en salud y pensión sobre el total de los ingresos percibidos en el 2014.

Precisó que compartía la decisión del Tribunal de eliminar la imposición de la sanción por la conducta omisiva, toda vez que el actor sí se encontraba afiliado al sistema para el período en que fue fiscalizado.

Sobre la imposibilidad de acceder a la pensión de vejez, precisó que el Decreto 758 de 1990 fue derogado con la expedición de la Ley 100 de 1993, que en su artículo 17 dispuso que la obligación de aportar cesaba cuando: *i*) se cumplieran los requisitos (régimen de prima media: contar con 62 años y 1300 semanas cotizadas; y en el de ahorro individual: capital acumulado en la respectiva cuenta permitiera obtener una mesada superior al 110% del salario mínimo legal mensual); y *ii*) cuando el afiliado se pensionara, circunstancias que no se cumplían en el caso del actor, por ende, debió efectuar los respectivos pagos.

Expuso que en el requerimiento de información la UGPP le solicitó al demandante la información necesaria para la determinación del IBC, sin que este aportara soportes de los ingresos y egresos causados durante el año 2014, de manera que era correcta la liquidación de la base de cotización con fundamento en la declaración de renta, la cual en todo caso gozaba de presunción de certeza.

Sobre el recurso de apelación de la UGPP, precisó que los elementos de la obligación parafiscal fueron definidos previamente por el legislador, y que de conformidad con los artículos 19 de la Ley 100 de 1993 y 3 del Decreto 510 de 2003, la base de cotización de los independientes estaba integrada por los ingresos menos las expensas que guardaran relación de necesidad y causalidad. Empero, en el caso concreto era claro que el actor se encontraba afiliado a pensión y salud, por lo tanto, no compartía los argumentos esgrimidos por la entidad y, en ese sentido, debía confirmarse la sentencia apelada.

⁸ Samai. Índice 24



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02747 del 9 de agosto de 2017, en la que la UGPP determinó los aportes a salud y pensión a cargo del actor por los meses de enero a diciembre del año 2014 y lo sancionó por omisión.

En los términos de las apelaciones será del caso analizar: *i)* la determinación del IBC en relación con la mensualización de los ingresos efectuada por la entidad y el reconocimiento de las erogaciones declaradas en renta; *ii)* la exoneración de realizar aportes a pensión y *iii)* la procedencia de la sanción por omisión.

1. De la determinación del IBC

Por aspectos metodológicos, la Sala estudiará de manera conjunta los cargos de apelación propuestos por el demandante relacionados la mensualización de sus ingresos y el reconocimiento de las erogaciones reportadas en la declaración de renta.

Sobre el primer cargo se observa que el actor reprocha el ejercicio de dividir en 12 partes iguales sus ingresos declarados en el impuesto de renta, por cuanto estos no fueron percibidos de manera constante, pues al tratarse la mayor parte de ellos de dividendos y participaciones, por su naturaleza eran pagados en un período fijo.

Al efecto, la UGPP en la liquidación oficial tomó como base los ingresos reportados en la declaración de 2014 por valor de \$330.943.000 y lo dividió en partes iguales por los 12 meses, lo que equivalió a un monto de \$27.578.583 para cada período, ajustando el IBC al límite de 25 SMLMV, es decir \$15.400.000 mensual.

Así, la Administración determinó los aportes a seguridad social con base en el promedio mensual de los ingresos obtenidos por el demandante durante la vigencia fiscalizada, información que no fue desvirtuada por el interesado en sede administrativa, ni en sede judicial, pues tanto en la demanda como en el recurso de apelación el aportante hizo énfasis en la naturaleza y forma de pago de los dividendos y participaciones, sin allegar soporte que evidenciaron el desembolso en un determinado momento.

Adicionalmente, los demás pagos que el actor identifica como intereses y rendimientos financieros, venta de inmuebles y arriendos, carecen de elementos probatorios que respalden sus afirmaciones sobre la causación del pago.

De manera que, como el aportante no ejerció su derecho de defensa para aportar pruebas al proceso de determinación y judicial que permitieran sustentar sus pretensiones y desvirtuar la mensualización efectuada por la entidad, la Sala considera que omitió cumplir con su carga probatoria relacionada con la demostración del monto y período de percepción de sus ingresos⁹.

En ese contexto, no prospera el cargo de apelación relacionado con este asunto.

⁹ En términos similares se ha pronunciado la Sala en sentencias del 18 de mayo de 2023, exp.26808 y del 7 de septiembre de 2023, exp.26481, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



Con relación al segundo cargo (reconocimiento de costos y gastos del denunciado privado de renta), la Sala advierte que en el recurso de apelación el actor amplió sus argumentos en lo atinente a este asunto, al mencionar la veracidad de la información reportada en la autoliquidación, la indivisibilidad de dicha prueba y la inexistencia de la tarifa legal en materia tributaria, dado que en la demanda solamente planteó la necesidad de depurar de su IBC los costos y gastos de la declaración.

En ese sentido, la Sala considera que los reproches de la apelación persiguen igualmente el mismo fin, cual es el reconocimiento de sus erogaciones, aspecto que como se dijo fue mencionado desde la demanda. Así mismo, estos atienden a la controversia de lo decidido en primera instancia, comoquiera que el Tribunal negó el asunto al considerar que el actor no probó los costos y gastos. Por estas razones, se decidirá el cargo en los términos planteados por el recurrente.

Decantado lo anterior, se analizará la procedencia de detraer del ingreso base de cotización los costos y gastos reportados en su denunciado rentístico del año 2014. Sea del caso precisar que las partes coinciden en que los costos y gastos pueden ser depurados del IBC, lo cual además se sustenta 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 en el artículo 107 del Estatuto Tributario”*.

Ahora, comoquiera que la apelante reclama el reconocimiento de la totalidad de sus erogaciones reportadas en renta, es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala¹⁰, la remisión a este denunciado 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 cubre a toda la declaración¹¹.

Sobre el particular, la Sección se pronunció en los siguientes términos¹²:

“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

¹⁰ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp.26206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ 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.

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26808, C.P. Milton Chaves García, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp.26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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”.

Como se expuso anteriormente, la UGPP, para determinar el ingreso base de cotización tomó los ingresos reportados en su declaración de renta del año 2014 por la suma de \$330.943.000 y los dividió en los 12 meses del año fiscalizado, lo cual fue ajustado al límite de los 25 SMLMV, es decir, que la base mensual fue de \$15.400.000. Sin embargo, en dicha etapa la entidad no reconoció costos y gastos que pudieran ser deducidos de la base gravable en la medida que el actor no allegó soportes de estos¹³.

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 los ingresos, y la entidad no puede hacer uso de este denuncia solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones.

Para la Sala, el IBC estará determinado por los ingresos percibidos (\$330.943.000), una vez depuradas las erogaciones consignadas en la declaración de renta (\$12.512.000)¹⁴, así:

Año	Mes	Ingresos	Costos y gastos aceptados	Ingreso depurado (ingresos – costos)	IBC (tope 25 SMLMV)
2014	1	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$14.737.500 ¹⁵
2014	2	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	3	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	4	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	5	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	6	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	7	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	8	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	9	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	10	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	11	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
2014	12	\$27.578.583	\$1.042.666	\$26.535.917	\$15.400.000
TOTAL		\$330.943.000	\$12.512.000	\$318.431.004	\$184.137.500

De conformidad con lo expuesto, este cargo de apelación prospera, razón por la cual se modificará la decisión de primera instancia y a título de restablecimiento se ordenará a la UGPP tomar como IBC el resultado calculado por la Sala.

2. Del reconocimiento de la pensión

El demandante señala que, de conformidad con la Ley 100 de 1993 y el Decreto 758 de 1990, la obligación de aportar a pensión se interrumpía a los 55 años o hasta el momento de cumplir los requisitos para acceder al estatus de pensionado. En su caso, para el año 2014 tenía 59 años, y que al momento de proferirse la liquidación

¹³ Así puede leerse de las páginas 12 y 14 de la liquidación oficial.

¹⁴ Dicha suma fue consignada en el requerimiento de información. El actor en la demanda indica que por este concepto se declararon \$12.513.000 (página 12 del PDF), pero en la apelación insertó una imagen de la declaración que da cuenta de \$12.512.000.

¹⁵ El IBC para este mes debe estar determinado por el salario mínimo del año anterior, de conformidad con el artículo 1 del Decreto 3085 de 2007, es decir, el 2013 (\$589.500) que sujeto al límite de los 25 SMLMV asciende a \$14.737.500.



oficial tenía 62 años, es decir, ya había superado el límite de edad previsto en la norma, motivo por el cual era infructuoso realizar aportes al sistema.

Ahora bien, sobre la exclusión de la obligación de afiliación y pago de aportes al subsistema de pensión la Sala ha señalado¹⁶ que para el régimen de prima media con prestación definida se encuentra establecida en el artículo 2 del Decreto 758 de 1990¹⁷, que al respecto dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 2o. PERSONAS EXCLUIDAS DEL SEGURO DE INVALIDEZ, VEJEZ Y MUERTE. Quedan excluidos del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte:

- a) Los trabajadores dependientes que al inscribirse por primera vez en el Régimen de los Seguros Sociales, tengan 60 o más años de edad;*
- b) Los trabajadores independientes que se afilien por primera vez con 50 años de edad o más, si se es mujer, o 55 años de edad o más, si se es varón (...).”*

Por su parte, la exclusión de realizar aportes al régimen de ahorro individual está prevista en el artículo 61 de la Ley 100 de 1993, así:

“ARTÍCULO 61. PERSONAS EXCLUIDAS DEL RÉGIMEN DE AHORRO INDIVIDUAL CON SOLIDARIDAD. Están excluidos del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad:

- a. Los pensionados por invalidez por el Instituto de Seguros Sociales o por cualquier fondo, caja o entidad del sector público.*
- b. Las personas que al entrar en vigencia el sistema tuvieran cincuenta y cinco (55) años o más de edad, si son hombres, o cincuenta (50) años o más de edad, si son mujeres, salvo que decidan cotizar por lo menos quinientas (500) semanas en el nuevo régimen, caso en el cual será obligatorio para el empleador efectuar los aportes correspondientes.”*

De conformidad con las normas citadas, y en lo relevante para este caso, los hombres trabajadores independientes estarán exentos de afiliarse al sistema de pensiones, tanto en el régimen de prima media con prestación definida como en el de ahorro, cuando al momento de su afiliación tengan 55 o más años de edad.

En el caso bajo estudio, se tiene que el actor nació el 14 de septiembre de 1955¹⁸, a su vez, desde el requerimiento para declarar y/o corregir, la unidad encontró que la fecha de afiliación al sistema de pensiones se dio el 23 de febrero de 1981, es decir, que para ese entonces aún no contaba con más de 55 años¹⁹, tal como lo exigían las normas referenciadas. Sumado a esto, tampoco acreditó otra circunstancia que demostrara la no obligatoriedad en el pago de los aportes a este subsistema. No prospera el cargo.

3. De la sanción por omisión

La UGPP en su recurso de apelación expuso que, si bien el actor estaba afiliado al sistema, lo cierto era que su calidad de cotizante la adquirió solo hasta el 2016, pese a contar con capacidad de pago y estar en la obligación de aportar. De manera que

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de agosto de 2023, exp.26589, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Dicha norma mantiene su vigencia por mandato del artículo 31 de la Ley 100 de 1993. “Concepto. El régimen de Prima Media con Prestación Definida es aquel mediante el cual los afiliados o sus beneficiarios obtienen una pensión de vejez, de invalidez o de sobrevivientes, o una indemnización, previamente definidas, de acuerdo con lo previsto en el presente Título. Serán aplicables a este régimen las disposiciones vigentes para los seguros de invalidez, vejez y muerte a cargo del Instituto de Seguros Sociales, con las adiciones, modificaciones y excepciones contenidas en esta ley.”

¹⁸ Ver cédula de ciudadanía/antecedentes administrativos/1.REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN/RTA A REQ INF /página 5

¹⁹ El actor contaba con 25 años de edad cuando se afilió.



impuso sanción por omisión dado que el obligado “no se afilió y/o vinculó a los subsistemas de Salud y Pensiones, en los periodos de enero a diciembre de 2014”.

La demandada en la liquidación oficial impuso al actor la sanción por la conducta de omisión prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 314 de la ley 1819 de 2016, norma que establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 179. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

1. *El aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Protección Social en la fecha establecida para tal fin, deberá liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes de retardo, de acuerdo al número de empleados, la cual aumentará si el pago se realiza con ocasión de la notificación del Requerimiento para Declarar o la Liquidación Oficial proferidos por la UGPP, conforme a los siguientes porcentajes del valor del aporte mensual a cargo (...)”* (resaltos de la Sala)

Por su parte, el artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 definió las conductas que pueden presentarse con relación a los aportes y pago de las contribuciones parafiscales, entre las cuales se encuentra la omisión. Sobre el particular la Sala se ha pronunciado así²⁰:

Ahora, el artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 define las conductas de incumplimiento de los deberes para con el sistema en los siguientes términos:

- (i) *La omisión en la afiliación se refiere al incumplimiento de la obligación de afiliarse a alguno de los subsistemas y, por esa razón, no haberse declarado ni pagado las cotizaciones*
- (ii) *La omisión en la vinculación corresponde al evento en el que, existiendo afiliación al subsistema, el aportante no reporta la novedad de ingreso mediante la planilla PILA, teniendo la obligación y, en consecuencia, no efectúa el pago de las contribuciones.*

(...)

En ese orden, puede configurarse la conducta de omisión ante dos supuestos, a saber: (i) el incumplimiento de afiliarse o (ii) no informar la novedad de ingreso (vinculación)²¹, en cuyos casos, la UGPP es competente para iniciar las acciones de determinación de las contribuciones (...).

Ahora bien, con ocasión del requerimiento para declarar y/o corregir la UGPP advirtió que el actor se encontraba afiliado a pensión desde el 23 de febrero de 1981, y a salud desde el 1 de enero de 2014, lo que demuestra que la entidad era conocedora que para el período fiscalizado estaba afiliado al sistema de seguridad social, sin que en el recurso de apelación se expusiera algún reparo sobre la conducta de vinculación, la cual como se expuso es diferente. Además, en dicho acto se reconoció que la afiliación a salud del actor era en calidad de independiente, por lo que no le asiste razón a la recurrente de que solo en el 2016 adquirió la condición de cotizante.

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de junio de 2023, exp.26364, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en fallo del 7 de septiembre de 2023, exp.26481 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ Según el artículo 3 del Decreto 1406 de 1999, el ingreso se cataloga como una novedad permanente, definida como «*las que afectan la cotización base a cargo del aportante en relación con una determinada entidad administradora, tales como ingresos al sistema, cambios de empleador o retiro, traslado de entidad administradora y cambios permanentes en el Ingreso Base de Cotización, trabajadores dependientes al servicio de más de un patrono, cambio de condición de independiente a dependiente, o viceversa*». [Se resalta].



En ese contexto, y tal como lo advirtió el Tribunal es inadmisibile que la entidad determinara que la afiliación al sistema solo se dio en el 2016, con el registro en una EPS diferente.

Se advierte que en el recurso de apelación la entidad también planteó que los elementos de las contribuciones parafiscales estaban determinadas en el ordenamiento jurídicos de los cuales se derivaba la obligación de los trabajadores independientes con capacidad de pago de aportar al sistema. Sin embargo, la Sala no emitirá pronunciamiento alguno al respecto, toda vez que ni en la demanda ni en la sentencia esto fue un asunto objeto de controversia.

Finalmente, no habrá **condena en costas** en esta instancia, en razón a que no se comprobó su causación como lo exige el 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.

Así las cosas, la Sala modificará el restablecimiento de derecho de la sentencia apelada al prosperar parcialmente el recurso de apelación de la demandante en cuanto a la inclusión de costos y gastos en la determinación del IBC.

Empero, se observa que en la parte resolutive el *a quo* omitió uno de los apellidos del demandante, razón por la cual, para subsanar dicha falencia, también se modificará el ordinal primero.

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 Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 24 de junio de 2021, así:

“PRIMERO: Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial RDO 2017-02747 del 09 de agosto de 2017; por medio de la cual se determinó oficialmente los aportes al Sistema de Seguridad Social del señor JOSÉ BAUDILIO GUALTEROS CIRCA por el periodo 2014, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento **SE ORDENA** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP (i) reliquidar los aportes al sistema de seguridad social en salud y pensión, tomando como IBC lo expuesto por el Consejo de Estado y (ii) eliminar los ajustes determinados por la conducta de omisión en el ordinal segundo del acto demandado

2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería jurídica a la abogada Lina Marcela López Gómez como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder obrante en el índice 26 de Samai.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01834-01 (26606)
Demandante: José Baudilio Gualteros Circa

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
Salva Voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(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/validador>