



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

CONSEJERO PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., dos (2) de octubre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)
Demandante: Paula Saavedra González
Demandada: UGPP

Temas: Aportes al Sistema de Seguridad Social 2014. Base gravable
rentistas de capital. Sanción por omisión. Exoneración sanción.

Sentencia segunda instancia

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 8 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora².

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, el 30 de agosto de 2017 la entidad demandada expidió la Resolución RDO-2017-03100 en la que se determinó los aportes al Sistema de la Seguridad Social a cargo de la demandante por \$56.364.000 junto con la correspondiente sanción por omisión en la afiliación por valor de \$112.728.000 por los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 2014³. Decisión recurrida y resuelta por Resolución RDC-2018-00967 del 31 de agosto de 2018, mediante la cual redujo los aportes al Sistema de la Seguridad Social a \$56.162.200 y la sanción por omisión a la suma de \$112.324.400⁴.

Demandado

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

"2.1. DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos contenidos en la Resolución No. RDC-2018-00967 de fecha 31 de agosto de 2018 por el cual se resolvió el recurso de reconsideración y en la liquidación oficial No. RDO-2017-03100 de fecha 30 de agosto de 2017, actos proferidos por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-.

¹ Ingresó al despacho el 14 de marzo de 2025. SAMAI CE índice 3.

² SAMAI Tribunal índice 45.

³ SAMAI Tribunal índice 25 14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf)

⁴ Ibidem.

⁵ Ibidem.



2.2. Se RESTABLEZCA EL DERECHO de mi representada, en el sentido de que declare que efectivamente, no estaba precisada a afiliarse y aportar a los subsistemas de salud y pensión en los meses de enero a diciembre de 2014; y, en consecuencia, se declare que mi representada no debe pagar la supuesta omisión determinada, así como tampoco la sanción por no declarar por la conducta de omisión.

2.3. se CONDENE A LA DEMANDADA al pago de las COSTAS y AGENCIAS EN DERECHO a que haya lugar por motivos del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso."

Indicó como normas vulneradas los artículos 1, 29, 150 y 338 de la Constitución Política de Colombia; 637, 694 y 703 del Estatuto Tributario; 15 19, y 150 de la Ley 100 de 1993; 18 de la Ley 1122 de 2007; 180 de la Ley 1607 de 2012; 135 de la Ley 1753 de 2015, bajo el siguiente concepto de violación⁶:

Alegó que el Congreso es la única entidad, que puede crear tributos fiscales y parafiscales, por ello en el periodo 2014 era rentista de capital y dicha actividad no tenía base gravable de aportes al Sistema de Seguridad Social. En consecuencia, los actos demandados violaron los artículos 150 y 338 de la Constitución Política, por establecer aportes parafiscales que no se encontraban previstos en la ley.

Explicó que los actos demandados desconocen el principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que se precisa que el Decreto 806 de 1998 es una ley que establece la base gravable de los rentistas de capital. Además, aclaró que no es trabajadora independiente, ya que de acuerdo con el artículo 329 del Estatuto Tributario solo recibe rentas pasivas, así que es rentista de capital.

Advirtió que el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 es una norma posterior al periodo en discusión, por lo que al servir de fundamento de los actos demandados es violatorio al principio de irretroactividad tributaria. Adicionalmente, señaló que los ingresos por dividendos fueron percibidos en el año 2015. Esto se debió a un error en la declaración del impuesto de renta correspondiente al año 2014, por ello se remite certificado de revisor fiscal de la empresa.

Manifestó que no existe una norma que permita fraccionar la totalidad de los ingresos de la declaración del impuesto sobre la renta en los 12 meses del año, cuando en realidad solo se percibieron los ingresos en noviembre de 2015.

Estimó que si se considerara que los ingresos de la actora, provenientes de dividendos y participaciones accionarias a rentas pasivas, fueron percibidos en una única vigencia mensual en 2015 y no en el 2014 – vigencia fiscalizada -, se vulnera el procedimiento de determinación y liquidación.

Los ingresos que por concepto de dividendos fueron recibidos por la demandante y que fuesen efectivamente reportados en el impuesto sobre la renta de la vigencia 2014, corresponden a los rendimientos y utilidades aprobados, respecto de las acciones que la actora poseía en dos compañías, a saber, ALMOTORES S.A. (Kia Motors) y BG ULLOA Y SCA.

Respecto de las utilidades derivadas de la propiedad de las acciones de ALMOTORES S.A. que detentaba para dicha época la demandante, su distribución se aprobó mediante acta de asamblea No. 36 del 23 de diciembre de 2014 por \$356.875.000, razón por la cual la actora de forma errada la incluyó dentro de dicha vigencia anual para efectos del impuesto sobre la renta, sin embargo y tal como se

⁶ Ibidem.



demonstró con la certificación emitida por el revisor fiscal de la compañía y con la copia del auxiliar contable del tercero, su pago efectivo no se realizó sino hasta el mes de noviembre de 2015, escapando del periodo cuya fiscalización adelantó la UGPP.

Frente a las utilidades de la sociedad BG ULLOA Y SCA, su distribución se aprobó mediante acta de asamblea No. 28 del 6 de marzo de 2014, correspondiéndole a la demandante la suma de \$108.000.000, suma que fue pagada y en tanto, efectivamente percibida por ella, el día 30 de abril de 2014, tal como se extracta de la certificación del revisor fiscal de la sociedad y del auxiliar contable del tercero.

Explicó que los actos demandados son violatorios al debido proceso, ya que no se cumplió con el procedimiento de la UGPP para fiscalizar, se intentó en un mismo acto requerir para declarar, emplazar para corregir, imponer sanción, determinar el tributo de 12 periodos distintos, y no se realizó una debida valoración probatoria.

Alegó falsa y falta de motivación de los actos demandados, ya que no se aceptaron los costos y gastos de los períodos en discusión para reducir la base gravable. Además, advirtió que no se expresan fundamentos de hecho y de derecho para determinar la sanción por omisión, porque la Ley 100 de 1993 no establece que los trabajadores independientes fueran responsables de aportes al Sistema de Seguridad Social, y no se efectúa un análisis probatorio válido.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda⁷. Alegó que el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 le otorgó a la UGPP la facultad de imponer sanciones al aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Seguridad Social. Además, señaló que las actuaciones surtidas respetaron el debido proceso, ya que se ajustan a lo establecido en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012.

Señaló que el artículo 15 de la ley 100 de 1993 dispone que todas las personas incluyendo los trabajadores independientes son responsables de afiliarse y pagar al Sistema de Seguridad Social. En el mismo sentido, señaló que el Decreto 806 de 1998 en su artículo 26 incluyó a los trabajadores independientes y a los rentistas de capital al régimen contributivo de salud.

Manifestó que el Decreto 780 de 2016, el 1833 de 2016 y el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 señalan que los empleados, los trabajadores independientes y los rentistas de capital deben pagar aportes al Sistema de Seguridad Social, por lo que la demandante se encontraba obligada en el año 2014. Adicionalmente, la base gravable del cotizante incluye todos los ingresos percibidos en el periodo enunciado.

Alegó que en los actos demandados no se aplicó la Ley 1735 de 2015, ya que desde la Ley 100 de 1993 los rentistas de capital que son una especie de los trabajadores independientes se encontraban obligados al pago de aportes parafiscales al Sistema de Seguridad Social. Además, explicó que la UGPP aplicó la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1739 de 2014, normas que permiten que en un mismo acto se determinen los valores de diferentes períodos y disponen que la carga de la prueba radica en cabeza del demandante al finalizar el proceso de fiscalización.

⁷ SAMAI Tribunal Índice 45 5_CONTESTACIONDEMANDA_DRA_CHAMORRO_BENAVI.ZIP



Advirtió que los actos se encuentran debidamente motivados, ya que expresan las razones de hecho y de derecho y se encuentran respaldados por los correspondientes anexos, como el archivo magnético en Excel y otros documentos. Adicionalmente, la sanción se determinó de forma correcta, porque tiene como fundamento el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas⁸, por las siguientes razones:

Explicó que la UGPP cumplió con cada una de las etapas procesales establecidas en la ley, y los actos se encuentran debidamente motivados al contener razones fácticas y jurídicas que soportan la decisión administrativa, por lo tanto, se respetó el debido proceso.

Aclaró que como rentista de capital la demandante se encontraba obligada a afiliarse y pagar aportes al Sistema de Seguridad Social, como lo establece la Ley 100 de 1993, por ello, al tener desconocimiento de los ingresos precisos de la actora, la UGPP procedió de forma correcta al utilizar el valor de los ingresos de su declaración del impuesto sobre la renta y mensualizarlos, para determinar la base gravable.

Señaló que los certificados de las empresas Kia (Almotores S.A.) y el de BG Ulloa y SCA en los que se establece que se realizó un pago de dividendos a la demandante en noviembre de 2015 y abril de 2014, no desvirtúa lo establecido en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014. En el mismo sentido, dichos certificados omiten \$14.012.000 que no se aclaran de donde provienen, por lo tanto, no desvirtúa la información de la declaración tributaria.

Señaló que la sanción por omisión fue determinada de forma correcta, ya que los actos demandados aplicaron el principio de favorabilidad para su reducción, de acuerdo con el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

Finalmente, declaró que procede la condena en costas por 1 SMLMV, debido a que el artículo 365 del Código General del Proceso señala que habrá lugar a imponer condena en costas a la parte vencida.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia⁹. Explicó que en el año 2014 no existía norma que determinara la base gravable de los aportes al Sistema de Seguridad Social para trabajadores independientes o por cuenta propia, por ello no era posible determinar el ingreso base de cotización -IBC-.

Advirtió que los actos demandados aplicaron de forma retroactiva la Ley 1753 de 2015, y que no era procedente mensualizar los ingresos contenidos en la declaración del impuesto sobre la renta con fundamento en el Decreto 1406 de 1999, ya que no existía ley que lo permitiera. Además, señaló que el Tribunal no analizó de forma correcta las pruebas remitidas en las que se confirma que de forma

⁸ SAMAI Tribunal Índice 45.

⁹ SAMAI Tribunal Índice 45.



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)

Demandante: Paula Saavedra González

efectiva recibió dividendos por \$108.000.000 de la empresa BG Ulloa y SCA en abril de 2014 y \$356.875.000 de la empresa KIA en noviembre de 2015, por lo que el IBC no se encuentra calculado correctamente.

Alegó que no procede la imposición de la sanción por omisión, ya que por las razones expuestas procede la nulidad de los actos. No apeló la condena en costas.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal y el Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que el Consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó estar impedido para participar en la decisión, por haber conocido el proceso en primera instancia (índice 14 SAMAI). Sin embargo, mediante auto del 24 de julio de 2025 la Sala declaró infundado el impedimento presentado (índice 25 SAMAI).

Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación, se debe establecer (i) si en el año 2014 existía base gravable para los rentistas de capital con el fin de determinar los aportes al Sistema de Seguridad Social, (ii) si el IBC fue determinado de forma correcta en los actos demandados, y (iii) si la sanción por omisión es procedente.

Análisis del caso concreto

La demandante alegó, que en el año 2014 no existía en la ley base gravable para los rentistas de capital, por lo que no era posible el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social.

En cuanto a la existencia de la base gravable para determinar aportes al sistema de Seguridad Social para los rentistas de capital en el año 2014 esta Sala en sentencia que se reitera del 23 de noviembre de 2023, precisó lo siguiente¹⁰:

“2.1- Para decidir, la Sala reiterará el criterio expuesto en las sentencias del 14 de septiembre, 05 y 11 de octubre de 2023 (exps. 26001, 26673 y 26709, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), que decidieron un asunto de similares características al que convoca a la Sala en esta oportunidad.

Conforme al criterio de decisión de la Sección que se reitera, para los períodos de 2014, la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital e independiente por cuenta propia sí estaba fijada en la ley. Concretamente, para el subsistema de pensión, el IBC corresponde al definido en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3.º y 6.º de la Ley 797 de 2003, conforme a los cuales hacen base de esas contribuciones «los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos» que, en todo caso, «no podrá ser inferior al salario mínimo» ni superar «25 salarios mínimos legales mensuales vigentes» (artículo 18 ibidem recogido en el artículo 3.º del Decreto 510 de 2013). En línea con lo anterior, dispuso el artículo 1.º del Decreto ibidem que «se entienden por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán

¹⁰ Exp. 26318. C.P. Wilson Ramos Girón



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».

En cuanto al IBC para las cotizaciones al subsistema de salud, la Sección precisó que corresponde a la misma prevista para pensión, puesto que «se compone de los ingresos percibidos por el trabajador independiente, teniendo límites de cotización inferior y superior (entre uno y 25 SMLMV)» (sentencia citada supra, del 14 de septiembre de 2023). (...)

Aunque esas disposiciones aluden a los trabajadores independientes, de conformidad con la definición que de esa categoría se adoptó por la Corte Constitucional en la sentencia C-578 del 26 de agosto del 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez), y que se acogió por esta Sección en los fallos del 01 de agosto de 2019 (exp. 23379, C.P. Milton Chaves García) y 29 de abril de 2021 (exp. 25056 C.P. Myriam Gutiérrez Argüello), incluye a los rentistas de capital e independientes por cuenta propia, en tanto tienen capacidad de pago para efectuar aporte al SSSI. (...)

Entonces, la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital e independientes por cuenta propia, para los períodos de 2014, corresponden a los ingresos efectivamente percibidos entendiendo por tal los réditos menos los costos y deducciones que les sean imputables, teniendo como base mínima un SMLMV y máxima 25 SMLMV. Así las cosas, no es cierto que el IBC de esas cotizaciones se haya fijado, por primera vez, mediante el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, ni que los actos demandados se sustentaran en esa norma, pues, desde el requerimiento para declarar y/o corregir, la demandada basó la liquidación de la base gravable de los aportes en las disposiciones citadas en el fundamento jurídico nro. 2.1 de esta providencia (f. 64).

2.3- Tampoco comparte la Sala el planteamiento del apelante según el cual la ley no autorizaba a la demandada para fijar los aportes a partir de los ingresos liquidados en la declaración del impuesto sobre la renta ya que, precisamente, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, dispuso que se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a realizar aportes al SSSI «las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios», y expresamente señaló que «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».
(Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio de esta Sala, en el año 2014 existía normativa para determinar la base gravable de los rentistas de capital para el cálculo de los aportes al Sistema de Seguridad Social. Además, el hecho que los actos demandados mencionen el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, otras normas anteriores permiten el cálculo de los aportes parafiscales de forma mensualizada en relación con la declaración del impuesto sobre la renta (se encuentran en el numeral 2.1 de la sentencia transcrita).

Ahora, la demandante alegó que de acuerdo con las pruebas que se encuentran en el expediente no le fue liquidado de forma correcta el valor del IBC de forma mensual, porque recibió dividendos por \$108.000.000 de la empresa BG Ulloa y SCA solo en el mes abril de 2014, por lo tanto, dicho valor no debe afectar el cálculo de aportes al sistema de seguridad social de otros meses.

En relación con el reconocimiento de ingresos en un periodo determinado para el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social, esta Sala en sentencia del 30 de abril de 2025 señaló lo siguiente¹¹:

“Ahora bien, el SPS grava los ingresos efectivamente percibidos de forma mensual, mientras que los ingresos sometidos a imposición en los impuestos de renta, Ica e IVA tienen periodos de causación distintos de los del tributo analizado, de ahí que atendida la

¹¹ Exp. 27631. C.P. Wilson Ramos Girón.



declaración tributaria que haya consultado la autoridad para identificar la capacidad contributiva y el monto de los ingresos gravados con los aportes surgirá la necesidad de que el contribuyente ateste la periodicidad del ingreso, so pena que ante una ausencia demostrativa la autoridad pueda mensualizar el ingreso declarado en renta, Ica o Iva en forma proporcional durante todos los meses del año, a fin de establecer el IBC base de aportes. Así lo ha precisado esta Sección en asuntos análogos de forma reiterada¹².

3.2- A efectos de la carga probatoria a cargo del contribuyente, la Sala -en asuntos anteriores- ha valorado medios probatorios como facturas expedidas por los administrados en orden a vincular el ingreso a un determinado período mensual. Asimismo, en función de la libertad de los medios de convicción pertinentes, útiles y necesarios -arts. 167 y 168 del CGP- pueden también incorporarse otras pruebas que acrediten el periodo de realización del ingreso efectivamente percibido, justamente porque las declaraciones tributarias de períodos anuales resultan insuficientes para demostrar que la totalidad de los ingresos fueron obtenidos en uno o varios meses."

De acuerdo con el aparte de la sentencia transcrita, es posible que los contribuyentes puedan probar el periodo (mes) específico en el que **percibió ingresos**, con el fin de determinar el IBC.

Se observa que en Acta 28 del 13 de marzo de 2014 de la empresa BG Ulloa & SCA la Asamblea General Ordinaria de Asociados: "aprobó por unanimidad de las acciones presentes en la reunión, efectuar la distribución de utilidades por un total de \$1.200.000.000,00, de acuerdo con la disponibilidad de Tesorería, pagaderos en el periodo abril-diciembre de 2014"¹³.

En relación con la empresa enunciada, la demandante allegó certificado de revisor fiscal en el que se explica que se pagó un total de \$108.000.000 a la actora el 30 de abril de 2014 junto con comprobantes contables¹⁴. En consecuencia, se encuentra probado que, de la totalidad de los ingresos informados en la declaración del impuesto sobre la renta, el mencionado valor lo recibió en abril de dicho año, por lo que procede realizar un nuevo cálculo del IBC de acuerdo con el periodo en que se percibió el ingreso efectivo.

En cuanto a las pruebas remitidas al expediente de una segunda distribución de dividendos en los que la demandante fue beneficiaria, alegó que el IBC se determinó de forma errónea. Lo anterior, bajo por cuanto los dividendos decretados en calidad de exigibles por Almotores S.A., por valor de \$356.875.000, solo fueron recibidos efectivamente en noviembre de 2015, para lo que remitió actas de distribución de dividendos y certificados de revisor fiscal.

En el Acta de la Asamblea Extraordinaria de Accionistas del 1 de octubre de 2014 de Almotores S.A., se precisó: "La administración presentó a consideración de la Asamblea general extraordinaria de Accionistas de ALMOTORES S.A., el proyecto de distribución de utilidades por el monto de MIL MILLONES DE PESOS MCTE (\$1.000.000.000), los cuales se distribuirán con cargo a la Reserva Ocasional a Disposición del máximo órgano; esta consideración una vez analizado, fue aprobado por unanimidad de las acciones presentes en la reunión, esto es, por \$4.900.000 acciones que equivalen al 100% del Capital Suscrito y Pagado"¹⁵.

En relación con dicha empresa se acompañó el acta con certificado de revisor fiscal, y se remitió el movimiento de cuentas, como soporte contable¹⁶.

De las pruebas enunciadas, se advierte que el acta 36 del 23 de octubre de 2014 ordena la distribución de los dividendos, pero no establece la fecha de pago efectivo.

¹² Entre otras, sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 26927, CP: Myriam Stella Gutiérrez, Argüello.

¹³ SAMAI Tribunal índice 25 14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 131 a 139.

¹⁴ Ibidem. pp. 129 a 148.

¹⁵ SAMAI Tribunal índice 25 14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 116 a 117.

¹⁶ SAMAI Tribunal índice 25 14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 114.



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)

Demandante: Paula Saavedra González

Sin embargo, el certificado de revisor fiscal que anexa como prueba la demandante demuestra que los dividendos decretados en el año 2014 fueron efectivamente pagados el 30 de noviembre de 2015¹⁷.

En relación con los ingresos **efectivamente recibidos** y su correlación con la información reportada en la declaración de renta se debe tener en cuenta:

1. La norma especial aplicable a la determinación del IBC es el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 establece:

"Parágrafo. Se entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo **recibe** para su beneficio personal. (...)

Interpretando esta disposición, la Sala en diferentes sentencias ha precisado que le corresponde al aportante la carga de la prueba para demostrar la fecha en que **recibió** el ingreso, momento en el que surge la obligación de efectuar el correspondiente aporte al Sistema de Seguridad Social, el cual en el caso de los dividendos es cuando efectivamente se recibe el pago¹⁸

Así, como lo ha señalado la Corte Constitucional, dicho deber presupone: “*la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización*”.¹⁹

En relación con el certificado de revisor fiscal como prueba contable en procesos tributarios, esta Sala ha explicado que la idoneidad de esa clase de certificaciones dependerá de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen²⁰.

En el presente caso, se observa que el certificado de revisor fiscal señala que de acuerdo con el acta 36 del 23 de octubre de 2014 se pagó por concepto de dividendos a la demandante \$356.875.000 **el 30 de noviembre de 2015**, para lo que remitió, certificado de existencia y representación legal, copia del auxiliar de la cuenta contable y copia de la tarjeta profesional del revisor fiscal que suscribió el documento²¹. Además, se advierte que la copia del auxiliar de la cuenta contable registra de forma detallada el movimiento de los montos, para el pago de dicho valor a la demandante en la fecha mencionada²².

2. Interpretación del artículo 27 del Estatuto Tributario y su relación con el reconocimiento de los dividendos como IBC.

En el caso de los no obligados a llevar contabilidad, como ocurre con las personas naturales no comerciantes, el devengo fiscal implica el reconocimiento por caja, en lo que –por regla general– coincide con la regla aplicable al IBC. Sin embargo, esta regla general tiene su excepción en materia de dividendos y es, justo respecto de estos, que no se puede asimilar el régimen aplicable en renta al IBC, de acuerdo con la siguiente norma:

“ARTÍCULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se

¹⁷ SAMAI Tribunal índice 25_14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 114 y 128

¹⁸ Sentencia del 19 de julio de 2023. Exp. 26641. C.P. Milton Chaves García, sentencia del 2 de noviembre de 2023. y sentencia del 3 de abril de 2025. Exp. 28782. C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaño.

¹⁹ Sentencia C-1089 de 2003, M.P. Álvaro Tafur Galvis

²⁰ Sentencia del 27 de abril de 2023. Exp. 24973. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

²¹ SAMAI Tribunal índice 25_14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 114.

²² SAMAI Tribunal índice 25_14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 128.



entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. (...)

Se exceptúan de la norma anterior:

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. (...)"

El inciso primero, que incluye la regla general de devengo para los no obligados a llevar contabilidad, dispone que en el caso de las personas naturales la base en renta corresponde al pago (recibo efectivo o en especie) o a la ocurrencia de cualquier forma extintiva de la obligación. Esta regla sería idéntica a la considerada para la determinación del IBC.

El numeral uno impone una excepción para los dividendos, caracterizada por una ficción (“se entiende”) según la cual el ingreso no se reconoce por caja sino por la mera configuración de la cuenta por cobrar en calidad de exigible, con ocasión de su decreto. Esto, con total independencia de la fecha de pago. Para el efecto de los dividendos, la regla prevista para el impuesto de renta se aparta expresamente de la regla general señalada para la determinación del IBC.

Así, se concluye que mientras que para los restantes ingresos percibidos por una persona natural no obligada a llevar contabilidad la declaración de renta es un indicador serio del IBC, esto no ocurre en el caso de los dividendos. Respecto de este rubro el aportante siempre podrá probar la fecha de recibo efectivo, dando aplicación preferente a la norma especial.

De acuerdo con lo expuesto, como la demandante probó que **el pago efectivo de los dividendos** (decretados en calidad de exigibles en 2014) se surtió el 30 de noviembre de 2015, es en dicho período en que debe considerarse como base de IBC. En consecuencia, el valor de \$356.875.000 (dividendo pagado por ALMOTORES S.A) no hace parte del IBC de la demandante en ninguno de los periodos del año 2014.

En este orden de ideas, se debe reconocer en la liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social de la demandante el ingreso por \$108.000.000 en abril de 2014 y no incluir en ninguno de los períodos discutidos del año 2014 el valor de \$356.875.000, el cual fue efectivamente pagado en el año 2015.

En cuanto a las sanciones por omisión la demandante alegó su improcedencia por considerar que recaen sobre valores incorrectos.

Se advierte, que la actora desde el escrito de demanda y en la apelación manifestó que no debía pagar aportes al Sistema de Seguridad Social en el año 2014, debido a que de acuerdo con su condición de rentista de capital legalmente no se encontraban obligada.

Lo primero que debe precisarse es que las partes no discuten que, en el año 2014, la demandante fue rentista de capital.

En relación con la base de cotización para calcular los aportes a los subsistemas de salud y pensión de los trabajadores independientes por cuenta propia que no están vinculados mediante contrato de prestación de servicios, como la demandante, la



Sección²³ indicó que en el año 2014 existía norma que consagraba la obligación de cotizar para este tipo de trabajadores, así como la determinación de su base gravable²⁴.

Frente al reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad, esta Sección²⁵ ha expresado que “(...) 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”.

En ese mismo fallo, se consideró que para aplicar esta causal de exoneración no es suficiente que se advierta en el caso la presencia de una simple «diferencia de criterios» pues para el sistema sancionador no tiene importancia que las posturas legales de las partes sean divergentes; pues ello se manifiesta desde el interés jurídico que les asiste al acreedor y al deudor del tributo. Lo crucial para exonerar de la multa es determinar si el criterio aplicado por el administrado se originó en una indebida interpretación del tipo infractor y sus correspondientes elementos normativos, lo que fomentó en él la incorrecta convicción de no cometer un acto antijurídico.

En cuanto a la sanción por omisión prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que la administración le impuso a la demandante en los actos acusados, la Sección²⁶ ha estimado que en principio es procedente, por cuanto se evidencia que se está en presencia del supuesto establecido en la norma; sin embargo, sobre el particular, también se consideró²⁷ que la interpretación dada por la parte demandante es razonable y constituye el error alegado por el contribuyente que la exime de responsabilidad frente a esta sanción.

Para tal efecto, se dijo²⁸ que “la ley no hizo mención expresa respecto de los comerciantes y rentistas de capital, sino a trabajadores independientes, expresión que de acuerdo con una interpretación amplia e integración normativa de los artículos 13, 15, 156 y 157 de la Ley 100 de 1993, permitió a la Sala determinar que dentro de esa expresión están aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o una relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago para financiar el sistema, tales como los citados, comerciantes y rentistas de capital.”

Así, es posible que, al interpretar la ley de manera estrictamente literal, el aportante en su calidad de rentista de capital no tenía la obligación de afiliarse a los sistemas de salud y pensión. Por lo tanto, su comprensión sobre la obligación fue razonable y generó la creencia equivocada de que no estaba incurriendo en un comportamiento ilegal, por lo que no procede la sanción impuesta²⁹.

Se observa que los actos demandados dividieron los ingresos de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2014 de la demandante de acuerdo con los siguientes datos:

²³ Sentencias del 14 de septiembre de 2023 (exp. 26001, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 28 de septiembre de 2023 (exp. 26706, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 09 de mayo de 2024 (exp. 26207, MP. Wilson Ramos Girón).

²⁴ Sentencia del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁵ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

²⁶ Ibidem.

²⁷ Sentencia del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁸ Ibidem.

²⁹ Sentencia del 15 de mayo de 2025. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 29281. C.P. Wilson Ramos Girón (E)



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)

Demandante: Paula Saavedra González

Ingresos	Renglón	Valor
Honorarios, comisiones y servicios	35	\$ -
Intereses y rendimientos financieros	36	\$ 13.307.000
Dividendos y participaciones	37	\$ 478.887.000
Otros (ventas, arrendamientos, etc.)	38	\$ 748.000
Total ingresos recibidos por conceptos de renta	40	\$ 492.942.000

De acuerdo con la explicación previa, de los dividendos determinados en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014 deben descontarse \$356.875.000, con el fin de terminar el total de los ingresos por dividendos en el año 2014 al haber recibido el pago en el año 2015, de acuerdo con lo siguiente.

Concepto	Valor
Total dividendos 2014	\$ 478.887.000
Dividendos no reconocidos	\$ 356.875.000
Diferencia	\$ 122.012.000

Ahora, de acuerdo con los demás ingresos de la declaración del impuesto sobre la renta el total de ingresos recibidos por rentas en el año 2014 es el siguiente:

Ingresos	Renglón	Valor
Honorarios, comisiones y servicios	35	\$ -
Intereses y rendimientos financieros	36	\$ 13.307.000
Dividendos y participaciones	37	\$ 122.012.000
Otros (ventas, arrendamientos, etc.)	38	\$ 748.000
Total ingresos recibidos por conceptos de renta	40	\$ 136.067.000

En este orden de ideas, el IBC de la demandante en el año 2014, sería el siguiente³⁰:

Periodo	Ingreso mensualizado UGPP	Ingreso mensualizado C deE
2014-01	\$ 14.737.000	\$ 2.339.000
2014-02	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-03	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-04	\$ 15.400.000	\$ 15.400.000
2014-05	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-06	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-07	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-08	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-09	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-10	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-11	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
2014-12	\$ 15.400.000	\$ 2.339.000
Total	\$ 184.137.000	\$ 41.129.000

La Sala precisa que en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2014 la demandante no determinó costos o gastos, y no remitió pruebas en la etapa administrativa o judicial que los soportaran, por lo que no se reconocen en el cálculo de aportes al Sistema de Seguridad Social de dicho periodo³¹.

³⁰ \$15.400.000 es el límite de los 25 SMLMV de IBC para el año 2014, \$14.737.000 000 es el límite de los 25 SMLMV de IBC para el año 2013 y los \$2.339.000 son el valor de los demás ingresos que no fueron justificados por la demandante (\$28.067.000), los cuales se dividieron en los 12 meses.

³¹ SAMAI Tribunal índice 25_14_EXPEDIENTEDIGITAL_EXPEDIENTEDIGITAL2(.pdf). pp. 113.



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)

Demandante: Paula Saavedra González

De conformidad con el IBC establecido, la autoridad deberá reliquidar los aportes a los subsistemas que fueron modificados mediante los actos acusados y abstenerse de aplicar la sanción por omisión, ya que de acuerdo con lo expuesto previamente no es procedente.

Conclusión

Es por lo anterior, que la Sala concluye que el demandante por su capacidad de pago se encontraba obligado a afiliarse al Sistema de Seguridad Social, pero fueron aceptadas las pruebas remitidas para determinar el periodo exacto en el que obtuvo ingresos incluso si fueron en periodos diferentes a los discutidos. No obstante, lo exonera de la sanción por omisión por error en el derecho aplicable, dado que la normativa no especificaba explícitamente que los rentistas de capital debían vincularse al citado sistema, lo que lo condujo a una interpretación incorrecta de la misma, y de esta forma actuó con la certeza de no cometer acciones ilícitas o antijurídicas.

En consecuencia, la Sala revocará la decisión de primera instancia para anular parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se ordenará a la UGPP reliquidar los aportes al Sistema de Seguridad Social por los períodos de enero a diciembre de 2014, para lo cual deberá observarse el IBC fijado en esta providencia y abstenerse de determinar sanción por omisión.

Condena en costas

Ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme al artículo 365.5 del CGP.

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

FALLA

1. Revocar la sentencia apelada. En su lugar:

"Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución RDO-2017-03100, del 30 de agosto de 2017, y la Resolución RDC-2018-00967, del 31 de agosto de 2018, proferidas por la UGPP, en el sentido de disminuir el IBC del periodo de enero a diciembre de 2014, conforme a la base gravable descrita en el cuadro inserto en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia."

"Segundo. A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la UGPP reliquidar los aportes a los subsistemas del Sistema de Protección Social a cargo del actor, por el periodo de enero a diciembre de 2014 y no establecer sanción por omisión."

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópíese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00872-01 (29935)

Demandante: Paula Saavedra González

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:

<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaluator>