



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintisiete (27) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00037-01 (28904)
Demandante: Rosalba Fonseca Beltrán
Demandada: UGPP

Temas: Aportes a salud y pensión. 2014. Idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta respecto de los costos y gastos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 04 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 62):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial RDO-2017-02433, del 26 de julio de 2017, proferida por omisión en afiliación o vinculación y pago de los aportes, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en salud y pensiones por los periodos de enero a diciembre de 2014, y se impuso sanción por no declarar por la conducta de omisión y sanción por inexactitud; y de la Resolución RDC-2018-00801, del 08 de agosto de 2018, por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho ordenar a la UGPP que realice una nueva liquidación, respecto de los ajustes correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2014 a cargo de la actora ..., ajustando correlativamente las sanciones por omisión e inexactitud impuestas.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Requerimiento para Declarar o Corregir RCD-2016-01644, del 22 de noviembre de 2016 (ff. 63 a 68), la demandada conminó a la actora a efectuar la afiliación, declaración y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud y pensión correspondientes a los periodos del año 2014, así como a pagar la sanción por omisión respectiva. Atendiendo a dicho requerimiento, el 13 de marzo de 2017, la actora presentó únicamente las declaraciones de aportes a salud de esos periodos (f. 523).

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 14 de junio de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Posteriormente, mediante la Liquidación Oficial RDO-2017-02433, del 26 de julio de 2017 (ff. 32 a 43), la demandada aceptó las autoliquidaciones presentadas, salvo la correspondiente al periodo de agosto, por cuanto no logró verificar su presentación y pago. No obstante, modificó el monto de los aportes autoliquidados y, en consecuencia, impuso a la actora sanción por inexactitud en dichas cotizaciones. Adicionalmente, respecto de los aportes a salud del mes de agosto de 2014 y de las cotizaciones a pensión de todos los periodos del mismo año, liquidó los aportes a su cargo y la sancionó por omisión. Esa decisión fue modificada mediante la Resolución RDC-2018-00801, del 08 de agosto de 2018 (ff. 44 a 55), en el sentido de admitir la declaración de los aportes a salud presentada para el mes de agosto de 2014, ajustar el monto de los aportes autoliquidados de dicho periodo y sancionar a la actora por inexactitud; para los demás periodos, confirmó la liquidación oficial de los aportes y las sanciones por inexactitud y omisión impuestas.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

Principales:

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial RDO-2017-02433, del 26 de julio de 2017, por medio de la cual se determinaron aportes a cargo de la actora a salud y pensiones por la suma de \$40.629.100 y se impusieron sanciones por omisión e inexactitud.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución RDC-2018-00801, del 08 de agosto de 2018, por medio de la cual la UGPP resolvió el recurso de reconsideración interpuesto para disminuir el monto de los aportes determinados a la suma de \$40.414.500 e impuso sanciones por omisión e inexactitud.
3. Que se declare que la actora no es sujeto pasivo de los aportes al SSSI.
4. Que se exonere a la actora del pago de los aportes a pensiones y a las subcuentas de solidaridad pensional y de subsistencia.
5. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la UGPP absolver a la actora de pagar las sumas determinadas, los intereses moratorios y las sanciones impuestas.
6. Que se ordene a la UGPP devolver a la actora las sumas que hubiere pagado durante el proceso como consecuencia de la expedición de los actos administrativos acusados, o las sumas que le hubieren sido embargadas, con los respectivos intereses moratorios causados desde la fecha del respectivo pago y/o embargo, hasta el momento de la devolución efectiva.
7. Que se condene en costas y agencias en derecho a la UGPP.

Subsidiarias:

1. Que se ordene a la UGPP a incluir las expensas declaradas por la actora en el impuesto sobre la renta, para efectos de la deducción de costos y gastos que sirvió como base para el cálculo de los aportes.
2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la UGPP a proferir una nueva liquidación oficial de acuerdo con los parámetros que se fijen en la sentencia.

A los anteriores efectos invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 363 de la Constitución; y 107, 742, 745, 746, 771-2 y 786 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 14 a 30):



Sostuvo que los actos demandados fueron proferidos con infracción de las normas en las que debían fundarse y con falsa motivación, al desconocer que los ingresos que percibió por el desarrollo de actividades de transporte de carga y por rentas de capital no estaban gravados con los aportes a salud y pensión. Explicó que esas contribuciones estaban previstas únicamente para los trabajadores independientes y que, al no ostentar dicha calidad, no estaba sujeta a las mismas. Adujo que, aun en el evento de considerar que era sujeto pasivo de dichos aportes, tampoco estaba obligada a realizar cotizaciones a pensión, por cuanto para los periodos objeto de controversia tenía más de 50 años y no contaba con semanas cotizadas, circunstancia que le impediría acceder a la prestación económica derivada de dichas contribuciones. Añadió que era improcedente sustentar la obligación de efectuar tales aportes en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, pues esa disposición era aplicable únicamente a las contribuciones a salud.

Con todo, debatió el cálculo del IBC (ingreso base de cotización) practicado por la demandada, en la medida en que, sin justificación, desconoció la presunción de veracidad de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 respecto de los costos y gastos autoliquidados. En concreto, cuestionó que su contraparte reconociera idoneidad a dicho medio probatorio únicamente en relación con los ingresos, pero la negara para las aminoraciones que cumplían los requisitos del artículo 107 del ET y que también fueron acreditadas con los documentos soporte allegados durante la actuación administrativa (como los soportes de compra de combustible). Puntualizó que, si bien en la liquidación oficial demandada se admitió parcialmente la procedencia de las expensas demostradas, no se tuvieron en cuenta el monto total de los rubros que procedía descontar para establecer el IBC. Finalmente, advirtió que correspondía a la Administración desvirtuar los medios probatorios que acreditaban tales expensas; pero, en su lugar, omitió valorar la totalidad de los documentos soporte aportados.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 504 a 516). Sostuvo que, para los periodos objeto de debate, los rentistas de capital, como la demandante, eran sujetos pasivos de los aportes a salud y pensión, en tanto tenían capacidad de pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 157 y 204 de la Ley 100 de 1993 y 26 del Decreto 806 de 1998. Agregó que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 consagró una presunción según la cual los declarantes del impuesto sobre la renta tenían capacidad para realizar esos aportes. Afirmó que la actora estaba afiliada a un fondo de pensiones desde 1994, de manera que su edad no la exoneraba de realizar contribuciones a ese subsistema, pues para ello debía acreditar los requisitos previstos en el artículo 2.º del Decreto 758 de 1990.

En lo relativo a la base gravable de los aportes, indicó que el artículo 1.º del Decreto 510 de 2003 previó que correspondía a los ingresos efectivamente percibidos, entendiendo como tal a los ingresos menos los costos y gastos que cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET y estuvieran debidamente probados. Sostuvo que el objeto del procedimiento de determinación adelantado en el *sub lite* era establecer los aportes a salud y pensión a cargo de la demandante, motivo por el cual no desconoció la presunción de veracidad de la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2014 al exigirle la demostración de las expensas procedentes para calcular el IBC. Insistió en que esas expensas debían estar debidamente soportadas y cumplir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, los cuales, en su criterio, no se acreditaban con la sola autoliquidación del impuesto sobre la renta, sino con las facturas y documentos equivalentes. Adujo que, por esa razón, en el curso del procedimiento de determinación aceptó únicamente las expensas que fueron efectivamente demostradas.



Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (índice 62). Preciso que, para los periodos debatidos, los trabajadores independientes con capacidad de pago estaban obligados a realizar aportes a salud y pensión y que, conforme a lo señalado en la sentencia C-578 de 2009, dicha categoría comprendía tanto a los trabajadores independientes por cuenta propia como a los rentistas de capital, como la demandante. Consideró que la capacidad de pago se encontraba demostrada con la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2014, en los términos del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011. Juzgó que, aunque para los periodos revisados la demandante tenía más de 50 años, se encontraba afiliada a un fondo de pensiones desde 1994, por lo cual no reunía los requisitos previstos en el artículo 2.º del Decreto 758 de 1990 para exonerarse de la obligación de realizar aportes a ese subsistema.

En cuanto a la base gravable de las cotizaciones, aclaró que correspondía a los ingresos reportados por el obligado ante las respectivas administradoras y que debían guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos; esto es, los ingresos menos los costos y gastos que cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET, siempre que estuvieran debidamente soportados, respetando los límites de uno y 25 SMMLV (artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, reglamentados por los artículos 1.º y 3.º del Decreto 510 de 2003 y 6.º de la Ley 797 de 2003). En esa línea, si bien avaló que los ingresos se determinaran a partir de los reportados por la actora en la declaración del impuesto sobre la renta, invocando el criterio de decisión fijado por esta Sección en la sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808), señaló que el valor probatorio de dicho documento no podía ser parcial. En consecuencia, juzgó que, si los ingresos gravados se determinaron a partir de esa prueba, las expensas registradas en dicha autoliquidación también debían ser consideradas para efectos de aminorar la base gravable de los aportes. Por ende, ordenó a la demandada liquidarlos a partir del IBC calculado en la sentencia, para lo cual adicionó la diferencia mensualizada entre los costos y gastos declarados por la actora en su autoliquidación del impuesto sobre la renta y aquellos que ya habían sido aceptados por la demandada en el curso de la actuación administrativa. Finalmente, dispuso ajustar las sanciones por inexactitud y omisión conforme con la nueva determinación de los aportes a cargo de la actora.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 65). Cuestionó que se hubiera otorgado valor probatorio a la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año 2014 con el fin de reconocer los costos y gastos que aminoraban el IBC. A su juicio, la potestad de gestión de los aportes conllevaba la verificación independiente de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para el reconocimiento de las expensas, máxime cuando el procedimiento de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta era sustancialmente diferente al aplicable a dichas cotizaciones. Explicó que, si bien podía acudir a esa autoliquidación para constatar la capacidad de pago de los obligados y determinar los ingresos que hacían base para los aportes, una vez iniciado el procedimiento de determinación, correspondía al sujeto pasivo la carga de demostrar las aminoraciones con los medios de prueba idóneos para tal efecto. Sin embargo, las pruebas aportadas al *sub lite* eran insuficientes para acreditarlas en la cuantía autoliquidada en el impuesto sobre la renta, y esa declaración, por sí sola, carecía de idoneidad para demostrar los requisitos previstos para su procedencia. En esa línea, advirtió que el precedente jurisprudencial de esta Sección, conforme al cual debía reconocerse idoneidad probatoria a esas erogaciones, favorecía



a los contribuyentes que incumplían con la carga probatoria y, además, resultaba incongruente con las decisiones en las que se avalaba la aplicación del esquema de presunción de costos.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Contando con cuórum para decidir², la Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas. Por lo apelado, corresponde establecer si la demandante omitió demostrar los costos y gastos que debían detrarse del IBC de los aportes a salud y pensión de los periodos de 2014, en la medida en que la declaración del impuesto sobre la renta carecía de idoneidad probatoria para tal efecto.

Análisis del caso concreto

2- Invocando el criterio de decisión expuesto por esta Sección en la sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808), el *a quo* consideró procedentes los costos y gastos declarados por la actora en su autoliquidación del impuesto sobre la renta para determinar el IBC de los aportes a salud y pensión correspondientes a los periodos de 2014. Esto porque si la demandada determinó los ingresos gravados a partir de ese medio de prueba, no había justificación para negar la idoneidad probatoria de dicho documento respecto de las expensas.

A esa decisión se opone la apelante única, quien cuestiona que se otorgue valor probatorio a la declaración del impuesto sobre la renta para reconocer los costos y gastos que aminoran el IBC. Sostiene que la potestad de gestión de los aportes le exige verificar de manera independiente los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas, dado que el procedimiento de depuración del impuesto sobre la renta difiere sustancialmente del aplicable a las cotizaciones al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral). Afirma que, aunque puede acudir a dicha declaración para constatar la capacidad de pago y los ingresos que hacen base para los aportes, corresponde al sujeto pasivo demostrar las aminoraciones con pruebas idóneas dentro del procedimiento de determinación. Alega que las pruebas aportadas al caso analizado son insuficientes para acreditar los costos y gastos en la cuantía registrada por la actora en la declaración del impuesto sobre la renta y que esa prueba no es idónea por sí sola para ese fin. Por último, discute el precedente jurisprudencial de esta Sección que reconoce valor probatorio a esas erogaciones, en tanto favorece a quienes incumplen su carga probatoria y resulta incongruente con los casos en los que se avala la estimación objetiva del IBC a partir de los costos presuntos previstos en la ley.

En esos términos, la Sala observa que la censura de la apelante única se centra en cuestionar la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para

² Al respecto, la Sala hace constar que por escrito el consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montañó manifestó impedimento para conocer del presente asunto (índice 13). Mediante auto del 02 de octubre de 2025, la Sala aceptó el impedimento, razón por la cual al consejero se le separó del conocimiento del presente asunto (índice 18).

acreditar las expensas en que incurrió la actora. Así porque considera que ese denuncia no permite verificar el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para establecer si procede su detracción del IBC de las cotizaciones a salud y pensión. Por tanto, le corresponde a la Sala determinar si esa declaración tributaria es una prueba idónea de las erogaciones que aminoran el IBC de dichos aportes a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia como la demandante.

2.1- La Sala advierte que ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp. 26206, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios similares como ocurrió en las sentencias del 15 de junio y del 14 de septiembre de 2023, (exps. 26698 y 26001, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808) y del 23 de noviembre de 2023, del 08 de febrero y del 08 de agosto de 2024 (exps. 26318, 26822, 27094 y 28366, CP: Wilson Ramos Girón). Así que para decidir se reiterará el criterio desarrollado en esos precedentes, pues decidieron asuntos que guardan identidad con el caso analizado.

2.2- En torno a la base gravable de los aportes a salud y pensión a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia y los rentistas de capital como la actora, para los periodos de la litis, la Sala³ ha indicado que corresponde a los ingresos efectivamente percibidos entendiendo por tal los réditos menos los costos y deducciones que les sean imputables, teniendo como base mínima un SMMLV y máxima 25 SMMLV, de conformidad con 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 y 1.º y 3.º del Decreto 510 de 2003. En línea con lo anterior, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 prevé que, si existieran diferencias entre los montos declarados en las autoliquidaciones de impuestos presentadas ante la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), como sería la declaración del impuesto sobre la renta, y las bases de las cotizaciones, deben ajustarse estas últimas conforme a los hechos denunciados en aquellas liquidaciones privadas.

A partir de esa remisión a las liquidaciones privadas de los impuestos administrados por la DIAN, en las sentencias que en esta oportunidad se reiteran, la Sala reconoció la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para establecer la base gravable de los aportes al SSSI. En concreto, la Sección precisó que esa remisión no se refiere únicamente a los ingresos –como lo sugiere la apelante única–, ya que la valoración de las autoliquidaciones *«no puede ser parcializada»*, sino que se exige al operador jurídico *«tener 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 ET cubre toda la declaración»* (sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Con lo anterior, la Sala no desconoce que, tal como lo afirmó en su recurso de apelación, la demandada tiene la potestad para solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones que aminoran el IBC de los aportes al SSSI, en la medida en que la presunción de veracidad de la declaración del impuesto sobre la renta admite prueba en contrario, sin embargo, con ello no puede desconocer que esas expensas pueden estar demostradas mediante esa declaración, en los casos en que ese sea el medio probatorio que utilice para establecer los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados (sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808).

³ Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las sentencias del 14 de septiembre, del 05 y del 11 de octubre de 2023 (exps. 26001, 26673 y 26709, CP: Myriam Gutiérrez Argüello) y del 23 de noviembre de 2023 y del 27 de febrero de 2025 (exps. 26822, 26318 y 29032, CP: Wilson Ramos Girón),



2.3- En el caso analizado está demostrado que la demandada determinó los aportes a cargo de la actora tomando como base los ingresos que declaró en la autoliquidación del impuesto sobre la renta, pues así lo indicó en la liquidación oficial (f. 34 vto.). Por ende, tal como lo juzgó el tribunal, le correspondía a la Administración reconocerle valor probatorio a esa liquidación privada también en lo que respecta a las erogaciones, por cuanto la valoración de ese medio de prueba «*no puede ser parcializada*» (sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Además, la Sala descarta el planteamiento de la apelante única relativo al presunto favorecimiento de quienes omiten la carga de demostrar los costos y gastos con otros medios de prueba. Ello, porque el criterio de decisión fijado por esta Sección se ha aplicado de manera uniforme respecto de todos los obligados a quienes se les determina el IBC de los aportes con fundamento en la autoliquidación del impuesto sobre la renta. Aunado a lo anterior, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispone expresamente que el IBC de los aportes debe ajustarse a los montos denunciados en las autoliquidaciones de impuestos presentadas ante la DIAN.

Por otra parte, frente al alegato de la demandada sobre la supuesta incongruencia de estos precedentes con los casos en los que se avala la estimación objetiva de la base gravable mediante la aplicación del esquema de costos presuntos, se precisa que en dichos eventos el supuesto de hecho difiere del que ocupa a la Sala. Además, en el presente asunto, mediante auto del 25 de abril de 2023, el *a quo* improbió la oferta de revocatoria directa formulada por la demandada para aplicar la estimación objetiva de la base de los aportes a cargo de la actora, por cuanto esta última no la aceptó (índice 49).

2.4- Así, según el precedente jurisprudencial que en esta oportunidad se reitera, no le asiste la razón a la apelante única al plantear que la declaración del impuesto sobre la renta carecía de idoneidad probatoria para acreditar los costos y gastos que aminorarían la base gravable de los aportes al SSSI a cargo de la actora, pues, en la medida en que determinó los ingresos gravados a partir de ese denuncia, debía considerar precedentes también las expensas ahí declaradas. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión:

3- Por lo razonado en precedencia, la Sala reitera que la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para determinar los aportes al SSSI no se refiere únicamente a los ingresos, sino que exige tener en cuenta las erogaciones declaradas, porque corresponden a aquellas en las que incurrió el aportante para el desarrollo de la actividad lucrativa. Conforme a esa pauta, se confirmará la decisión del tribunal.

Costas

4- Atendiendo al ordinal 5.º del artículo 365 del CGP y a los criterios de decisión fijados por la Sección en sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón), no se condenará en costas en esta instancia a la demandada, porque no hubo una parte vencida en el proceso en la medida en que se confirmó la nulidad parcial de los actos demandados.

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



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin **condena** en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a Carmen Amanda Ospino García como apoderada de la demandada conforme al poder conferido (índice 65).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>