



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00121-01 (26718)
Demandante	MABDB
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Rentistas de capital como sujetos pasivos y base gravable. Determinación de ingresos. Reconocimiento de costos y gastos. Falta de competencia de la UGPP. IBC enero. Aplicación de la Ley 1753 de 2015. Sanción por omisión e inexactitud. Devolución de aportes.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de febrero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B que decidió lo siguiente¹:

*“PRIMERO: **NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** Por no haberse causado no se condena en costas.*

***TERCERO:** Notifíquese por correo electrónico la presente providencia a: (...)”*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RDC 2017-00162 del 27 de febrero de 2017, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-03346 del 22 de septiembre de 2017, en la que determinó a cargo de la actora los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014, y la sancionó por omisión.

Contra la anterior decisión, la demandante presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 2018-01227 del 5 de octubre de 2018, que redujo el monto de los aportes y la sanción².

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho,

¹ Samai del Tribunal. Índice 27.

² Índice 35 de Samai.



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:

“PRETENSIÓN PRINCIPAL:

Se declare la NULIDAD del siguiente acto administrativo:

1. Resolución No. RDO 2017-03346 del 22 de septiembre del 2017: “Por medio de la cual se profiere a MARIELA ALVIS BAUTISTA BAUTISTA, identificada con la cédula de ciudadanía (...), liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social integral en el Subsistema de Salud y Pensiones, y se sanciona por omisión” cuyos periodos están comprendidos entre enero a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE (\$56.364.000) y sanción por omisión, por un valor de CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$112.728.000).

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

- A. De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicitamos a su señoría, que, en caso de NO conceder la pretensión principal de NULIDAD TOTAL del acto administrativo de liquidación oficial se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y si es del caso, proceda a realizar una reliquidación en solo lo desfavorable a mi poderdante de la presunta deuda fijada por la UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, declarando la nulidad parcial del siguiente acto:

Resolución No. RDC-2018-01227 del 05 de octubre del 2018: “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. RDO-2017-03346 del 14 de septiembre de 2017” cuyos periodos están comprendidos entre enero de 2014 a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de CUARENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA MIL NOVECIENTOS PESOS M/CTE (\$42.490.900) y sanción por la omisión anterior, por un valor OCHENTA Y CUATRO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS PESOS M/CTE (\$84.981.800).

- B. De igual forma, Señor juez, con el fin de evitar un perjuicio mayor a mi poderdante al haber interpuesto esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en el dado caso se obligue a realizar un pago a seguridad social. Solicitamos cordialmente, que se le EXONERE del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representado por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.

SOBRE EL RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

- A. Sobre el daño emergente:
 1. Que se reconozca por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida por mi poderdante durante el proceso de fiscalización de la UGPP y para interponer la presente demanda de nulidad y restablecimiento. Los valores de los gastos incurridos son por un valor de SIETE MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$7.500.000), los cuales se prueban con los contratos de prestación de servicios suscritos con el suscrito y que se allegan en el acápite de pruebas de la presente demanda.
 2. En el caso de una eventual declaración de nulidad total o parcial de los actos atacados, solicitamos cordialmente, se ordene a la Unidad, la devolución de los dineros pagados por conceptos de pago de seguridad social del año fiscalizado, respeto al CAPITAL, INTERESES MORATORIOS Y/O SANCIONES POR OMISIÓN, INEXACTITUD O MORA.

CONDENA EN COSTAS

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

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29, 48 y 338 de la Constitución Política; 107, 330, 617 y 618 del Estatuto Tributario; 2, 3, 5,

³ Índice 2 de Samai. Expediente digital. PDF demanda.



y 18 de la Ley 797 de 2003; 18 de la Ley 1122 de 2007; 50 de la Ley 1739 de 2014; 135 de la Ley 1753 de 2015; y 1 del Decreto Reglamentario 3085 de 2007. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Principio de reserva de ley

Sostuvo que para el período fiscalizado 2014 era una rentista de capital que percibía ingresos por arrendamientos, sin embargo, para esa época el Congreso de la República no definió la base gravable para ese tipo de sujeto. Si bien la Ley 1122 de 2007 reguló lo relacionado a los independientes contratistas de prestación de servicios, es una categoría ajena a la suya. En ese contexto, era improcedente que la UGPP intentara suplir el vacío normativo para exigirle el pago de unos aportes a los que no estaba obligada.

Puso de presente que ese vacío legal fue subsanado con la expedición de la Ley 1753 de 2015. También explicó que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 ordenó al Gobierno reglamentar el sistema de presunción de ingresos sobre las actividades económicas de los declarantes del impuesto de renta, lo cual no ocurrió para el período 2014, y aún en caso de haberlo cumplido era un asunto de competencia exclusiva del legislador.

Agregó que, ante la inexistencia de norma reguladora de la base gravable, debía cotizar sobre los ingresos declarados ante la entidad administradora a la cual se afiliara por mandato del artículo 6 de la Ley 797 de 2003 o sobre el salario mínimo legal vigente por aplicación del principio de favorabilidad.

2. Ingresos provenientes de arriendos

Afirmó que no se encontraba en la obligación de pagar aportes al sistema de seguridad social sobre los ingresos percibidos por concepto de arriendos de bienes inmuebles, pues no se trataba de una prestación de un servicio personal como lo reconocían el Ministerio de Trabajo y la DIAN. Esto significaba que la UGPP debía retirar de la renta líquida dichas sumas, que además estaban certificadas por su contador.

Adujo que la demandada estaba en la obligación de acatar los conceptos emitidos por las demás entidades públicas sobre el tema, lo contrario implicaría la vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe.

3. Sujeto pasivo en el subsistema de pensión

Señaló que, el Decreto 806 de 1998 incluyó los rentistas de capital para efectos del subsistema de salud, pero no fue adoptado por el legislador, en todo caso, si se tuviera en cuenta esa regulación, no hizo referencia para el subsistema de pensión.

4. Presunción de veracidad de la declaración de renta

Sostuvo que su liquidación privada del impuesto de renta presentada para el año 2014 gozaba de presunción de veracidad, razón por la cual la UGPP no podía desconocer los costos y gastos allí reportados y tomar únicamente los ingresos para determinar el IBC de los aportes, actuación que desconocía el principio de buena fe que revestía las actuaciones administrativas.

5. Falta de competencia de la UGPP

Indicó que la entidad carecía de competencia legal para analizar o rechazar las



erogaciones declaradas en renta, pues se trataba de un asunto que estaba en cabeza únicamente de la DIAN. En ese sentido, debía declararse la nulidad de los actos o liquidarse el IBC tomando la renta líquida gravable.

6. Inexistencia de la obligación de cotizar a pensión

Expuso que el 25 de agosto de 2014 cumplió 57 años, lo que significaba que tenía la edad para pensionarse y no estaba obligada a cotizar a ese subsistema por los meses de agosto a diciembre de ese año, según el artículo 9 de la Ley 797 de 2003. Así mismo, era improcedente la sanción impuesta en los actos acusados.

7. Indebida notificación

Afirmó que la UGPP envió la notificación del requerimiento de información a la dirección informada en el RUT la cual fue devuelta por la oficina de correo, quedando así imposibilitada de conocer el proceso de fiscalización y defenderse de la determinación del IBC efectuada en su contra. Consideró que antes de notificar sus decisiones por aviso, la Administración estaba obligada a confirmar el motivo de la devolución y comunicar su decisión por cualquier otro medio que estuviera a su alcance, tales como teléfonos o correos electrónicos.

8. Indebida presunción de ingresos

Reprochó que la entidad prorrateara en doce meses los ingresos brutos consignados en la declaración de renta del año 2014, desconociendo que el pago de los aportes se efectúa sobre lo realmente percibido, según el artículo 6 de la Ley 797 de 2003.

Puso de presente que la UGPP desconoció, sin sustento alguno, la certificación expedida por el contador que daba cuenta de sus ingresos, incurriendo así en una violación normativa al exigir el pago de las contribuciones sobre una base ajena a la realidad. De manera que, dicho documento debía ser valorado, como lo había hecho la UGPP en otros procesos de fiscalización.

9. IBC del año anterior

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

10. Indebido cálculo de la sanción

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

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



11. Base gravable. Principio de favorabilidad

Sostuvo que la Ley 1753 de 2015 definió la base de cotización para los independientes diferentes a los que tenían contrato de prestación de servicios sobre el 40% de sus ingresos, por ende, la entidad debió atender dicha disposición aun cuando fuera posterior al período fiscalizado en virtud del principio de favorabilidad que regía la actuación tributaria.

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

Oposición de la demanda

La UGPP contravirtió las pretensiones de la demanda así⁴:

Sobre el **cargo primero**, sostuvo que, de conformidad con los artículos 13, 15 y 157 de la Ley 100 de 1993; 33 de la Ley 1438 de 2011; 15 del Decreto 3063 de 1989 y 16 del Decreto 1406 de 1999, los trabajadores independientes como la actora estaban en la obligación de afiliarse y pagar las cotizaciones al sistema de seguridad social al contar con capacidad de pago⁵.

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

Frente a los **cargos segundo y tercero** manifestó que la declaración de renta no evidenciaría que sus ingresos provinieran del pago de arrendamientos, para lo cual transcribió las casillas del denuncia. Así, insistió que la demandante por ser una rentista de capital con capacidad de pago tenía la obligación de afiliarse y pagar los aportes al sistema de seguridad social.

Precisó que los conceptos emitidos por la DIAN sobre la materia hacían referencia a contratos de prestación de servicios y que su verificación únicamente era aplicable en contratos civiles, comerciales o administrativos donde esté involucrado el servicio de una persona natural en favor de otra jurídica o natural de derecho público o privado. Por esto, no se configuró una confianza legítima que liberara a la demandante del pago de los aportes.

Respecto de los **cargos cuarto, octavo y noveno** dijo que la demandante identificó en su RUT la actividad de rentista de capital.

Adujo que ante la ausencia de pruebas que demostraran que los ingresos de la actora fueron percibidos en determinados períodos, mantuvo la mensualización adoptada desde el inicio del proceso de fiscalización que consistió en la división de los ingresos en los 12 meses fiscalizados. Además, la certificación del contador de la actora no era suficiente en la medida que carecía de soportes que respaldaran sus afirmaciones y dieran detalle de los datos allí consignados.

⁴ Índice 2 de Samai. Expediente digital. PDF contestación de la demanda.

⁵ También mencionó las sentencias de la Corte Constitucional C- 1089 de 2003 y C-578 de 2009



Agregó que el reconocimiento de costos y gastos estaba sujeto a la acreditación de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad de estos con la actividad productora de renta.

En cuanto al **cargo quinto** expuso que era contradictorio que por un lado la demandante reprochara el desconocimiento de sus erogaciones por la UGPP para la determinación de la base gravable y, seguidamente, afirmara que la entidad carecía de competencia para analizar y cuestionar tales conceptos.

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

Sobre el **cargo sexto** explicó que la demandante para el período fiscalizado contaba con 56 años y se encontraba vinculada al sistema de pensión desde el 22 de noviembre de 1997, por tanto, al estar afiliada al sistema estaba en la obligación de cotizar teniendo en cuenta que para el año 2014 no se encontraba dentro de las excepciones previstas para el pago.

Frente al **cargo séptimo** afirmó que desde el 1 de septiembre de 2012, se registró la dirección en el RUT y la última actualización fue realizada el 27 de marzo de 2018, mientras que los actos proferidos en el proceso de fiscalización databan del 2016 y 2017.

Explicó que el requerimiento de información fue enviado a la aludida dirección y devuelta con la anotación “No reclamado”, por lo que ante la imposibilidad de la notificación personal se procedió a su publicación mediante aviso en el portal web de la entidad desde el día 28 de noviembre hasta el 2 de diciembre de 2016. A esto se suma que el Estatuto Tributario no ordena verificar el motivo de la devolución para realizar la notificación por aviso.

Agregó que la demandante no informó de manera expresa la autorización para ser notificada por correo electrónico, por ende, era improcedente adelantarla en los términos del artículo 312 de la Ley 1819 de 2016.

Puso de presente que los requerimientos de información y para declarar y/o corregir fueron remitidos a la misma dirección, siendo este último atendido en debida forma por la interesada. En todo caso, “se tiene por notificado por conducta concluyente la liquidación oficial” más cuando se evidenció que el interesado presentó recurso en su contra.

Respecto al **cargo décimo** precisó que, si bien en el requerimiento para declarar y/o corregir al determinar la sanción se observó lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012, lo cierto fue que esa circunstancia se subsanó en la liquidación oficial al acatar lo previsto en la Ley 1819 de 2016. Sumado a esto, el requerimiento era un acto de trámite en el cual no fue determinada la obligación final a cargo del actor, por ende, la presentación de una inconsistencia allí no invalidaba el proceso de fiscalización.

En cuanto al **cargo once** sostuvo que los aportes a la seguridad social son de causación inmediata y no de período, razón por la cual era improcedente aplicar de



manera retroactiva la Ley 1753 de 2015 como lo pretendía la demandante. En su lugar, lo liquidado por la UGPP estaba ajustado a derecho.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda por lo que pasa a exponerse⁶:

1. Notificación de los actos previos a la liquidación oficial

Advirtió que, el requerimiento de información fue enviado por correo certificado a la dirección reportada por la aportante en el RUT del año 2014, de conformidad con los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario, sin que en el expediente se observara una dirección procesal para surtir la notificación, por lo que no podía pretenderse que se comunicara la decisión al correo de la actora, toda vez que nunca intervino en el proceso de fiscalización a través de éste medio ni solicitó el envío de las decisiones a una dirección diferente a la del RUT.

Como el correo fue devuelto bajo la causal “no reclamado”, se procedió con la notificación por aviso fijado entre el 28 de noviembre y el 2 de diciembre de 2016. Por tanto, la actuación no vulneró el debido proceso de la parte demandante.

2. De la obligación de los rentistas de capital

Expuso que la demandante, conforme a su denuncia rentístico, realizaba las actividades de *“todas las operaciones de transporte de carga por carretera. Se incluye el transporte de una gran variedad de mercancías tales como: - Troncos. – Ganado. – Productos refrigerados. – Carga pesada. – Carga a granel, incluso el transporte en camiones en cisterna de líquidos – Automóviles”, y, “el alquiler y/o arrendamiento de casas y apartamentos amoblados o sin amoblar por períodos superiores a treinta días.”*

Indicó que de conformidad con lo dispuesto en las Leyes 100 de 1993, 1438 de 2011, los Decretos 806 de 1998 y 1406 de 1999, todas las personas naturales con capacidad económica como trabajadores independientes, propietarios de empresas, o rentistas de capital (aquellos que perciben ingresos de rentas pasivas o arrendamientos), se encuentran obligados a afiliarse y aportar al sistema.

Precisó que para los casos de las personas que perciben arrendamientos, era irrelevante la discusión si constituía un servicio o no, pues lo cierto era que por dicha actividad se generaba un ingreso que denotaba la capacidad de pago del sujeto.

Adujo que la base gravable para estos casos estaba determinada por los ingresos efectivamente percibidos, con posibilidad de deducir las erogaciones necesarias para el desarrollo de su actividad lucrativa conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, sin que en ningún caso fuera inferior al salario mínimo ni superior a los 25 SMLMV según el artículo 3 del Decreto 510 de 2003.

Concluyó que para el año 2014, el legislador dispuso todos los elementos esenciales de la obligación de pago de los aportes al sistema de seguridad social. Así mismo, precisó la imposibilidad de aplicar las Leyes 1122 de 2007 y 1753 de 2015, en la medida que la primera hacía referencia a los independientes contratistas (categoría diferente a los rentistas), y la segunda, cobijaba los períodos posteriores al 9 de junio de 2015.

⁶ Samai del Tribunal. Índice 27.



3. Obligación de cotizar a pensión

Encontró que para el mes de agosto de 2014 la actora tenía 57 años, es decir, contaba con uno de los requisitos para acceder a la pensión. Sin embargo, desde el 22 de noviembre de 1992 estaba afiliada al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (Protección S.A.), destacando que para la fecha del proceso de fiscalización no había adquirido la pensión.

Sumado a esto, no estaba probado que la demandante hubiera cumplido con las semanas cotizadas o con la solicitud de reconocimiento de la pensión, razón por la cual tenía la obligación de pagar los aportes a ese subsistema.

4. Falsa motivación por presunción de ingresos y desconocimiento de costos y gastos

Según las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, así como el Decreto Ley 169 de 2008, la UGPP está facultada para adelantar las acciones necesarias tendientes a verificar la afiliación y pago de los aportes al sistema, para lo cual puede requerir la información contable o la declaración de renta con el fin de determinar la capacidad de pago, sin que con ello se desconozca que el aportante puede demostrar la realidad de sus ingresos, costos y gastos para calcular el IBC.

Para la determinación de la base de cotización la UGPP, inicialmente tomó los ingresos reportados en el denuncia rentístico y los dividió en los 12 meses del año, sujetando dicho valor al límite de los 25 SMLMV. Con la interposición del recurso de reconsideración, la demandante aportó comprobantes de sus erogaciones y el certificado de contador público en el que hizo una relación de ingresos y gastos, de los cuales, la entidad tuvo en cuenta 84 soportes de gastos, sin realizar modificación alguna a los ingresos.

Sobre el certificado de contador público, siguiendo lo dispuesto en el artículo 777 del Estatuto Tributario y el precedente del Consejo de Estado, indicó que no cumplía con los presupuestos mínimos para llevar al convencimiento de la causación de lo percibido, pues de allí únicamente se desprendía que tenía 3 fuentes de ingresos: (i) servicio de transporte con la compañía Cemex, (ii) contrato de renting con Antioquia S.A.S. y (iii) contrato de arrendamiento con Representaciones Carico S.A.S. Destacó que, aunque se trataba de operaciones comerciales, la demandante no aportó soportes tales como los acuerdos suscritos con las sociedades en mención, extractos bancarios o prueba contable que soportara el ingreso mensualizado, esto por cuando los ingresos no fueron constantes ni fijos.

Sumado a esto, (i) se desconocían las cuentas contables que soportaran los valores registrados y (ii) los ingresos reportados por el contador eran menores a los del denuncia rentístico, sin que se explicara a que se debía la diferencia. Luego, el certificado era insuficiente para llevar al convencimiento de los hechos que pretendía probar, esto es, los relativos a la causación del ingreso.

Advirtió que el comprobante rechazado en sede administrativa, tal como lo advirtió la UGPP, desconocía el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues era imposible determinar si el bien objeto de remodelación allí descrito generaba los ingresos de la demandante.

En este cargo también se precisó que, para el mes de enero, al resolver el recurso de reconsideración, el IBC se liquidó en \$12.502.000, por lo que no superó el tope de los 25 SMLMV establecido en la ley.



5. Sanción

Aclaró que los actos administrativos anteriores a la expedición de la liquidación oficial son decisiones previas no susceptibles de control judicial. En ese sentido, era inoportuno hacer pronunciamientos sobre la legalidad del referido requerimiento para declarar y/o corregir, más cuando en los actos de determinación se hizo mención expresa de la sanción regulada en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, lo que implicó la modificación de los porcentajes de la misma.

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

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia por lo siguiente⁷:

1. Base gravable de los independientes

Señaló que para el período fiscalizado no estaba afiliada a alguna entidad y tampoco contaba con una declaración de ingresos, por lo que le era imposible aplicar la base de cotización prevista en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993. Por lo anterior, acudió a la jurisdicción para que determinara si existía o no IBC para el año 2014. En caso de no decretar la nulidad, solicitó la aplicación del principio de favorabilidad, en el sentido de ordenar las cotizaciones sobre la base declarada y si no existió aquella fijarse en un 1 SMLMV.

2. De los rentistas de capital

Destacó que *“todos sus ingresos provenían de arriendos”*, siendo entonces una rentista de capital, calidad que no fue regulada como sujeto pasivo de los aportes al sistema de seguridad social. Además, no se trataba de la prestación de un servicio.

3. Obligación de cotizar a pensión

Adujo que para el año 2014 no existía norma que obligara a los rentistas de capital a cotizar al subsistema de pensión, puesto que el Decreto 806 de 1998 solo dispuso la afiliación para el subsistema de salud.

Puso de presente que en el requerimiento para declarar y/o corregir la UGPP pretendió ampliar la expresión de independiente a los rentistas de capital, invocando un auto en el que la Corte Constitucional se declaró inhibida para actuar, razón por la que su fundamento era errado.

4. Costos y gastos

Consideró que la UGPP pudo solicitar una comprobación especial o haber decretado una inspección judicial a fin de corroborar las transacciones del año 2014, no obstante, esa información se encontraba en el denuncia rentístico, la cual pudo ser tomado en cuenta al momento de determinar los aportes en lugar de acudir a presunciones para los ingresos y desconocer las erogaciones declaradas.

Así como la entidad tomó los ingresos brutos de la declaración de renta, también debió acudir a los costos y gastos ahí reportados, en lugar de exigir la comprobación de esa información.

⁷ Samai del Tribunal. Índice 33.



5. Falta de competencia de la UGPP

Reiteró que la entidad carecía de facultades legales para analizar los costos y gastos registrados en renta, por ser un asunto exclusivo de la DIAN ya que ni siquiera la Ley 1151 de 2007 le otorgó esa función.

6. De la inexistencia de la obligación de afiliarse a pensión

Como en la demanda, sostuvo que en agosto de 2014 contaba con 57 años, por lo cual no debía pagar los aportes a dicho subsistema, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 797 de 2003. En ese sentido, también era improcedente la sanción impuesta.

7. De la indebida notificación del requerimiento de información

Afirmó que la UGPP contaba con la información del RUT para contactar a la demandante, tales como correo electrónico y números de teléfono, y que según la norma los requerimientos deben ser notificados de manera electrónica, personalmente o a través de la red de mensajería autorizada, para lo cual la entidad pudo contactarla por cualquier otro medio como sucedía en el proceso de cobro coactivo y acciones persuasivas.

Seguidamente manifestó que *“a pesar que se notificó en forma personal el requerimiento de información si se causó la devolución por las causales manifestadas, debía utilizarse otro medio eficaz para comunicar a mi poderdante sobre el proceso de fiscalización (...)”* y que, se debía garantizar el debido proceso y de defensa del contribuyente, cuando la notificación personal no ha sido efectiva.

8. De la mensualización de los ingresos

Reprochó que la UGPP prorrateara en 12 meses los ingresos brutos de la declaración de renta para la determinación de la base gravable, pasando por alto el certificado del contador donde avala dicho concepto, así como desconoce la normas que prohíben la liquidación de los aportes sobre presunciones.

Puso de presente que, en otros casos similares, la entidad ha aceptado los valores certificados por el contador, de manera que, una posición contraria aquí violaría el principio de igualdad.

9. IBC del mes de enero

Sostuvo que, por disposición de la Resolución 2358 de 2016, la demandada debió liquidar el IBC de enero de 2014 tomando en cuenta el salario mínimo del año 2013, tal como lo hizo en otros asuntos similares al presente.

10. Principio de favorabilidad en materia sancionatoria

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

11. Liquidación del IBC

Manifestó que para el momento en que fueron proferidos los actos de liquidación ya



estaba vigente la Ley 1753 de 2015, por lo que la UGPP, en virtud del principio de favorabilidad debió liquidar los aportes sobre el 40% de los ingresos, tal como lo hizo en otros casos similares.

Oposición a la apelación

La demandada no se pronunció al respecto.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó la nulidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-03346 del 22 de septiembre de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-01227 del 5 de octubre de 2018, mediante las cuales la UGPP determinó a cargo de la actora los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014 y la sancionó por omisión.

Así los cargos a estudiar serán los siguientes: *i)* la notificación del requerimiento de información; *ii)* la obligación de afiliación y pago de los aportes a cargo de los independientes y rentistas de capital; *iii)* la base gravable de las contribuciones de dichos sujetos; *iv)* el cumplimiento de los requisitos para la exoneración de pago al subsistema de pensión; *v)* la liquidación del IBC para el mes de enero de 2014; *vi)* la mensualización de los ingresos; *vii)* el reconocimiento de costos y gastos declarados en renta; *viii)* la falta de competencia de la UGPP para analizar las erogaciones reportadas en el denuncia rentístico; *ix)* la aplicación de la Ley 1753 de 2015; *x)* el principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

1. Notificación del requerimiento de información

La demandante señala que la UGPP contaba con la información del RUT para contactarla, entre la cual se encontraba su correo y número de teléfono, por ende, el requerimiento de información debió ser notificado de manera personal o a través de la red de mensajería autorizada.

Además, la demandante en el recurso de apelación se indicó *“a pesar que se notificó en forma personal el requerimiento de información si se causó la devolución por las causales manifestadas, debía utilizarse otro medio eficaz para comunicar a mi poderdante sobre el proceso de fiscalización (...).”*

En este caso no se encuentra en discusión que la UGPP para efectos de la notificación por correo remitió el Requerimiento de Información Nro. RQI-M-2113 del 26 de septiembre de 2016 a la dirección reportada en su RUT. Así mismo, se observa que dicha comunicación fue devuelta bajo la causal *“no reclamado”*, razón por la cual la Administración procedió a su publicación mediante aviso fijado desde el 28 de noviembre hasta el 2 de diciembre de 2016⁸.

Contrario a lo expuesto por la demandante, la Sala considera que las

⁸ La notificación puede ser consultada en la carpeta de antecedentes administrativos en el índice 35 de Samai.
1. Requerimiento de Información.



comunicaciones adelantadas por la UGPP obedecen a lo dispuesto en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario (normas aplicables por la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), comoquiera que se consultó la dirección informada por la actora en el RUT, cuestión diferente es que, por asuntos ajenos a la Administración, el envío fuera devuelto y se procediera a su notificación por aviso, procedimiento que fue habilitado por el legislador, pues el único evento en que no procede es “cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT”, lo cual no fue lo alegado en este caso.

La demandante también aduce que se le debía garantizar su derecho al debido proceso y de defensa, cuando la notificación personal no ha sido efectiva. Al efecto, debe precisarse que, en este caso por el tipo de acto a notificar, requerimiento de información, no se exigía que necesariamente la notificación fuera de manera personal, (artículo 565 del Estatuto Tributario), con todo, el derecho al debido proceso y de defensa no se vio conculcado por cuanto la administrada durante el proceso de determinación contó con la posibilidad de controvertir los fundamentos jurídicos y fácticos, presentando las pruebas que consideró pertinentes para ello.

Así las cosas, no procede el cargo de apelación.

2. De la sujeción pasiva de los independientes y rentistas de capital de realizar aportes al Sistema de Seguridad Social

Se advierte que en los cargos dos y tres de apelación la actora plantea que los rentistas de capital como ella, que percibe sus ingresos del arrendamiento de bienes inmuebles, no son sujetos pasivos de los aportes al sistema de seguridad social, y que en el caso de aceptar que el Decreto 806 de 1998 reglamenta la materia, esta norma nada dijo del subsistema de pensión, razón por la cual se analizarán de manera conjunta.

Para resolver este asunto se pone de presente que la Sala ya se pronunció sobre el tema, razón por la cual se reiterará en lo pertinente el criterio de decisión adoptado⁹.

Según los artículos 13 y 15 de la Ley 100 de 1993 (modificados por los artículos 2 y 3 de la Ley 797 de 2003¹⁰), tanto los trabajadores dependientes como independientes deben afiliarse de manera obligatoria al subsistema de pensión.

A su vez, los artículos 156 y 157¹¹ de la misma normativa dispusieron que todos los habitantes del territorio debían estar afiliados al subsistema de salud en condición de afiliados al régimen contributivo o como subsidiados, o en forma temporal como participantes vinculados y, para tal efecto, incluyó de manera puntual a los trabajadores independientes con capacidad de pago. Mandato que posteriormente fue reglamentado en el Decreto 806 de 1998¹², artículo 26 literal d) incluyendo de

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, reiterada en sentencia del 7 de septiembre de 2023, exp 26481, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁰ Mediante sentencia C-1089 de 2003 la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 3 de la Ley 797 de 2003. Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte declaró la exequibilidad de la expresión “trabajadores independientes” contenida en el literal a) del artículo 2 y en el numeral 1 de artículo 3 de la Ley 797 de 2003.

¹¹ Declarado exequible en la sentencia C-663 de 1993

¹² Si bien el Decreto 2353 de 2015 derogó el Decreto 806, la nueva normativa de igual manera replicó en el artículo 34, que los trabajadores independientes como los rentistas de capital y, en general, todas las personas residentes en el País debían estar afiliados al régimen contributivo como cotizantes, siempre y cuando sus ingresos fueron iguales o superiores a un salario mínimo legal mensual vigente. Actualmente esta disposición se encuentra compilada en el Decreto 780 de 2016, artículo 2.1.4.1 numeral 4.



manera expresa a los rentistas de capital, como obligados afiliarse en calidad de cotizantes.

En igual sentido los artículos 1 y 16 literal c del Decreto 1406 de 1999, reglamentario de la Ley 100 de 1993¹³, señalaron como aportantes al Sistema de Seguridad Social a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas con capacidad de contribuir financieramente.

A su vez el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispuso que se presumía con capacidad de pago y, por ende, como obligados afiliarse al régimen contributivo, a las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Ahora, cabe mencionar que de una interpretación amplia a la expresión “trabajadores independientes” contenida en el numeral 1, literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, podía entenderse incluidos a los rentistas de capital como sujetos obligados a realizar aportes a salud¹⁴.

También se pone de presente que esta Sala al estudiar la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998¹⁵, señaló que “no solo deben afiliarse al Sistema General de Seguridad Social en salud los rentistas de capital y los propietarios de empresas, sino también todas las personas naturales residentes en el país que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador.”. También se mencionó en la providencia que se reitera¹⁶ que frente a “los aportes a pensión se tiene que aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predicán de todo el Sistema General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento”.

Así las cosas, dentro de la expresión trabajadores independientes se ubican aquellos que no cuentan con contrato de trabajo, relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago, tales como los rentistas de capital, comerciantes, trabajadores por cuenta propia, entre otros.

En el *sub examine* no es objeto de discusión que la actora en su declaración de renta del año 2014¹⁷ reportó como actividad económica la 0090 correspondiente a “Rentistas de capital”, y que además contaba con capacidad de pago según los ingresos allí reportados, razón suficiente para determinar que estaba obligada a realizar aportes al Sistema de la Protección Social en salud y pensión. No prospera lo relacionado con este cargo.

3. Base gravable de los aportes a cargo de los trabajadores independientes y rentistas de capital

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

¹³ Compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3 del Decreto 780 de 2016.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1 de agosto de 2019, exp.23379, C.P. Milton Chaves García.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2021, exp. 25056 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ La declaración de renta fue aportada por la actora con la demanda, la cual puede ser consultada en el archivo de los anexos.



Comoquiera que los reparos de la actora están encaminados a discutir la falta de base gravable, la Sala reiterará el precedente que al respecto se ha fijado¹⁸.

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

“ARTÍCULO 15. AFILIADOS. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones

PARÁGRAFO 1o. En el caso de los trabajadores independientes se aplicarán los siguientes principios:

- a) *El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado. De tal manera que aquellos que posean capacidad económica suficiente, efectúen los aportes de solidaridad previstos en esta ley (...)*

“ARTÍCULO. 19.- BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES. Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.

Cuando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido.

En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente. (resaltos fuera del texto)

A su vez, según con el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 *“se entienden por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal, Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario.”*

De conformidad con ello, en la sentencia que aquí se reitera se precisó que, si bien el inciso primero de esa disposición hace referencia inicialmente a las personas naturales con contratos de prestación de servicios, lo cierto es que lo pretendido es reglamentar el artículo 15 de la mencionada Ley 797 de 2003, *“el cual como se citó anteriormente, hace referencia a los trabajadores independientes y a los ingresos efectivamente percibidos, de ahí que lo dispuesto en el reglamento cobija a todos los trabajadores independientes sean o no contratistas.”*

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

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

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

Así mismo, el artículo 3 del Decreto 510 se refirió a los límites de cotización, por lo que los aportes no pueden ser inferiores a 1 SMLMV ni superar los 25 salarios, rango que también resulta aplicable al subsistema de salud.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp.26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Sobre este punto la Sala, en la sentencia reiterada se refirió a la facultad reglamentaria, especialmente en materia tributaria, señalando que no goza de un ámbito de regulación autónomo y que el ejecutivo no *“puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador”*¹⁹. Sobre la base de pensión manifestó lo siguiente:

“Así mismo, al estudiar la legalidad de varios actos referentes a los aportes de trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios, tales como el mencionado Decreto 510 de 2003, el Decreto 1703 de 2003 y la Circular Conjunta 00001 de 2004, la Sala determinó lo siguiente:

*“Como se observa, la base de cotización al sistema de pensiones, tratándose de trabajadores vinculados por contrato de servicios fue definida directamente por el legislador, luego el Gobierno Nacional puede en ejercicio de su facultad reglamentaria (art.189 [11] C.P.), expedir los actos que permitan el desarrollo de la ley, siempre que al hacerlo no restrinja o exceda los límites previstos por el legislador en las disposiciones transcritas”*²⁰.

*Además, sobre la circular demandada en dicho proceso, en la que se hace referencia al 40% del valor bruto mensualizado del contrato proporcional a los ingresos devengados, la Sala consideró que este último concepto “debe ser objeto de reglamentación, pues si la ley no define con exactitud los ingresos que sirven de base para la cotización, resulta válido que sea a través del reglamento que se haga tal definición, respetando los límites legales”*²¹

Esta misma premisa aplica para este caso, puesto que cuando el legislador hizo referencia a “ingresos efectivamente percibidos por el afiliado” no los definió, de ahí que el ejecutivo estaba facultado para reglamentar la materia, como efectivamente lo hizo en el párrafo citado, sin que ello implique asumir competencias que no le corresponden.

Frente al ingreso base de cotización en materia de **salud**, la Sala hizo referencia al párrafo 2º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, que dispuso: *“para efectos del cálculo de la base de cotización de los trabajadores independientes, el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunciones de ingreso con base en información sobre el nivel de educación, la experiencia laboral, las actividades económicas, la región de operación y el patrimonio de los individuos. Así mismo, la periodicidad de la cotización para estos trabajadores podrá variar dependiendo de la estabilidad y periodicidad de sus ingresos”*.

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

“En cumplimiento de lo anterior [párrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993], mediante el artículo 4 del Decreto 1070 de 1995²² se dispuso que era competencia de la Superintendencia Nacional de Salud establecer el sistema de presunción de ingresos, lo que llevó a la expedición de la Resolución Nro. 9 de 1996.

Posteriormente, el Decreto 806 de 1998, vigente para el año 2014, en su artículo 66 reglamentó la base de cotización para este tipo de trabajadores en los siguientes términos:

“Artículo 66. Base de cotización de los trabajadores independientes. La base de cotización para los trabajadores independientes será determinada sobre los ingresos que calcule la EPS de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud. En ningún caso el monto de la cotización de los trabajadores

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterado en sentencias del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 14 de septiembre de 2023, exp. 26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006, exp. 15399 C.P. Ligia López Díaz

²¹ *Ibidem*.

²² Decreto 1070 de 1995. Artículo 4. Las Entidades Promotoras de Salud, podrán continuar ofreciendo el Plan Obligatorio de salud del régimen contributivo a los trabajadores independientes que venían cotizando sobre un ingreso entre uno y dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, que se hubieren afiliado con anterioridad al 20 de abril de 1995.

La Superintendencia Nacional de Salud establecerá el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes, el cual deberá ser utilizado por las Entidades Promotoras de Salud para determinar la base de cotización.



independientes podrá ser inferior al equivalente al 12% de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes”.

De igual forma, el Decreto 1406 de 1999 señaló:

“ARTICULO 25. INGRESO BASE DE COTIZACION PARA TRABAJADORES INDEPENDIENTES AFILIADOS AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-SGSSS. Las entidades promotoras de salud-EPS deberán, al momento de la afiliación, aplicar con suma diligencia a los trabajadores independientes los cuestionarios que, con el fin de determinar las bases presuntas mínimas de los aportes que dichos trabajadores deben efectuar al SGSSS, han establecido los órganos de control o aquellos que sean establecidos en el futuro.

En todo caso, cuando los ingresos reales del trabajador independiente sean superiores a los que resulten de la aplicación de las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dicho trabajador deberán hacerse con base en los ingresos reales. Para tal efecto, los trabajadores independientes que deseen afiliarse al SGSSS deberán presentar una declaración anual, en la cual informen a la EPS, de manera anticipada, el Ingreso Base de Cotización que se tendrá en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente.

Cuando el trabajador independiente no presente su declaración de Ingreso Base de Cotización dentro de los plazos previstos en el presente decreto, se presumirá que el Ingreso Base de Cotización para el período será el declarado en el año inmediatamente anterior, aumentado en un porcentaje igual al reajuste del salario mínimo legal vigente. En todo caso, dicho Ingreso Base de Cotización no será inferior a la base mínima legal que corresponda”. (resaltos de la Sala)

Finalmente, la Ley 1438 de 2011, en su artículo 33, consagró una presunción de capacidad de pago y de ingresos así:

“ARTÍCULO 33. PRESUNCIÓN DE CAPACIDAD DE PAGO Y DE INGRESOS. Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

- 33.1 Las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio.
- 33.2 Quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo.
- 33.3 Quienes cumplan con otros indicadores que establezca el Gobierno Nacional.

Lo anterior, sin perjuicio de poder ser clasificado como elegible al subsidio por medio del Sisbén, de acuerdo con las normas sobre la materia.

El Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. En caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados”. (resaltos fuera del texto)

Por lo anterior se establece que las declaraciones tributarias, como las de renta, son un indicador de ingresos, lo cual permite evidenciar la capacidad de pago y su obligación de aportar al sistema, aun en el evento de que no existiera un sistema de presunción de ingresos.

Así las cosas, sobre la base de cotización de los trabajadores independientes sin prestación de servicios, entre los que se cuentan los rentistas de capital, la Sala concluyó que el IBC: *“tanto para salud como para pensión se compone de los ingresos percibidos por el trabajador independiente, teniendo límites de cotización inferior y superior (entre 1 y 25 SMLMV), y en todo caso, el mismo legislador ha señalado que estos deben corresponder a los ingresos reales, de ahí que aun cuando se haya cotizado bajo ingresos presuntos o se omitiera la obligación, deben ajustarse a los declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”*

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



4. De la inexistencia de la obligación de aportar a pensión

La actora insiste en que para el mes de agosto de 2014 tenía 57 años, por lo cual no debía pagar los aportes a dicho subsistema de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 797 de 2003. En ese sentido, también era improcedente la sanción impuesta.

En primer lugar se pone de presente que la norma invocada por la demandante hace referencia a los requisitos establecidos por el legislador para acceder al reconocimiento de la pensión, sin que en ningún aparte se haga referencia a los eventos en los cuales no se deben realizar aportes.

Ahora, sobre esta temática en el régimen de prima media con prestación definida, el artículo 2 del Decreto 758 de 1990²³ 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, en el régimen de ahorro individual el artículo 61 de la Ley 100 de 1993, consagra:

“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.”*

Esta norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-674 de 2001, en la que se indicó que la norma debía ser analizada de conformidad con el régimen de transición, pues lo que se pretendía con ella era “no sólo permitir que el nuevo régimen de ahorro individual entrara a funcionar sin traumatismos sino que además, en el régimen de prima medida, debían proteger las expectativas de aquellas personas que ya habían cotizado durante un cierto período de tiempo, mientras estuvieron en vigor las reglas anteriores, más favorables al trabajador”

De conformidad con las normas citadas, y en lo relevante para este caso, las mujeres estarán exentas de afiliarse al sistema de pensiones si cumplen los siguientes requisitos: i) en el régimen de prima media con prestación definida cuando sean empleadas dependientes y tengan 60 o más años de edad, ii) en ese mismo régimen en el evento de que sean independientes y tengan 50 años o más de edad y iii) en el régimen de ahorro individual con solidaridad si tienen 50 años o

²³ 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.”



más de edad para el momento en que inició la vigencia del régimen (1 de abril de 1994)²⁴.

La Sala advierte que no se cuestiona que la demandante estaba afiliada a un fondo privado²⁵. Además, se reconoce que nació el 25 de agosto de 1957²⁶, por lo que, para el 1 de abril de 1994, fecha en la que inició la vigencia del régimen de ahorro individual con solidaridad, tenía 36 años. En ese sentido, no cumplió con el requisito aludido en la norma para ser exonerada de la obligación de pago al sistema de pensiones. Sumado a esto, tampoco acreditó otra circunstancia que demostrara la no obligatoriedad en el pago de los aportes a este subsistema, ni las semanas cotizadas para acceder a una pensión mínima en dicho régimen, según lo prevé el artículo 65 de la Ley 100 de 1993²⁷. No prospera el cargo.

5. IBC del mes de enero

La demandante sostiene que en cumplimiento de la Resolución 2358 de 2018, la UGPP, para liquidar el ingreso base de cotización del mes de enero de 2014, debió tener en cuenta el salario mínimo del 2013.

Sobre este punto, se tiene que en la Resolución Nro. 2018-01227 del 5 de octubre de 2018, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración, el IBC para el mes de enero del año 2014 fue de \$12.502.000, suma inferior a los \$15.400.000 que sostiene la actora fue liquidado por la UGPP y que correspondería al límite de los 25 SMLMV). En ese contexto, se negará el cargo de apelación, comoquiera que no había lugar a ajustar el límite mencionado para el año 2013 (\$14.737.500).

6. Mensualización de los ingresos

La actora reprocha que la UGPP para determinar el IBC de los aportes tomara los ingresos declarados en renta y los dividiera en los 12 meses fiscalizados, pasando por alto el certificado del contador donde avala la percepción de los mismos.

En este caso, al resolver el recurso de reconsideración la UGPP mantuvo su decisión, descartando la certificación del contador aportada en sede administrativa por la demandante, para lo cual señaló que no contenía algún grado de detalle de los libros, cuentas o asientos correspondientes que soportaran los ingresos que pretendía demostrar.

Al respecto, en la certificación aludida el contador de la demandante afirma lo siguiente:

*“Que, la señora **MABDB** (...) desarrolla la actividad comercial No. 4923 Desde el día 29/10/2008, durante el año 2014 percibió ingresos relacionados en medio magnético y físico en este memorial en formato archivo Excel, sobre ingresos y los costos asociados a la actividad productora, se entregan en la siguiente estructura y corresponden a lo efectivamente percibido en el año 2014.*

²⁴ Sobre el asunto se puede consultar la sentencia del 31 de agosto de 2023, exp.26589, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Así se expuso en el requerimiento para declarar y/o corregir y se mencionó en la sentencia de primera instancia.

²⁶ La cédula se puede consultar en los anexos de la demanda.

²⁷ **ARTÍCULO 65.** Garantía de Pensión Mínima de Vejez. Los afiliados que a los 62 años de edad si son hombres y 57 si son mujeres, no hayan alcanzado a generar la pensión mínima de que trata el artículo 35 de la presente Ley, y hubiesen cotizado por lo menos 1.150 semanas, tendrán derecho a que el Gobierno Nacional, en desarrollo del principio de solidaridad, les complete la parte que haga falta para obtener dicha pensión.



(...)

*Por último, avalo y doy fe pública que la información entregada en este memorial corresponde a los ingresos brutos según información aportada por la señora **MABDB**, constituyendo prueba contable para los procesos de fiscalización que adelanten las entidades públicas en especial la UGPP, toda vez que el Estatuto Tributario en su articulado 777 me faculta para ello.”*

Adjunto a lo anterior se observan una relación mes a mes los ingresos, los cuales provienen de actividades correspondientes a “TRANSPORTE MATERIALES CANTERA” y “ARRENDAMIENTO”, sin embargo, dicha información no demuestra que en efecto esos valores fueron recibidos en esos períodos, porque como lo advirtió el Tribunal, la sumatoria de lo percibido por la actora según el contador (\$345.056.502²⁸), resulta inferior a lo reportado en la declaración de renta (\$364.639.000), diferencia que en todo caso no fue justificada.

Además, se observa que la certificación no indica si el demandante está obligado a llevar contabilidad y si es del caso, si cuenta con el respectivo registro de sus libros en Cámara de Comercio y las cuentas contables que fueron afectadas con las transacciones que se pretenden valer como prueba.

Así las cosas, en el *sub examine* esta prueba no es suficiente para acreditar la mensualización del ingreso, por lo que no hay lugar a la prosperidad del cargo.

7. Reconocimiento de costos y gastos declarados en renta

La demandante indica que al momento de liquidar el IBC la UGPP así como tomó los ingresos declarados en renta, también debió tener en cuenta los costos y gastos allí reportados, los cuales se presumían veraces sin necesidad de exigir su comprobación.

Al respecto, es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala²⁹, la remisión a este denuncia privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta los costos y gastos en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad productora de renta, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 cobija a toda la declaración³⁰.

Sobre el particular, la Sección se pronunció en los siguientes términos³¹:

“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”.

²⁸ Los ingresos certificados por cada uno de los meses son: \$26.180.167 + 28.130.167 + 26.730.167 + 27.680.167 + 30.518.381 + 32.318.381 + 27.618.381 + 29.268.381 + 28.768.381 + 29.578.381 + 32.418.381 + 25.847.167

²⁹ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp.26206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ 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.

³¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26808, reiterada en las sentencias del 15 de junio de 2023, exp.26698 y del 4 de abril de 2024, exp.28342, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Ahora bien: la UGPP bien podría solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones que pueden deducirse del ingreso base de liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social, pero en el caso concreto estas se encuentran demostradas a través del mismo medio probatorio que utilizó la demandada para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por el demandante. No es admisible que la declaración del impuesto de renta del aportante permita acreditar aquellas situaciones que le perjudican, pero que se divida para desatender lo que le beneficia.

La Sala insiste en la presunción de veracidad de la declaración de renta del demandante por el año 2014, la cual no puede ser modificada o controvertida por otra autoridad diferente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante liquidación de revisión, conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008. En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que de los ingresos que sirven para determinar el IBC deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante”.

En el caso objeto de estudio, la UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, aceptó erogaciones por valor de \$224.449.000, así:

AÑO DEL COSTO	MES DEL COSTO	TOTAL COSTOS ACEPTADOS
2014	1	17.885.000
2014	2	18.150.000
2014	3	19.858.000
2014	4	17.800.000
2014	5	19.078.000
2014	6	18.328.000
2014	7	27.535.000
2014	8	12.948.000
2014	9	15.200.000
2014	10	18.636.000
2014	11	18.355.000
2014	12	18.676.000
		222.449.000

Ahora, según el precedente citado en párrafos anteriores, se insiste en que la UGPP no puede desconocer los costos y gastos registrados en la declaración de renta, puesto que, para este asunto, ese fue el medio probatorio utilizado para determinar el monto de los ingresos.

En ese contexto, considera la Sala que hay lugar a reconocer todas las erogaciones declaradas para la depuración del IBC, que ascienden a \$304.695.000, de ahí que se deban tomar los valores aceptados por la UGPP de \$222.449.000 (aspecto que no fue apelado por la demandante) y la diferencia de \$82.246.000 será dividida en partes iguales en los 12 meses fiscalizados. De manera que las erogaciones corresponden a lo siguiente:

Año	Mes	Costos aceptados recurso de reconsideración	Costos restantes declaración de renta	Total costos
2014	1	\$17.885.000	\$6.853.833	\$24.738.833
2014	2	\$18.150.000	\$6.853.833	\$25.003.833
2014	3	\$19.858.000	\$6.853.833	\$26.711.833
2014	4	\$17.800.000	\$6.853.833	\$24.653.833
2014	5	\$19.078.000	\$6.853.833	\$25.931.833
2014	6	\$18.328.000	\$6.853.833	\$25.181.833
2014	7	\$27.535.000	\$6.853.833	\$34.388.833
2014	8	\$12.948.000	\$6.853.833	\$19.801.833
2014	9	\$15.200.000	\$6.853.833	\$22.053.833
2014	10	\$18.636.000	\$6.853.833	\$25.489.833
2014	11	\$18.355.000	\$6.853.833	\$25.208.833
2014	12	\$18.676.000	\$6.853.833	\$25.529.833
TOTAL		\$222.449.000	\$82.245.996	\$304.694.996



La determinación del IBC es la siguiente:

Año	Mes	Ingresos	Costos	Ingreso depurado	IBC ³²
2014	1	\$30.386.583	\$24.738.833	\$5.647.750	\$5.648.000
2014	2	\$30.386.583	\$25.003.833	\$5.382.750	\$5.383.000
2014	3	\$30.386.583	\$26.711.833	\$3.674.750	\$3.675.000
2014	4	\$30.386.583	\$24.653.833	\$5.732.750	\$5.733.000
2014	5	\$30.386.583	\$25.931.833	\$4.454.750	\$4.455.000
2014	6	\$30.386.583	\$25.181.833	\$5.204.750	\$5.205.000
2014	7	\$30.386.583	\$34.388.833	-\$4.002.250	\$0
2014	8	\$30.386.583	\$19.801.833	\$10.584.750	\$10.585.000
2014	9	\$30.386.583	\$22.053.833	\$8.332.750	\$8.333.000
2014	10	\$30.386.583	\$25.489.833	\$4.896.750	\$4.897.000
2014	11	\$30.386.583	\$25.208.833	\$5.177.750	\$5.178.000
2014	12	\$30.386.583	\$25.529.833	\$4.856.750	\$4.857.000
TOTAL		\$364.638.996	\$304.694.996		\$63.949.000

De conformidad con lo expuesto, este cargo de apelación prospera, razón por la cual se revocará la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se ordenará a la UGPP reliquidar el IBC según el cálculo efectuado por esta Sala en la presente providencia.

8. Falta de competencia de la UGPP

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

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

“ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:

(...)

- (ii) *Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna Liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos. (...)* (subrayas fuera del texto)

En el Decreto Ley 169 de 2008, artículo 1º, se reglamentaron las funciones de la UGPP y se estableció que para ejercer el seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones,

³² Valores aproximados en aplicación del artículo 10 del Decreto 1406 de 1999.



contaría con amplias facultades para adelantar acciones como solicitar información, verificar la exactitud de las declaraciones, adelantar las investigaciones que considere convenientes, solicitar explicaciones y documentos, requerir informes o testimonios, efectuar cruces de información con las autoridades tributarias, entre otros.

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

“ARTÍCULO 21. SUBDIRECCIÓN DE DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES. *Corresponde a la Subdirección de Determinación de Obligaciones desarrollar las siguientes funciones:*

1. *Adelantar las acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la liquidación y pago de aportes parafiscales de la protección social.*
2. *Verificar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y otros informes de los aportantes, cuando lo considere necesario.*
3. *Adelantar de manera subsidiaria, o directamente en el caso de omisión total, las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones en materia de contribuciones parafiscales de la protección social no declarados.*
4. *Solicitar de los aportantes, afiliados o beneficiarios del Sistema de la Protección Social explicaciones sobre las inconsistencias detectadas en la información relativa a sus obligaciones con el Sistema.*
5. *Solicitar a los aportantes, afiliados o beneficiarios del sistema la presentación de los documentos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones.*
6. *Citar o requerir a los aportantes, afiliados y beneficiarios del sistema o a terceros, para que rindan informes o testimonios referidos al cumplimiento de las obligaciones de los primeros en materia de contribuciones parafiscales de la protección social.*
7. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, particularmente de la nómina, tanto del aportante como de terceros.*
8. *Adelantar visitas de inspección y recopilar todas las pruebas que sustenten la omisión o indebida liquidación de las contribuciones parafiscales de la protección social.*
9. *Efectuar cruces de información con las autoridades tributarias, las entidades bancarias y otras entidades que administren información pertinente para verificar la liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social (...)*”

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

Así, destaca la Sala³³ que dentro de las competencias asignadas a la UGPP se incluye la verificación de la información que obtenga del cruce de información con otras entidades, como en efecto lo hizo con los costos y gastos de la declaración de renta de la demandante del año 2014 para la determinación del IBC de las contribuciones de ese período. No obstante, y de conformidad con el precedente reiterado en el cargo anterior, lo que le está vedado a la entidad es desconocer esas

³³ Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 4 de abril de 2024, exp.28342, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



erogaciones del denunciado rentístico cuando precisamente esa fue la prueba valorada para la determinación de los ingresos.

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

9. Liquidación del IBC – principio de favorabilidad

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

Para resolver este asunto, se pone de presente que esta norma aplica desde su vigencia, es decir, de julio de 2015 en adelante, y no para los períodos anteriores a éste como lo pretende la actora³⁴. Se aclara que en materia sustantiva impositiva no hay lugar a la aplicación del principio de favorabilidad, so pena de vulnerar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política³⁵.

10. Liquidación de la sanción

La actora plantea que el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado en el año 2017, momento para el cual ya estaba vigente la Ley 1819 de 2016, que contempló una sanción que le era más favorable, no obstante, la Administración omitió aplicarla. Precisó que, aun cuando los requerimientos eran actos de trámite debían estar motivados de manera adecuada, lo contrario desconocería el principio de correspondencia.

Para resolver este cargo se pone de presente que en la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-03346 del 22 de septiembre de 2017 la UGPP indicó lo siguiente:

“Ahora bien, el requerimiento para declarar y/o corregir fue proferido con fundamento en la Ley 1607 de 2012, norma vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos sancionables, y la presente liquidación oficial se profiere en vigencia de la Ley 1819 de 2016, la cual modificó las bases y tarifas de las sanciones por las conductas de omisión e inexactitud consagradas en la norma anterior.

(...)

En ese sentido, el principio de favorabilidad se aplicará, en caso de ser procedente, tanto a la conducta de omisión como a la inexactitud.

Por lo anteriormente expuesto, esta Subdirección comparará las sanciones correspondientes a la luz de las referidas normas, para finalmente imponer al obligado la que le resulte más favorable.

(...)

³⁴ En iguales términos se pronunció la Sala en sentencias del 23 de noviembre de 2023, exp.27594, y del 4 de abril de 2024, exp.28342, ambas con ponencia de la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁵ Artículo 338. (...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.



Del anterior análisis se concluye que la sanción más favorable para LA OBLIGADA es la contenida en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012; así las cosas en el presente acto se impondrá sanción por no declarar por valor de CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$112.728.000)."

Así mismo, en la Resolución Nro. RDC 2018-01227 de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración, la UGPP modificó la sanción determinada anteriormente, pero debido a que en esa instancia se modificaron los aportes con ocasión a los costos y gastos reconocidos. Esto quiere decir que mantuvo la liquidación de la sanción en los términos de lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016.

Bajo esas consideraciones, y comoquiera que la entidad en los actos de determinación aplicó la norma que reclama la demandante, se observa que la indebida motivación del requerimiento para declarar y/o corregir fue subsanada.

De las demás pretensiones de la demanda y la condena en costas: Se advierte que la actora solicitó el reconocimiento de los gastos incurridos en la defensa jurídica en sede administrativa y judicial, aspecto que hace parte de la condena en costas, razón por la cual se estudiaran estos asuntos de manera conjunta³⁶.

Para resolver la discusión, se observa en primer lugar que prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda, por esto atendiendo lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, no habrá lugar a condenar en costas.

También se advierte la pretensión subsidiaria encaminada a la devolución de las sumas pagadas por concepto de aportes. Sobre el asunto, se tiene que el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 dispuso que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos administrativos y se ordene la devolución de aportes, la UGPP debe proferir un acto mediante el cual ordene a las administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados³⁷.

Como en este caso hay lugar a la nulidad parcial de los actos demandados, la Sala ordenará a la UGPP que, previa verificación de los pagos realizados por la demandante, adelante el procedimiento correspondiente para la devolución que resulte procedente de las órdenes aquí dadas y lo decidido en primera instancia.

La demandante también solicitó que *"se le EXONERE del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representado por medio de la*

³⁶ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 26 de junio de 2024, exp.28302, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁷ Artículo 311. Devolución de aportes y sanciones. En los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, la UGPP ordenará la devolución de los mismos al Fosyga, al Fondo de Riesgos Laborales, a las Administradoras de Pensiones, y riesgos laborales, al Tesoro Nacional, al ICBF, al SENA, a las Cajas de Compensación, y a todas las demás entidades que hayan recibido recursos del Sistema de la Protección Social, según el caso, conforme con el procedimiento que establezca para el efecto.

La orden de pago será impartida por la UGPP dentro de los 30 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia, mediante acto administrativo que será notificado a las entidades obligadas a la devolución de los aportes y/o sanciones.

La devolución de los aportes por parte de las entidades obligadas deberá realizarse y acreditarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo proferido por la UGPP, en la cuenta que para tal efecto disponga el aportante; de lo contrario se causarán intereses moratorios con cargo a las mencionadas entidades a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago.

Notificada la admisión de la demanda a la UGPP, esta deberá comunicarse a las Administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos.



sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial”, es decir que vincula la exoneración de intereses al uso de la planilla tipo J y sobre el asunto la Sala reitera que el uso de esta planilla dependerá de la que conforme a los reglamentos se deba utilizar según la situación particular del aportante y la causa que da origen al pago de las contribuciones, por lo que no corresponde en esta oportunidad impartir directriz en ese sentido³⁸.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 10 de febrero de 2022. En su lugar se dispone lo siguiente:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-03346 del 22 de septiembre de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-01227 del 5 de octubre de 2018, por medio de las cuales la UGPP, determinó los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2014 a cargo de la actora.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP liquidar los aportes al sistema de seguridad social a cargo de la actora, tomando como IBC lo expuesto por el Consejo de Estado, lo cual a su vez deberá ser observado al momento de determinar la sanción respectiva.

Así mismo, se declara que la UGPP deberá adelantar el procedimiento correspondiente para la devolución de los pagos efectuados por la sociedad a que hubiere lugar, previa verificación de los mismos, en los términos del artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(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>

³⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de septiembre de 2022, exp. 26208 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto