



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D. C., veintinueve (29) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2019-00279-01 (26439)
Demandante: Milena Blanco Glen
Demandada: UGPP

Temas: Aportes enero a diciembre 2014. Independiente. IBC. Prueba de costos y gastos. Declaración de renta.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la UGPP contra la sentencia del 07 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió¹:

1. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03759 del 8 de noviembre de 2017 proferida por el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP y de la Resolución RDC 738 del 14 de diciembre 2018, emitida por el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, únicamente en lo concerniente al monto que sirvió de base para la liquidación y la sanción.

Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, la liquidación y sanción que corresponde a la señora Milena Blanco Glen por no pagar oportunamente los aportes al sistema general de seguridad social en pensión y salud en el año 2014, deberá establecerse sobre la base de la renta líquida gravable (\$30.298.000) relacionada en la declaración de renta de la vigencia fiscal 2014, tal como se evidencia en la casilla 66 de dicha declaración.

2. En el evento de habersele dado cumplimiento a la obligación liquidada por la UGPP en los actos demandados, la entidad demandada deberá devolver lo que la demandante haya pagado en exceso. En caso contrario, deberá expedir una nueva liquidación que contenga los criterios adoptados en la presente decisión.

3. Negar las demás pretensiones de la demanda.

4. Sin costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir del 26 de abril de 2017, la UGPP profirió Liquidación Oficial RDO 2017-03759 del 08 de noviembre de 2017², en relación con los períodos de 01/01/2014 a 31/12/2014, por omisión e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de Protección Social (SPS) a cargo de Milena Blanco³, respecto de los

¹ SAMAI CE índice 2, certificado ED_CUADERNO1_27FALLO(.pdf) NroActua 2
² SAMAI CE índice 2, certificado ED_CUADERNO1_13MEMORIAL-ADJUNTA DOCUMENTOS (.pdf) NroActua 2
³ Rentista de capital según la actividad registrada en el RUT.

subsistemas de salud y pensión e impuso sanciones por no declarar e inexactitud⁴. Decisión confirmada con la Resolución RDC-738 del 14 de diciembre de 2018⁵.

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 pretensiones⁶:

Primera: Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03759 del 8 de noviembre 2017, proferida por el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial Gestión Pensión y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-.

Segunda: Declárese la nulidad de la Resolución No. RDC 738 del 14 diciembre 2018, proferida por el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-.

Tercera: Que como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

Invocó como normas vulneradas los artículos 2, 29, 209 y 363 de la CP (Constitución Política); 156 de la Ley 1151 de 2007; 52 y 90 de la Ley 100 de 1993; 178 de la Ley 1607 de 2012; 3 de la Ley 1437 de 2011; 683, 705, 742, 743, 745 y 746 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación⁷:

El requerimiento para declarar y/o corregir, la liquidación oficial y el acto que resuelve el recurso de reconsideración se encuentran viciados de nulidad por carecer de motivación, comoquiera que la UGPP se limitó a anexar unos archivos en Excel ininteligibles, con múltiples columnas y filas que no permiten inferir el origen de las glosas, lo que aparejó la vulneración al derecho de defensa de la demandante.

La UGPP debió revisar de forma integral la declaración de renta de la actora, pues en los actos obvió los egresos allí registrados, con lo cual desconoció la presunción de veracidad del artículo 746 del ET.

No tuvo en cuenta los anexos aportados como respuesta al requerimiento de información que reflejan los datos que surgieron en el ejercicio de la actividad económica de la actora, por ende, la decisión adoptada no fue fundamentada en hechos probados comoquiera que no se desvirtuó la certeza y la validez de los documentos remitidos, en contravía de lo dispuesto en los artículos 742, 743 y 745 del ET.

Contestación de la demanda

La UGPP se opuso a las pretensiones de la actora⁸. Dijo que en los actos demandados se explicaron las razones por las que se determinó que la demandante incurrió en omisión e inexactitud frente a su obligación de afiliarse y pagar los aportes por los periodos del año 2014, cuyas glosas se encuentran detalladas en el archivo Excel. Además, en los actos se explicó que lo decidido obedeció a la validación y análisis de las pruebas aportadas tanto para los ingresos como para los costos y gastos.

⁴ Liquidación oficial de aportes por \$55.846.100 y sanciones por no declarar de \$66.289.200 y por inexactitud de \$915.900

⁵ SAMAI CE índice 2, certificado ED_CUADERNO1_03ANEXOSDEMANDA(.pdf) NroActua 2

⁶ ff. 5 a 10 cp.

⁷ ff. 127 a 138 cp.

⁸ ff. 143 a 175 cp.

La decisión cuestionada fue adoptada con base en las pruebas remitidas por la actora como su declaración de renta del año gravable 2014. Por consiguiente, aunque dichas pruebas fueron valoradas en su totalidad, se rechazaron por no cumplir los requisitos legales y toda vez que las certificaciones no fueron respaldadas con soportes. El anterior análisis no implica que la entidad se atribuya competencias de la DIAN para desconocer costos y gastos, pues su propósito fue determinar la adecuada y oportuna liquidación y pago de los aportes.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas⁹, con fundamento en lo siguiente:

Los actos demandados no carecen de motivación porque la entidad demandada sustentó su decisión en la normativa vigente, detalló las situaciones fácticas que dieron lugar a las bases de cuantificación con las que se determinaron los ajustes y resolvió los puntos expuestos en el recurso de reconsideración, de tal manera que la aportante pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Aunque la demandada podía tomar como base información proveniente de otras autoridades como la DIAN, ello no la facultaba para analizar aspectos frente a los que no tenía competencia, como los valores registrados en las declaraciones de impuestos que se presumen veraces -solo pueden ser revisadas por quien tenga la autorización legal-. Así, resulta contradictorio que la UGPP presuma ingresos de la actora con base en su declaración de renta, pero le exija que acredite los costos y gastos allí registrados, pues dicho denuncia debió analizarse de forma integral, más aún cuando la Ley 100 de 1993 y sus modificaciones establecen que el pago de los aportes de los trabajadores independientes sin vínculo contractual debe realizarse conforme con lo realmente percibido para su beneficio.

En ese orden, declaró la nulidad parcial de los actos y, a título de restablecimiento del derecho, dispuso que debían establecerse los aportes y sanciones sobre la base de la renta líquida gravable -\$30.298.000- registrada en la declaración de renta del año 2014.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo*¹⁰. Insistió en que el proceso de determinación de contribuciones de la UGPP no tiene por objeto el cuestionamiento de la declaración de renta de la demandante, ni pretende usurpar competencias de revisión propias de la DIAN, pues lo que busca es verificar la correcta y oportuna liquidación de los aportes, de cara a las normas aplicables.

La presunción de veracidad del denuncia rentístico admite prueba en contrario y la UGPP podía desvirtuarla mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización. En ese orden, aunque la demandada tenía la carga de la prueba, la misma fue trasladada a la aportante frente a la comprobación especial. Por consiguiente, como la actora no desvirtuó los ingresos ni acreditó los costos y gastos, incumplió dicha carga.

En la sentencia se hace un estudio somero de la situación fáctica de la demandante, toda vez que no se analizaron las actuaciones surtidas dentro del proceso de determinación, en lo referente a la forma como fueron aportadas las pruebas por aquella, lo que acarrió

⁹ ff. 182 a 192 cp.

¹⁰ ff. 202 a 207 cp.

que la entidad tuviera que tomar las cifras de su declaración de renta. El restablecimiento ordenado en el fallo recurrido implica que se liquiden los aportes sin observar las reglas tributarias, la Ley 100 de 1993 y demás disposiciones que conforman el sistema de seguridad social integral.

Pronunciamientos finales

La demandante presentó escrito de pronunciamiento frente al recurso de apelación en el que reiteró lo expuesto en la demanda¹¹.

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados, atendiendo al cargo de apelación formulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia¹² que declaró su nulidad parcial y, a título de restablecimiento del derecho, dispuso que la entidad debía reliquidar los aportes -y la sanción- de los periodos del año 2014 tomando como base la renta líquida -\$30.298.000- registrada por la actora en su denuncia rentístico de esa vigencia fiscal. En concreto corresponde establecer si para determinar el IBC de los aportes de la demandante procedía reconocer las expensas que declaró en la declaración del impuesto sobre la renta, en la misma forma que se admitieron los ingresos allí denunciados.

Análisis del caso concreto

2- El tribunal dispuso la reliquidación de los aportes -y la sanción- sobre la base de la renta líquida gravable -\$30.298.000- registrada en la declaración de renta de la demandante, en consideración a su presunción de veracidad, toda vez que es una prueba que debe ser apreciada de forma integral frente a ingresos, costos y gastos.

La UGPP censuró esa decisión dado que, a su juicio, el IBC determinado considerando además de los ingresos, los aspectos que aminoran la base gravable en el respectivo denuncia privado, conlleva a que se liquiden los aportes sin observar las reglas tributarias y desconocer la situación fáctica de la actora en torno al incumplimiento de la carga probatoria que en ella recaía, teniendo en cuenta que la presunción de veracidad del denuncia rentístico podía ser desvirtuada por la UGPP.

Contrario a lo aducido por la demandada, en torno a la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para liquidar los aportes al SPS, es criterio reiterado de la Sección¹³ que no se refiere únicamente a los ingresos, por cuanto ello conllevaría una valoración «parcializada» de la autoliquidación y, por ende, se exige al operador jurídico «tener en cuenta las erogaciones en las que se incurrió en la actividad generadora de renta, esto es los costos y deducciones, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del ET cubre toda la declaración»¹⁴.

¹¹ SAMAI CE Índice 11

¹² No condenó en costas.

¹³ Expuesto, entre otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2022 y del 15 de junio de 2023 (exps. 26206 y 26698, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 16 de noviembre de 2023 (exp. 25409, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁴ Sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 26698 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

Con ello, no se desconoce que la UGPP tiene la potestad de solicitar comprobaciones especiales de las aminoraciones del IBC de los aportes al SPS, pero sin dejar de lado que estas puedan ser demostradas mediante la declaración de renta, en los casos en que ese sea el medio probatorio que utilice la administración para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados¹⁵.

Definidas las reglas aplicables para la determinación del IBC de los aportes en el caso concreto, se constata que la aportante acreditó los costos y gastos asociados a su actividad económica con la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, en la que reportó erogaciones de \$465.778.000. Entonces, para determinar el IBC, era procedente aminorar los ingresos como se estimó en la sentencia apelada, a partir del valor declarado en su denuncia rentística, comoquiera que ese fue el medio probatorio que sustentó la liquidación oficial¹⁶, el cual, se insiste, no admite valoración parcializada.

Conforme con el criterio jurisprudencial que se reitera y en línea con lo expresado por el tribunal, debe reconocerse valor probatorio a la declaración del impuesto sobre la renta en lo que respecta a las expensas en comento, por cuanto la valoración de ese medio de prueba debe ser integral¹⁷ y comoquiera que el mismo fue suficiente en el proceso de determinación para corroborar los ingresos de la aportante a efecto de establecer el IBC. No prospera la apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia se establece, conforme con el criterio reiterado de la Sección, que la declaración renta como medio de prueba para liquidar los aportes al SPS debe tener en cuenta no solo los ingresos sino también los costos y gastos que aminoran la base, toda vez que la presunción de veracidad ampara tal declaración de forma integral.

De acuerdo con lo anterior se confirmará la sentencia de primera instancia.

Costas

4- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Reconocer personería a Armando Calderón González, como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido¹⁸.

¹⁵ Sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808)

¹⁶ En la liquidación oficial la UGPP estableció el IBC tomando los ingresos de la declaración de renta de la demandante del año 2014, divididos en los doce meses del año -atendiendo al tope de 25 smmlv-, toda vez que consideró que «no se allegaron los documentos que soportaban sus ingresos y costos y/o gastos». Decisión confirmada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

¹⁷ Sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 26698 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹⁸ f. 158 cp.



Radicado: 08001-23-33-000-2019-00279-01 (26439)
Demandante: Milena Blanco Glen

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase 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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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