



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2019-02836-01 (27862)
Demandante	FABIO ALONSO ARANGO GAVIRIA
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Elementos de las contribuciones a cargo de los trabajadores independientes. Mensualización de ingresos. Reconocimiento de costos y gastos. Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Decisión, que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: NEGAR LAS PRETENSIONES de demanda, conforme los argumentos expuestos en la parte motivan de esta decisión.

SEGUNDO: De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, se condena en costas de primera instancia a la parte demandante, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de la Corporación.

Las agencias en derecho se fijan en el equivalente al 3% del valor de lo pedido (cuantía que sirvió para estimar la competencia), de conformidad con lo establecido en el Acuerdo No. PSAA16-10554 de agosto 5 de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

TERCERO: En firme esta providencia archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-03513 del 23 de diciembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02910 del 18 de agosto de 2017, en la que determinó a cargo del actor los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014, y lo sancionó por no declarar (omisión)².

Contra la anterior decisión, el demandante presentó recurso de reconsideración, desatado en la Resolución Nro. RDC 2018-01060 del 13 de septiembre de 2018, en el sentido de modificar el monto de los aportes y la sanción³.

¹ Samai/ índice 2/ PDF sentencia

² Estos actos administrativos pueden consultarse así: Samai/ Índice 2/. ED_CARPETAFO_FOLIO2197(.zip) NroActua 2

³ Este acto puede consultarse así: Índice 2 de Samai/. PDF de la demanda. Página 106 a 128 del PDF.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

“PRIMERA: Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- I) Resolución número RDO – 2017 -02910 del 18 de agosto de 2017, mediante la cual se profirió Liquidación Oficial a **FABIO ALONSO ARANGO GAVIRIA**, la cual fue notificada por correo el día 29 de agosto del 2017.
- II) Resolución número RDC – 2018 – 01060 del 13 de septiembre de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución número RDO – 2017 – 02910 del 18 de agosto de 2017, la cual fue notificada el día 19 de septiembre de 2018.

SEGUNDA: En consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho:

- I) Se declare que los aportes realizados por el señor **FABIO ALONSO ARANGO GAVIRIA** en calidad de comerciante, fueron efectuados sobre el Ingreso Base de Cotización (IBC) correcto, según la legislación vigente para el año o periodo gravable 2014.
- II) En caso de que se lleve a cabo cobro coactivo y se proceda con su ejecución se paguen los perjuicios derivados de tal proceder, los cuales serán tasados de acuerdo a peritaje ordenado por el despacho.
- III) Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad accionada.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 150, 338 de la Constitución Política; 107 del Estatuto Tributario; 33 de la Ley 1438 de 2011; 4 de la Ley 1700 de 2013; 18 de la Ley 1122 de 2007; y 1 del Decreto 510 de 2003. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Falsa motivación

El actor señala que la Administración siempre afirmó que era un trabajador independiente por dedicarse a la “compra y venta de paquetes turísticos y hotelería”, pese a que en el transcurso del proceso se demostró que sus ingresos provenían de la actividad de comercio al por menor de combustible para automotores por intermedio de un establecimiento, calidad que se acreditaba con las respectivas certificaciones de la Corporación de Estaciones de Gasolina “AES Colombia” y de “Bureau Veritas”, que daban cuenta de su afiliación para esa actividad económica y el permiso para la compra y venta de combustible.

Por ello, la conclusión de la UGPP de considerarlo como trabajador independiente carecía de sustento fáctico y jurídico, dado que no prestaba un servicio personal del cual pudiera percibir salarios, honorarios, entre otros. Así mismo, puso de presente que el legislador es la única autoridad competente para definir el sujeto pasivo de las contribuciones y establecer las características propias de los independientes, las cuales no cumplía, sin que la demandada pudiera atribuirse tal facultad.

En ese contexto, los actos demandados eran contrarios a la realidad al exigir el pago de aportes sobre una base gravable que el legislador no previó para los

⁴ Índice 2 de Samai/. PDF demanda



comerciantes, dándoles el tratamiento de trabajador independiente, calidad que reiteró, no ostentaba. Destacó que dichas categorías son diferentes y prueba de ello era la doctrina de la Administración de Impuestos, en donde se ha desagregado de los independientes a los rentistas de capital y comerciantes⁵.

Señaló que el artículo 4 de la Ley 1700 de 2013 definió la calidad de comerciante, norma que estaba vigente para el año 2014, destacando que en la actualidad no existía disposición alguna que los agrupara en una sola categoría junto a los trabajadores independientes. Así, para el año fiscalizado se podía predicar una falta de sujeción pasiva a las contribuciones parafiscales, no obstante, por la presunción establecida en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 debía afiliarse al sistema y pagar los aportes sobre 1 SMLMV y no sobre el 40% del ingreso mensual, *“pues incluso la norma vigente para el año 2014 aplicable para los trabajadores independientes esto es la Ley 1122 de 2007, establecía como IBC máximo el 40% de los ingresos efectivamente percibidos”*.

Sin perjuicio de lo anterior, destacó que contradictoriamente la demandada también indicó que su calidad de trabajador independiente era producto del *“comercio al por menor de combustible para automotores”*, actividad que al tenor del artículo 20 del Código de Comercio se considera como un acto de comercio.

De conformidad con el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 el ingreso bruto en su calidad de comerciante era la renta líquida, es decir, el resultado de la depuración entre ingresos y los costos incurridos para el desarrollo de la actividad, tales como operaciones vehiculares, seguros, gastos de oficina, suministros, servicios públicos, entre otros. Información que estaba soportada en la declaración de renta del año 2014 y en los respectivos anexos mes a mes.

Para el año 2017 la declaración de renta del 2014 estaba en firme, no obstante, la UGPP desconocía la información allí consignada para realizar una operación consistente en dividir los ingresos en los 12 períodos fiscalizados para obtener un IBC de iguales proporciones, ejercicio que en todo caso no atendía su realidad comercial. Además, era improcedente negarle la posibilidad de deducir las expensas necesarias que conllevaran al aminoramiento de la renta en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, más cuando la demandada no es la autoridad competente para desconocer los valores declarados.

2. Infracción de las normas en que debería fundarse

Sostuvo que por mandato constitucional el Congreso tiene la facultad de crear tributos, incluidos los aportes parafiscales, lo que implica determinar con certeza los elementos mínimos que los definen. En ese sentido, no le era dable a la Administración o a cualquier ente gubernamental establecer dichas características o definir discrecionalmente si una persona podía catalogarse como trabajador independiente, comerciante o rentista de capital.

La Ley 1700 de 2013 definió que un comerciante es un *“vendedor independiente”* y no un *“trabajador independiente”*, en ese orden, al actor debió dársele el tratamiento del primero, en lugar de imponerle una obligación sobre una base gravable inexistente.

Indicó que, si bien el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 se refiere únicamente al trabajador independiente, en gracia de aplicarla al comerciante para efectos de

⁵ Al respecto citó los siguientes Oficios: 038854 del 23 de junio de 2005; 094075 del 24 de septiembre de 2008; 013205 del 29 de febrero de 2012; 048258 del 11 de agosto de 2014; y 016335 de 2014.



calcular el IBC, debe tenerse en cuenta que no estableció que los aportes debían realizarse sobre el 40% de los ingresos netos como lo hizo la UGPP en los actos acusados.

Precisó que al trabajador independiente y contratista independiente corresponde el mismo tratamiento legal, porque ambos prestan de forma personal y directa un servicio que puede ser contratado por un tercero, además en virtud del Decreto 510 de 2003, el IBC varía entre 1 y 25 SMLMV. Empero, el comerciante carecía de las condiciones previstas en esa norma, por lo que era improcedente motivar los actos demandados en esta y menos liquidar los aportes sobre el 40% del total de sus ingresos.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁶:

Inicialmente, propuso la excepción de falta de competencia, en razón a que por la cuantía el asunto era competencia de los tribunales⁷.

Frente al **primer cargo** señaló que hasta el momento de expedir el requerimiento para declarar y/o corregir, el actor no aportó documentos o pruebas que permitieran establecer que contaba con costos y gastos relacionados con su actividad productora de renta y que pudieran ser deducidos de la base gravable de los aportes al sistema, por ende, el IBC sobre el cual se aplicó la tarifa fue calculado con el ingreso bruto mensualizado.

Lo relevante en este caso era que, dada la capacidad económica del demandante por su actividad de comerciante, era sujeto pasivo de los aportes, incluso el Decreto 1406 de 1999 en su artículo 1º fijó el alcance de la expresión “*aportantes*”, la cual debía entenderse que hacía referencia a las personas naturales o jurídicas con trabajadores dependientes, rentistas de capital, trabajadores independientes y demás sujetos con capacidad de contribuir al financiamiento del sistema.

De manera que la obligatoriedad con el sistema no podía plantearse de cara a definiciones relacionadas con la actividad económica de los sujetos, sino a la calidad de persona natural que ejerciera una actividad y contara con capacidad económica.

Sobre el **segundo cargo** expresó que como el demandante era una persona natural con capacidad de pago estaba en la obligación de efectuar los aportes al sistema, y que para el cálculo del IBC la UGPP estaba facultada para tomar los ingresos reportados en la declaración de renta, destacando que el reconocimiento de los costos y gastos se encontraba sujeto al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Sin embargo, el demandante no aportó los soportes de sus expensas, de manera que ante la ausencia de las pruebas requeridas en el proceso de fiscalización se determinó la base gravable con fundamento en los ingresos reportados en el denuncia rentístico.

Afirmó que era innecesaria la reglamentación por parte del Gobierno de un sistema de presunción de ingresos para establecer la base de cotización de los aportes

⁶ Índice 2 de Samai/ PDF anexos 11. Páginas 126 y siguientes del PDF.

⁷ Mediante auto del 2 de septiembre de 2019 el Juzgado Sexto Administrativo Oral del Circuito de Medellín remitió el asunto por competencia al Tribunal Administrativo de Antioquia. El mismo puede consultarse en el índice 2 de Samai/ anexos 11. Páginas 193 a 197 del PDF.



porque el Decreto 510 de 2003 dispuso que consistía en los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado menos las deducciones, pero reiteró que ante la ausencia de pruebas de las expensas acudió directamente a los ingresos reportados en renta.

Precisó que, para la deducción de costos y gastos, además de cumplir con el artículo 107 del Estatuto Tributario, era necesario verificar el cumplimiento de lo previsto en los artículos 771-2 Estatuto Tributario, en concordancia con los 617 y 618 ibidem, y 3º del Decreto 3050 de 1997.

Así las cosas, señaló que eran desacertadas las afirmaciones del actor, pues de conformidad con las normas que regulan la materia, a la UGPP únicamente le correspondía verificar los ingresos del aportante para determinar su capacidad de pago, mas no su origen. Así mismo, al demandante se le trasladaba la carga de la prueba en cuanto las expensas deducibles, por ende, debía declararse la legalidad de los actos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Decisión, negó las pretensiones de la demanda por lo que pasa a exponerse⁸:

Advirtió que, si bien al resolver el recurso de reconsideración la Administración sostuvo que la actividad desarrollada por el demandante era servicios de compra y venta de paquetes turísticos y hoteleros, en ese mismo acto también se mencionó la actividad correcta (comercio al por menor de combustible para automotores). Además, en los actos previos no se incurrió en dicha imprecisión. Así, se trata de un error de transcripción que en nada afectaba la legalidad de los actos administrativos. De igual manera, el interesado tampoco solicitó aclaración alguna en el proceso de fiscalización.

Expuso que, de conformidad con las normas que regulan la materia, el demandante por tratarse de un trabajador independiente, que ejerce de manera personal su actividad económica, sin trabajadores a su cargo ni sujeción a un contrato de trabajo, y además es declarante del impuesto de renta, estaba obligado a efectuar los aportes al sistema de seguridad social en el régimen contributivo. A su vez, el IBC obedecía a los ingresos efectivamente percibidos, es decir, permitía la deducción de los costos relacionados con su actividad productora de renta, por consiguiente, no era aplicable la base de cotización establecida en la Ley 1122 de 2007, comoquiera que solo regulaba lo atinente a los independientes contratistas de prestación de servicios.

Agregó que para la procedencia de la deducción de las expensas era necesario que cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, siendo el aportante el obligado a justificar y demostrar con los medios pertinentes que la información contenida en la declaración de renta corresponde con su realidad y, en ese mismo sentido, que las cotizaciones cumplen los lineamientos de ley.

Advirtió que si bien en sede judicial el actor aportó los documentos y soportes contables a partir de los cuales pretendió demostrar la procedencia de la deducción de las expensas, lo cierto era que desde la demanda omitió el cumplimiento de la carga argumentativa que le permitiera al Tribunal definir los costos y gastos que pretendía detraer de la base gravable de los aportes.

⁸ Samai/ índice 2/ PDF sentencia



Bajo ese entendimiento, era necesario rechazar las deducciones alegadas por el actor, comoquiera que no logró demostrar la veracidad de sus declaraciones en los términos exigidos por el artículo 167 del Código General del Proceso.

Finalmente, en atención al artículo 365 del Código General del Proceso y el precedente del Consejo de Estado, condenó en costas al actor por ser la parte vencida dentro del asunto, fijando las agencias en derecho en el 3% del valor de las pretensiones, según el Acuerdo Nro. PSAA16-10554 de 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura⁹.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primera instancia por lo que pasa a exponerse¹⁰:

1. De la condición de trabajador independiente

Precisó que era indiscutible que por tratarse de una persona declarante del impuesto de renta con capacidad de pago estaba en la obligación de afiliarse al régimen contributivo del sistema de seguridad social, condición que en todo caso acreditó. Sin embargo, su reproche estaba encaminado a que la ley no dispuso que, para el 2014, los comerciantes fueran sujetos pasivos en las mismas condiciones que los trabajadores independientes, ni señaló el hecho generador ni la tarifa que debía aplicarse.

Indicó que solo con la expedición de la Ley 1955 de 2019 se hizo referencia al IBC de independientes por cuenta propia y comerciantes, al disponer que quienes compraran y vendieran insumos, como su caso, estaban sujetos a cotizar sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado de los ingresos sin incluir el IVA.

De manera que, al no encontrarse configurados los principios de legalidad, certeza y predeterminación del tributo respecto de los comerciantes para el año 2014, la única obligación que tenía el actor era la de estar afiliado en calidad de cotizante y pagar los aportes sobre un salario mínimo.

2. De la deducción de costos y gastos

Expuso que, como lo reconoció el Tribunal, la actividad comercial consistía en la compra y venta de combustible, sin embargo, ello no constituía la prestación de un servicio personal y directo, y menos que todos los ingresos fueran para su beneficio sin incurrir en costos y gastos para la comercialización de su producto. De manera que era errado concluir que los ingresos brutos eran efectivamente los percibidos.

Planteó como inadmisibles el desconocimiento de la presunción de costos y gastos aplicables a los trabajadores independientes, condición que tanto la UGPP como el Tribunal aceptaron que el actor ostentaba, y que no requería ser probada.

Sostuvo que la demandada en el despliegue de sus facultades desconoció las expensas reportadas en la declaración de renta, la cual estaba en firme, y se limitó a afirmar que los aportes debían cancelarse sobre el 40% de los ingresos brutos mensualizados. Además, a su juicio, era improcedente dividir dichos ingresos en la misma proporción durante los 12 meses de la anualidad fiscalizada para calcular la obligación a su cargo.

⁹ Uno de los magistrados integrantes de la Sala del Tribunal Administrativo de Antioquia salvó parcialmente su voto, en lo relacionado a la condena en costas.

¹⁰ Samai/ índice 2/ PDF apelación.



Puso de presente que con la demanda aportó su contabilidad, llevada en debida forma y sin discusión al respecto por parte de la UGPP, quien a su vez debió plantear que los documentos como facturas, egresos, y demás soportes no debían tenerse en cuenta para *“efectos de realizar el denuncia rentístico y detraer los costos y gastos incurridos por el demandante para el desarrollo de su actividad económica”*.

3. De la falta de valoración probatoria

Reprochó que el Tribunal se limitó a afirmar que el actor aportó su información contable sin indicar cuales de los soportes allegados sustentaban las expensas reportadas en su declaración de renta, a su juicio, de una revisión detallada a las facturas, comprobantes de egreso, estados financieros, entre otros, se hubiere podido advertir que la totalidad de los ingresos y expensas estaban debidamente soportados.

Puso de presente que cada uno de los movimientos contables se registró conforme a las normas vigentes para el año 2014 y contaba con los debidos respaldos documentales.

4. De la condena en costas

Sostuvo que aun cuando dentro de un proceso judicial alguna de las partes resultara vencida o simplemente se negaran las pretensiones de la demanda, esas condiciones por si solas no daban lugar a la condena en costas, por el contrario, según el artículo 365 del Código General del Proceso el juez debía verificar la causación de gastos ordinarios y la conducta de los apoderados.

Sin embargo, el elemento valorativo se omitió en este caso, comoquiera que no se acreditó la causación de gastos procesales por parte de la UGPP, y menos que la demanda obedeció a una conducta temeraria, de mala fe o dilatoria de la cual se pudiera predicar la condena en costas. En ese orden, el Tribunal, en cumplimiento de la Ley 2080 de 2021 debió valorar las actuaciones de las partes a efectos de decidir la procedencia de la mencionada condena.

Oposición a la apelación

La UGPP¹¹ solicitó confirmar la sentencia apelada. Expuso que el demandante estaba obligado a pagar las contribuciones al sistema de la protección social, comoquiera que se trataba de un comerciante de combustible, económicamente activo, con capacidad de pago y además declarante del impuesto de renta, posición que encontraba respaldo en la jurisprudencia del Consejo de Estado¹².

Expuso que para 2014 el legislador determinó la base gravable de las contribuciones, siendo innecesario aplicar el sistema de presunción de costos, situación que validaba la actuación de la entidad al tomar los ingresos reportados en renta.

Planteó que aceptar la tesis que ha venido desarrollando la Sección Cuarta del Consejo de Estado según la cual deben tomarse los costos y gastos declarados en renta, es equiparar la base gravable de dicho impuesto a la de las contribuciones a la seguridad social, lo cual era ajeno al querer del legislador, quien los reguló de

¹¹ Samai/ Índice 22

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de octubre de 2023, exp.26673



manera separada e independiente. Además, se limita el proceso de fiscalización y verificación que legalmente puede adelantar la UGPP y se incentiva a los aportantes a abstenerse de entregar información, pues es más beneficioso guardar silencio y resultar favorecidos con el reconocimiento de las expensas declaradas, pese a que ellos les asiste la carga de la prueba.

Sostuvo que debía tenerse en cuenta la existencia del sistema de presunción de costos, el cual permite deducir de los ingresos totales del obligado un porcentaje fijo asociados a su actividad, sin la necesidad de aportar pruebas.

Puso de presente que durante el trámite de fiscalización el demandante no soportó sus expensas, siendo su único planteamiento la no obligatoriedad de aportar al sistema, por tanto, la entidad determinó el IBC con fundamento en los datos con los que contaba para ese momento, es decir, tomar los ingresos declarados en renta.

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 2017-02910 del 18 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-01060 del 13 de septiembre de 2018, mediante las cuales la UGPP determinó a cargo del actor los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por omisión.

En los términos de la apelación, es del caso analizar: *i)* los elementos de las contribuciones parafiscales, *ii)* la mensualización de los ingresos; *iii)* la procedencia de la deducción de costos y gastos y la indebida valoración probatoria y *iv)* la condena en costas.

1. Elementos de las contribuciones parafiscales

Advierte la Sala que con el recurso de apelación los reproches estuvieron encaminados a la inexistencia del hecho generador, la sujeción pasiva de los comerciantes, la incorrecta liquidación de la base gravable y la falta de tarifa.

Hecho generador y sujeto pasivo: La Sala parte de precisar que la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social Integral, el cual a su vez está conformado por varios subsistemas, entre ellos el de pensión y salud, el cual tiene como objetivo garantizar las prestaciones económicas y de salud de sus afiliados y procurar por la ampliación de la cobertura hasta lograr que toda la población pueda acceder al mismo (artículo 4), razón por la cual es progresivo (artículo 3) y se rige bajo los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (artículo 2), tal como lo disponen los artículos 48 y 49 de la Constitución Política.

Sobre esta contribución, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente¹³:

“Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-577 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz



gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social”.

Ahora, de conformidad con los artículos 13 y 15 de la Ley 100 de 1993 (modificados por los artículos 2 y 3 de la Ley 797 de 2003¹⁴), tanto los trabajadores dependientes como independientes deben afiliarse de manera obligatoria al subsistema de pensión.

A su vez, los artículos 156 y 157 de la misma normativa¹⁵ 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 1998¹⁶, artículo 26 literal d) incluyendo esta vez de manera expresa como obligados a afiliarse a todas las personas residentes que no tuviesen un vínculo con un empleador en calidad de cotizantes, así:

“las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador.”

Así mismo, el artículo 1 del Decreto 1406 de 1999, cuando se refirió al sujeto pasivo de las contribuciones parafiscales, precisó quienes estarían obligados a pagar los aportes, siempre y cuando tuvieren capacidad de pago, así:

“Artículo 1. Alcance de las expresiones “Sistema”, “Entidad Administradora”, “Administradora”, “Aportante” y “Afiliado”.

“Aportante” es la persona o entidad que tiene la obligación directa frente a la entidad administradora de cumplir con el pago de los aportes correspondientes a uno o más de los servicios o riesgos que conforman el Sistema y para uno o más afiliados al mismo. Cuando en este decreto se utilice la expresión «aportantes», se entenderá que se hace referencia a las personas naturales o jurídicas con trabajadores dependientes, a las entidades promotoras de salud, administradoras de pensiones o riesgos profesionales obligadas a realizar aportes correspondientes al Sistema, a los rentistas de capital y demás personas que tengan capacidad de contribuir al financiamiento del SGSSS, y a los trabajadores independientes que se encuentren afiliados al Sistema de Seguridad Social Integral.”

Se pone de presente que esta Sala al estudiar la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998¹⁷, 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 ha mencionado¹⁸ que a *“los aportes a pensión se tiene que aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predicen de todo el Sistema*

¹⁴ 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.

¹⁵ Sobre estos artículos se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-663 de 1996.

¹⁶ 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.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2021, exp. 25056 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento”.

Bajo las anteriores consideraciones, puede concluirse entonces que, en materia de trabajadores independientes el **hecho generador** de los aportes lo constituye la capacidad de pago de la persona.

Así mismo, son **sujetos pasivos** de los aportes a salud y pensión, todas las personas, incluidos los trabajadores independientes que cuenten con capacidad de pago para financiar el sistema, de los que se destacan los comerciantes, rentistas de capital, propietarios de empresas entre otros, pues como lo dijo la Corte Constitucional, los recursos obtenidos “se destinan a financiar el sistema general de seguridad social”¹⁹.

Base gravable: Sobre este punto el actor reprocha que la UGPP liquidara el IBC sobre el 40% del valor mensualizado de sus ingresos, pues solo fue hasta la expedición de la Ley 1955 de 2019 que el legislador determinó que la base de los aportes a cargo de los comerciantes podía determinarse sobre dicho porcentaje. A su vez, plantea que antes de la expedición de dicha norma no existía disposición alguna sobre la forma de determinar la base de cotización.

Ahora bien, revisada la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, esta Sala pudo advertir que la demandada en ningún momento calculó el IBC de los aportes a cargo del actor sobre el 40% de sus ingresos brutos, por el contrario, el ejercicio desplegado por la entidad consistió en tomar los ingresos reportadas en su declaración de renta, dividirlos en los 12 meses del año y el resultado lo sujeto al límite de los 25 SMLMV, lo que arrojó una base para todos períodos de \$15.400.000, con excepción de enero, en aplicación del Decreto 3085 de 2007. En este contexto no le asiste razón al demandante sobre el asunto.

No obstante, y comoquiera que de manera general el demandante hizo referencia a la falta de regulación de este elemento de las contribuciones, la Sala reiterará el criterio que al respecto ha fijado²⁰.

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.

¹⁹ Dicha posición fue expuesta en la sentencia del 5 de octubre de 2023, exp.26673, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp. 26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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, la 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.

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”²¹.

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”²².

²¹ 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.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006, exp. 15399 C.P. Ligia López Díaz



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”²³

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 de 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 1995²⁴ 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 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

²³ *Ibidem*

²⁴ 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.



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 comerciantes, 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)*”

Tarifa: En cuanto al subsistema de pensión el artículo 20 de la Ley 100 de 1993 (modificado por el artículo 7 de la Ley 797 de 2003) estableció las tarifas anuales del aporte desde el año 2004 y en el artículo 1 del Decreto 4982 de 2007, se dispuso que, a partir del 1 de enero de 2008 la tasa de cotización sería del 16% del ingreso base. A su vez, el monto de la cotización a salud se encuentra en el artículo 204 de la misma Ley 100 (modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007) y corresponde al 12.5%²⁵.

De conformidad con lo expuesto no prospera el cargo de apelación relacionado con los elementos analizados en precedencia.

2. De la mensualización de los ingresos

Para el actor es improcedente la división de los ingresos que hizo la UGPP en los actos administrativos, comoquiera que estos no fueron homogéneos en los 12 meses fiscalizados.

Al efecto la UGPP en los actos acusados tomó como base los ingresos reportados en la declaración de renta del actor del año 2014 (\$799.940.000), y seguidamente dividió dicha suma en partes iguales por los 12 meses. Se tiene entonces que la

²⁵ Sobre estos elementos puede consultarse la sentencia proferida por esta Sección el 5 de octubre de 2023, exp.26673, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



unidad determinó los aportes a seguridad social con base en el promedio mensual de los ingresos obtenidos por el demandante durante la vigencia fiscalizada.

Durante el proceso el actor manifestó que su contabilidad daba cuenta de toda la información relacionada con los ingresos, costos y gastos; en efecto, la Sala advierte que con la demanda se aportó mes a mes, comprobantes de egreso; recibos de compras en restaurantes y almacenes de cadena; planillas de pago de aportes parafiscales; facturas de compra de combustible; recibos de internet, telefonía y servicios públicos; consignaciones bancarias; constancias de pagos de impuestos nacionales y territoriales; informes de cesantías canceladas; constancias de liquidación de nómina; comprobantes de provisiones prestaciones sociales; informes de movimientos fiscales; cuentas de cobro; pagos a cooperativas, cuota de administración anual del "Irotama Club Internacional XXI ICI XXI"; constancias de pago a favor de la Cámara de Comercio de Medellín; pagos de seguros; transferencias bancarias; pagos por servicios de seguridad; pagos por honorarios, juego de inventarios, entre otros.

Sin embargo, para la Sala dicha información no da cuenta de los ingresos mensualizados del actor, sino de las erogaciones en que éste incurrió durante el período fiscalizado, aspecto que en todo caso será analizado en el cargo siguiente.

También se advirtió la existencia de varias declaraciones de la retención en la fuente practicada por el demandante, pero la información allí consignada no ofrece certeza sobre el monto de sus ingresos para cada período. Ahora, en cuanto a la relación de facturas que se aportó mes a mes, de lo consignado allí es imposible inferir si obedecen a compras del actor o son emitidas por este como parte de su actividad comercial de venta de combustible, por lo cual no se puede concluir que corresponden a los ingresos. Sumado a que para los meses de junio a diciembre hay algunos datos ilegibles.

Igual situación se predica de las declaraciones de IVA que se aportaron como pruebas en varios meses, comoquiera que lo allí discriminado da cuenta de movimientos del actor, pero de manera cuatrimestral, es decir, no se identifica mes a mes los ingresos percibidos.

Así mismo, reposan en el expediente comprobantes de contabilidad que, si bien contienen cuentas de gastos y activos, también hacen referencia a los ingresos por rendimientos financieros, empero la cuantía discriminada es mínima, comparada con la mensualización de los ingresos realizada por la UGPP en cada mes, de ahí que no desvirtúa la actuación de la Administración. Finalmente se pone de presente que algunas pruebas presentaron dificultad en su lectura, toda vez que eran ilegibles.

Por lo anterior, no prospera el reparo del actor sobre este asunto.

3. Reconocimiento de costos y gastos declarados en renta. Falta de valoración probatoria

El demandante sostuvo que en el desarrollo de su actividad productora de renta incurrió en una serie de costos y gastos, los cuales al igual que sus ingresos estaban reportados en su declaración de renta, la cual se encontraba en firme y no fue desvirtuada por la autoridad administrativa competente para ello. Así mismo, indicó que la sentencia apelada incurrió en falta de valoración probatoria de los soportes



que acreditaban sus expensas, situación que será analizada en este punto por guardar correspondencia.

Se pone de presente que desde la demanda la parte actora mencionó que los ingresos efectivamente percibidos correspondían a la renta líquida gravable, es decir, el resultado de restar los ingresos y las deducciones del denunciado rentístico²⁶.

Comoquiera que el apelante reclama el reconocimiento de la totalidad de sus erogaciones reportadas en renta, es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala²⁷, la remisión a este denunciado privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta los costos y gastos en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad productora de renta, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 cubre a toda la declaración²⁸.

Sobre el particular, la Sección se pronunció en los siguientes términos²⁹:

“En orden de ideas, si la UGPP tiene como sustento probatorio la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante por el año gravable 2014, en los renglones 35 a 40, referidos a los ingresos, también debe tener en cuenta aquellos rubros que debe erogar para desarrollar su actividad, en las condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario; esto es, los renglones correspondientes a costos y gastos denunciados, que deben cumplir con los requisitos de dicha norma. Esta conclusión resulta reforzada con lo dispuesto en el artículo 250 del Código General del Proceso, según el cual “La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible”.

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

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

Como se expuso anteriormente, la UGPP, para determinar el ingreso base de cotización tomó los ingresos reportados en la declaración de renta del contribuyente por la suma de \$799.940.000³⁰ y los dividió en los 12 meses del año fiscalizado, lo cual a su vez fue ajustado al límite de los 25 SMLMV, es decir, que la base mensual fue de \$15.400.000, con excepción de enero que correspondió a la suma de \$14.737.500. Sin embargo, la entidad no reconoció los costos y gastos al considerar

²⁶ Ver página 10 del PDF de la demanda. Ver también páginas 18 y 19 del PDF de la demanda en las que remite a la declaración de renta.

²⁷ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp.26206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ 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.*

²⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26808, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp.26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ La declaración de renta obra en la página 73 del PDF de la demanda.



que el actor guardó silencio al respecto en sede administrativa, es decir, no desplegó actividad probatoria.

No desconoce esta Sala que el interesado en sede judicial desplegó su actividad probatoria al aportar la información contable, la cual contenía facturas, comprobantes de egresos, pagos de nómina, comprobantes de juego de inventarios y compras, comprobantes de contabilidad, entre otros. Sin embargo, según el precedente citado en párrafos anteriores, se insiste en que la UGPP no puede desconocer las expensas registradas en la declaración de renta, puesto que, para este asunto, ese fue el medio probatorio utilizado para determinar los ingresos, y la entidad no puede hacer uso del mismo solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones.

Así las cosas, la Sala considera que el IBC estará determinado por los ingresos percibidos (\$799.940.000), una vez depuradas las erogaciones consignadas en la declaración de renta (\$675.153.000), así:

Año	Mes	Ingresos	Costos y gastos aceptados	IBC ³¹
2014	1	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	2	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	3	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	4	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	5	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	6	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	7	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	8	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	9	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	10	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	11	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
2014	12	\$66.661.667	\$56.262.750	\$10.399.000
TOTAL		\$799.940.000³²	\$675.153.000	\$124.788.000

Así las cosas, el IBC corresponde a la depuración de los ingresos y gastos, resultado que no supera el límite de 25 SMLMV³³.

Por lo expuesto, este cargo de apelación prospera, razón por la cual se revocará la sentencia de primera instancia, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02910 del 18 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-01060 del 13 de septiembre de 2018, por medio de las cuales la UGPP determinó a cargo del actor los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por omisión. A título de restablecimiento del derecho se ordenará a la entidad reliquidar el IBC de conformidad con el cálculo efectuado por esta Sala en la presente providencia, lo cual a su vez incidirá en la sanción impuesta.

Ahora bien, en cuanto al argumento de apelación relacionado con la aplicación del sistema de presunción de costos, y que también fue mencionado en la sentencia de primera instancia, la Sala se abstendrá de emitir pronunciamiento alguno, pues de conformidad con el precedente citado ya se accedió al reconocimiento de las expensas declaradas en renta. Por las mismas razones se niega el cargo

³¹ Valores aproximados en aplicación del artículo 10 del Decreto 1406 de 1999

³² Valor aproximado.

³³ Para enero se toma el salario de 2013, siendo el límite \$14.737.500 y para los demás meses los 25 SMLMV corresponden a \$15.400.000



relacionado con la falta de valoración probatoria de la información contable del actor, pues como quedó dicho prosperó lo que éste perseguía con dicho material, esto es, la deducción de sus costos del IBC.

4. De la condena en costas

El actor señala que la condena en costas impuesta en la sentencia de primera instancia es improcedente, comoquiera que los gastos del proceso no estaban demostrados (numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso) ni que la demanda actuó con temeridad o mala fe (Ley 2080 de 2021).

Sin embargo, debido a que prosperó parcialmente el anterior cargo de la apelación y se declarará la nulidad parcial, deberá revocarse la condena impuesta por el Tribunal de conformidad con el numeral 5 del citado artículo 365 que dispone que en “*caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial*”.³⁴, aplicable según lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

De otro lado, la Sala observa que en el expediente no obra prueba de las costas causadas la segunda instancia, por lo que no será impuesta su condena.

De las demás pretensiones de la demanda: Se advierte que el demandante solicitó el pago de perjuicios.

Sobre el particular esta Sala ha explicado “*que la indemnización por perjuicios a título de daño emergente y de lucro cesante deben ser ciertos y encontrarse demostrados*”³⁵ Así mismo, ha sostenido que la sola declaratoria de nulidad de las actuaciones de la autoridad tributaria no es suficiente para el reconocimiento de perjuicios, pues las mismas “*obedecen al cumplimiento de los mandatos legales y constitucionales, y cuyas decisiones gozan de presunción de legalidad, hasta tanto no sean objeto de control por la jurisdicción, sino que es determinante y necesario demostrar la existencia del daño y que este es atribuible a la Administración*”³⁶.

En el presente caso, no hay lugar a analizar la solicitud mencionada, pues como quedó demostrado en líneas anteriores, no prosperan todos los cargos de nulidad y el demandante estaba obligado a aportar. A esto se suma que no se tiene certeza si se adelantó proceso de cobro por las obligaciones determinadas en los actos demandados.

Conclusión: Se revocará la sentencia apelada, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, ordenará la reliquidación del IBC en los términos expuestos en el numeral 3 de esta providencia. También se levantará la condena en costas.

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.

³⁴ En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia del 9 de junio de 2022, exp.25712, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁵ Sentencia de 8 de febrero de 2018. Exp.21351. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³⁶ Sentencia del 28 de octubre de 2021, exp.23654 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencia del 30 de noviembre de 2023, exp.27097, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Decisión. En su lugar, se dispone lo siguiente:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02910 del 18 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-01060 del 13 de septiembre de 2018, mediante las cuales la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP liquidó a cargo del actor los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por omisión.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP liquidar los aportes al sistema de seguridad social a cargo del actor, tomando el IBC determinado por el Consejo de Estado, lo cual a su vez incidirá en la reliquidación de la sanción por omisión.

TERCERO: Sin condena en costas en primera instancia.”

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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
Salva Voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>