



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00471-01 (26927)
Demandante	LUZ ADRIANA URIBE ROLÓN
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social. Trabajador independiente. Deducción de costos y gastos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió lo siguiente¹:

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

SEGUNDO: Sin condena en costas.

TERCERO: De conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Acuerdo No, PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020, del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFÍQUESE electrónicamente la presente providencia a las partes (...).

CUARTO: REMÍTASE copia de esta providencia a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, al correo (...).

QUINTO: En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado si existiere (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02525 del 27 de julio de 2017, en la que determinó a la actora, la conducta de omisión en la afiliación y pago de los aportes por los períodos de enero a diciembre de 2014, a los subsistemas a salud, pensión y fondo de solidaridad, por la suma de \$56.364.000; e impuso sanción por omisión por valor de \$112.728.000.

Contra la anterior decisión la demandante interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución Nro. RDC 469 del 16 de agosto de 2018, que modificó el monto de los aportes en la suma de \$56.162.000 y la sanción en \$112.324.400 (fls.40 a 49).

¹ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/”ED_CDFOLIO1_SENTENCIA0002019004 (.pdf) NroActua 2”



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 pretensiones (fls.75 y 76):

“PRIMERA. - Se declare la nulidad del Acto Administrativo contenido en la Liquidación Oficial No. RDO 2017-02525 de fecha 27 de julio de 2017 por medio de la cual se declaró la omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en el Subsistema de Salud y Pensión por parte de mi representada LUZ ADRIANA URIBE PORTON (sic), y se profirió Liquidación Oficial que le ordenó pagar la suma de (i) \$56.364.000 por concepto de aportes y (ii) \$112.728.000 por concepto de sanción por omisión.

SEGUNDA. - Se declare la nulidad del Acto Administrativo contenido en la Resolución No. RDC 469 de fecha 16 de Agosto de 2018, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra Liquidación Oficial No. RDO 2017-02525 de fecha 27 de julio de 2017, y se profirió Liquidación Oficial que MODIFICÓ la Liquidación Oficial No. RDO 2017-02525 de fecha 27 de julio de 2017 y ordenó pagar a mi representada LUZ ADRIANA URIBE PORTON (sic) la suma de (i) \$56.162.000 por concepto de aportes y (ii) \$112.324.400 por concepto de sanción por omisión.

TERCERA. - Que a título de restablecimiento del derecho se declare que LUZ ADRIANA URIBE PORTON (sic), no está obligada a pagar suma alguna de dinero a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.

CUARTA. - Que a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución inmediata de los dineros que LUZ ADRIANA URIBE PORTON (sic), haya pagado a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP en el evento de que se hubiera adelantado cobro coactivo en virtud de estas ilegales actuaciones.

QUINTA. - Así mismo, a título de restablecimiento del derecho, solicito se ordene el pago de intereses comerciales desde el día en que se haya efectuado el pago, y hasta la ejecutoria de la sentencia, e intereses moratorios a partir del día siguiente a esta última fecha, conforme al Código Contencioso Administrativo.

SEXTA. - En el evento de haberse impuesto alguna medida cautelar por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP en virtud del cobro coactivo, se ordene el levantamiento de las mismas a la luz del artículo 837 del Estatuto Tributario.

SEPTIMA. - Que se condene en costas y gastos procesales a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 6, 29, 121, 122 y 123 inciso 2 de la Constitución Política; 31 del Código Civil y 107 y 746 del Estatuto Tributario. El concepto de nulidad se resume de la siguiente manera:

1. Falta de competencia de la UGPP por caducidad de la facultad para sancionar frente a hechos ocurridos en el año 2014

Sostuvo que, de conformidad con el artículo 52 de la Ley 1437 de 2011, la facultad sancionatoria de la UGPP caduca a los 3 años desde la ocurrencia del hecho sancionable, por ende, como en este caso la conducta reprochada ocurrió durante la vigencia del 2014, el plazo para imponer la sanción debió contarse desde el 1 de enero de 2015, esto es, al día siguiente a aquel en que cesó la infracción.

De modo que, para el 29 de agosto de 2018, fecha en que se notificó la resolución

que resolvió el recurso de reconsideración, ya había caducado la potestad sancionatoria de la entidad, comoquiera que transcurrieron más de los 3 años. En ese contexto, debía declararse la nulidad de los actos acusados por falta de competencia de la entidad, so pena de vulnerar mandatos constitucionales y el artículo 31 del Código Civil.

2. Falsa motivación en la determinación del IBC

Ineficiencia en la gestión de información: Afirmó que, ante el silencio de la actora, la Administración optó por tomar los ingresos brutos reportados en su declaración de renta del año 2014, desconociendo que la base gravable de los aportes a seguridad social la conforman, además de los ingresos brutos, los costos y deducciones que tengan relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con su actividad productora de renta, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario.

Anotó que, además de la declaración de renta, la UGPP debió acceder a las declaraciones de IVA de la actora presentadas durante el año 2014 y tomar los datos registrados, comoquiera que, al tratarse de una intermediaria en el comercio de partes eléctricas, incurría en costos de venta, que en su caso ascendieron a la suma de \$439.992.000, lo que hubiera permitido reducir casi en un 80% la suma determinada por la Administración como base gravable de los aportes al sistema.

Así, la autoridad, además de desconocer el artículo 107 del Estatuto Tributario, también omitió los ítems que hubieran permitido concluir cuál era la realidad económica del ejercicio fiscal de la demandante, siendo necesario acceder a elementos de juicio complementarios, tales como las declaraciones de IVA que estuvieron a disposición de la UGPP.

Inadecuada valoración de documentos: Indicó que, con el recurso de reconsideración, aportó las declaraciones de IVA del año 2014 y Estado de Resultados que soportaban los costos y gastos a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario, no obstante, la entidad decidió omitirlos bajo el argumento que requería las facturas con el lleno de las formalidades legales para admitir las deducciones.

A su juicio, era errado que la entidad desconociera la presunción de legalidad de las declaraciones tributarias (artículo 746 del Estatuto Tributario), puntualmente las del IVA, las cuales tenían igual valor probatorio que la renta del 2014 que tomó la UGPP para determinar los aportes al sistema.

Puso de presente que en las declaraciones de IVA constaban deducciones por \$439.992.000 que, de haber sido tomadas en cuenta por la demandada, hubiera permitido determinar la base gravable de aportes mensual en \$7.107.000²

Ingresos equivocados: Señaló que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad tomó cifras equivocadas relacionadas con los ingresos brutos, razón suficiente para afirmar que la motivación del acto carece de idoneidad

Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente³:

² El cálculo realizado por la actora fue el siguiente: \$525.272.000 (ingresos) (-) \$439.992.000 (deducciones IVA), que genera un valor de \$85.280.000 que dividido por 12 meses da un IBC mensual de \$7.107.000

³ Samai del Tribunal, índice 15

Respecto al **primer cargo**, expuso que en materia de parafiscales la UGPP contaba con normas especiales, de manera que su facultad sancionadora estaba regulada en el parágrafo 2 del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, vigente para la época de los hechos, según el cual la entidad contaba con el término de 5 años contados a partir de la fecha en que ocurrió la conducta fiscalizada, para iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las contribuciones a que hubiere lugar.

En ese contexto, no era válido que la parte actora acudiera a lo previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo para alegar términos que no le eran aplicables a la UGPP, por contar con norma especial⁴.

Frente a los argumentos planteados en el **segundo cargo**, es decir, sobre la falsa motivación de los actos acusados, precisó que la entidad contaba con facultades legales para adelantar los procesos de fiscalización de los aportes al sistema, así como para solicitar la presentación de documentos relacionados con el cumplimiento de dicha obligación, entre ellos los soportes correspondientes para determinar el IBC de los aportantes.

En cuanto al presunto desconocimiento de los costos reportados en la declaración de renta de la actora, precisó que era función de la DIAN y no de la UGPP efectuar la depuración del impuesto de renta y los demás datos allí consignados. *“Si bien los costos y gastos aparecieron reportados en la declaración de renta, no todos los conceptos allí incluidos son procedentes para la determinación del ingreso base de Cotización”* en materia de aportes parafiscales por tratarse de obligaciones diferentes, en ese sentido, era el aportante quien tenía la carga de demostrar las expensas en que incurrió para su actividad productora de renta con sus respectivos soportes, así como el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Explicó que la entidad tomó los ingresos brutos de la actora de su declaración de renta por la suma de \$525.272.000, la cual fue prorrateada en el ejercicio liquidatorio debido a que no se encontró probada la forma como fue recibida dicha suma. Así mismo, los actos tuvieron en cuenta la regla a seguir para determinar el IBC de los trabajadores independientes prevista en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, 1 y 3 del Decreto 510 de 2003.

Indicó que, además del cumplimiento de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y gastos debía atenderse el artículo 771-2 ibidem, según el cual las facturas deben cumplir con el lleno de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto, advirtiendo que, en este caso, *“las facturas aportadas cumplen con todos los requisitos excepto el literal c) por cuanto se trata de la adquisición de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 424 del E.T”*⁵.

De igual manera, señaló que del Estado de Resultados y el Balance General con corte a diciembre de 2014 aportado por la demandante, no fue posible establecer el mes o período en el que recibió el ingreso, ni encontró soportes de los costos incurridos. Al efecto, destacó que a la interesada era a quien le asistía la carga de

⁴ Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 24 de mayo de 2022, exp.18204, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁵ Se pone de presente que, si bien en la oposición la UGPP habla de costos reportados en la declaración de renta y facturas aportadas al proceso de determinación, tales afirmaciones no son ciertas, comoquiera que la demandante presentó declaración mediante IMAS, formato en el cual no se registran costos, y limitó su actividad probatoria al Estado de Resultados, Balance General y declaraciones de Iva, de ahí que no reposen facturas en el proceso.

probar sus gastos en concordancia con “los registrados en su declaración de renta”.

Aclaró que, las declaraciones de IVA que alega la actora no fueron aportadas en el proceso de fiscalización, por lo que no podía endilgarse la responsabilidad a la entidad de realizar su búsqueda, por el contrario, era la interesada a quien le correspondía allegarlas. Indicó que como ingresos debían tomarse los declarados en renta, pues según el artículo 746 del Estatuto Tributario, los datos se presumen ciertos, siempre y cuando no se haya solicitado una comprobación especial.

Anotó que, aunque en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se incurrió en un error formal al mencionar una suma distinta a los ingresos percibidos por la demandante, ello en nada afectaba el estudio de la documentación y soportes allegados al proceso. Además, esto en nada influyó en la decisión tomada tanto en la etapa de liquidación como en la de reconsideración.

Sentencia apelada

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

Sobre la **caducidad de la potestad de fiscalización de la UGPP**, señaló que respecto a la fiscalización de aportes al Sistema de la Protección Social se regía por norma especial, esto es, el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, vigente para la época de los hechos (2014), de conformidad con el cual la entidad contaba con el término de 5 años para perseguir el cumplimiento y pago de las obligaciones parafiscales⁷.

Así las cosas, como la entidad notificó el requerimiento de información el 19 de octubre de 2016, estimó que la UGPP contaba con competencia para adelantar el proceso de fiscalización en contra de la demandante. No prosperó el cargo.

Respecto a la **falsa motivación de los actos demandados**, indicó que, en virtud del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, la UGPP ostenta, entre otras funciones, la determinación de la adecuada liquidación de las contribuciones, lo que implica que la entidad al momento de verificar los valores que hacen parte del IBC pueda soportar su fiscalización en la declaración de renta presentada por la parte obligada a declarar.

Adujó que por mandato de los artículos 154 y 157 de la Ley 100 de 1993 (reglamentados en el Decreto 806 de 1998); 34 del Decreto 2363 de 2015 y la sentencia C-578 del 2009, los trabajadores independientes se encuentran obligados a realizar aportes al Sistema de Seguridad Social, dentro de los cuales se encuentran los propietarios de empresas⁸. Además, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 estableció la presunción de pago e ingresos de las personas naturales declarantes de renta.

Así, conforme con la declaración de renta de la actora por el año 2014, en la que reportó como actividad económica principal el comercio al por menor de artículos

⁶ Samai del Tribunal, índice 25

⁷ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de julio de 2020, exp.24179, C.P. Milton Chaves García.

⁸ Al respecto también citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 11 de noviembre de 2021, exp. 24719, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

de ferretería, pinturas, entre otros, se catalogaba como trabajador independiente y se presumía su capacidad de pago. En esa medida, su obligación de afiliarse y cotizar al sistema por los meses fiscalizados.

En relación con el IBC, señaló que debía atenderse lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley 100 de 1993 (modificado por el artículo 3 de la Ley 797 de 2003) y 1 y 3 del Decreto 510 de 2003; de conformidad con los cuales los trabajadores independientes deben cotizar sobre los ingresos declarados ante la entidad a la cual estuvieren afiliados, guardando correspondencia con los ingresos realmente percibidos, pudiéndose deducir los costos y gastos para el desarrollo de su actividad lucrativa de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. De igual forma, el IBC debe corresponder como mínimo a 1 SMMLV y máximo 25 salarios (artículo 19 de la Ley 100 de 1993).

Advirtió que la demandante reportó ingresos en su declaración de renta por valor de \$525.272.000, suma que tomó la UGPP al momento de efectuar la fiscalización. Que si bien en las declaraciones del IVA por los cuatrimestres de 2014 se reportaron ingresos por \$490.152.000, la interesada no logró sustentar la diferencia de \$35.120.000 frente a la declaración de renta.

Precisó que para la determinación de los aportes a seguridad social la UGPP podía partir de los ingresos reportados en la respectiva declaración privada, sin que ello implicara desconocer la potestad del aportante de demostrar la realidad de sus ingresos, costos y gastos.

Advirtió que, si bien en el proceso de fiscalización la actora, además de las declaraciones del IVA, también aportó el Balance General con corte a diciembre de 2014 y el Estado de Resultados anualizado con los que pretendió demostrar sus costos, le asistía razón a la UGPP al no tenerlos en cuenta, debido a que esas pruebas contables no contaron con documentos de soportes que respaldaran las cifras allí consignadas, razón por la que no era válido tener en cuenta las deducciones que pudieran proceder, más aún porque con la demanda tampoco se acreditó su causación.

Estimó que los actos demandados fueron debidamente motivados, en tanto contuvieron el análisis fáctico y jurídico pertinente aplicable al caso, sumado a que en la demanda no se indicaron las pruebas que la actora consideraba no fueron valoradas por la entidad, papel que debió asumir la interesada en aras de los principios de justicia rogada y carga de la prueba.

Ahora, la UGPP realizó una indebida valoración de las declaraciones de IVA, pues permitían establecer los ingresos obtenidos por la demandante en cada cuatrimestre, sin embargo, como la Administración realizó la liquidación de los períodos discutidos aplicando el tope de los 25 SMMLV, una nueva liquidación no tendría efectos, porque de cualquier manera los ingresos determinados por el tribunal⁹ estarían por encima del referido tope legal.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarlas causadas dentro del proceso.

⁹ El tribunal dividió los ingresos declarados por IVA en cada cuatrimestre y sumo la cifra de \$2.926.666 por cada mes (que corresponde a los \$35.120.000 que el demandante no pudo desvirtuar)

Recurso de apelación

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

1. Falta de pronunciamiento del Tribunal sobre un reciente antecedente jurisprudencial

Adujo que para la fecha en que fueron expedidos los actos demandados no había sido expedido el decreto reglamentario del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, que es la norma sobre la cual la UGPP soporta la calificación de evasores a las personas naturales comerciantes, no siendo entonces procedente que la entidad aplicara una disposición normativa que estaba pendiente de reglamentación y con el agravante de hacerlo retroactivamente, tal como ocurrió en el presente caso.

Indicó que el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 hizo referencia al IBC de los independientes con contrato diferente a prestación de servicios, pero no reguló lo referente al proceso para determinar los costos y gastos que debe calificar y determinar un comerciante a diferencia de un prestador de servicios.

Puso de presente que con los alegatos de conclusión de primera instancia solicitó al Tribunal tener en cuenta la sentencia del 11 de diciembre de 2019, proferida por el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Cartagena¹¹, en la cual se anularon unos actos de liquidación de aportes expedidos por la UGPP en un caso similar al aquí discutido, sin embargo, en la sentencia apelada nada se dijo al respecto.

2. Otros argumentos

Insistió en que no era debido que la entidad tomará únicamente los ingresos brutos de la actora reportados en su declaración de renta, desconociendo los costos y gastos en que incurrió para el desarrollo de su actividad productora, los cuales eran deducibles de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Reiteró que, así como la UGPP accedió a la información de la declaración de renta, también debió atender la información reportada en las declaraciones del IVA del año 2014, las cuales también gozan de presunción de veracidad. De igual manera, reprochó que la entidad desconociera los estados financieros aportados con el recurso de reconsideración, los cuales daban cuenta de sus costos y gastos, información que gozaba de validez probatoria.

Sostuvo que “*gravar sobre ingresos a rajatabla*” sin tener en cuenta las deducciones es contrario a los principios de equidad y justicia, siendo considerados como un enriquecimiento sin justa causa por parte del Estado.

Insistió en que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la UGPP incurrió en un error al tomar como ingresos, sumas que no concordaban con la declaración de renta que sirvió de sustento a su decisión.

Alegatos de conclusión

La parte demandada no se pronunció dentro de la oportunidad prevista en el

¹⁰ Samai del Tribunal, índice 28

¹¹ Dicho proceso afirmó que estaba identificado con el radicado Nro. 13001-33-33-008-2019-00022-00



numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación presentado por la demandante, contra la sentencia de primera instancia que negó la nulidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02525 del 27 de julio de 2017 y la Resolución Nro. RDC 469 del 16 de agosto de 2018, mediante las cuales la UGPP determinó la conducta de omisión en afiliación y/o vinculación y pago de los aportes por los meses de enero a diciembre de 2014.

Como cuestión previa se advierte que en el recurso de apelación la parte actora señaló que, para la fecha de expedición de los actos acusados, no había sido reglamentado el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, el cual reguló el IBC de cotización de los independientes, por lo que no era procedente que la UGPP fundamentara su decisión en una norma que estaba pendiente de reglamentación por parte del Gobierno y, además, aplicarla de manera retroactiva como lo hizo en este caso.

También señaló que con los alegatos de conclusión de primera instancia solicitó al Tribunal tener en cuenta la sentencia del 11 de diciembre de 2019, proferida por el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Cartagena, en la que presuntamente se anularon actos de liquidación *“bajo la reglamentación de la Ley 1753 de 2015 - específicamente su artículo 135”* sin que en la providencia apelada se dijera algo al respecto.

Al respecto, la Sala precisa que los anteriores argumentos no fueron expuestos por la interesada con la presentación de la demanda, puesto que como se dijo en la parte de antecedentes, los cargos de nulidad versaron sobre la caducidad de la potestad sancionatoria de la UGPP y la falsa motivación en la determinación del IBC, sin que en ningún momento se hiciera mención de la Ley 1753 de 2015.

Ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso (sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25427, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Ahora, si bien la actora indica que dichas circunstancias fueron puestas en conocimiento del Tribunal con los alegatos de conclusión, se estima que tampoco es dable realizar un análisis de fondo, comoquiera que dicha etapa no puede utilizarse para suplir aspectos que no fueron planteados en la demanda. En esa medida, el trámite adelantado en la primera instancia debió circunscribirse únicamente a los cargos de nulidad planteados por la interesada con la presentación de su demanda, como en efecto lo hizo, no siendo de su resorte analizar situaciones puestas en su conocimiento de forma extemporánea.

Así mismo, se destaca que aun cuando la sentencia traída a colación es posterior a la presentación de la demanda (17 de julio de 2019¹²), esto no habilita su estudio en esta oportunidad, comoquiera que la decisión judicial fue invocada por la parte actora como prueba de nulidad de actos bajo la reglamentación de la Ley 1753 de 2015, argumento que debía exponerse como cargo de nulidad en la demanda.

Precisado lo anterior, la Sala estima que de conformidad con lo planteado en el recurso de apelación, es del caso analizar si para la determinación del IBC de los aportes al sistema de seguridad social a cargo de la actora, era procedente tomar la información reportada en sus declaraciones de IVA, así como los estados financieros aportados con el recurso de reconsideración, información que, a juicio de la recurrente, daba cuenta de las erogaciones en que incurrió para desarrollar su actividad lucrativa, por ende, la UGPP debió deducir sus costos y gastos de la base gravable al momento de liquidar los aportes.

También se analizará si el hecho de identificar de manera errada los ingresos en el acto que resolvió el recurso de reconsideración tiene como consecuencia la nulidad de las decisiones de la UGPP¹³.

Sea del caso destacar que i) no está en discusión la obligación de realizar aportes al sistema y ii) las partes coinciden en que los costos y gastos pueden ser depurados del IBC. Esta segunda precisión tiene sustento en el parágrafo del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que dispone que de los ingresos percibidos “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”, razón por la cual el estudio del proceso se realizará únicamente frente a esa disposición del Estatuto Tributario.

Se tiene, entonces, que el artículo 107 del Estatuto consagra lo siguiente:

“ARTICULO 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 tengan 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 cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes” (...).

En ese sentido, el debate se centra estrictamente sobre los medios de prueba que reposan en el expediente, los cuales, como se dijo, a juicio de la demandante, conducen a la depuración de su base gravable.

Para solucionar el litigio propuesto, se destaca lo siguiente:

- La UGPP, en la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02525, tomó los ingresos brutos reportados por la demandante en su declaración de renta del año 2014 para conformar el ingreso base de cotización de los aportes. Estos ingresos ascendieron a la suma de \$525.272.000 (\$490.152.000 trabajador por cuenta

¹² Índice 1 Samai del Tribunal

¹³ Resalta la Sala que aunque en la oposición la entidad demandada hace referencia a costos reportados en la declaración de renta y facturas, tales afirmaciones carecen de sustento, dado que la actora presentó declaración mediante IMAS (en el cual no se registran costos), y encaminó su actividad probatoria al Estado de Resultados, Balance General y declaraciones de Iva, por lo que no allegó facturas al proceso.

propia y \$35.120.000 otros ingresos) y fueron mensualizados, determinando como IBC el tope máximo de los 25 SMMLV (\$15.400.000).

Se pone de presente que el denuncia privado presentado por la actora correspondió a la declaración anual de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para trabajadores por cuenta de propia, de ahí que en virtud de lo dispuesto por la ley cuando se creó el sistema alternativo no se reportaban costos y gastos.

- Contra la anterior decisión la interesada presentó el recurso de reconsideración, en el que solicitó tener en cuenta los costos y gastos de su actividad generadora de renta que se reflejaban en las declaraciones cuatrimestrales de IVA, en el Estado de Resultados y el Balance General que fueron aportados en esa oportunidad.
- Mediante la Resolución Nro. 469 del 16 de agosto de 2018, la UGPP resolvió el recurso de reconsideración y, entre otras cosas, no accedió a la depuración del IBC con la deducción de costos y gastos. Así, frente a la información contable aportada por la interesada, esto es, el Estado de Resultados y el Balance General se indicó lo siguiente:

“Pues bien, una vez analizado dichos documentos constata esta Dirección que la información esta anualizada, sin que sea posible establecer a partir de los documentos arrimados en esta instancia, el mes y/o período en que recibió un ingreso ni soportes contables de los costos incurridos para la obtención del Ingreso.

(...)

Concordante con lo anterior, para la procedencia de costos y deducciones se requiere de facturas o documentos equivalente, que deben cumplir con los requisitos establecidos en los literal b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, como lo señala el artículo 771-2 ibidem (...)

Así las cosas, le correspondía a la obligada demostrar que cada una de las partidas estaban debidamente respaldadas, con los documentos que fueran idóneos para ese fin, sin embargo, la falta de actividad probatoria en tal sentido, impide que se pueda dar pleno valor a su contabilidad, porque en materia tributaria, el contribuyente tiene la carga de demostrar las afirmaciones que expongan en sus escritos.”

De igual manera, frente a la información consignada en las declaraciones de IVA indicó lo siguiente:

“En relación con aquellas declaraciones del impuesto sobre las ventas – IVA, en atención a que pertenece al régimen común, debe precisarse que el “Impuesto a las ventas”, es un impuesto indirecto, en el que el aportante como sujeto pasivo de la obligación cumple con la carga de trasladar a la administración tributaria el producto del impuesto recaudado.

En tal sentido el IVA no se constituye en un costo asociado a la actividad generadora de renta, si no el cumplimiento de la obligación legal y por lo tanto, los valores trasladados por el aportante se rechazan

En conclusión, tal como fue expuesto anteriormente los costos deben estar debidamente soportados y cumplir las características señaladas en el artículo 107 para deducirse, razón por la cual en el transcurso del proceso se brindaron las oportunidades a la investigada para allegar el material que respaldara los gastos y costos propios de la actividad economía (sic) que desarrolla, y así ser introducida dicha información al proceso de fiscalización.”

- Con la presentación de la demanda, la actora allegó nuevamente las declaraciones tributarias e insistió en que los documentos contables aportados en sede administrativa dan cuenta de los costos y gastos incurridos.

Del anterior recuento la Sala observa que la UGPP rechazó los costos y gastos, que la actora pretendió demostrar con el Estado de Resultados y el Balance General, debido a su falta de aptitud probatoria, comoquiera que con ellos no fueron allegados los respectivos soportes, de conformidad con los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Al respecto la Sala encuentra que, si bien en principio estos documentos contienen cifras relativas a los ingresos, costos y gastos de la demandante, la información allí reportada no es suficiente para demostrar los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para la deducción de las expensas, situación que en principio hubiera podido superarse con un debido despliegue de la actividad probatoria de la demandante allegando las facturas que desde sede administrativa solicitó la entidad. A esto se suma que no se allegó ningún otro soporte contable que respalde la información registrada en el Estado de Resultados y que ni siquiera se aportó copia de la tarjeta profesional del contador de la actora.

Por otra parte, en relación con las declaraciones de IVA, la Sala encuentra que la información consignada allí da cuenta del valor de las compras efectuadas por la actora en los respectivos cuatrimestres, pero ello no demuestra que en este caso se superara el examen que consagra el Decreto 510 de 2003 y que consiste, como se indicó anteriormente, en que las erogaciones que se pretendan deducir cumplan con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la demandante no ejerció su derecho de aportar pruebas en el proceso judicial que permitieran soportar sus pretensiones y a la vez desvirtuar las afirmaciones de la entidad por lo que la Sala estima que no se cumplió con la carga probatoria que sobre la interesada recaía, pues de conformidad con el criterio de esta Sección, el aspecto negativo de la base gravable de los tributos debe ser acreditado por quien los invoca:

“Es así como, en el contexto de la carga de la prueba en materia tributaria, los factores de aminoración de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables y demás) tienen un especial tratamiento en la normativa, como se evidencia en los artículos 786 y siguientes del ET y así lo reconoció la Sala en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), advirtiendo que según el artículo 167 CGP, la carga de la prueba de dichos factores negativos de la base gravable recae en el sujeto pasivo, por cuanto es quien los invoca”¹⁴

Si bien lo anterior se ha manifestado en procesos en los que se cuestiona la determinación del impuesto a la renta, considera la Sala que también es factible su aplicación en materia de aportes al Sistema a la Seguridad Social, comoquiera que la norma que regula la materia (norma especial) permite la aminoración de la base gravable, en este caso el IBC, además de que remite expresamente al artículo 107 del Estatuto Tributario.

Finalmente, la demandante indicó que la UGPP en los actos acusados incurrió en imprecisiones al tomar sus ingresos, por cuanto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración indicó que percibió como ingresos la suma de “NOVECIENTOS NOVENTA MILLONES DE PESOS (525.272.000)”¹⁵.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de mayo de 2021, exp. 23202 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁵ Página 4 de la Resolución Nro. RDC 469 del 16 de agosto de 2018



Sin embargo, la Sala no dará prosperidad a este argumento, comoquiera que se trata de un error de transcripción, el cual no tiene la entidad de anular la decisión administrativa, porque en el contenido de los actos, la UGPP realizó la mensualización de los ingresos partiendo de un total de ingresos brutos de \$525.272.000 y sobre la misma efectuó el respectivo ejercicio de liquidación de los aportes, que para el caso concreto fue el IBC máximo de 25 SMLMV.

A esto se suma que, posteriormente a la cita errada de los ingresos, la Administración transcribió la información de la declaración de renta, dejando en evidencia que los ingresos brutos correspondían a \$525.272.000, por lo que no se tomó una base incorrecta para la determinación de los aportes.

Así las cosas, al no prosperar los argumentos del recurso de apelación, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

Finalmente, no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 31 de marzo de 2022.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN