



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00055-01 (26549)
Demandante	RGD
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud y en Pensiones. Periodos de enero a diciembre de 2014. Procedencia de la deducción de costos y gastos. Obligación de afiliarse al Sistema General de Pensiones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de fecha 9 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: RECONOCER personería jurídica al abogado **CRISTIAN QUIRLEY SIERRA ARANGUREN** como apoderado judicial de la UGPP en los términos y para los efectos del poder visible en el documento 04 del expediente digitalizado, conforme lo previsto en el artículo 74 del Código General del Proceso.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-03638 del 27 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 2017-02843 del 16 de agosto de 2017, en la que determinó bajo la conducta de omisión, los aportes a cargo de la actora en los subsistemas de salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014 en cuantía de \$56.364.000, e impuso sanción por no declarar por valor de \$112.728.000.

Contra la anterior decisión la demandante interpuso el recurso de reconsideración, resuelto en la Resolución Nro. RDC 2018-00880 del 17 de agosto de 2018, en el sentido de modificar el monto de los aportes en la suma de \$55.952.100 y reliquidar la sanción en \$111.904.200.

¹ SAMAI. Índice 2. Carpeta “CD4-Folio 137-Cuaderno1”. PDF “20SentenciaPrimeraInstancia”. Páginas 21 a 22.



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 pretensiones²:

“PRIMERA: Se declare la Nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-2017-02843 16/08/2017, proferida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP dentro del expediente 20161520058003361, y como consecuencia de este (sic) declaratoria, el correspondiente Restablecimiento del Derecho a favor de la señora **RGD**, quien se identifica con la Cédula de Ciudadanía N° 39.612.179.

SEGUNDA: Se declare la Nulidad de la RESOLUCIÓN No. RDC-2018-00880 17/08/2018, proferida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP dentro del expediente 20161520058003361, y como consecuencia de esta declaratoria, el correspondiente Restablecimiento del Derecho a favor de la señora **RGD**, quien se identifica con la Cédula de Ciudadanía N°39.612.179.

TERCERO: Se condene en costas a la parte demandada.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 1, 13 y 29 de la Constitución Política; 746 y siguientes del Estatuto Tributario; 22 y 35 de la Ley 640 de 2001 (en concordancia con el Decreto 1069 de 2015); 138 y siguientes de la Ley 1437 de 2011; la Ley 100 de 1993; el Decreto 624 de 1989 y el Decreto 510 de 2003. El concepto de nulidad se resume de la siguiente manera:

1. Falsa motivación por desconocimiento del principio de veracidad.

Precisó que de conformidad con los artículos 29 de la Constitución Política y 176 del Código General del Proceso, así como del “*principio de unidad de prueba*”, es deber de las autoridades administrativas valorar de manera conjunta las pruebas aportadas en el proceso, atendiendo las reglas de la sana crítica y las solemnidades prescritas en la ley para la existencia o validez de ciertos actos.

Pese a ello la UGPP al momento de expedir los actos acusados tomó de su declaración de renta únicamente la información relativa a los ingresos brutos para proceder a su mensualización, pero no tuvo en cuenta los costos y deducciones igualmente reportados, los cuales gozaban de plena validez, de la misma manera que los ingresos, de conformidad con la presunción de veracidad del artículo 746 del Estatuto Tributario. Postura que, a su juicio, genera inseguridad jurídica al permitirle al funcionario administrativo determinar de manera discrecional la aplicación de la normativa según las necesidades que tuviera para imponer las sanciones.

Sumado a esto, también se desconoció el artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que prescribía que para determinar la base de cotización de las personas independientes era viable deducir las erogaciones en que incurrió el obligado para el desarrollo de su actividad lucrativa siempre y cuando cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

² SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 6.



2. Ilegalidad del cobro de aporte a pensión.

Adujo que de una lectura al requerimiento para declarar y/o corregir podía advertirse la precisión según la cual, la actora no estaba en la obligación de realizar aportes a pensión, por mandato del artículo 2 del Decreto 758 de 1990. Sin embargo, en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la UGPP se contradijo, comoquiera que para determinar el monto de la sanción tuvo como criterio la existencia de la obligación de cotizar al subsistema de pensión.

Oposición de la demanda

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

Frente al **primer cargo** y, luego de hacer un recuento de las normas y jurisprudencia que regulan la materia, adujo que desde la Ley 100 de 1993 los trabajadores independientes con capacidad de pago, incluidos los independientes por cuenta propia, tenían la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema de Seguridad Social.

Agregó que de conformidad con los artículos 19 y 157 de la Ley 100 de 1993, y 1 del Decreto 510 de 2003, el IBC de este tipo de personas correspondía a los ingresos efectivamente percibidos menos los costos y los gastos incurridos para el desarrollo de su actividad económica en las condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, siempre que cumplieran con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

Así las cosas, la entidad para determinar el IBC, y ante ausencia de prueba diferente, tomó los ingresos reportados en la declaración de renta de la actora por el año 2014 (\$327.876.000) y procedió a su mensualización por los 12 meses del año fiscalizado, de manera que si la interesada no estaba de acuerdo era su deber acreditar el período y monto en que percibió sus ingresos, frente a lo cual decidió guardar silencio.

Sobre la deducción de costos y gastos para la determinación del IBC, señaló que además de cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, en materia tributaria, la libertad probatoria no era absoluta porque en estos casos el legislador permitió a la autoridad exigir la presentación de ciertos documentos privados, tal como sucedía con las facturas para las deducciones en el impuesto sobre la renta. Sin embargo, la interesada no allegó en las diferentes etapas pruebas o documentos que permitieran establecer que contaba con costos y gastos relacionados con su actividad generadora de renta que pudieran ser deducidos y considerados al momento de determinar el IBC.

Respecto al **segundo cargo** explicó que la Ley 100 de 1993 contempló que deben ser afiliados a pensiones las personas que sean trabajadores independientes con capacidad de pago.

Afirmó que *“teniendo en cuenta que para los periodos de fiscalización de la demandante la misma tenía 54 años y que la Ley (sic) ha establecido los eventos en los cuales una persona no se encuentra obligada a afiliarse al Sistema General de Pensiones, entre ellos que cuando se afilien por primera vez al sistema, tengan 50 años o más si es mujer, o 55 años o más si se es varón, se evidencia que la demandante no cumplía con esta condición”*³.

³ SAMAI. Índice 2. PDF de la oposición a la demanda. Página 21.



Agregó que “según lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 4° de la Ley 797 de 2003, la obligación de cotizar al Sistema General de Pensiones solo se suspende cuando el afiliado reúne los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez; en el presente caso, para los periodos objeto de fiscalización para ello (sic), por lo tanto, tiene la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema General de Pensiones”⁴.

De este modo, solicitó negar las pretensiones de la demanda, toda vez que la interesada debido a su pasividad probatoria no había logrado desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados.

Sentencia apelada

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

1. De la motivación de los actos acusados.

Luego de hacer un recuento sobre las normas que regulan los aportes al Sistema General de Seguridad Social, indicó que los trabajadores independientes con capacidad de pago están obligados a cotizar, capacidad que se presumía de las declaraciones del impuesto de renta presentadas ante la autoridad competente.

Sobre el cálculo del IBC sostuvo que de conformidad con el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 (modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003) correspondía a los ingresos efectivamente percibidos, tomando para el efecto como mínimo 1 SMLMV y máximo 25 SMLMV, siendo procedente también la deducción de las expensas necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que, en este caso, estaba demostrada la capacidad de pago de la actora por ser declarante del impuesto de renta, por ende, estaba obligada a afiliarse y a cotizar al Sistema de Seguridad Social en Salud y en Pensión por el año 2014 en los términos del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011. A su vez, la UGPP en ejercicio de sus facultades podía tomar dicha declaración de renta a fin de determinar los ingresos percibidos, por cuanto los aportes al sistema debían ajustarse a los valores declarados por los contribuyentes ante la DIAN en los eventos en que los trabajadores no cotizaran voluntariamente, sin que ello implicara o desconociera la potestad del aportante de demostrar su realidad económica, así como sus costos y gastos.

Advirtió que en el requerimiento de información la UGPP le solicitó a la demandante información sobre los costos y gastos asociados a sus ingresos brutos, no obstante, guardó silencio. Que si bien con el recurso de reconsideración la interesada aportó una serie de documentos como respaldo de sus erogaciones fue posible advertir que algunos no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, otros eran ilegibles o no correspondían a la vigencia fiscalizada, razón por la cual no fueron tenidos en cuenta en el proceso de determinación.

De manera que, en efecto, la UGPP fundamentó los actos acusados en la declaración de renta presentada por la demandante, de la cual tomó los ingresos brutos para determinar la base de cotización de los aportes, dándole la oportunidad de que demostrara sus ingresos, costos y gastos, y valorando también las pruebas

⁴ Ibidem.



aportadas al proceso de fiscalización. Sin embargo, la interesada no indicó de manera clara y expresa cuáles son los documentos omitidos por la entidad para la determinación del IBC, por lo que no logró desvirtuar las sumas establecidas por la Unidad.

En ese contexto, concluyó que las resoluciones demandadas no estaban viciadas de falsa motivación, comoquiera que en ellas la UGPP manifestó su voluntad con base en una calificación jurídica y apreciación razonable, así como un despliegue probatorio suficiente, elementos de juicio que en todo caso fueron conocidos por la actora y frente a los cuales pudo ejercer su derecho de defensa.

No prosperó el cargo.

2. De la ilegalidad del cobro de los aportes al subsistema de pensión.

Expuso que contrario a lo alegado por la demandante en el requerimiento para declarar y/o corregir no se indicó que estuviera excluida de cotizar al subsistema de pensión, por el contrario, se le puso de presente que no cumplía con la condición prevista en la ley para dicho efecto, de manera que, lo alegado por la actora consistió en un error de interpretación de los fundamentos del requerimiento, sin que de ello pudiera predicarse una incongruencia entre el acto previo y el de liquidación.

Agregó que la demandante estaba obligada a realizar los aportes a pensión, comoquiera que no cumplió con la exigencia previstas en el artículo 2 del Decreto 758 de 1990 debido a que, si bien tenía más de 50 años para el año fiscalizado, estaba afiliada al régimen de seguridad social en pensiones desde el año de 1990.

Por lo anterior, tampoco prosperó el cargo.

3. Sobre la condena en costas.

No condenó en costas por no encontrarlas causadas en el proceso.

Recurso de apelación

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

Frente a la deducción de costos o gastos relacionados con la actividad económica generadora de renta, expuso que, *“para que esta se realice, debe cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 107 y 771 del Estatuto Tributario, no obstante, quienes reportan la actividad económica de transporte (en este caso de pasajeros) incurren en una serie de costos y gastos, los cuales, en algunas situaciones no cumplen con los requisitos establecidos en los artículos precitados, como lo es la factura, pues no todos los gastos derivados de este trabajo cuentan con facturas que los soporten, pero no significa que no existan”*⁵. Afirmó que la DIAN no realizó ningún tipo de requerimiento a la actora, por el contrario, consideró que la información reportada en la declaración de renta presentada en su momento cumplía con los requisitos de forma y de fondo necesarios para que la misma quedara en firme, sin exigir los soportes y comprobaciones que la UGPP reclamaba en materia de aportes parafiscales.

Puso de presente que con la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir

⁵ SAMAI. Índice 2. Carpeta del CD del folio 137 del expediente físico. PDF de la apelación. Páginas 4 a 5.



manifestó su inconformidad frente a lo planteado por la entidad, procediendo a realizar la respectiva aclaración de los ingresos percibidos en el año 2014 y la correspondiente autoliquidación⁶. Sumado a ello, al momento de presentar el recurso de reconsideración, aportó las facturas y documentos que soportaban los ingresos y costos generados por la actividad económica, los cuales no se tuvieron en cuenta en su totalidad al momento de expedirse la liquidación.

Seguidamente reiteró los argumentos planteados en la demanda, así:

1. Falsa motivación por desconocimiento del principio de veracidad.

Insistió en que era deber de la demandada valorar de manera conjunta y bajo las reglas de la sana crítica la totalidad de las pruebas aportadas al expediente. De manera que, no era debido que tomará de la declaración de renta únicamente la información que le resultara favorable para determinar el IBC, en este caso, los ingresos, y desconociera los costos y gastos allí reportados, los cuales también gozaban de veracidad.

Adujo que de conformidad con el artículo 1 del Decreto 510 de 2003, para la determinación del IBC de los aportes a seguridad social, era viable la deducción de las erogaciones en que incurrió el aportante para el desarrollo de su actividad generadora de renta, las cuales en todo caso se encontraban consignadas en la respectiva declaración, que además no fueron cuestionadas ni desvirtuadas por la autoridad competente, en este caso, la DIAN.

2. Ilegalidad del cobro de aporte a pensión.

Reiteró que la UGPP incurrió en una contradicción, toda vez que en el requerimiento para declarar y/o corregir señaló que la actora no estaba obligada de cotizar a pensión, mientras que en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración tomó en cuenta la omisión de pago de aportes en dicho subsistema para liquidar la respectiva sanción.

Oposición a la apelación

La demandada guardó silencio.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

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 2017-02843 del 16 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-00880 del 17 de agosto de 2018, mediante las cuales la UGPP le determinó, bajo la conducta de omisión, el pago de los aportes a salud y pensión e impuso sanción a cargo de **RGD** por los meses de enero a diciembre de 2014.

⁶ Citó la sentencia C-231 de 2003.

1. Del reconocimiento de costos y gastos reportados en la declaración de renta.

La actora plantea que, para la determinación del IBC de los aportes al sistema de seguridad social era procedente deducir los costos y gastos reportados en su declaración del impuesto de renta del año 2014, en virtud del “principio de unidad de prueba” y atendiendo la presunción de veracidad.

Para decidir este cargo de la apelación, sea del caso precisar que las partes coinciden en que los costos y gastos pueden ser depurados del IBC, lo cual además se sustenta 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 en el artículo 107 del Estatuto Tributario”*.

Así mismo, se pone de presente que, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, se presume la capacidad de pago y de ingresos para efectos de la afiliación al régimen contributivo de las personas naturales declarantes del impuesto de renta, con lo cual la UGPP puede acudir a dicha declaración con el fin de establecer la obligación de aportar al sistema, a tal punto que, si existen diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes, estos últimos deberán ser ajustados.

Ahora, comoquiera que la apelante reclama el reconocimiento de la totalidad de sus erogaciones reportadas en renta, es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala en otras ocasiones⁷, la remisión a este denuncia privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta los costos y gastos en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad productora de renta, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 cubre a toda la declaración⁸.

Sobre el particular, la Sección se pronunció en los siguientes términos⁹:

“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

⁷ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp.26206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁸ 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.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26808, C.P. Milton Chaves García, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp.26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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”.

Precisado lo anterior, en este caso se tiene que la UGPP, para determinar el ingreso base de cotización de los aportes de la actora en la liquidación oficial¹⁰, tomó los ingresos reportados en su declaración de renta del año 2014 por la suma de \$327.876.000. Además, en dicho acto administrativo puso de presente que, aunque se requirió información a la obligada con el fin de determinar los gastos y los costos procedentes, no se aportó prueba. En consecuencia, procedió a dividir todos los ingresos declarados por el año 2014 en los 12 periodos fiscalizados en partes iguales, los cuales ajustó hasta el máximo permitido de 25 SMLMV.

Al resolver la reconsideración, la entidad encontró que la demandante demostró, con los anexos al recurso, la forma como percibió sus ingresos mes a mes hasta por la suma de \$149.396.253. Frente a la diferencia entre dichos ingresos comprobados y los informados en la declaración del impuesto sobre la renta de 2014 (\$327.876.000), esto es, \$178.479.747, la demandada procedió a su mensualización a prorrata para cada uno de los periodos fiscalizados, es decir por un valor de \$14.873.312 por mes, valor que se sumaría al demostrado por la actora en el recurso de reconsideración¹¹.

Sea del caso destacar que la resolución que decidió la reconsideración, para los casos en que la UGPP encontró que los ingresos soportados en algunos meses fueron superiores a los mensualizados en partes iguales en la liquidación oficial, procedió a tomar el menor valor, a efectos de no hacer más gravosa la situación de la aportante. En ese sentido el monto de los ingresos fue determinado de la siguiente manera¹²:

Año	Mes	Ingresos determinados en la liquidación oficial	Ingresos acreditados en el recurso más prorratio de la diferencia con renta	Ingresos según resolución que agotó la vía gubernativa
2014	1	27.323.000	38.711.162	27.323.000
2014	2	27.323.000	23.580.312	23.580.312
2014	3	27.323.000	30.265.573	27.323.000
2014	4	27.323.000	20.535.512	20.535.512
2014	5	27.323.000	24.477.312	24.477.312
2014	6	27.323.000	19.373.312	19.373.312
2014	7	27.323.000	27.876.462	27.323.000
2014	8	27.323.000	24.083.204	24.083.204
2014	9	27.323.000	22.732.912	22.732.912
2014	10	27.323.000	26.766.512	26.766.512
2014	11	27.323.000	36.533.612	27.323.000
2014	12	27.323.000	32.940.112	27.323.000
TOTALES		\$327.876.000	\$327.876.000	\$298.164.078

Se tiene entonces que la UGPP en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, determinó como ingresos base de cotización la suma de \$298.164.078, a los cuales dedujo el valor de \$32.890.500 correspondiente a las erogaciones relacionadas con peajes y gastos de mantenimiento de los vehículos usados en la actividad productora de renta de la actora, los cuales manifestó que cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

¹⁰ SAMAI. Índice 2. PDF de los anexos de la demanda. Páginas 19 a 39.

¹¹ Ibidem. Páginas 70 a 106.

¹² Ibidem. Página 86.



En efecto, el ejercicio del reconocimiento mes a mes de los costos y gastos consistió en lo siguiente¹³:

Año del costo	Mes del costo	Valor costo aceptado (Recurso de Reconsideración)
2014	Enero	169.600
2014	Febrero	8.869.800
2014	Marzo	9.183.300
2014	Abril	2.641.500
2014	Mayo	2.227.400
2014	Junio	1.278.000
2014	Julio	549.000
2014	Agosto	1.826.800
2014	Septiembre	1.680.300
2014	Octubre	915.300
2014	Noviembre	1.791.800
2014	Diciembre	1.757.700
Total General		\$32.890.500

En ese contexto, la UGPP procedió a determinar el IBC tomando en cuenta los ingresos determinados y los costos aceptados para cada periodo de 2014, en todos los casos respetando el tope de 25 SMLMV, así¹⁴:

"Año	Mes	Ingreso recurso de reconsideración	Costo aceptado recurso de reconsideración	Ingreso depurado (ingresos – costos)	IBC Recurso de reconsideración
2014	1	27.323.000	169.600	27.153.400	14.738.000
2014	2	23.580.312	8.869.800	14.710.512	14.711.000
2014	3	27.323.000	9.183.300	18.139.700	15.400.000
2014	4	20.535.512	2.641.500	17.894.012	15.400.000
2014	5	24.477.312	2.227.400	22.249.912	15.400.000
2014	6	19.373.312	1.278.000	18.095.312	15.400.000
2014	7	27.323.000	549.000	26.774.000	15.400.000
2014	8	24.083.204	1.826.800	22.256.404	15.400.000
2014	9	22.732.912	1.680.300	21.052.612	15.400.000
2014	10	26.766.512	915.300	25.851.212	15.400.000
2014	11	27.323.000	1.791.800	25.531.200	15.400.000
2014	12	27.323.000	1.757.700	25.565.300	15.400.000
TOTALES		298.164.078	32.890.500	265.273.578	183.449.000"

Ahora, de conformidad con el precedente citado en párrafos anteriores, se precisa que la UGPP no puede desconocer los costos y gastos registrados en la declaración de renta, puesto que, para este asunto, ese fue el medio probatorio utilizado para determinar los ingresos, y como se reitera en esta ocasión, la entidad no puede hacer uso de este denuncia solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones.

Cabe agregar que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, los datos consignados en la declaración privada gozan de presunción de veracidad, sin que en el expediente conste que haya sido desvirtuada por la DIAN.

Así las cosas, corresponde a la Sala efectuar una nueva liquidación del IBC considerando que se determinó en la suma de \$183.449.000, partiendo de unos ingresos variables en el año vs. los costos probados por cada uno de los meses.

Para la Sala, debido a la aplicación de la indivisibilidad de la prueba documental (artículo 250 del Código General del Proceso) y la presunción de veracidad de la declaración de renta, figuras invocadas en la demanda y en la apelación¹⁵, el IBC

¹³ *Ibidem*. Páginas 92 a 93.

¹⁴ *Ibidem*. Página 94.

¹⁵ Aunque la actora se refirió al principio de unidad de prueba, el análisis del texto permite determinar que se refería a la indivisibilidad de los documentos públicos y privados, teniendo presente que el principio invocado consiste en la exposición razonada del mérito que el juez asigna a cada medio probatorio por separado y en su conjunto, atendiendo las reglas de la sana crítica.



estará determinado por los ingresos percibidos (\$327.876.000) una vez deducidos las erogaciones consignadas en la declaración de renta (\$299.202.000), es decir la suma de \$28.674.000, el cual se distribuirá en cada uno de los meses de acuerdo con lo probado en el expediente

Se destaca que, atendiendo las particularidades de este caso, no existen motivos que permitan inaplicar la indivisibilidad de la prueba documental porque, a pesar de existir otros elementos de juicio en el expediente relacionados con los ingresos y los costos del año 2014, estos solo dan lugar a valores inferiores a los declarados en renta, de tal modo que deben ser ajustados a dicho denuncia en aplicación del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011.

Se precisa que lo anterior no supone una desmejora para la actora porque, además de ser una consecuencia lógica de la aplicación de la indivisibilidad de la prueba documental y de la presunción de veracidad de la declaración, es congruente con los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación. En efecto, en el primero de dichos documentos consta que afirmó lo siguiente:

“De acuerdo a lo anterior, se debe entender que el análisis probatorio que debe realizar la aquí convocada del material probatorio obrante en el expediente y que sirvió como sustento para la expedición de los Actos Administrativo atacados fue valorado de manera integral y en una misma unidad, dándole valor probatorio integral al documento que sirve como sustento para determinar el monto de los Ingresos obtenido por la señora GUTIÉRREZ DOMÍNGUEZ en el sentido de valorar en la misma forma todos los datos consignados allí, tal como lo es la Declaración de Renta de esa anualidad; esto en aplicación del principio de veracidad”¹⁶.

Por su parte, en la apelación, indicó que *“Es así como la UGPP utiliza la presunción de veracidad establecida en el artículo 745 (sic) del Estatuto Tributario para determinar que existe certeza en el monto del ingreso bruto declarado por la señora **RGD** dentro de su correspondiente Declaración de Renta, pero no aplica la misma presunción para los deducibles que la mencionada señora declara como resultado de sus actividades durante el año 2014. Esta actuación genera inseguridad jurídica por cuanto permite que el funcionario administrativo pueda determinar de manera discrecional la aplicación de la normatividad según las necesidades que tenga para la aplicación de sanciones”¹⁷.*

Hecha esta precisión, con miras a determinar el IBC aplicable a este caso, serán relacionados los ingresos mensualizados teniendo en cuenta lo demostrado por la obligada en el recurso de reconsideración y lo declarado por el impuesto sobre la renta, tal como lo hizo la UGPP, aspecto que no fue objeto de controversia por la demandante. Además, se calculará el porcentaje de cada ingreso mensual frente al total informado en la declaración, así:

- **De los ingresos:**

Mes	Ingresos demostrados	Diferencia con los ingresos en renta	Total ingresos	Porcentaje del ingreso total
Enero	\$23.837.850	\$14.873.312	\$38.711.162	11,81%
Febrero	\$ 8.707.000	\$14.873.312	\$23.580.312	7,19%
Marzo	\$15.392.261	\$14.873.312	\$30.265.573	9,23%
Abril	\$ 5.662.200	\$14.873.312	\$20.535.512	6,26%
Mayo	\$ 9.604.000	\$14.873.312	\$24.477.312	7,47%
Junio	\$ 4.500.000	\$14.873.312	\$19.373.312	5,91%
Julio	\$13.003.150	\$14.873.312	\$27.876.462	8,50%
Agosto	\$ 9.209.892	\$14.873.312	\$24.083.204	7,35%
Septiembre	\$ 7.859.600	\$14.873.312	\$22.732.912	6,93%
Octubre	\$11.893.200	\$14.873.312	\$26.766.512	8,16%
Noviembre	\$21.660.300	\$14.873.312	\$36.533.612	11,14%
Diciembre	\$18.066.800	\$14.873.312	\$32.940.112	10,05%
TOTAL	\$149.396.253	\$178.479.747	\$327.876.000	100%

¹⁶ SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 7.

¹⁷ SAMAI. Índice 2. PDF de la apelación. Página 5.





Continuando con la liquidación del IBC, se tomarán los costos y gastos declarados en renta por el año 2014 (\$299.202.000)¹⁸, los cuales serán distribuidos en cada mes en la misma proporción que los ingresos, con el fin de que el resultado de la operación sea acorde con la realidad económica reflejada en el denuncia, así:

- **De los costos y gastos:**

Mes	Total costos y gastos	Porcentaje del costo total
Enero	\$35.325.724	11,81%
Febrero	\$21.518.124	7,19%
Marzo	\$27.618.734	9,23%
Abril	\$18.739.604	6,26%
Mayo	\$22.336.678	7,47%
Junio	\$17.679.043	5,91%
Julio	\$25.438.560	8,50%
Agosto	\$21.977.037	7,35%
Septiembre	\$20.744.833	6,93%
Octubre	\$24.425.679	8,16%
Noviembre	\$33.338.609	11,14%
Diciembre	\$30.059.374	10,05%
TOTAL	\$299.202.000	100%

Para finalizar, se reflejará el ingreso base de cotización mes a mes de los aportes, realizando las siguientes operaciones:

- **Resultado IBC depurado (ingresos – costos y gastos):**

Mes	Total ingresos	Total costos y gastos	IBC determinado
Enero	\$38.711.162	\$35.325.724	\$3.385.438
Febrero	\$23.580.312	\$21.518.124	\$2.062.188
Marzo	\$30.265.573	\$27.618.734	\$2.646.839
Abril	\$20.535.512	\$18.739.604	\$1.795.908
Mayo	\$24.477.312	\$22.336.678	\$2.140.634
Junio	\$19.373.312	\$17.679.043	\$1.694.270
Julio	\$27.876.462	\$25.438.560	\$2.437.902
Agosto	\$24.083.204	\$21.977.037	\$2.106.168
Septiembre	\$22.732.912	\$20.744.833	\$1.988.079
Octubre	\$26.766.512	\$24.425.679	\$2.340.833
Noviembre	\$36.533.612	\$33.338.609	\$3.195.003
Diciembre	\$32.940.112	\$30.059.374	\$2.880.738
TOTAL	\$327.876.000	\$299.202.000	

De conformidad con lo expuesto, se tomará como IBC el resultado de los ingresos menos las deducciones para cada mes, por ser valores superiores a 1 SMLMV (\$616.027) e inferiores al tope de 25 SMLMV (\$15.400.675).

Este cargo de la apelación prospera.

2. **Del cobro a pensión.**

La apelación plantea que la UGPP, en el requerimiento para declarar y/o corregir, sostuvo que la actora no debía realizar aportes al subsistema de pensiones. Sin embargo, en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, asume una postura contradictoria al considerar que hubo omisión de pago a dicho subsistema para liquidar la respectiva sanción.

Al respecto se tiene que, en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD

¹⁸ Aunque en el expediente no obra la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentado por la actora frente al año 2014, se tomará para estos efectos los costos y gastos que, según la UGPP fueron declarados, tal como afirmó en el Requerimiento de Información Nro. RQI M-2766 del 14 de octubre de 2016. Cr. SAMAI. Índice 27. PDF “62_2500023370002022000550120RECIBEANTECEDEANTECEDENT20230502145023”. Página 4.



2016-03638 del 27 de diciembre de 2016, la UGPP indicó lo siguiente:

"2.2. De la obligación de realizar aportes al Sistema General de Salud y Pensiones

(...)

Respecto del Sistema General de Pensiones, teniendo en cuenta que para los períodos objeto de fiscalización EL OBLIGADO tenía 54 años y que la ley ha establecido los eventos en los cuales una persona no se encuentra obligada a afiliarse al Sistema General de Pensiones, entre ellos que cuando se afilien por primera vez al sistema, tengan 50 años o más si se es mujer, o 55 años o más si se es varón; se evidencia que EL OBLIGADO no cumple esta condición.

Adicionalmente, según lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 4º de la Ley 797 de 2003, la obligación de cotizar al Sistema General de Pensiones solo se suspende cuando el afiliado reúne los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez; en el presente caso, para los períodos objeto de fiscalización, EL OBLIGADO no había cumplido la edad requerida para ello, por lo tanto, tiene la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema General de Pensiones."¹⁹ (subraya la Sala y resalta el original).

Ahora bien, en la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02843 del 16 de agosto de 2017 se indicó lo siguiente:

"El Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, contempla algunas excepciones para la afiliación y consecuente pago de aportes, como es el caso de los pensionados por vejez con ingresos adicionales por cualquier actividad económica, quienes aun cuando no estén pensionados tengan los requisitos cumplidos para acceder a la prestación por vejez y quienes a la edad de 50 años (mujeres) o 55 años (hombres), nunca se hubieren afiliado a ningún fondo o administradora de pensiones, conforme el literal b del artículo 2 del decreto (sic) 758 de 1990 y artículo 61 de la Ley 100 de 1993 (Personas excluidas del régimen de ahorro individual con solidaridad).

No obstante y contrario a lo manifestado en el escrito de respuesta, el OBLIGADO no cumple ninguna de las condiciones enunciadas, pues para el año fiscalizado residía en Colombia y contaba con 54 años de edad, según las consultas hechas en la Registraduría Nacional del Estado Civil, y de acuerdo a lo verificado en el Registro Único de Afiliados (RUAF) y Asociación Colombiana de Administradoras de Fondo de Pensiones y de Cesantías – ASOFONDOS-, cuenta con una afiliación a la Administradora Colombiana de Pensiones – COLPENSIONES, desde el año 1990, hechos que le imponen la obligación de vincularse y realizar los aportes al subsistema de pensiones, por lo cual se confirman las correcciones propuestas en este punto"²⁰.

De lo anterior se advierte que, tanto en el requerimiento para declarar y/o corregir como en la liquidación oficial, la UGPP coincidió al indicar que la actora no cumplía con la condición prevista en el literal b) del artículo 2 del Decreto 758 de 1990 y el literal b) del artículo 61 de la Ley 100 de 1993, normas que prescriben que no están obligados a realizar los aportes a pensión las mujeres que contaran con 50 años o más de edad al afiliarse por primera vez.

Cabe agregar que dicha postura no cambió con la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, de manera que, este cargo no está llamado a prosperar, pues se advierte que durante toda la actuación administrativa existió congruencia por parte de la entidad al considerar que la actora estaba obligada a cotizar al subsistema de pensión.

Además, ni en la demanda ni con el recurso de apelación fueron aportadas pruebas tendientes a desvirtuar la información o el análisis efectuado por la UGPP al respecto.

¹⁹ SAMAI. Índice 2. PDF de anexos de la demanda. Página 6.

²⁰ *Ibidem*. Página 9.



Por lo anterior, este cargo de la apelación no prospera.

3. Sobre la condena en costas.

No habrá condena en costas 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.

4. Conclusión.

De conformidad con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declara la nulidad parcial de los actos acusados. Como consecuencia de ello, a título de restablecimiento del derecho ordenará a la UGPP liquidar los aportes y las sanciones a cargo de la demandante por los periodos fiscalizados del año 2014 teniendo en cuenta la depuración del IBC reseñada anteriormente. Además, no se impondrá condena en costas, por los motivos antes expuestos.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 9 de septiembre de 2021 y, en su lugar, **declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-02843 del 16 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. RDC 2018-00880 del 17 de agosto de 2018, proferidas por la UGPP, en las que determinó los aportes al Sistema de Seguridad Social (salud y pensión) e impuso sanciones a cargo de la demandante por el año 2014.
2. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la UGPP reliquidar los aportes al Sistema de la Seguridad Social y las sanciones impuestas por los periodos del año 2014 teniendo en cuenta el IBC determinado en la parte considerativa de esta sentencia.
3. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclaró el voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN