



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00707-01 (26724)

Demandante: **WRG**
FALLO

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., tres (3) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00707-01 (26724)
Demandante: **WRG**
Demandado: UGPP

Temas: Aportes parafiscales - año 2014. Trabajadores independientes.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

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

*“PRIMERO. Se declara la NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial RDO 2017- 02306 del 21 de julio de 2017 y de la Resolución RDC 372 del 10 de julio de 2018, por medio de los cuales la UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL – UGPP determinó las obligaciones del señor **WRG** por los aportes a salud de los periodos de enero a diciembre de 2014 y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente. Ello, únicamente en lo que respecta a convalidar las planillas PILA presentadas por el cotizante.*

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, se ORDENA a la UGPP verificar y validar las planillas PILA presentadas y pagadas antes de la expedición del acto que resolvió el recurso de reconsideración que no fueron tenidas en cuenta, de conformidad con lo expuesto en esta providencia.

TERCERO. SE NIEGAN las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO. Sin costas.

(...)”

ANTECEDENTES

El 22 de diciembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección, en adelante la UGPP, expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir RCD-2016-03422, en el que propuso el pago de aportes (por omisión en la afiliación) de los periodos de enero a diciembre de 2014 y sanción por omisión.

Prevía respuesta al requerimiento, el 21 de julio de 2017, la UGPP expidió la Liquidación Oficial RDO 2017-02306, en la que determinó: i) la omisión en el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral (en adelante SSSI) en el periodo de enero a diciembre de 2014 por la suma de \$56.364.000, y ii) sanción por omisión por \$112.728.000



El demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial en mención.

Por Resolución RDC-372 de 10 de julio de 2018, la UGPP resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar la decisión para reducir el monto de aportes a cargo a \$56.162.200 y la sanción por omisión a \$112.234.400.

DEMANDA

WRG, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*“PRIMERO-. Que se declare la NULIDAD de la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO2017-02306 de fecha 21/07/2017 “Por medio de la cual se profiere a **WRG** (...), Liquidación Oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de salud y pensión y se sanciona por no declarar por conducta de omisión”, acto proferido por el Subdirector de Determinación Obligaciones de la UGPP.*

SEGUNDO-. Que se declare la NULIDAD de la Resolución No. RDC 372 del 10 de julio de 2.018 notificada personalmente el 23 de julio de 2.018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-2017-02306 de fecha 21/07/2017.

*TERCERO-. Que se declare, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, que el señor **WRG** no debe suma alguna por aportes al Sistema de Seguridad Social Integral por el año correspondiente 2014.*

CUARTO-. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandante.”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 15 numeral 1 y 204 parágrafos 1 y 2 de la Ley 100 de 1993.
- Artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003.
- Artículos 5 y 6 de la Ley 797 de 2003.
- Artículo 107 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza de la siguiente forma:

Falsa motivación – no está demostrado que el actor omitió afiliarse al Sistema de Seguridad Social. En el procedimiento administrativo se demostró que para el año 2014, el demandante se encontraba vinculado a los Subsistemas de Salud (en la EPS Sánitas) y pensión (Fondo de Pensiones Porvenir), para lo cual allegó las pruebas pertinentes. De modo que cumplió con lo previsto en el numeral 1 del artículo 15 de la Ley 100 de 1993.

Sin embargo, la UGPP señaló que el demandante omitió la obligación a su cargo de afiliarse al Sistema de Seguridad Social Integral. Lo anterior porque no analizó las pruebas aportadas por el actor. Además, la omisión debe ser total, no parcial.



Asimismo, la UGPP no expresó de manera clara y precisa cuál fue la conducta que le imputó al demandante. De ahí que exista una vulneración al derecho al debido proceso del actor.

Falsa motivación – el demandante no es trabajador independiente. En los actos administrativos demandados la UGPP categorizó al demandante como trabajador independiente y, por ello, cálculo el IBC teniendo en cuenta los ingresos recibidos en el año 2014, de acuerdo con la declaración de renta de ese periodo.

No obstante, en el trámite administrativo se advirtió que el demandante es una persona natural, que realiza actividades mercantiles en establecimiento de comercio, en los términos del artículo 10 del CCo, como consta en el RUT.

De ahí que no pueda ser catalogado como trabajador independiente sino como comerciante, puesto que su actividad económica no está regida por una profesión liberal o la prestación de un servicio personal.

De modo que el IBC no podía ser calculado sobre el total de los ingresos, *“En consecuencia la UGPP viola el artículo 29 de la Constitución Política, el parágrafo 1 y 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, en la medida que pretende la aplicación de dichas normas claramente dirigidas a empleados y prestadores de servicios, lo que por ende conlleva la nulidad de la Liquidación Oficial y del fallo del recurso de reconsideración que la confirma.”*

Falsa y falta de motivación – improcedencia de la normativa para calcular la base gravable. Sin perjuicio de lo expuesto, resulta necesario precisar que para el año 2014 no había legislación aplicable para determinar la base gravable de los trabajadores independientes y rentistas de capital.

Las normas citadas por la UGPP en los actos administrativos (parágrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993; artículos 5 y 6 de la Ley 797 de 2003; artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003 y artículos 2.2.2.1.5 y 2.2.3.1.7 del Decreto 1833 de 2016) no hacen referencia de manera expresa a la determinación de la base gravable de categorías como rentista de capital o comerciante.

Esto cobra más relevancia si se analiza el oficio No. 2015116004733231 de 24 de marzo de 2015, suscrito por el Ministerio de Salud. En ese documento se afirmó que, en las discusiones legislativas del Plan Nacional de Desarrollo de los años 2014-2018 se debía precisar la norma aplicable para calcular el IBC de los trabajadores independientes y rentistas de capital.

De otro lado, sin sustento normativo, la UGPP prorrateó en los doce meses del año el total de los ingresos brutos anuales declarados en renta, a pesar de que dicho cálculo no corresponde a la realidad, máxime si se tiene en cuenta que *“no le era posible establecer una suma determinada mayor al valor sobre el que [se] cotizó, pues las utilidades no se reportan de manera periódica, sino que surgen con el balance de prueba o estado de pérdidas y ganancias o de resultados a 31 de diciembre del año gravable 2014”*. Además, la interpretación realizada por la UGPP de la legislación existente determina una base gravable claramente ilegal, desproporcionada e injusta.

Falsa motivación – la UGPP no tuvo en cuenta los costos y deducciones registrados en la declaración de renta. En la declaración de renta del año gravable



2014 del demandante se registraron ingresos netos por \$3.927.243.000, costos (renglón 51) por \$3.561.235.000 y deducciones (renglón 56) por \$275.601.000. Por lo que la renta líquida gravable era de \$90.407.000.

La UGPP consideró que las pruebas de los costos y deducciones no cumplían los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque no se demostró la proporcionalidad, necesidad y la relación de causalidad con la actividad comercial.

Ese análisis es incorrecto, porque debía tenerse en cuenta que las expensas resultan inherentes a las actividades comerciales que realiza el demandante, esto es: i) el comercio al por menor de leche y productos lácteos, como consta en el certificado de retenciones del año 2014, expedido por la Cooperativa Colanta; ii) comercio de huevos, y iii) comercio al por menor en establecimiento no especializado con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco.

El ejercicio de dichas actividades principales consta en el certificado de matrícula de comerciante expedido por la cámara de comercio. Además, figuran en el expediente recibos de pago de nómina, seguridad social, arriendos, facturas de compras y pago de transporte.

De igual forma, la actuación de la UGPP desconoce la presunción de veracidad de los hechos consignados en las declaraciones tributarias, de conformidad con lo previsto en el artículo 746 del E.T, máxime si se tiene en cuenta que la declaración de renta del demandante por el año 2014 se encuentra en firme.

Por tanto, *“no hay lugar al reporte de novedades, comoquiera que no las ha habido; muy a pesar de la suma de los ingresos brutos, la utilidad registrada no varía respecto de los años anteriores.”*

Cabe resaltar que en el momento que el demandante advirtió una inexactitud en los pagos de los aportes a salud y pensiones procedió a subsanarlos de forma voluntaria y efectuó el pago correspondiente, como consta en las planillas de pago de aportes en línea.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Según lo dispuesto en los artículos 15 del Decreto 3063 de 1989 y 16 del Decreto 1406 de 1999, el demandante tiene la calidad de trabajador independiente. Además, no registraba afiliación, en calidad de cotizante, a los subsistemas de salud y pensión. Así mismo, consultadas las bases de datos de liquidación de aportes PILA, no se encontró pago de aportes a dichos sistemas.

De igual forma, en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir no allegó la documentación de afiliación a los subsistemas del SSSI. De ahí que estaba demostrada la configuración de la conducta de omisión.

Si bien demostró afiliación al sistema de pensiones a Porvenir S.A., el demandante se encuentra inactivo desde el 16 de marzo de 2006, *“por lo tanto tiene obligación de afiliarse y cotizar al sistema general de pensiones”*.



Aunado a lo anterior, aunque en sede administrativa aportó las planillas de pago de los subsistemas de salud y pensión, estas son posteriores a la fecha en que se notificó la liquidación oficial, pues tienen como fecha de pago el 22 de septiembre de 2017. Por lo anterior, no fueron tenidas en cuenta en el procedimiento administrativo.

De otro lado, el demandante no acreditó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, carga de la prueba que le correspondía asumir. En consecuencia, no se modificó el IBC del periodo objeto de fiscalización.

En lo atinente a la presunta falta de competencia de la UGPP para realizar la presunción de los ingresos del aportante, el artículo 157 de la Ley 100 de 1993 estableció la obligación de los trabajadores independientes con capacidad de pago de afiliarse y cotizar a los subsistemas de salud y pensión y la facultad de la UGPP para investigar el cumplimiento de dicha obligación.

Frente a la determinación del IBC, se observó lo establecido en el artículo 30 del Decreto 1406 de 1999, que prevé la forma en que los trabajadores independientes deben establecer el IBC para la liquidación de aportes. Asimismo, se aplicaron los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003 y 19 de la Ley 100 de 1993, que señalan que el cálculo del IBC corresponde a los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado durante el periodo a declarar, con la posibilidad de reducir las expensas, en los términos del artículo 107 del E.T, cuyo valor definitivo no puede ser inferior a 1 SMMLV ni superior a 25 SMMLV.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas, por las siguientes razones:

Con fundamento en los artículos 11, 13, 15, 17, 18 y 19 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto 510 de 2003, la base de cotización del Sistema General de Pensiones para los afiliados como trabajadores independientes que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, corresponde a los ingresos efectivamente percibidos.

Frente a dichos ingresos procede la deducción de las expensas realizadas durante el periodo, en desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad y sean necesarias y proporcionadas con la actividad. En todo caso, será como mínimo 1 salario mínimo legal mensual vigente y como máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En consideración a lo señalado en los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, las personas independientes con capacidad de pago están en la obligación de afiliarse al subsistema de salud en el régimen contributivo y la base de cotización para los trabajadores independientes sería regulada por el Gobierno Nacional.

De la presunción de ingresos que operaba en los casos en los que el trabajador independiente voluntariamente procuraba su afiliación al sistema, debe señalarse que las entidades promotoras de salud debían, al momento de la afiliación, aplicar los cuestionarios establecidos por la entidad de control, con el fin de determinar las bases presuntas mínimas de los aportes que dichos trabajadores debían efectuar al SSSI. De modo que la presunción de ingresos operaba con base en la información que el mismo interesado proporcionaba por medio de los formularios de afiliación.



En todo caso, de conformidad con el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999, cuando los ingresos reales del trabajador independiente sean superiores a los que resultaren de aplicar las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dicho trabajador debían hacerse con base en los ingresos realmente percibidos.

Entonces, los aportes del sistema se deben ajustar a los valores declarados por los contribuyentes ante la DIAN, en los eventos en los que los trabajadores independientes no se afilien y coticen de manera voluntaria. De modo que pueden tomarse aquellas sumas registradas en los denuncios privados, comoquiera que estos reflejan los ingresos realmente percibidos.

En lo atinente a la categorización del demandante como comerciante, se reitera que todas las personas con capacidad de pago tienen la obligación de afiliarse y contribuir al sostenimiento del SSSI. En ese sentido se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, al caracterizar dentro del concepto de trabajador independiente a los rentistas de capital y a los trabajadores por cuenta propia. Así mismo, lo expresó la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que ha señalado que la expresión trabajador independiente cobija a los *“propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa”*. De ahí que sean aplicables al presente caso, las reglas para la definición del IBC mencionadas.

En lo relacionado con la falsa motivación por indebida presunción de ingresos, se reitera que las reglas para la definición del ingreso base de cotización se encuentra contenidas en el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999 y la presunción de capacidad de pago del artículo 33 la Ley 1438 de 2011, que le son plenamente aplicables a los trabajadores independientes.

Por ello, la UGPP podía tomar la información obtenida con el cruce de los datos declarados en renta por el año gravable 2014, máxime si se tiene en cuenta que ese cruce de información con las autoridades tributarias se encuentra permitido por el artículo 15 de la Ley 100 de 1993.

El hecho que en la declaración de renta del periodo se hayan reportado costos y deducciones no conlleva privar a la UGPP de requerir comprobaciones para establecer el cumplimiento del deber de aportar al Sistema General de Seguridad Social en los subsistemas de salud y pensiones, porque se trata de requerimientos distintos, en desarrollo de fiscalizaciones de entidades con funciones autónomas y diferentes.

De modo que si el demandante quería disminuir su carga de aportes debió aportar pruebas idóneas para permitir la deducción de costos y gastos. No podía trasladar los renglones del denuncia rentístico a la determinación de aportes a seguridad social, como hecho indiscutible.

En este caso se encuentra probado que, hasta la expedición de la liquidación oficial, el demandante no había realizado cotizaciones a los subsistemas de salud y pensiones por el año 2014, pues solo presentó planillas PILA con pago del 22 de septiembre de 2017 y lo hizo con un IBC ligado al salario mínimo, pese a que obtuvo ingresos muy superiores a tal monto.

De ahí que la UGPP actuó amparada en las normas aplicables al recalcular la base y



exigir el pago conforme a los ingresos reportados en la declaración de renta del año 2014, pues está facultada para aplicar presunciones de ingresos. Así, para calcular el IBC tomó el total de los ingresos brutos por \$3.956.928.000 y los dividió en 12 meses, dada la periodicidad de la tributación de los aportes, lo que arrojó un IBC presunto mensual de \$329.744.000. A esa suma le aplicó el tope máximo de 25 SMMLV y a partir de este calculó los respectivos aportes.

Además, el demandante no cuestionó la argumentación y soportes probatorios para controvertir el IBC aplicado por la UGPP, esto es, para comprobar que los ingresos se percibieron de manera diferente en uno y otro periodo.

En lo atinente a la falsa motivación por ausencia de valoración probatoria, se encuentra que en los actos administrativos demandados la UGPP omitió hacer un pronunciamiento respecto de los documentos allegados por el actor para deducir los costos y gastos, *“toda vez que no los analizó en el contenido de cada acto, como tampoco aportó documento anexo en Excel, en el que refiriera las facturas y planillas de pago de nómina y aportes parafiscales que el actor adjuntó respecto a los trabajadores que contrató en el año 2014, para que fuesen detraídos del IBC mensualizado propuesto.”*

Además, la entidad demandada se limitó a afirmar, de forma general, que el demandante incumplió con la carga probatoria que le correspondía, *“a pesar de que con ocasión del recurso de reconsideración, el actor allegó 12 archivos pdf, con la recopilación de soportes, como facturas, pagos de nómina, planillas de aportes pagados a los trabajadores contratados, recibos de parqueadero, peajes, servicios pagados por mantenimiento de automotores, compras de elementos de papelería y cómputo, entre otros.”*

Por ello, procede el análisis de esas pruebas en instancia judicial, con el objeto de realizar un estudio de la procedencia de deducción de costos y gastos, para lo que se tienen en cuenta los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario:

Está demostrado que el demandante tiene la calidad de comerciante, según certificado de matrícula de la cámara de comercio y RUT. En dichos documentos consta que el actor realiza las actividades identificadas con el código CIIU *“4722- comercio al por menor de leche, productos lácteos y huevos, en establecimientos especializados”* y *“4711- comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco”*. De modo que, como comerciante declarante, estaba obligado a llevar contabilidad, de acuerdo con lo establecido en las normas tributarias y en el artículo 19 del Código de Comercio.

En la declaración de renta del año gravable 2014, el actor registró ingresos por su actividad económica por \$3.956.928.000. Con fundamento en estos ingresos, la UGPP estableció un ingreso promedio mensual de \$329.744.000 y aplicó el límite de 25 SMLMV, por lo que determinó un IBC en el mes de enero de 2014 por \$14.738.000 y desde febrero a diciembre por \$15.400.000.

Con fundamento en las pruebas aportadas se concluye que:

- No son deducibles los pagos de servicios públicos, telefonía conmutada, internet, gas domiciliario y telefonía celular, por tratarse de consumos personales o familiares que no tienen directa relación con la actividad productora de renta.



- Se rechazan las facturas correspondientes a servicios automotrices (cambio de llantas, despinchado, alineación, entre otros), compra de repuestos, partes y/o productos para automotores, gasolina, peajes, parqueaderos y similares porque no fueron aportadas pruebas que demuestren que los vehículos hacían parte del activo destinado a la realización de la actividad productora de renta. Además, las pruebas corresponden a recibos informales que no cumplen los requisitos para constituir factura o documento equivalente.
- Las facturas correspondientes a conceptos varios, como compras en pastelería y restaurante y compra de ropa en centro comercial no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.
- La cuenta de cobro de Joao Penagos Salinas, por valor de \$600.000, por concepto de honorarios de contabilidad, no corresponde al periodo en discusión, pues fue expedida por el periodo de 1 a 30 de enero de 2015.
- El demandante afirmó que realizó pagos por reparaciones locativas en su establecimiento de comercio y aportó registros contables que reflejan ese gasto. No obstante, entre los soportes allegados no se aportó contrato de prestación de servicios que dé cuenta de ello. Tampoco existe documento que refiera cuáles adecuaciones se realizaron, por qué valores y quién prestó los servicios.
- Los recibos de pago a conjunto residencial no serán tenidos en cuenta por no tener relación alguna con el desarrollo de las actividades comerciales. Además, no figura el nombre del demandante en los soportes allegados.
- Si bien para el año 2014 es deducible el impuesto de industria y comercio en el municipio de Girardot, por valor de \$2.038.000, la deducción procede en el año 2015, pues el impuesto se pagó en ese año. No procede la deducción.
- En cuanto a los pagos correspondientes a la adquisición de bienes y servicios ligados a las actividades productoras de renta para el aportante, se descartaron del análisis las facturas que resultaban ilegibles, en las que no se identifica como adquirente al señor **WRG** y las que no cuentan con fecha que permita imputar las erogaciones a alguno de los periodos objeto de discusión.

Se advierte que el demandante, por su calidad de comerciante, estaba obligado a llevar contabilidad, por lo que debía asentar sus registros por el sistema de partida doble en libros que muestren de manera clara, completa y fiel cada uno de los negocios de sus empresas, que le sean directamente imputables o relacionados. No obstante, se evidenció que dicha obligación se incumple por parte del señor **WRG** y por ello su contabilidad no puede servir como medio de prueba a su favor, pues sus registros contables no cuentan con todos los documentos soporte, obligación contemplada en los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993.

En consecuencia, solo se pueden tener como probadas algunas de las cifras corroboradas a títulos de costos y gastos, para lo cual se efectuó el estudio pertinente.

La conclusión de ese estudio, para cada periodo, se resume de la siguiente forma:



PERIODO	IBC DETERMINADO POR LA UGPP ²¹	COSTOS Y GASTOS ACEPTADOS Y SOPORTADOS	DIFERENCIA / IBC DEPURADO CIFRAS NO SOPORTADAS EN DOCUMENTOS QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO	TOPE DE 25 SMMLV	IBC TRIBUNAL
ENERO	\$329.744.000	\$12.106.634	\$317.637.366	\$14.738.000	\$14.738.000
FEBRERO	\$329.744.000	\$2.371.463	\$327.372.537	\$15.400.000	\$15.400.000
MARZO	\$329.744.000	\$10.377.355	\$319.366.645	\$15.400.000	\$15.400.000
ABRIL	\$329.744.000	\$13.745.405	\$315.998.595	\$15.400.000	\$15.400.000
MAYO	\$329.744.000	\$5.216.850	\$324.527.150	\$15.400.000	\$15.400.000
JUNIO	\$329.744.000	\$17.180.084	\$312.563.916	\$15.400.000	\$15.400.000
JULIO	\$329.744.000	\$19.034.982	\$310.709.018	\$15.400.000	\$15.400.000
AGOSTO	\$329.744.000	\$107.323.235	\$222.420.765	\$15.400.000	\$15.400.000
SEPTIEMBRE	\$329.744.000	\$22.511.942	\$307.232.058	\$15.400.000	\$15.400.000
OCTUBRE	\$329.744.000	\$11.196.796	\$318.547.204	\$15.400.000	\$15.400.000
NOVIEMBRE	\$329.744.000	\$9.172.816	\$320.571.184	\$15.400.000	\$15.400.000
DICIEMBRE	\$329.744.000	\$8.037.379	\$321.706.621	\$15.400.000	\$15.400.000

Ahora bien, a pesar de la deducción de los costos y gastos, dado el monto de ingresos percibidos por el demandante, no se logra disminuir el tope de los 25 SMMLV para que tenga un impacto en la determinación de los aportes hecha por la UGPP, pues la base gravable no se modificó y, por ende, el monto de los aportes a su cargo tampoco.

De ahí que, si bien está demostrado que la UGPP incurrió en falsa motivación al no haber valorado los soportes documentales, ello no comporta la anulación de los actos administrativos demandados.

Sin embargo, se advierte que la UGPP no tuvo en cuenta los pagos realizados por el demandante mediante las planillas PILA presentadas con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial, según la siguiente relación:

MES	PLANILLA	IBC	SALUD	INTERESES MORA SALUD	PENSIONES	INTERESES MORA PENSIÓN	TOTAL PAGADO
1	8470678346	\$616.000	\$77.000	\$85.800	\$98.600	\$109.900	\$371.300
2	8470678581	\$616.000	\$77.000	\$84.000	\$98.600	\$107.600	\$367.200
3	8470678644	\$616.000	\$77.000	\$82.300	\$98.600	\$105.300	\$363.200
4	8470678728	\$616.000	\$77.000	\$80.500	\$98.600	\$103.000	\$359.300
5	8470678857	\$616.000	\$77.000	\$78.400	\$98.600	\$100.400	\$354.400
6	8470678863	\$616.000	\$77.000	\$76.600	\$98.600	\$98.000	\$350.200
7	8470678996	\$616.000	\$77.000	\$74.800	\$98.600	\$95.800	\$346.200
8	8470679166	\$616.000	\$77.000	\$72.800	\$98.600	\$93.200	\$341.800
9	8470679202	\$616.000	\$77.000	\$71.000	\$98.600	\$91.000	\$337.700
10	8470679273	\$616.000	\$77.000	\$69.200	\$98.600	\$88.600	\$333.400
11	8470679281	\$616.000	\$77.000	\$67.200	\$98.600	\$86.000	\$328.800
12	8470679370	\$616.000	\$65.500	\$71.000	\$98.600	\$83.900	\$325.000





En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la demandada afirmó que no era posible tener en cuenta dichos pagos. No obstante, el artículo 744 del ET habilita a los contribuyentes para presentar pruebas con la interposición del recurso de reconsideración.

Luego, no es admisible que la UGPP se haya abstenido de convalidar los pagos soportados en las planillas PILA, para así variar y actualizar los montos de las obligaciones insolutas desde la fecha de los pagos.

Por ello, se declara la nulidad parcial de los actos demandados y se ordena a la UGPP convalidar las planillas PILA para actualizar las obligaciones a cargo del señor **WRG**, previa comprobación de los sistemas informáticos establecidos por el Ministerio de la Protección Social.

En lo concerniente a la **sanción por omisión**, se advierte que esta es procedente, porque, para el año 2014, el señor **WRG** no se encontraba afiliado a salud y pensiones, en calidad de cotizante, pese a contar con el deber de hacerlo, dada su capacidad de pago.

Además, si bien se presentaron planillas de pago, estos se realizaron con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial. De modo que no era aplicable la disminución porcentual de la sanción del 10% al 5%, en los términos del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

No se condenó en costas por no encontrarse probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos:

No existió omisión del demandante en la afiliación a los subsistemas de salud y pensión. Los actos administrativos demandados se encuentran falsamente motivados, puesto que, para el año 2014, el señor **WRG** estaba afiliado a los subsistemas de seguridad social de salud y pensión.

El artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 define la omisión en la afiliación, como el incumplimiento de afiliarse a alguno de los subsistemas del SSSI. Es decir, existe un incumplimiento total y no parcial.

Sobre este punto, en el requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP señaló que, consultadas las bases de datos, el demandante se afilió al subsistema general de pensiones el 16 de marzo de 2006, a Porvenir S.A, y el 1 de julio de 2011 fue afiliado al subsistema general de salud.

Por ello, no es cierto que esté probada la omisión en la afiliación, lo que conlleva una falsa motivación de los actos administrativos demandados.

Aunado a lo anterior, en el expediente administrativo figuran certificaciones proferidas por la EPS Sánitas, en la que consta que el demandante se encontraba afiliado a esa EPS durante el año 2014, *“ya que realizó los pagos de los respectivos aportes en la fecha*



correspondiente a cada mes del año 2014".

En gracia de discusión, si el hecho sancionable es la omisión en la afiliación, lo cierto es que, al momento de la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir, dicha omisión se encontraba subsanada. De ahí que, en aplicación de los principios que rigen las actuaciones administrativas, al subsanar el hecho sancionable, no existe motivo para imponer la sanción.

La UGPP pretende volver mensuales el total de ingresos brutos anuales, sin fundamento legal y sin tener en cuenta la realidad económica del aportante. La UGPP decide volver mensuales los ingresos totales anuales del demandante, ignorando la situación económica real de éste, porque los trabajadores independientes solo deben aportar al Sistema General de Seguridad Social en los meses en los que efectivamente obtengan ingresos iguales o superiores a un salario mínimo legal mensual vigente.

Por ello, no es procedente que la UGPP mensualice los ingresos anuales para determinar el IBC correspondiente a cada mes, máxime si se tiene en cuenta que el demandante tiene la calidad de comerciante y de dicha actividad no se puede concluir que recibe una suma fija mensual.

Aunado a lo anterior, contrario a lo afirmado por el Tribunal, en sede administrativa y judicial se cuestionó que, sin fundamento alguno, la UGPP haya mensualizado los ingresos que registró en la declaración de renta, por lo que el argumento debe ser analizado en esta instancia.

Se encuentran demostrados los costos y gastos registrados en la declaración de renta del año 2014. La UGPP desconoció que toda la información registrada en la declaración de renta de la vigencia 2014 tiene presunción de veracidad, que no fue desvirtuada por la entidad demandada, pues se limitó a rechazar costos y deducciones de manera general. En la declaración de renta se registraron costos y gastos ocasionados en el año 2014 y estos deben deducirse al momento de calcular el IBC.

Es más, el análisis adelantado por la UGPP vulnera el principio de indivisibilidad de la prueba, previsto en el artículo 250 del Código General del Proceso, pues al estudiar la declaración de renta solo tomó como veraces los ingresos brutos registrados en el año 2014, pero desconoció el resto de la información consignada en el denuncia rentístico.

De igual forma, desconoció lo establecido en el literal a) del párrafo 1 del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, que establece que el IBC debe guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado.

Además, la UGPP y el juez de primera instancia no valoraron que entre las pruebas se aportaron soportes de costos y gastos, como el certificado de retenciones del año 2014, proferido por Colanta, las notas a los estados financieros, suscritas por contador público y el estado de pérdidas y ganancias, con corte a 31 de diciembre de 2014, que se presentaron como soporte de la declaración.

Todo lo anterior, ocasionó que no se tuvieran en cuenta los costos y gastos que debían ser deducidos de los ingresos con el fin de calcular correctamente el IBC, pues si bien es cierto que durante esa vigencia se registraron ingresos brutos por \$3.956.928.000, los costos y gastos ascendieron a \$3.836.836.000.



El demandante no es trabajador independiente. El artículo 10 del Código de Comercio establece que son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan de alguna de las actividades que la ley considera mercantiles. En el caso en concreto, el actor se dedica al comercio al por menor de productos lácteos y huevos, actividad que es considerada como mercantil, según el numeral 1 del artículo 20 *ibidem*.

En razón a ello, el demandante no tiene la calidad de trabajador independiente, en los términos del Decreto 3063 de 1989, sino la de comerciante, que incurre en costos por la mercancía que adquiere para posteriormente comercializarla en su establecimiento de comercio. Además, tiene empleados a cargo, gastos fijos y pagos de impuesto de industria y comercio, entre otros.

En consecuencia, la UGPP violó el artículo 29 de la Constitución Política, los parágrafos 1 y 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 y los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, en la medida que aplicó al presente asunto, normas dirigidas a empleados y prestadores de servicios.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada no se pronunció.

El Ministerio Público guardó silencio en la oportunidad prevista en el artículo 247 del numeral 6 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala define si para el año 2014, el apelante tenía la calidad de trabajador independiente. Así mismo, estudia si la UGPP se encontraba facultada para volver mensuales el total de ingresos brutos anuales declarados en renta con el fin de calcular el IBC mensual y si existe falsa motivación por la falta de valoración de las pruebas para demostrar los costos y gastos registrados por el demandante en la declaración de renta del año 2014.

La Sala revoca la sentencia apelada y accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

De la calidad de trabajador independiente del señor WRG. El demandante cuestiona que las personas naturales comerciantes no pueden asimilarse a trabajadores independientes, como lo hizo la UGPP. De ahí que no se genere la obligación de afiliarse y cotizar en salud y pensión.

Sobre este punto, es necesario traer a colación lo resuelto por esta Sección en sentencia del 1 de agosto de 2019¹, en la que se negó la nulidad de algunos de los apartes de los artículos 2.1.4.1. numeral 1.4 y 3.2.1.1. numeral 1 del Decreto 780 de 2016², norma compilatoria de los Decretos 1406 de 1999 y 2353 de 2015, entre otros.

En esa sentencia se precisó que el literal b) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece que todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través

¹ Exp.23379, C.P. Milton Chaves García.

² “Por medio del cual se expidió el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social”



del subsidio que se financiará con recursos fiscales de solidaridad y los ingresos propios de las entidades territoriales.

De igual forma, que el literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 dispone que los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago.

Así mismo, que el literal b) de ese artículo señala, de forma general, que pertenecen al régimen subsidiado las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización.

Al respecto, se resaltó que en la sentencia C-578 de 2009, la Corte Constitucional analizó en conjunto esas normas y precisó que debe hacerse una interpretación amplia de la expresión “**trabajador independiente**”.

Por ello, esta Sección consideró que dentro de esa categoría debían incluirse **a los propietarios de empresas** como obligados a cotizar, pues “*en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen*”³.

Sobre el particular, la Sección precisó lo siguiente⁴:

“Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, precisó que una interpretación amplia de la expresión “trabajador independiente” contenida en el numeral 1) del literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 admite la inclusión de los rentistas de capital como obligados a cotizar o aportar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo el entendido que son personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. (...)”

De igual forma, el alcance dado por la Corte a la expresión “trabajador independiente” prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa.

Por su parte, el artículo 157 literal a) numeral 2) de la Ley 100 de 1993 señala que, en general, hacen parte del régimen subsidiado “las personas sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización”.

Así, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen”.

En la misma línea, esta Sección se pronunció en sentencia del 29 de abril de 2021⁵, en la que se analizó la legalidad del artículo 26 del Decreto 806 de 1998 y se 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*

³ Ibidem.

⁴ Ibidem.

⁵ Exp.25056, C.P. Myriam Gutiérrez Argüello.



empleador”.

Y que dentro de la expresión trabajadores independientes se encuentran aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o en una relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago para financiar el sistema, entre los que se destacan **los comerciantes**, rentistas de capital y propietarios de empresas, entre otros⁶.

Respecto a los aportes a pensión, la Sección precisó que se aplican las mismas razones, pues los principios de solidaridad y universalidad se predicen de todo el Sistema General de Seguridad Social, incluido el de pensiones, por lo que todas las personas con capacidad económica deben contribuir con su financiamiento⁷.

En el presente asunto, el demandante aportó certificado de matrícula mercantil expedido por la Cámara de Comercio de Girardot, en el que consta que es propietario de un establecimiento de comercio y aparece como actividad económica principal “4722 – comercio al por menor de leche, productos lácteos y huevos, en establecimientos especializados; 4711- comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco”.

De esta manera, se encuentra probado que el demandante tiene la calidad de comerciante, como lo ha sostenido a lo largo del proceso. En consecuencia, hace parte de la categoría de trabajador independiente con contrato diferente al de prestación de servicios profesionales. De ahí que esté demostrado que el demandante estaba obligado a afiliarse y cotizar a los sistemas de salud y pensión. El cargo no prospera.

De la falta de motivación de los actos administrativos demandados. El demandante alega que el juez de primera instancia incurrió en falta de motivación porque no tuvo en cuenta que en el trámite administrativo aportó la declaración de renta del año 2014, en el que se informaron los ingresos, costos y gastos en que incurrió en esa vigencia fiscal, los cuales tienen presunción de veracidad.

Así mismo, que se aportaron pruebas para demostrar que los costos y gastos derivados de la actividad comercial, registrados en la declaración de renta de 2014 y que ascendían a \$3.836.836.000, son expensas necesarias deducibles de conformidad con el artículo 107 del E.T. De ahí que estos, debían ser deducidos de los ingresos brutos (\$3.956.928.000) con el fin de calcular el IBC.

De igual forma, cuestiona que la UGPP convirtiera en mensuales el total de ingresos brutos anuales declarados a efectos de calcular el IBC, lo cual no es procedente porque no obedece a la realidad económica del aportante. Esto, por cuanto debe tenerse en cuenta que solo se ocasiona la obligación de aportar al Sistema General de Seguridad Social en los meses en los que efectivamente se obtengan ingresos iguales o superiores a un salario mínimo legal mensual vigente. Además, que no existe fundamento legal para ello.

En lo atinente a la causal de nulidad por falsa motivación, esta Sección reitera que para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en esta causal, se debe demostrar una de las siguientes circunstancias : “a) *O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión*

⁶ Exp. 24719, C.P. Myriam Gutiérrez Argüello.

⁷ Ibídem.



no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente”⁸.

Esto implica que quien alega la causal de falsa motivación, debe precisar cuáles fueron los hechos que la administración no tuvo en cuenta para tomar la decisión, o, en qué consiste la errada interpretación de estos.

Caso concreto

De la presunción de ingresos⁹. Afirma el demandante que sus ingresos no fueron constantes en el año en discusión, por lo que la administración no debió mensualizar los ingresos registrados en la declaración de renta del año 2014.

En efecto, en lo concerniente al aspecto positivo registrado en la declaración de renta de 2014 (ingresos), la UGPP procedió a convertir en mensuales los ingresos brutos a fin de calcular el IBC correspondiente. Para ello, tomó como base \$3.956.928.000 que equivalen a la totalidad de los ingresos brutos registrados por el demandante en la declaración de renta del 2014 (suma de los renglones 42 + 43 + 44).

Mediante requerimiento ordinario de información nro. RQI-M-3596 de 27 de octubre de 2016, la UGPP solicitó al actor, además de las planillas de liquidación y pago de los aportes al sistema por el año 2014, una relación de los ingresos brutos y costos asociados a su actividad productora de renta, certificados por contador público o revisor fiscal, junto con los documentos soporte del valor mensual de los ingresos y los costos.

Posteriormente, la UGPP profirió el requerimiento para corregir y/o declarar, que fue contestado por el demandante. Sin embargo, no aportó pruebas que refutaran la presunción de ingresos. En consecuencia, la UGPP utilizó el promedio mensual de ingresos efectivamente percibidos por el señor **WRG** durante los periodos fiscalizados, es decir, la suma de \$329.744.000. Esto, con base en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2019, que establece una presunción de ingresos y de capacidad de pago para quienes son declarantes de renta, pero sometido al límite máximo de 25 SMLMV. Dado que el señor **WRG** superaba el límite para cada periodo, se tomó como base mensual la suma de \$15.400.000.

En este contexto, la Sala observa que la UGPP determinó los aportes a la seguridad social con base en el promedio mensual de los ingresos obtenidos por el demandante durante la vigencia fiscal 2014, sin que dicha información fuese desvirtuada por el contribuyente, por cuanto no allegó documentos que dieran cuenta de los ingresos obtenidos durante cada periodo del año en discusión.

Por consiguiente, debido a que no ejerció su derecho a aportar pruebas al procedimiento de determinación ni al proceso judicial, que habrían sustentado sus pretensiones y rebatido las aseveraciones de la entidad demandada, la Sala considera que no cumplió con la carga de la prueba que le incumbe al interesado.

⁸ Exp. 19909, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Para el análisis del caso, se reitera el criterio adoptado por la Sala en sentencia de 18 de mayo de 2023, exp. 26808.



Por lo anterior, la presunción de ingresos efectuada por la UGPP estuvo ajustada a derecho ante la inactividad probatoria de la demandante para contrarrestar las glosas de la administración. No prospera el cargo.

Deducción de costos y gastos¹⁰. El demandante asegura 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, que tienen presunción de veracidad y se encuentran soportados con los documentos anexos a la demanda.

Sobre el particular, la UGPP profirió al demandante requerimiento de información de 27 de octubre de 2016, en el que le solicitó que allegara la documentación pertinente para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social para el año 2014.

El 22 de diciembre de 2016, la UGPP profirió el requerimiento para declarar y/o corregir, en el que respecto de las pruebas aportadas por el demandante para demostrar el cumplimiento del artículo 107 del ET, señaló que no cumplían los requisitos previstos en ese artículo para que proceda la deducción del IBC de los costos y gastos.

El 22 de febrero de 2017, el demandante dio respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, en el que indicó que el cálculo del IBC debía calcularse teniendo en cuenta que es un comerciante y no un trabajador independiente. Además, anexó otras pruebas.

El 21 de julio de 2017, la UGPP profirió la Liquidación Oficial No. RDO 2017-02306, en la que advirtió que el demandante no aportó pruebas que permitieran establecer si contaba con costos o gastos relacionados con la actividad generadora de renta que pudieran ser deducidos y considerados en el cálculo del IBC.

El 4 de agosto de 2017, el demandante interpuso recurso de reconsideración en el que manifestó que la UGPP tuvo en cuenta los ingresos reportados en la declaración de renta del año 2014, pero no los costos *“por valor de \$3.561.235.000, gastos administrativos \$33.000, gastos operaciones \$258.454.000 y gastos de ventas \$17.114.000, para un total por concepto de gastos de \$275.601.000. En tales condiciones, el ingreso tan solo arrojaría la suma de \$90.407.000, a los cuales considera deben descontarse los impuestos de renta líquida en suma de \$15.419.000, gastos personales en suma de \$6.701.000, representados en gastos universitarios de sus hijos, arriendo de vivienda, servicios públicos, impuestos de vehículo y gastos de alimentación.”*

El 10 de julio de 2018, la UGPP expidió la Resolución RDC 372, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración. Expresó que, de conformidad con los artículos 6 de la Ley 797 de 2003 y 1 del Decreto 510 de 2003, la base de cotización de los trabajadores independientes se calculaba de acuerdo con los ingresos efectivamente percibidos y que eran deducibles los costos y gastos, que cumplieran los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T.

En lo concerniente a la deducción de los costos y gastos, expresó lo siguiente:

¹⁰ Se reitera la sentencia de la Sala de 18 de mayo de 2023, exp. 26808.



“(…) le corresponde a esta Dirección establecer si los costos y deducciones reportados en los renglones 51 y 56 de la declaración de renta, deben ser restados de los ingresos brutos para efectos de establecer el Ingreso Base de cotización de los aportes a Seguridad Social.

(…)

*En esta Instancia pretende el recurrente que para efectos de establecer el ingreso base de cotización de los aportes a seguridad social en los subsistemas de salud y pensión, se deduzcan de los ingresos brutos, los costos y deducciones reportados en los renglones 51 y 56 de la declaración de renta del año 2014, **sin embargo, debe precisar el Despacho que de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario no es posible tenerlos en cuenta, toda vez que no se puede establecer la causalidad, necesidad y proporcionalidad de los mismos con la actividad productora de renta por el simple hecho de haber sido declarados por el aportante, tal como lo ha motivado el Consejo de Estado en múltiple jurisprudencia, en especial en la sentencia del 02 de agosto de 2017 dentro del proceso con radicado interno número 20701, proferida por la Sección Cuarta, con ponencia del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez (…)***

(…)”. (Se destaca)

Pues bien, de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias de los contribuyentes y en la medida en que la propia ley no hace ninguna distinción, debe entenderse que dicha presunción abarca todos los hechos y datos consignados en ella, pues la normativa no presume la veracidad de una parte de la declaración tributaria.

En ese orden de ideas, si la UGPP tiene como sustento probatorio la declaración de renta presentada por el demandante por el año gravable 2014, en los renglones referidos a los ingresos, también debe tener en cuenta aquellos rubros en los que incurre 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 la 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, declaración que solo puede ser modificada o controvertida por la DIAN, mediante liquidación oficial de revisión, conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008.

En el caso en estudio, en la declaración de renta presentada por el demandante consta que por el año 2014 informó ingresos brutos (renglón 45) por \$3.956.928.000, a los cuales se les deben restar los costos declarados (renglón 51) por \$3.561.235.000 y las deducciones declaradas (renglón 56) por \$275.601.000, cuyo resultado es \$120.092.000, a partir del cual se determina el IBC mensual en la suma de \$10.007.667.



En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que de los ingresos brutos declarados que sirven para determinar el IBC deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante por el año 2014.

De la falsa motivación de la sanción por omisión. El demandante consideró que se configuró falsa motivación, porque no era procedente la sanción por omisión impuesta en los actos administrativos demandados, pues, para el año 2014, estaba afiliado a los subsistemas de seguridad social de salud y pensión.

En lo atinente a este punto, en la liquidación oficial, la UGPP impuso al demandante la sanción por omisión, prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificado por artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, para lo cual sostuvo lo siguiente:

“4.3.1 Sanción por omisión

*En el requerimiento para declarar y/o corregir se propuso una sanción por omisión al encontrar que EL OBLIGADO no se afilió y/o vinculó a los subsistemas de salud y pensión en los periodos de enero a diciembre del año 2014.
(...)”*

Del aparte citado se advierte que la conducta por la cual se impuso sanción al señor **WRG** fue por **omisión en la afiliación** en los subsistemas de salud y pensión. Así lo entendieron también en el proceso el demandante y la UGPP.

Pues bien, de manera coherente con el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 1 del Decreto Reglamentario 3033 de 2013 definió la sanción por omisión en la afiliación de la siguiente manera:

“Artículo 1°. Definiciones. Las expresiones contenidas en este decreto tendrán los siguientes alcances:

(...)”

3. Omisión en la afiliación: Es el incumplimiento de la obligación de afiliarse a alguno o algunos de los subsistemas que integran el Sistema de la Protección Social y como consecuencia de ello, no haber declarado ni pagado las respectivas contribuciones parafiscales, cuando surja la obligación conforme con las disposiciones legales vigentes.

(...)”

5. Inexactitud: Es cuando se presenta un menor valor declarado y pagado en la autoliquidación de aportes frente a los aportes que efectivamente el aportante estaba obligado a declarar y pagar, según lo ordenado por la ley.

6. Mora: Es el incumplimiento que se genera cuando existiendo afiliación no se genera la autoliquidación acompañada del respectivo pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social en los plazos establecidos en las disposiciones legales vigentes.”



De modo que la sanción por omisión en la afiliación es procedente cuando el contribuyente incumpla la obligación de afiliarse a los subsistemas de salud o de pensión y, en consecuencia, no efectúa las respectivas contribuciones a estos subsistemas. Cuando existe afiliación pero no se pagan los aportes oportunamente, lo que se genera es la mora por dicho incumplimiento.

En el presente asunto, consta que el demandante aportó **certificados de afiliación** en el año 2014 a la EPS SÁNTITAS (en el que consta que está afiliado desde el 1 de julio de 2011). Además, como lo afirmó la UGPP en el requerimiento para declarar y/o corregir, está probado que el actor está afiliado al fondo de pensiones Porvenir desde el 16 de marzo de 2006. Así mismo, allegó planillas PILA de los meses de enero a diciembre de 2014, en las que consta que efectuó pago de esos periodos a los subsistemas de salud y pensión el 22 de septiembre de 2017.

No obstante, la entidad demandada no efectuó pronunciamiento alguno respecto a esas pruebas, a pesar de que incidían directamente en la decisión de imponer la mencionada sanción y que le correspondía controvertirlas, pues demostraban la afiliación a salud y a pensión. Por ello, encuentra la Sala que se configura falsa motivación en lo atinente a este punto. En consecuencia, se levanta la sanción por omisión en la afiliación a salud y pensión impuesta a la actora. Prospera el cargo.

En síntesis: i) la parte demandante no cumplió con la carga de la prueba que le correspondía para desvirtuar los ingresos reportados en la declaración de renta, que fueron tenidos en cuenta por la entidad a efectos del cálculo del IBC de aportes; ii) la UGPP desconoció, sin fundamento alguno, la veracidad de los costos y deducciones reportados en la declaración de renta presentada por el señor **WRG** y iii) no procedía la sanción por omisión en la afiliación a los subsistemas de salud y pensión impuesta al actor por el año 2014.

Por las razones anteriores se impone revocar la sentencia de primera instancia. En su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos mediante las cuales la UGPP liquidó al demandante los aportes al Sistema de Seguridad Social por los periodos de enero a diciembre de 2014 e impuso sanción por la conducta de omisión en la afiliación a los subsistemas de salud y pensión.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP reliquidar los aportes al Sistema de Seguridad Social por los periodos de enero a diciembre de 2014 a cargo del señor **WRG**, para lo cual deberá tomar de la declaración de renta del mencionado año, los ingresos brutos equivalentes a \$3.956.928.000, menos los costos (renglón 51) por \$3.561.235.000 y deducciones (renglón 56) por \$275.601.000, cuyo resultado es \$120.092.000, a partir del cual se determina el IBC mensual en la suma de \$10.007.667. Asimismo, se levanta la sanción por omisión en la afiliación a los subsistemas de salud y pensión impuesta a la actora.

Finalmente, y como lo advirtió el Tribunal, a título de restablecimiento del derecho, la Sala también ordena a la UGPP que, al momento de efectuar la liquidación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social del señor **WRG**, tenga en cuenta los pagos realizados por el demandante mediante las planillas PILA presentadas con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial. Estas son:



MES	PLANILLA	IBC	SALUD	INTERESES MORA SALUD	PENSIONES	INTERESES MORA PENSIÓN	TOTAL PAGADO
1	8470678346	\$616.000	\$77.000	\$85.800	\$98.600	\$109.900	\$371.300
2	8470678581	\$616.000	\$77.000	\$84.000	\$98.600	\$107.600	\$367.200
3	8470678644	\$616.000	\$77.000	\$82.300	\$98.600	\$105.300	\$363.200
4	8470678728	\$616.000	\$77.000	\$80.500	\$98.600	\$103.000	\$359.300
5	8470678857	\$616.000	\$77.000	\$78.400	\$98.600	\$100.400	\$354.400
6	8470678863	\$616.000	\$77.000	\$76.600	\$98.600	\$98.000	\$350.200
7	8470678996	\$616.000	\$77.000	\$74.800	\$98.600	\$95.800	\$346.200
8	8470679166	\$616.000	\$77.000	\$72.800	\$98.600	\$93.200	\$341.800
9	8470679202	\$616.000	\$77.000	\$71.000	\$98.600	\$91.000	\$337.700
10	8470679273	\$616.000	\$77.000	\$69.200	\$98.600	\$88.600	\$333.400
11	8470679281	\$616.000	\$77.000	\$67.200	\$98.600	\$86.000	\$328.800
12	8470679370	\$616.000	\$65.500	\$71.000	\$98.600	\$83.900	\$325.000

Condena en costas. No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹¹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

F A L L A

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial RDO 2017- 02306 del 21 de julio de 2017 y de la Resolución RDC 372 del 10 de julio de 2018, mediante las cuales la UGPP liquidó el valor de aportes al Sistema de Seguridad Social por el periodo enero a diciembre de 2014 e impuso sanción por la conducta de omisión a **WRG**.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se ORDENA a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Aportes Parafiscales de la Protección Social -UGPP- reliquidar los aportes al Sistema de Seguridad Social por los periodos de enero a diciembre de 2014 a cargo del señor **WRG**, para lo cual deberá tomar de la declaración de renta del mencionado año los ingresos brutos equivalentes a \$3.956.928.000, menos los costos (renglón 51) por \$3.561.235.000 y deducciones (renglón 56) por \$275.601.000, cuyo resultado es \$120.092.000, a partir del cual se

¹¹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.





determina el IBC mensual en la suma de \$10.007.667. Así mismo, se **LEVANTA** la sanción por omisión en la afiliación a los subsistemas de salud y pensión impuesta al actor, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia.

Además, al momento de efectuar la liquidación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social del señor **WRG**, la UGPP debe tener en cuenta los pagos realizados por el demandante mediante las planillas PILA presentadas con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial, que figuran en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN