



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00274-01 (26318)  
**Demandante:** William González Castañeda  
**Demandado:** UGPP

**Temas:** Aportes al Sistema de Seguridad Social Integral (SSSI). Pensión y salud. Rentista de capital. Base gravable. Medios de prueba.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 03 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó pretensiones sin condenar en costas (f. 80).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Con la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-03622, del 24 de octubre de 2017, la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes a pensión y salud presentadas por el actor para todos los periodos de 2014 y lo sancionó por inexactitud (f. 64); decisión que confirmó la Resolución nro. RDC-2018-01596, del 04 de diciembre de 2018 (f. 64).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 1a):

1. Sírvase declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Resolución nro. RDC-2018-01596 del 04 de diciembre de 2018, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. RDO-2017-03622 del 24 de octubre de 2017; y (ii) Liquidación Oficial nro. RDC-2017-03622 del 24 de octubre de 2017, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial al demandante por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de salud y pensión, y se sanciona por no declarar aduciendo la de inexactitud.
2. Como consecuencia de la anterior declaración, ordenar y dejar sin efectos jurídicos las resoluciones en comento.
3. A título de restablecimiento del derecho, se declare en firme las declaraciones privadas realizadas por mi procurado, del pago de los aportes al Sistema de Protección Social de los periodos comprendidos entre los meses de enero a diciembre de 2014.
4. En el caso que mi poderdante haya realizado algún pago, y en virtud de lo señalado por el artículo



311 de la Ley 1819 de 2016, se ordene a título de restablecimiento del derecho a las administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones efectuar las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos en caso de que se ordene la nulidad de las mencionadas resoluciones.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 596 del ET (Estatuto Tributario), 15, 204 y 271 de la Ley 100 de 1993; 18 de la Ley 1122 de 2007; 156 de la Ley 1151 de 2007; 33 de la Ley 1438 de 2011; 178 de Ley 1607 de 2012; 167 CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 267 de la Ley 1753 de 2015; y 23 del Decreto 1703 de 2002, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 13):

Sostuvo que los actos acusados transgredieron las normas en las que debieron fundarse, al liquidar los aportes a pensión y salud aplicando una metodología de presunción de ingresos de los rentistas de capital que no estaba prevista en la ley. Explicó que, para los periodos discutidos, la base gravable de esas contribuciones no había sido adoptada por el legislador, pues los artículos 204 de la Ley 100 de 1993, 18 de la Ley 1122 de 2007 y 33 de la Ley 1438 de 2011 la supeditaron a la reglamentación de un mecanismo de presunción de ingresos que, al no haberse fijado por el gobierno, hacía improcedente la determinación de los aportes. En línea con los anterior, alegó que la demandada carecía de competencia para establecer los réditos presuntos gravados con las contribuciones, porque esa fue una potestad que se dio al gobierno. Agregó que, al aplicar las reglas para la determinación de los ingresos gravados establecidas en el artículo 135 de la Ley 1753 del 2015, su contraparte infringió el principio constitucional de irretroactividad de la ley, debido al cual esa disposición regiría para la liquidación de las cotizaciones a partir de su entrada en vigor, que no para los periodos de 2014 objeto de revisión.

Por otra parte, sostuvo que, aunque se juzgase que para los periodos de la litis la ley preveía el IBC (ingreso base de cotización) de las contribuciones a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital, correspondería anular los actos demandados, debido a que desconocieron las pruebas que daban cuenta del periodo de percepción de los ingresos y de las expensas que les eran imputables. Al respecto, insistió en que la mensualización de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta no era una metodología prevista en la ley para la determinación de la base gravable de las cotizaciones, pues incluso el artículo 598 del ET expresamente señala que la liquidación privada del impuesto sobre la renta contiene la discriminación de los factores necesarios para establecer las bases gravables de ese impuesto particular. Con todo, señaló que, si fuera procedente la mensualización de los ingresos ahí denunciados, su contraparte erró al no seguir el mismo procedimiento para la determinación de las expensas que aminoraban esos réditos. Prescindió de formular cargos contra la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones del demandante (ff. 39 a 54 vto.), para lo cual precisó que la Corte Constitucional en la sentencia C-578 del 26 de agosto del 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez) interpretó los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, indicando que la categoría de trabajadores independientes comprendía a los trabajadores independientes por cuenta propia y a los rentistas de capital, de manera que para establecer los aportes a cargo de esos sujetos debían aplicarse las normas referidas a los trabajadores independientes. En cuanto a la base gravable, puntualizó que, para los periodos de la litis, estaba fijada en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y su Decreto reglamentario 510 de 2003 (aplicable también a las contribuciones a salud por mandato expreso del artículo 3.º el Decreto *ibidem*), que establecían que las cotizaciones debían



realizarse con base en los ingresos efectivamente percibidos, entendiendo por tal los réditos mensuales menos los costos y gastos que cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET y estuvieran debidamente soportados. Sostuvo que, si bien para la época no se había dispuesto un mecanismo de presunción de ingresos, los artículos 25 del Decreto 1406 de 1999 y 33 de la Ley 1438 de 2011 previeron que los réditos que hicieran base de los aportes a pensión y salud fueran los realmente percibidos por el aportante, que debían guardar correspondencia con los liquidados para efectos del impuesto sobre la renta; razón por la cual, en su opinión, procedía la distribución de los ingresos declarados en esa liquidación privada atendiendo a la periodicidad mensual de las cotizaciones, siendo carga del aportante demostrar si esos réditos se obtuvieron de otra forma. Explicó que esa carga se incumplió en el *sub examine*, porque el soporte contable interno de un comprador que allegó el demandante carecía de idoneidad probatoria para acreditar la fecha de percepción de los ingresos. Respecto a los costos y gastos, defendió que el ordenamiento jurídico fijó como pruebas conducentes las facturas –en el caso de las operaciones realizadas con sujetos del régimen común del IVA (impuesto sobre las ventas)– y los soportes señalados en el artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997 –en los demás eventos–. Por ende, en su criterio, la declaración de renta era insuficiente para acreditar las expensas de la litis, toda vez que no permitía analizar si las expensas declaradas cumplían los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Añadió que analizó los documentos que aportó el demandante como prueba de las aminoraciones, v.g. contratos de promesa de compraventa, contratos de leasing y gastos notariales, pero se referían a periodos diferentes o no lo identificaban con adquirente.

Por último, se opuso a que se declare la firmeza de las autoliquidaciones de los aportes que solicitó el demandante, puesto que esa consecuencia no se previó respecto de las cotizaciones al SSSI. También discutió la pretensión de devolución formulada por su contraparte argumentando que no tenía en su patrimonio los aportes recaudados, sino que los giró a las administradoras de cada subsistema.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 80). Consideró que, para los periodos gravables de la litis, la base gravable de los aportes al SSSI de los rentistas de capital eran los ingresos efectivamente percibidos menos los costos y gastos que cumplían los requisitos del artículo 107 del ET, siempre que estuvieran debidamente soportados, pues así lo preveían los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993 reglamentados por los artículos 1.º y 3.º del Decreto 510 de 2003, aplicables a las cotizaciones a salud por disposición expresa de la última disposición referida. Aunque estuvo de acuerdo con el demandante en que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 no previó la mensualización de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta como un mecanismo para establecer los réditos hacían base de los aportes al SSSI, avaló ese cálculo en el caso analizado al verificar que el actor confesó que percibió los ingresos de su actividad económica en una misma proporción en cada mes. Esto porque declaró el mismo IBC para todos los periodos, sin acreditar a qué correspondía la diferencia entre los réditos declarados en renta y aquellos que hicieron base para las cotizaciones. De otra parte, señaló que los costos y gastos que desconoció la demandada fueron menores a los liquidados en la declaración del impuesto sobre la renta. Además, avaló su rechazo porque no estaban probados con documentos que cumplieran los requisitos previstos en los artículos 617, 618 y 771-2 del ET ni con algún certificado de contador público. En suma, juzgó que el actor no logró desvirtuar la legalidad de los actos acusados, toda vez que omitió aportar pruebas para desestimar los ingresos mensuales determinados por la demandada y para acreditar costos y gastos adicionales a los aceptados.



## Recurso de apelación

El actor apeló la decisión del *a quo* (f. 80). Sostuvo que, para los periodos de la litis, el IBC de las contribuciones a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital no estaba fijado en la ley, pues los artículos 204 de la Ley 100 de 1993 y 33 de la Ley 1438 de 2011 supeditaron la base de liquidación de esos aportes a la adopción de un mecanismo de presunción de ingresos por parte del gobierno. Explicó que esa omisión no podía suplirse por la demandada, porque su competencia era la gestión y el cobro administrativo de las cotizaciones mas no la reglamentación de los elementos del hecho generador. Expuso que el IBC de los aportes en cuestión se fijó, por primera vez, en el artículo 135 de la Ley 1735 de 2015, que si se aplicara al *sub lite* se infringiría el principio de irretroactividad de las normas tributarias.

Reiteró que los actos demandados fueron falsamente motivados al desconocer los periodos en los que se obtuvieron los ingresos gravados, pues la demandada mensualizó los réditos liquidados en la declaración del impuesto sobre la renta, sin considerar que fueron percibidos en proporciones diferentes a lo largo del año. Al respecto, planteó que ese cálculo del IBC no estaba previsto en la ley pues, según el artículo 596 del ET, la finalidad de la declaración del impuesto sobre la renta era determinar las bases gravables de ese tributo particular. También que su contraparte incumplió la carga que tenía de probar el monto de los ingresos que obtuvo en cada mes para establecer la base gravable de las cotizaciones que supuestamente tendría a su cargo. Si bien aceptó que la demandada, al fallar el recurso de reconsideración, imputó las expensas en los meses de su realización, sostuvo que erró al no hacer lo mismo con los ingresos y al determinar la cuantía de los costos y gastos, pues las pruebas aportadas daban cuenta erogaciones por sumas mayores a las establecidas. Argumentó que, en todo caso, si procediera la mensualización de los ingresos determinados en la autoliquidación del impuesto sobre la renta, correspondería efectuar ese mismo cálculo con las expensas. Por último, pidió que, en atención a los criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, se ordene a la demandada aplicar el sistema de costos presuntos.

## Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por el demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarlo en costas. Por lo tanto, corresponde definir si, para los periodos del año 2014, los rentistas de capital no estaban obligados a realizar aportes a pensión y salud, en la medida en que la ley no preveía la base gravable de esas cotizaciones. Si ese cargo se resolviera en contra del apelante, deberá definirse si probó los periodos en los que efectivamente obtuvo los réditos gravados, así como las erogaciones que eran imputables a los mismos; o, por el contrario, procedía la mensualización de los ingresos y de las aminoraciones que declaró en la autoliquidación del impuesto sobre la renta.

En cambio, la Sala tiene vedado pronunciarse sobre la aplicación del sistema de costos presuntos que pidió el recurrente en la apelación, en la medida en que esa corresponde a una potestad de la autoridad tributaria, que, por mandato expreso del artículo 199 de la Ley 2010 de 2020, podría aplicar el esquema de presunción de costos a «los procesos



de fiscalización en curso ... y no dispongan de una situación jurídica consolidada por pago». Entonces, dado que esa corresponde a una discusión ajena a la litis trabada entre las partes y a una competencia de la demandada, no podría emitirse un pronunciamiento sobre el particular sin infringir el principio de congruencia y los derechos de defensa y contradicción de la Administración (artículo 328 del CGP).

2- El apelante único no discute su sujeción pasiva a las contribuciones a pensión y salud por sus actividades como rentista de capital y transportista, pero defiende que, para los periodos de la litis, aun no estaba reglado el IBC de esos aportes, pues el legislador lo supeditó a la reglamentación de un mecanismo de presunción de ingresos que no se adoptó por el gobierno. Explica que esa omisión no podía suplirse por la demandada con la mensualización de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta, pues carece de competencia para regular los elementos del hecho generador de las cotizaciones y solo tiene la potestad para gestionarlas y cobrarlas. Así, sostiene que la base gravable de los aportes se fijó, por primera vez, en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 que no podía aplicarse al *sub lite* porque se infringiría el principio de irretroactividad de las normas tributarias.

A lo anterior se opone la demandada argumentando que, para los periodos de la litis, el IBC de los aportes a pensión y salud de los rentistas de capital e independientes por cuenta propia estaba fijado en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y su Decreto reglamentario 510 de 2003 (aplicables a las contribuciones a salud por mandato expreso del artículo 3.º del Decreto *ibidem*), que establecían que debían realizarse con base en los ingresos efectivamente percibidos, entendiendo por tal los réditos mensuales menos los costos y gastos que cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET y estuvieran debidamente soportados. Plantea que, al margen de la falta de adopción del mecanismo de presunción de ingresos, conforme a los artículos 25 del Decreto 1406 de 1999 y 33 de la Ley 1438 de 2011, estaban gravados con los aportes los réditos realmente percibidos por el aportante, los cuales debían guardar correspondencia con los liquidados para efectos del impuesto sobre la renta. Por ende, en su criterio, procede la distribución de los ingresos declarados en renta atendiendo a la periodicidad mensual de las cotizaciones, correspondiéndole al contribuyente la carga de demostrar el periodo de su percepción, si fuera diferente.

A partir de lo expuesto, la Sala precisa que el actor acepta que, por sus actividades como rentistas de capital y transportista, era sujeto pasivo de los aportes a pensión y salud; con lo cual la litis trabada entre las partes, se centra en establecer si, para los periodos de 2014 discutidos, la ley fijaba la base gravable de esos aportes o si, en cambio, ese elemento de la obligación tributaria estaba supeditado a la reglamentación de un sistema de presunción de ingresos, cuya omisión hacía improcedente la liquidación de los aportes, en la medida en que ese vacío normativo no podría suplirse por la demandada a partir de la mensualización de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará el criterio expuesto en las sentencias del 14 de septiembre, 05 y 11 de octubre de 2023 (exps. 26001, 26673 y 26709, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), que decidieron un asunto de similares características al que convoca a la Sala en esta oportunidad.

Conforme al criterio de decisión de la Sección que se reitera, para los periodos de 2014, la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital e independiente por cuenta propia sí estaba fijada en la ley. Concretamente, para el subsistema de pensión, el IBC corresponde al definido en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3.º y 6.º de la Ley 797 de 2003, conforme a

los cuales hacen base de esas contribuciones «*los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos*» que, en todo caso, «*no podrá ser inferior al salario mínimo*» ni superar «*25 salarios mínimos legales mensuales vigentes*» (artículo 18 *ibidem* recogido en el artículo 3.º del Decreto 510 de 2013). En línea con lo anterior, dispuso el artículo 1.º del Decreto *ibidem* que «*se entienden por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario*».

En cuanto al IBC para las cotizaciones al subsistema de salud, la Sección precisó que corresponde a la misma prevista para pensión, puesto que «*se compone de los ingresos percibidos por el trabajador independiente, teniendo límites de cotización inferior y superior (entre uno y 25 SMLMV)*» (sentencia citada *supra*, del 14 de septiembre de 2023). Esto es así porque el parágrafo 2.º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 estableció que el gobierno debía reglamentar un sistema de presunción de ingresos «*con base en información sobre el nivel de educación, la experiencia laboral, las actividades económicas, la región de operación y el patrimonio de los individuos*». En cumplimiento de ese mandato, mediante el artículo 4.º del Decreto 1070 de 1995, ordenó a la Superintendencia de Salud fijar «*el sistema de presunción de ingresos para los trabajadores independientes, el cual deberá ser utilizado por las Entidades Promotoras de Salud para determinar la base de cotización*», mandato que se materializó mediante la Resolución nro. 9 de 1996.

En seguida, dispuso el artículo 66 del Decreto 806 de 1996, que la base de los aportes de los trabajadores independientes sería la «*determinada sobre los ingresos que calcule la EPS de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud*»; y, posteriormente, el artículo 25 del Decreto 140 de 1999 precisó que «*cuando los ingresos reales del trabajador independiente sean superiores a los que resulten de la aplicación de las presunciones sobre bases mínimas, los aportes de dicho trabajador deberán hacerse con base en los ingresos reales*».

De las anteriores disposiciones se concluye que, sin perjuicio de que los ingresos gravados con los aportes a salud serían determinados conforme al sistema de presunción adoptado a través de la Superintendencia de Salud, el IBC debe atender a los ingresos reales recibidos por el aportante, lo que supone su conformación con los réditos obtenidos y la detracción de las expensas en las que se incurre para su percepción. Lo anterior, con acuerdo con el mandato previsto en el artículo 33 de la Ley 1393 de 2010, según el cual «*las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud deben hacerse sobre la misma base de las cotizaciones ... realizadas al Sistema General de Pensiones*». También dispuesto en el artículo 3.º del Decreto 510 de 2003, que, además, previó que la base gravable mínima y máxima «*le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud*».

Aunque esas disposiciones aluden a los trabajadores independientes, de conformidad con la definición que de esa categoría se adoptó por la Corte Constitucional en la sentencia C-578 del 26 de agosto del 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez), y que se acogió por esta Sección en los fallos del 01 de agosto de 2019 (exp. 23379, C.P. Milton Chaves García) y 29 de abril de 2021 (exp. 25056 C.P. Myriam Gutiérrez Argüello), incluye a los rentistas de capital e independientes por cuenta propia, en tanto tienen capacidad de pago para efectuar aporte al SSSI.

2.2- De conformidad con lo expuesto, para la Sala no le asiste razón al demandante al señalar que, para los periodos de la litis, el IBC de las contribuciones a pensión y salud

no estaba fijado en la ley, por la falta de adopción del mecanismo de presunción de ingresos a que alude el parágrafo 2.º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, pues esa disposición se refiere exclusivamente a los aportes a salud, y los ingresos presuntos para ese subsistema se adoptaron mediante la Resolución nro. 9, de 1996 emitida por la Superintendencia de Salud. Además, las disposiciones legales y reglamentarias dictadas con posterioridad precisaron que, en todo caso, el IBC debía conformarse por los ingresos reales del aportante y sobre la misma base gravable de las cotizaciones a pensión. Entonces, la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital e independientes por cuenta propia, para los periodos de 2014, corresponden a los ingresos efectivamente percibidos entendiendo por tal los réditos menos los costos y deducciones que les sean imputables, teniendo como base mínima un SMLMV y máxima 25 SMLMV. Así las cosas, no es cierto que el IBC de esas cotizaciones se haya fijado, por primera vez, mediante el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, ni que los actos demandados se sustentaran en esa norma, pues, desde el requerimiento para declarar y/o corregir, la demandada basó la liquidación de la base gravable de los aportes en las disposiciones citadas en el fundamento jurídico nro. 2.1 de esta providencia (f. 64).

2.3- Tampoco comparte la Sala el planteamiento del apelante según el cual la ley no autorizaba a la demandada para fijar los aportes a partir de los ingresos liquidados en la declaración del impuesto sobre la renta ya que, precisamente, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, dispuso que se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a realizar aportes al SSSI «*las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios*», y expresamente señaló que «*en caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados*». A partir de esa remisión a la declaración del impuesto sobre la renta, se concluye que, contrariamente a lo señalado por el actor, la demandada sí que tenía la potestad legal de determinar los ingresos gravados a partir de la mensualización de los réditos declarados en el impuesto sobre la renta. Por lo expuesto, no prosperan los cargos de apelación.

3- De otra parte, el *a quo* estimó procedente la mensualización de los réditos declarados en renta para la determinación del IBC de las cotizaciones de la litis, ya que el actor confesó que percibió los ingresos de su actividad económica en igual proporción en cada mes. Esto toda vez que declaró la misma base gravable para todos los periodos, sin justificar la diferencia con los ingresos que hicieron base del impuesto sobre la renta. A esa mensualización se opone el apelante único, insistiendo en que la demandada tenía la carga de acreditar los ingresos que se percibieron en cada periodo, porque el cálculo a partir de la declaración de renta no se previó en la ley, pues, incluso, el artículo 596 del ET dispone como la finalidad de esa liquidación privada la de determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta, que no de los aportes al SSSI; y agrega que aportó la prueba de los periodos en los que obtuvo los ingresos.

De acuerdo con esas alegaciones, le corresponde a la Sala establecer si para liquidar el IBC de las cotizaciones a pensión y salud era improcedente mensualizar los ingresos declarados por el demandante en el impuesto sobre la renta, y si están probados en el plenario los periodos de causación de los mismos.

3.1- Como se expuso en el fundamento jurídico nro. 2.3, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispone que, si existieran diferencias entre los montos declarados en las autoliquidaciones de impuestos presentadas ante la DIAN, como sería la declaración del impuesto sobre la renta, y las bases de las cotizaciones, deben ajustarse estas últimas conforme a los hechos denunciados en aquellas liquidaciones privadas. Por ende, la demandada está habilitada para determinar los ingresos gravados con las contribuciones

al SSSI a partir de la mensualización de los réditos declarados en el impuesto sobre la renta. Pero, en todo caso, el cotizante podría desvirtuar esa liquidación aportando los medios probatorios que den cuenta del periodo de su causación o de su desgravación, siendo las diferencias injustificadas gravables por la autoridad tributaria, en forma mensualizada, por mandato expreso del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011. Esto es así porque, bajo el principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del CGP, cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (con la adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga de la prueba se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. No obstante, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración (v.g. la falta de coincidencia entre los ingresos que hicieron base para la determinación del impuesto sobre la renta y los denunciados en las autoliquidaciones de los aportes al SSSI), el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante<sup>1</sup>.

3.2- Bajo esos lineamientos, pasa la Sala a verificar si en el caso en concreto las pruebas obrantes en el expediente acreditan los periodos mensuales en los que el actor percibió los ingresos que harían base de las cotizaciones al SSSI. Al respecto, están probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, el demandante reportó ingresos por \$754.620.000, discriminados así: (a) «*honorarios, comisiones y servicios*» \$476.620.000 y (b) «*otros (ventas, arrendamientos, etc.)*» \$278.000.000.

(ii) Con el Requerimiento de Información nro. 1103, del 13 de septiembre de 2016, la demandada pidió al actor, entre otras, la siguiente información de los periodos que van de enero a diciembre de 2014: (a) relación de las autoliquidaciones de los aportes presentadas; (b) prueba de su afiliación a pensión y salud en calidad de cotizante; (c) descripción de su actividad económica; (d) certificado de contador de los ingresos y de los costos y gastos asociados a su actividad productiva; y (e) los documentos soporte de los anteriores rubros (f. 64).

(iii) En respuesta al anterior requerimiento, el demandante informó que en los periodos revisados obtuvo rentas de capital y desarrolló la actividad de transporte de carga por carretera. Además, aportó los siguientes documentos:

(a) Formulario único de afiliación y registro de novedades que da cuenta de su afiliación a salud como cotizante independiente desde el 04 de octubre de 2016 (f. 64).

(b) Certificado emitido por la administradora de pensiones el 04 de noviembre de 2016, que acredita que el demandante está afiliado al subsistema desde el 30 de agosto de 1990 y su estado es activo cotizante. También relaciona, entre las semanas cotizadas, contribuciones de enero a diciembre de 2014 realizadas el 12 de octubre de 2016, tomando como IBC la suma de \$1.000.000 (f. 64).

(c) Declaraciones de los aportes a pensión y salud de los periodos de 2014, presentadas el 12 de octubre de 2016, en las que se liquidó como base gravable la suma de \$1.000.000 en cada periodo (f. 64).

(d) Relación de ingresos firmada por el demandante que da cuenta de las siguientes cifras: transporte de carga por carretera: \$476.620.000 discriminados por mes así: *i*.

<sup>1</sup> Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.

enero: \$28.217.150, *ii.* febrero: \$62.359.395, *iii.* marzo: \$31.962.304, *iv.* abril: \$58.926.067, *v.* mayo: \$81.078.338, *vi.* junio: \$70.281.253, *vii.* agosto: \$46.601.062, *viii.* septiembre: \$45.902.891, *ix.* noviembre: \$28.657.911 y *x.* diciembre: \$22.633.629; arrendamientos: \$8.800.000 y \$4.200.000; y venta de activos (sin identificar): \$181.000.000, \$68.000.000 y \$16.000.000 (f. 64).

(e) Contrato de vinculación en administración suscrito entre el actor y una sociedad, el 08 de enero de 2014, mediante el cual se vinculan cinco vehículos de carga de su propiedad a la empresa para realizar el transporte público terrestre de carga a cambio de un flete (f. 64).

(f) Formato nro. 1017, de la información en medios magnéticos presentada por la anterior sociedad a la DIAN, que da cuenta del reporte de ingresos recibidos en calidad de mandataria del actor por \$476.621.913 (f. 64).

(g) Certificado de retenciones en la fuente practicadas al demandante en la venta de activos (que no se identifican) en julio y agosto de 2014, con una base de retención en cada operación de \$5.500.000 y \$62.500.000, respectivamente (f. 64).

(iv) Mediante el requerimiento para declarar y/o corregir, la demandada propuso modificar las autoliquidaciones de los aportes a pensión y salud presentadas por el actor para los periodos de 2014. En lo que respecta al tema de discusión, estimó que debían tenerse en cuenta la totalidad de ingresos declarados por el obligado para efectos del impuesto sobre la renta de forma mensualizada (f. 64).

(v) Con la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, el demandante aportó comprobantes de egresos de su mandataria sobre pagos a su favor, así (f. 64):

(a) Comprobante de egreso, del 28 de julio de 2014, sobre el servicio de transporte de materiales durante los periodos que van de enero a mayo de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» de los meses: *i.* enero: \$28.217.150, *ii.* febrero: \$62.359.395, *iii.* marzo: \$31.962.304, *iv.* abril: \$58.926.067, *v.* mayo: \$35.235.478.

(b) Comprobante de egreso, del 17 de junio de 2014, sobre el servicio de transporte de materiales durante los periodos mayo y junio de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» de los meses: *i.* mayo: \$46.842.860 y *ii.* junio \$3.896.353.

(c) Comprobante de egreso, del 28 de julio de 2014, sobre el servicio de transporte de materiales durante junio de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» por \$66.384.900.

(d) Comprobante de egreso, del 26 de septiembre de 2014, sobre el servicio de transporte de materiales durante agosto de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» por \$46.601.062.

(e) Comprobante de egreso, del 24 de octubre de 2014 sobre el servicio de transporte de materiales durante septiembre de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» por \$45.902.891.

(f) Comprobante de egreso, del 26 de enero de 2015, sobre el servicio de transporte de materiales durante diciembre de 2014, que da cuenta de «*pago a proveedores*» por \$22.675.542.

(vi) En la liquidación oficial, la demandada modificó las declaraciones de los aportes en

el sentido propuesto en el acto previo. Sobre los ingresos señaló que «no se acreditó la periodicidad del ingreso que alega la abogada ni el monto en el cual se produjo el mismo, ... evidenciando que tampoco resulta pertinente indicar que los ingresos declarados no tienen efectos frente a las contribuciones de la protección social, ya que de los mismos es que se prueba la capacidad de pago del obligado» (f. 64). Al decidir el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria negó valor probatorio a los soportes de los ingresos que aportó el actor porque «es un documento interno del proveedor que no tiene la factura ni documento equivalente que soporte dicha información, por lo tanto, dicho documento no resulta válido para demostrar ingresos» (f. 64).

3.3- Para solucionar los problemas jurídicos, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital, para el periodo de la litis, se determinan a partir de los ingresos efectivamente percibidos por el aportante. Al respecto, la autoridad tributaria tiene la facultad de establecer el IBC a partir de los rubros liquidados por el obligado en la declaración del impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que, en ejercicio de la potestad de gestión de las contribuciones al SSSI, realice comprobaciones adicionales para la correcta determinación de la obligación tributaria causada, o que el obligado justifique y acredite el periodo de obtención de los ingresos, o la naturaleza de los réditos que, si bien se reportan en la declaración del impuesto sobre la renta, no realizan el hecho generador de los aportes (v.g. los ingresos por recuperación de deducciones).

En el caso *sub examine*, la Sala constata que el certificado que aportó el actor, junto a los comprobantes de egreso de la sociedad mandataria a la que vinculó sus vehículos de carga para el periodo discutido, acredita los periodos de percepción de los réditos que obtuvo en el desarrollo de su actividad de transporte, los cuales declaró en igual cuantía en renta. Concretamente, en la autoliquidación del impuesto sobre la renta, el demandante liquidó ingresos de «honorarios, comisiones y servicios» por \$476.620.000. De acuerdo con el contrato de vinculación que obra en el expediente, el demandante desarrolló la actividad de transporte a través de una sociedad mandataria y de ello también da cuenta el reporte de información en medios magnéticos que presentó esa compañía a la DIAN, en la que informó ingresos recibidos por cuenta del actor por la suma de \$476.621.913. Sobre los periodos mensuales, el demandante certificó la obtención de los ingresos así: *i.* enero: \$28.217.150, *ii.* febrero: \$62.359.395, *iii.* marzo: \$31.962.304, *iv.* abril: \$58.926.067, *v.* mayo: \$81.078.338, *vi.* junio: \$70.281.253, *vii.* agosto: \$46.601.062, *viii.* septiembre: \$45.902.891, *ix.* noviembre: \$28.657.911 y *x.* diciembre: \$22.633.629; para un total de \$476.620.000. Ese certificado concuerda con las cifras reportadas en los comprobantes de egreso de la mandataria sobre los pagos al demandante, salvo en el mes de diciembre que se presenta una diferencia de \$41.913, y en el mes de noviembre que no se aportó dicho comprobante. Para la Sala esas dos divergencias son insuficientes para negarle valor probatorio al certificado del demandante sobre los ingresos mensuales por su actividad de transporte, de manera que se ordenará a la UGPP que reliquide la base gravable de las cotizaciones, tomando en cuenta los periodos y las cuantías ahí indicados.

Pero considerando que el demandante no aportó prueba sobre los meses en los que obtuvo los ingresos por arrendamientos en cuantías de \$8.800.000 y \$4.200.000; y tampoco probó los periodos en los que vendió activos por \$181.000.000, \$68.000.000 y \$16.000.000; estima la Sala que procede su mensualización, según lo previsto en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011. Al respecto, conviene precisar que el certificado de retenciones en la fuente que allegó el actor no permite establecer con certeza los activos enajenados, pues los montos que sirvieron de base de las retenciones no coinciden con el valor de las ventas que certificó el actor y en ninguna de las pruebas allegadas se

identifican esos activos. Entonces, con su mensualización, los ingresos mensuales por arrendamientos se determinan en \$1.083.333 y por las ventas de bienes en la suma de \$22.083.333.

Finalmente, la Sala no comparte el fundamento de la decisión del *a quo* sobre la confesión del actor al presentar las declaraciones de los aportes con el mismo IBC, ya que cuando presentó esas autoliquidaciones el demandante expresamente señaló que realizaba «a manera de abono el pago de los aportes al sistema de seguridad social en salud y pensión con un IBC de un millón de pesos» y aseguró que «una vez termine este proceso pagaría el valor del ajuste conforme a la ley» (f. 64). Adicionalmente, en el curso del procedimiento administrativo y del proceso judicial discutió la mensualización de los ingresos que declaró en renta exponiendo, entre otras razones, que acreditó el periodo de realización.

3.4- En suma, al estar probados los periodos en los que el demandante obtuvo los ingresos por su actividad de transportista, le corresponde a la demandada reliquidar el IBC de los aportes tomando como base esos ingresos en cada periodo. A estos debe añadirse la mensualización de los demás ingresos que obtuvo el aportante y que declaró en el impuesto sobre la renta, pero respecto de los cuales omitió acreditar el mes de su realización. Prospera parcialmente el cargo.

4- Adicionalmente, el apelante único afirma que su contraparte, al fallar el recurso de reconsideración, imputó las expensas en los meses de su realización, pero sostiene que erró al determinar la cuantía de los costos y gastos procedente, pues las pruebas aportadas daban cuenta de expensas mayores a las establecidas. Argumenta que, en todo caso, si procediera la mensualización de los ingresos determinados en la autoliquidación del impuesto sobre la renta, correspondería efectuar ese mismo cálculo con los costos y gastos autoliquidados. En el otro extremo de la litis, la demandada señala que el ordenamiento jurídico fijó como pruebas conducentes de los costos y gastos las facturas –en el caso de las operaciones realizadas con sujetos del régimen común del IVA (impuesto sobre las ventas)– y los soportes señalados en el artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997 –en los demás eventos–. Por ende, en su criterio, la declaración de renta es insuficiente para acreditar las expensas de la litis, toda vez que no permite analizar si cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad. A lo anterior, añade que sí valoró los documentos que aportó el demandante como prueba de las aminoraciones (*v.g.* contratos de promesa de compraventa, contratos de leasing y gastos notariales), pero se referían a periodos diferentes a los discutidos o no lo identificaban con adquirente. Tesis que avaló el *a quo*.

En esos términos, la Sala debe establecer si el apelante único probó las aminoraciones procedentes y el periodo de su causación, y si procedía reconocerle valor probatorio a la autoliquidación del impuesto sobre la renta también respecto de las expensas declaradas.

4.1- Al efecto, se reitera que la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los rentistas de capital e independientes por cuenta propia, para los periodos de 2014, corresponde a los ingresos efectivamente percibidos que, por definición normativa, son los ingresos menos los costos y deducciones que les sean imputables según se cumplan los requisitos del artículo 107 del ET, teniendo como base mínima un SMLMV y máxima 25 SMLMV. En torno a la remisión a la declaración del impuesto sobre la renta para verificar la determinación de los aportes al SSSI, en criterio reiterado de la Sección<sup>2</sup>, no se refiere únicamente a los ingresos, ya que la valoración de las autoliquidaciones «no puede ser parcializada», sino que exige «tener en cuenta las erogaciones en las que se

<sup>2</sup> Expuesto, entre otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2022, 15 de junio y 14 de septiembre de 2023, exps. 26206, 26698 y 26001, C.P.: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y 18 de mayo de 2023, exp. 26808.

*incurrió en la actividad generadora de renta, esto es los gastos y deducciones, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del ET cubija toda la declaración» (sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698 C.P: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Con ello, la Sala no desconoce que la UGPP tiene la potestad de solicitar comprobaciones especiales de las aminoraciones del IBC de los aportes al SSSI, pero sin desconocer que estas puedan estar demostradas mediante la declaración del impuesto sobre la renta, en los casos que ese sea el medio probatorio que utilice para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados (sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808). Por ende, lleva la razón el demandante al señalar que también debe reconocerse valor probatorio a la declaración del impuesto sobre la renta en lo que respecta a las erogaciones, por cuanto la valoración de ese medio de prueba «no puede ser parcializada»<sup>3</sup>, de manera que no se comparte por la Sala el planteamiento de la demandada y del *a quo* relativo a su insuficiencia probatoria.*

4.2- Precisado lo anterior, debe la Sala verificar si en el caso en concreto las pruebas obrantes en el expediente acreditan los costos y gastos en los que incurrió el actor que aminorarían la base de las cotizaciones al SSSI. Al respecto, están probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, el demandante reportó: (a) ingresos por \$754.620.000, (b) costos y gastos por \$693.750.000, y (c) una renta líquida de \$60.870.000 (f. 64).

(ii) Con la respuesta al requerimiento de información que hizo la Administración, el actor aportó relación de costos y gastos: los asociados a la actividad de transporte \$279.041.586, discriminado así: *i.* salarios pagados a conductores: \$43.101.000, *ii.* prestaciones sociales pagadas a conductores: \$8.440.985, *iii.* aportes a SSSI de conductores: \$12.926.305, *iv.* combustible: \$162.415.926, *v.* peajes: \$1.360.000, *vi.* repuestos y otros: \$35.309.602, y *vii.* administración: \$15.487.768; costo de venta de activos: \$135.000.000, \$60.000.000 y \$15.000.000; cuotas de leasing y gastos financieros \$127.227.309 y otros gastos \$77.481.105 (f. 64).

(iii) Adicionalmente, con la respuesta al requerimiento para declarar o corregir, el demandante aportó los siguientes documentos:

(a) En los comprobantes de egresos de la sociedad que actuó como su mandataria en el desarrollo de la actividad de transporte, se hace el traslado de los costos y gastos:

*i.* En enero: *a.* combustible: \$15.329.721, *b.* salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$4.113.034, *c.* administración: \$987.600.

*ii.* En febrero: *a.* combustible: \$18.054.728, *b.* salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$5.877.860, *c.* administración: \$2.182.579.

*iii.* En marzo: *a.* combustible: \$18.054.728, *b.* salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$5.877.860, *c.* administración: \$1.118.681.

*iv.* En abril: *a.* combustible: \$25.812.098, *b.* salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$7.094.675, *c.* administración: \$2.062.412.

*v.* En mayo: *a.* combustible: \$37.712.900, *b.* salarios, prestaciones y aportes al SSSI

<sup>3</sup> Fallo del 15 de junio de 2023, exp. 26698 C.P: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



de los conductores: \$13.133.478, c. administración: \$2.872.742, d. peajes: \$1.360.000.

vi. En junio: a. combustible: \$16.544.733, b. salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$7.998.390, c. administración: \$2.323.472.

vii. En agosto: a. combustible: \$14.072.924, b. salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$8.323.066, c. administración: \$1.631.037.

viii. En septiembre: a. combustible: \$10.319.531, b. salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$8.063.793, c. administración: \$1.606.601.

ix. En diciembre: a. combustible: \$6.515.563, b. salarios, prestaciones y aportes al SSSI de los conductores: \$7.492.043, c. administración: \$793.644.

(b) Contrato de leasing nro. 154395 celebrado el 10 de julio de 2013, entre el actor y una compañía de leasing, para la adquisición de una oficina ubicada en Bogotá.

(c) Consignaciones de 03 y 17 de julio de 2013, por valor de \$276.700 y 220.400 por avalúos del bien inmueble objeto de leasing (f. 64). Acta de depósito nro. 3941, del 14 de agosto de 2013, emitida por la notaría 41 de Bogotá, que da cuenta del pago que hizo el actor de los impuestos de registro y de beneficencia por \$1.830.300, asociados a la escritura pública nro. 1738 (f. 64). Facturas del 14 de agosto de 2013 emitidas a la compañía de leasing por \$334.128 y \$1.534.127 por gastos notariales y retenciones en la fuente asociados a la escritura pública nro. 1738, de la misma fecha, otorgada en la notaría 41 de Bogotá (f. 64). Factura de venta, del 15 de julio de 2017, por transporte para diligencia, trámites y domicilios por \$300.000, en la que se identifica como adquirente una compañía (f. 64).

4.3- De los hechos probados, se extrae que el aportante acreditó la cuantía de los costos y gastos asociados a sus actividades económicas con la declaración del impuesto sobre la renta, que acompañó de un certificado en el que identificó las expensas asociadas a cada una de esas labores. En concreto, en renta declaró costos y gastos por \$693.750.000, mismos que en el certificado discriminó así: (i) erogaciones en la actividad de transporte por valor de \$279.041.586; (ii) costos por la venta de activos: \$135.000.000, \$60.000.000 y \$15.000.000; (iii) cuotas de leasing y gastos financieros \$127.227.309; y (iv) otros gastos \$77.481.105.

5- En torno al transporte terrestre de carga, además, allegó comprobantes de egresos de la sociedad mandataria mediante la cual desarrolló la actividad de transportista, que da cuenta de los periodos mensuales a los que corresponden las erogaciones por combustible, prestaciones económicas pagadas a los conductores, peajes, y gastos de administración. Al contrastar esos comprobantes con el certificado entregado por el contribuyente, la Sala verifica que los comprobantes de la mandataria dan cuenta de mayores pagos salariales y gastos de administración por \$3.505.909 y \$91.000, respectivamente. Además, no refieren expensas mensuales por repuestos ni otros gastos. Entonces, para determinar el IBC, corresponde asignar a cada periodo el rubro que certificó el demandante por repuestos y otros gastos asociados a la actividad de transporte, atendiendo a la proporción de los ingresos. Esto porque son aminoraciones que declaró en el impuesto sobre la renta y respecto de las cuales no podría hacerse una valoración parcializada de la prueba (sentencia del 05 de octubre de 2013, exp. 26673, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Considerando que las expensas directamente asociadas al transporte de carga corresponden a \$279.041.586, en principio, la asignación de las expensas debe limitarse a esa cuantía, por lo tanto, del rubro que

certificó el demandante por repuestos y otros en la suma de \$35.309.602, se extraen los mayores valores por prestaciones económicas y gastos de administración que se hallaron probados con los comprobantes contables que aportó el actor. Por lo anterior, los costos y gastos mensuales asociados directamente a la actividad de transporte que desarrolló el demandante se calculan así:

Transporte					
Mes	Ingresos	% ingresos	Costos y gastos	Repuesto y otros	Total expensas
Enero	\$28.217.150	6%	\$20.430.355	\$1.877.415	\$22.307.770
Febrero	\$62.359.395	13%	\$26.115.167	\$4.149.054	\$30.264.221
Marzo	\$31.962.304	7%	\$25.051.269	\$2.126.597	\$27.177.866
Abril	\$58.926.067	12%	\$34.969.185	\$3.920.619	\$38.889.804
Mayo	\$81.078.338	17%	\$55.079.120	\$5.394.510	\$60.473.630
Junio	\$70.281.253	15%	\$26.866.595	\$4.676.131	\$31.542.726
Julio					
Agosto	\$46.601.062	10%	\$24.027.027	\$3.100.580	\$27.127.607
Septiembre	\$45.902.891	10%	\$19.989.925	\$3.054.128	\$23.044.053
Octubre					
Noviembre	\$28.657.911	6%		\$1.906.741	\$1.906.741
Diciembre	\$22.633.629	5%	\$14.801.250	\$1.505.918	\$16.307.168
<b>Total</b>	<b>\$476.620.000</b>	<b>100%</b>	<b>\$247.329.893</b>	<b>\$31.711.693</b>	<b>\$279.041.586</b>

En cuanto a los costos asociados a la venta de activos, el demandante omitió probar el periodo de su realización, por tanto, la Sala procede a hacer su mensualización para atribuirlos a los ingresos de esa actividad que igualmente deben mensualizarse conforme a lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 3.3 de esta providencia, pues, como lo ha establecido la Sala, a la declaración del impuesto sobre la renta debe reconocerse valor probatorio también en lo que respecta a las erogaciones, debido a que la valoración de ese medio de prueba «no puede ser parcializada». Entonces, en lo que respecta a la venta de activos, el cálculo de los ingresos y de los costos sería el siguiente:

Venta de activos		
Periodo	Ingresos	Costo
Enero	\$22.083.333	\$17.500.000
Febrero	\$22.083.333	\$17.500.000
Marzo	\$22.083.333	\$17.500.000
Abril	\$22.083.333	\$17.500.000
Mayo	\$22.083.333	\$17.500.000
Junio	\$22.083.333	\$17.500.000
Julio	\$22.083.333	\$17.500.000
Agosto	\$22.083.333	\$17.500.000
Septiembre	\$22.083.333	\$17.500.000
Octubre	\$22.083.333	\$17.500.000
Noviembre	\$22.083.333	\$17.500.000
Diciembre	\$22.083.333	\$17.500.000
<b>Total</b>	<b>\$265.000.000</b>	<b>\$210.000.000</b>

Dado que no se certificaron costos y gastos asociados únicamente a la actividad arrendamiento, sino que las demás erogaciones –v.g. cuotas de leasing, gastos financieros y otras– por \$204.708.414 están relacionadas con todas las actividades económicas del demandante, procedería su mensualización para detraerlas de los ingresos mensuales finalmente determinados. Esos cálculos se resumen a continuación:

Periodo	Ingresos	Costos y gastos	I - (C&G)
Enero	\$51.383.817	\$56.866.805	(\$5.482.988)
Febrero	\$85.526.062	\$64.823.255	\$20.702.807
Marzo	\$55.128.971	\$61.736.900	(\$6.607.930)
Abril	\$82.092.734	\$73.448.839	\$8.643.895
Mayo	\$104.245.005	\$95.032.664	\$9.212.340
Junio	\$93.447.920	\$66.101.760	\$27.346.159
Julio	\$23.166.667	\$34.559.035	(\$11.392.368)



Agosto	\$69.767.729	\$61.686.642	\$8.081.087
Septiembre	\$69.069.558	\$57.603.087	\$11.466.470
Octubre	\$23.166.667	\$34.559.035	(\$11.392.368)
Noviembre	\$51.824.578	\$36.465.775	\$15.358.802
Diciembre	\$45.800.296	\$50.866.203	(\$5.065.907)
<b>Total</b>	<b>\$754.620.000</b>	<b>\$693.750.000</b>	<b>\$60.870.000</b>

A partir de lo anterior, se determina el IBC que corresponde a cada periodo, teniendo en cuenta la base máxima de 25 SMLMV (\$15.400.000), así como, la aproximación del IBC al múltiplo de mil más cercano según lo ordena el artículo 10 del Decreto 1406 de 1999 (compilado en el artículo 3.2.1.5. del Decreto 780 de 2016, único reglamentario del sector salud y protección social, vigente antes de que fuera modificado por el artículo 1.º del Decreto 1990 de 2016). Pero se pone de presente que, para esta judicatura, si «*después de realizada la mensualización ... se genera para cada periodo un valor inferior a un salario mínimo legal mensual vigente, la demandante no tiene la obligación de realizar los aportes al Sistema de Seguridad Social por estos conceptos*» (sentencia del 19 de julio de 2023, exp. 26641, CP: Milton Chaves García, reiterada en la sentencia del 02 de noviembre de 2023, exp. 26639, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), así en la medida en que la Corte Constitucional advirtió en la sentencia C-1089 de 2003 que el deber de efectuar aportes presupone «*la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización*». Consecuentemente, en el sub lite el IBC del demandante se determina así:

Periodo	IBC
Enero	\$0
Febrero	\$15.400.000
Marzo	\$0
Abril	\$8.644.000
Mayo	\$9.212.000
Junio	\$15.400.000
Julio	\$0
Agosto	\$8.081.000
Septiembre	\$11.466.000
Octubre	\$0
Noviembre	\$15.359.000
Diciembre	\$0

6- Como el actor probó las erogaciones en las que incurrió para la obtención de ingresos en los periodos de la litis, le corresponde a la demandada efectuar la liquidación de los aportes a pensión y salud, tomando en cuenta el IBC que determinó la Sala con la imputación de expensas. Prospera el cargo de apelación.

7- Frente a la sanción por inexactitud, observa la Sala que el ordinal 2.º del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 prevé que autoliquidar y pagar un menor valor de aportes al SSSI es una conducta punible, y dado que en el caso enjuiciado se confirman mayores aportes a cargo del demandante, existiría adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en la norma. Para el caso es pertinente aclarar que, si bien en el ámbito administrativo sancionador solo son admisibles aquellas figuras basadas en la concurrencia de la culpabilidad del autor en la comisión de la conducta (artículo 29 Superior), el infractor no esgrimió en el curso del presente juicio ninguna causal exculpatoria. Por tanto, corresponde confirmar la imposición de la sanción por inexactitud, pero ajustada a la nueva liquidación de los aportes al SSSI ordenada por los cargos que prosperaron.

8- Considerando los cargos de apelación que prosperaron, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar declarará la nulidad parcial de los actos demandados, y como restablecimiento del derecho se ordenará a la UGPP: (i) determinar los aportes a



pensión y salud a cargo del demandante tomando como base gravable el IBC definido en esta providencia; (ii) ajustar la sanción por inexactitud conforme a los mayores valores de los aportes al SSSI determinados finalmente a cargo del actor, de acuerdo con la presente sentencia; y (iii) imputar los pagos efectuados por el demandante relativos a los aportes al SSSI de los periodos discutidos y, si se generan saldos a favor del actor, devolverlos según lo señalado en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

9- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, no se condenará en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

### FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la demandada: (i) reliquidar los aportes a pensión y salud a cargo del demandante para los periodos de 2014, a partir del IBC definido en la sentencia de segunda instancia; (ii) ajustar la sanción por inexactitud conforme a los mayores valores de los aportes al SSSI determinados a cargo del actor, de acuerdo con la sentencia de segunda instancia; e (iii) imputar los pagos efectuados por el demandante relativos a los aportes al SSSI de los periodos de 2014 y, si se generan saldos a favor del actor, devolverlos según lo señalado en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase 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**  
Aclara voto

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salva voto

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**