**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 25000-23-37-000-2020-00014-01 (27347)**

**Demandante: Liliana Martín García**

**Demandado: U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP**

**Temas: Aportes parafiscales al Sistema de Seguridad Social – período**

**2015. Base gravable. Presunción de veracidad de las declaraciones. Procedencia de la deducción de costos y gastos.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de julio del 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-1).

**ANTECEDENTES**

Previo requerimiento para declarar y/o corregir[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-2), la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP expidió la Liquidación Oficial por Inexactitud nro. RDO-2018-03060 del 30 de agosto de 2018[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-3), mediante la cual liquidó a la demandante los aportes parafiscales de los subsistemas de salud y pensión del año 2015 por la suma de $56.348.200, e impuso sanción por inexactitud por valor de $33.808.920.

Contra esta decisión la interesada interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la entidad mediante la Resolución nro. RDC-2019-01697 del 6 de septiembre de 2019[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-4), confirmando en su totalidad el acto recurrido.

**DEMANDA**

**Liliana Martín García**, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-5):

**“PRIMERA:**Que se declare la NULIDAD de la Resolución RDO-2018-03060 del 30 de agosto de 2018 "por medio de la cual se profiere liquidación oficial por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Seguridad Social Integral-SSSI y se sanciona por inexactitud", acto proferido por el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la UGPP.

**SEGUNDA:**Que se declare la NULIDAD de la Resolución RDC-2019-01697 del 06 de septiembre de 2019, por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial No. RDO-2018-03060 y que fue proferida por la Dirección de Parafiscales, la cual confirmó la Liquidación Oficial mencionada y por lo tanto fijó en la suma de TREINTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS OCHO MIL NOVECIENTOS VEINTE PESOS MONEDA CORRIENTE ($33.808.920 M/CTE) la sanción por inexactitud y la suma de CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS PESOS MONEDA CORRIENTE ($56.348.200 M/CTE) el ajuste determinado frente al Sistema de la Protección Social.

**TERCERA:**Como consecuencia de lo anterior y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare que la señora Liliana Martín García no debe suma alguna por aportes al Sistema de Seguridad de la Protección Social correspondientes al año 2015.

**CUARTA:**Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

**Normas invocadas como vulneradas**

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 2, 6, 123 y 363 de la Constitución Política; [26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario; 135 de la Ley 1753 de 2015; 35 del Decreto 1406 de 1999; 314 de la Ley 1819 de 2016 y el parágrafo del artículo 1.° del Decreto 510 de 2003.

El **concepto de violación**se sintetiza así:

La UGPP realizó una indebida valoración probatoria, desconoció el principio de indivisibilidad de la prueba y vulneró la presunción de veracidad de la declaración de renta presentada para el año 2015, porque tuvo en cuenta para la determinación de los aportes únicamente los ingresos obtenidos por la demandante por valor de $1.580.000.000, pero no reconoció los costos y gastos declarados para el mismo período por la suma de $1.475.495.000.

Por lo anterior, indicó que la entidad demandada debió tomar como base de cotización el 40% de la renta líquida gravable menos las sumas que fueron pagadas por concepto de aportes al Sistema de Protección Social.

Sostuvo que su actividad durante el año 2015 fue la construcción de edificios residenciales mediante la ejecución de un contrato de obra civil por administración delegada con la sociedad Constructora Camino de Pueblo Viejo S.A.S., lo cual se prueba con los contratos de promesa de compraventa, las licencias de construcción, los certificados de tradición y libertad y demás documentos aportados.

Según esto, señaló que todas las erogaciones reportadas en su declaración tuvieron relación directa con su actividad productora de renta. Además, mediante la certificación expedida por la sociedad mandataria se manifestó que todos los costos y gastos asociados a la construcción de las unidades residenciales fueron expensas necesarias, causales y proporcionales.

Por otro lado, sostuvo que la UGPP determinó de manera errónea el IBC al realizar la mensualización para liquidar los aportes al Sistema de Protección Social, porque además de no tener en cuenta los costos declarados, la demandante solo obtuvo ingresos en los meses de febrero por la suma de $210.000.000, marzo por $570.000.0000, mayo por $300.000.000 y diciembre por $500.000.000.

La administración desconoció los principios de equidad, progresividad, justicia y debido proceso administrativo porque no valoró la realidad económica de la demandante, ni analizó adecuadamente las pruebas aportadas al proceso.

Finalmente, adujo que no era procedente la sanción por inexactitud porque no se presentaron datos falsos o incompletos ni se registraron mayores deducciones o costos, sino que existió una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **UGPP**se opuso a las pretensiones de la demanda[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-6) al considerar que no vulneró el principio de legalidad ni el derecho al debido proceso porque actuó bajo las competencias asignadas por la ley.

Señaló que el legislador, para el período fiscalizado, estableció que el ingreso base de cotización de los trabajadores independientes correspondía a los efectivamente percibidos, menos los costos y gastos que cumplieran con el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, como la demandante durante los períodos de enero a diciembre del año 2015 incurrió en inexactitud en su afiliación y/o pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de salud y pensión, la administración expidió los actos cuestionados respetando los derechos de defensa, debido proceso y de acuerdo con las pruebas aportadas.

Específicamente, indicó que de acuerdo con la declaración de renta la demandante percibió en el año 2015 por la construcción de edificios residenciales, ingresos por la suma de $1.906.602.000. Según esto debió cotizar en los meses de enero a junio sobre la totalidad de estos según lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley 797 de 2003 y, de julio a diciembre sobre el 40% de los ingresos percibidos de conformidad con el artículo 135 de la Ley 1735 de 2015.

Respecto de los costos y gastos derivados de su actividad productora de renta, la UGPP determinó que no se aportaron las pruebas pertinentes que los soportaran de acuerdo con los artículos [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) y [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario.

Sostuvo que la sanción por inexactitud quedó debidamente determinada porque el cálculo con base en el numeral 2 del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 generó el mismo resultado que el realizado de acuerdo con el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016.

Por último, indicó que no procede la condena en costas toda vez que no se acreditaron dentro del proceso y, porque lo discutido reviste un interés público en garantía de los fines del estado social de derecho.

**SENTENCIA APELADA**

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-7)negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Los artículos 15 de la Ley 100 de 1993, 3 de la Ley 797 de 2003 y 3 del Decreto 510 de 2003 establecieron que el IBC para los subsistemas de salud y pensión de los trabajadores independientes no puede ser inferior a un salario mínimo ni superior a veinticinco salarios mínimos mensuales legales vigentes, y debe guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado. Sobre estos ingresos se deben deducir las expensas realizadas en desarrollo de la actividad productora de renta siempre que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

El Tribunal consideró que por estar en discusión los aportes del año 2015, para los meses de enero a junio la base de cotización correspondió a los ingresos efectivamente percibidos, y entre julio y diciembre, la prevista en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, aun cuando con posterioridad la Corte Constitucional mediante sentencia C-219 de 2019 haya declarado la inexequibilidad de la norma.

En aplicación de la presunción de capacidad de pago fijada en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, la demandante estaba obligada a la afiliación y cotización al Sistema de Seguridad Social Integral por ser declarante del impuesto sobre la renta, y, la UGPP estaba facultada para determinar los ingresos con base en dicha declaración. Además, precisó que no existe prueba de que efectivamente los ingresos fueran obtenidos en los meses de febrero, marzo, mayo y diciembre, pues ni los certificados de los contadores públicos, las promesas de compraventa, o el contrato de obra civil por administración delegada dan cuenta de la forma o periodicidad del pago.

Con relación a los costos y gastos, determinó que algunas de (i) las facturas de venta expedidas por las notarías 8 y 13 de Bogotá y Única de Cota, (ii) los certificados de retención en la fuente por las escrituras públicas y (iii) las facturas de impuesto predial del año 2015, son erogaciones que cumplen con los requisitos establecidos por el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, en los  períodos de febrero, marzo, mayo, julio, agosto y diciembre, por lo que son deducibles para efectos de calcular el IBC.

El *a quo* estableció que para la liquidación de los aportes se tomaron como base los ingresos reportados en la corrección a la declaración de renta por valor de $1.580.000.000, de los cuales $712.000.000 fueron soportados con la información exógena y la diferencia de $868.000.000 se mensualizó en los doce períodos del año. No obstante, como en todos los meses la actora obtuvo ingresos superiores a los $16.108.750, aún con las deducciones aceptadas, le correspondía cotizar al máximo exigido por el legislador, tal como fue fijado en los actos demandados.

En razón a lo anterior, el Tribunal estimó procedente la sanción por inexactitud y no condenó en costas, toda vez que no se encontraron probadas dentro del proceso.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La parte **demandante**apeló el fallo[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-8), con base en los siguientes argumentos:

El Tribunal vulneró el debido proceso al no valorar todas las pruebas aportadas y aceptar la indebida determinación del IBC bajo la mensualización que realizó la UGPP, pues no tuvo en cuenta los costos y gastos declarados en la corrección a la declaración presentada, ni la certificación expedida por el contador de la sociedad constructora que soportaba los mismos.

Consideró indebida la mensualización realizada por la UGPP porque en el año 2015 solo obtuvo ingresos durante los meses de febrero, marzo, mayo y diciembre, por un valor total de $1.580.000.000,  períodos en los cuales se ejecutaron las actividades de construcción por parte de la sociedad mandataria en virtud del contrato de obra civil por administración delegada. Lo anterior fue probado con los certificados de tradición y libertad de los inmuebles que dan cuenta de los datos de las escrituras públicas, la fecha y la notaría a través de las cuales la demandante realizó la venta de las unidades habitacionales.

Indicó que para el año 2015, era una trabajadora independiente que debía cotizar en los meses de enero a junio sobre el valor de sus ingresos, y por los meses de julio a diciembre sobre el 40% de estos, luego de restar las erogaciones realizadas, las cuales sí tenían relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con su actividad productora de renta.

Además, manifestó que tanto la UGPP como el Tribunal desconocieron el valor probatorio, el principio de indivisibilidad de la prueba y la presunción de veracidad de la declaración de renta presentada por el año gravable 2015, ya que con ella se probaron los costos y gastos en los que incurrió en dicho año.

Por último, advirtió que no procedía la sanción de inexactitud al presentarse una diferencia de criterios.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

Dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, no se corrió traslado para alegar. Igualmente, según lo prevé el numeral 4 *ibidem,* la parte demandada no se pronunció respecto del recurso de apelación interpuesto. El Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 de la citada normativa.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si la UGPP determinó en debida forma el ingreso base de cotización – IBC de los aportes al Sistema de Protección Social a cargo de la señora Liliana Martín García durante el año 2015.

**Presunción de ingresos**

Aduce la demandante que sus ingresos solo fueron percibidos en los períodos de febrero, marzo, mayo y diciembre del año 2015, por lo que la administración no debió realizar la mensualización de los ingresos registrados en la corrección a la declaración de renta de dicho año.

Al respecto, la UGPP liquidó los aportes a cargo de la demandante tomando como base los ingresos indicados en la última declaración de renta del año 2015[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-9) por valor de $1.580.000.000. De este valor encontró probado que $712.000.000 fueron percibidos por la contribuyente en los meses de marzo, mayo y noviembre, con el reconocimiento de unos costos asociados en los mismos períodos por la suma de $1.269.745. Luego, sobre la diferencia entre los ingresos declarados y los soportados efectuó la mensualización por los doce períodos del año, y como quiera que el ingreso mensual superó el límite de veinticinco salarios mínimos legales mensuales vigentes, ajustó el IBC a dicho monto.

En este sentido la Sala encuentra que en sede administrativa la UGPP reconoció que la contribuyente percibió los siguientes ingresos: en el mes de marzo la suma de $360.000.000; en el mes de mayo $300.000.000, y en el mes de noviembre la suma de $52.000.000, para un total de $712.000.000. Por lo tanto, al no presentarse discusión sobre estos valores, la Sala los tendrá en cuenta para la determinación de los aportes al Sistema de Seguridad Social por el año 2015.

En sede judicial la demandante señaló que sus ingresos se obtuvieron en los meses de febrero, marzo, mayo y diciembre del año 2015, por las actividades que ejecutó la sociedad mandataria en virtud del contrato de obra civil por administración delegada y la venta de ciertos inmuebles, no obstante, la Sala observa que dentro de los documentos allegados solo se probaron ingresos en los meses de febrero y julio de ese año.

Con base en las pruebas que obran dentro del expediente se acreditó que el 17 de febrero de 2015, la demandante suscribió la escritura pública nro. 110 de la Notaría Única de Cota[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-10), mediante la cual se pactó la compraventa de los derechos de cuota, equivalentes al 77% sobre un terreno ubicado en el municipio de Cota, Cundinamarca, por valor total de $210.000.000. Para este efecto, la demandante declaró expresamente mediante este acto notarial recibir a entera satisfacción la suma de $200.000.000, y constituyó una hipoteca por el valor restante de $10.000.000.

Posteriormente, se demostró con el certificado nro. 141 expedido por esta misma notaría[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-11), que dicha garantía fue cancelada mediante la escritura pública nro. 681 del 18 de julio de 2015, en la cual la demandante declaró que los deudores habían cumplido con su obligación. En este sentido, se considera que en el mes de febrero la parte actora obtuvo ingresos por $200.000.000 y en el mes de julio por valor de $10.000.000.

Con relación a las sumas alegadas como ingresos supuestamente obtenidos en los meses de marzo, mayo y diciembre, por la venta de cuatro unidades habitacionales en un conjunto residencial, se aportaron únicamente una serie de certificados de retención en la fuente expedidos por diferentes notarías [12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-12), facturas de gastos notariales[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-13), promesas de compraventa[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-14) y certificados de tradición y libertad[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-15), en donde si bien se menciona la cuantía del negocio, no son documentos idóneos ni conducentes para probar el  período en el cual la demandante obtuvo el ingreso por cada una de las compraventas, sino únicamente son indicativos de la transferencia de la propiedad. Además, sea relevante señalar que las cuantías indicadas en estos documentos representan un valor superior al declarado en el año 2015 como ingresos recibidos por concepto de renta.

En consecuencia, fueron reconocidos por la administración y probados en este proceso ingresos por la suma total de $922.000.000. Y, persiste una diferencia por valor de $658.000.000 respecto de los ingresos declarados, la cual deberá ser mensualizada en los doce períodos del año, ya que sobre dicho monto no se probó que fueran percibidos por la demandante en un período en específico.

Así, los ingresos a tener en cuenta para liquidar el IBC se determinan de la siguiente forma:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **período** | **Ingresos reconocidos por la UGPP**[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-16) | **Ingresos aceptados en esta instancia** | **Mensualización** | **Total ingreso período** | **Porcentaje sobre el ingreso total** |
| 2015 – 1 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 2 |  | 200.000.000 | 54.833.333,33 | 254.833.333 | 16,13% |
| 2015 – 3 | 360.000.000 |  | 54.833.333,33 | 414.833.333 | 26,26% |
| 2015 – 4 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 5 | 300.000.000 |  | 54.833.333,33 | 354.833.333 | 22,46% |
| 2015 – 6 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 7 |  | 10.000.000 | 54.833.333,33 | 64.833.333 | 4,10% |
| 2015 – 8 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 9 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 10 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| 2015 – 11 | 52.000.000 |  | 54.833.333,33 | 106.833.333 | 6,76% |
| 2015 – 12 |  |  | 54.833.333,33 | 54.833.333 | 3,47% |
| **TOTAL** | **712.000.000** | **210.000.000** | **658.000.000** | **1.580.000.000** | **100%** |

**Deducción de costos y gastos**

Sobre este asunto la demandante sostiene que la UGPP tuvo en cuenta los ingresos reportados en su declaración de renta del año gravable 2015, pero no los costos y deducciones allí denunciados por no cumplir con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad en los términos establecidos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, se presume la capacidad de pago para efectos de la afiliación al régimen contributivo de las personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta. Por esta razón la UGPP puede acudir a dicha declaración con el fin de establecer la obligación particular de aportar al sistema.

Sin embargo, la remisión a dicho documento no puede ser de forma parcializada, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el [artículo 746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario cobija toda la declaración, es decir, no es posible que la entidad valore únicamente los ingresos sin tener en cuenta las erogaciones en las que incurrió el contribuyente para realiza su actividad generadora de renta.

En este sentido, la Sección ha expresado que[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-17):

“La Sala insiste en la presunción de veracidad de la declaración de renta del demandante por el año 2014, la cual no puede ser modificada o controvertida por otra autoridad diferente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante liquidación de revisión, conforme con el [artículo 702](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=876) del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008. En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que de los ingresos que sirven para determinar el IBC deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante.”

Para el caso en estudio, la UGPP además de reconocer en sede administrativa que la demandante durante los meses de marzo, mayo y noviembre del 2015 tuvo costos y gastos por $1.269.745, debió también considerar los costos y gastos registrados en la declaración de renta porque sobre ellos se presume su veracidad.

Por consiguiente, la diferencia entre los costos aceptados en sede administrativa y los costos declarados para el año 2015, por valor de $1.474.225.255, debe ser distribuida en cada mes en la misma proporción que los ingresos, con el fin de que la determinación de estos sea acorde con la realidad económica reflejada en la declaración[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-18), así:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **período** | **Costos y gastos reconocidos por la UGPP**[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-19) | **Costos y gastos proporcionales** | **Porcentaje sobre la diferencia del costo/gasto** | **Total costo/gasto período** |
| 2015 – 1 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 2 |  | 237.773.251 | 16,13% | 237.773.251 |
| 2015 – 3 | 646.090 | 387.061.884 | 26,26% | 387.707.974 |
| 2015 – 4 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 5 | 498.540 | 331.078.646 | 22,46% | 331.577.186 |
| 2015 – 6 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 7 |  | 60.492.998 | 4,10% | 60.492.998 |
| 2015 – 8 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 9 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 10 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| 2015 – 11 | 125.115 | 99.681.265 | 6,76% | 99.806.380 |
| 2015 – 12 |  | 51.162.459 | 3,47% | 51.162.459 |
| **TOTAL** | **1.269.745** | **1.474.225.255** | **100%** | **1.475.495.000** |

Así las cosas, como la UGPP tuvo en cuenta la declaración de renta del año 2015 para la determinación de los aportes al Sistema de Protección Social, y en esta instancia se reconocieron aquellos rubros aceptados por la entidad en sede administrativa y los probados dentro del proceso, se concluye que la demandante obtuvo los siguientes

ingresos y costos durante el año 2015, para efectos de establecer el IBC correspondiente:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **período** | **Ingresos** | **Costos y gastos** | **Ingreso neto** | **IBC** |
| 2015 – 1 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 3.670.874 |
| 2015 – 2 | 254.833.333 | 237.773.251 | 17.060.082 | 17.060.082 |
| 2015 – 3 | 414.833.333 | 387.707.974 | 27.125.359 | 27.125.359 |
| 2015 – 4 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 3.670.874 |
| 2015 – 5 | 354.833.333 | 331.577.186 | 23.256.147 | 23.256.147 |
| 2015 – 6 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 3.670.874 |
| 2015 – 7 | 64.833.333 | 60.492.998 | 4.340.335 | 1.736.134 |
| 2015 – 8 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 1.468.350 |
| 2015 – 9 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 1.468.350 |
| 2015 – 10 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 1.468.350 |
| 2015 – 11 | 106.833.333 | 99.806.380 | 7.026.953 | 2.810.781 |
| 2015 – 12 | 54.833.333 | 51.162.459 | 3.670.874 | 1.468.350 |
| **TOTAL** | **1.580.000.000** | **1.475.495.000** | **104.505.000** | **88.874.525** |

De acuerdo con el cuadro anterior, las contribuciones por los subsistemas de salud y pensión a cargo de la señora Martín García deben ser liquidadas sobre el siguiente IBC; en los períodos de enero a junio de 2015 sobre la totalidad de los ingresos netos indicados y, en los meses de julio a diciembre, como lo realizó la entidad demandada, sobre el 40% de estos. Para la liquidación de todos los períodos del año 2015 la UGPP deberá tener en cuenta el límite de veinticinco salarios mínimos mensuales vigentes establecido en el artículo 5 de la Ley 797 del 2003, e imputar los pagos efectuados por medio de las planillas PILA mencionadas en los actos administrativos demandados[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-20).

En el mismo sentido, se aclara que la sanción por inexactitud deberá liquidarse para todos los períodos del año 2015, ajustando su valor de ser el caso al que le resulte más favorable a la demandante.

Lo anterior, por cuanto no es posible aplicar la diferencia de criterios alegada por la demandante, ya que si bien esta sanción por inexactitud es autónoma de la prevista en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario y no prevé expresamente como causal eximente de la misma, la diferencia de criterios, ello no excluye que pueda predicarse el “error sobre el derecho aplicable”, pues este error constituye una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas, como garantía del debido proceso[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-21). Sin embargo, en este caso la apelante no ejerció un análisis argumentativo del cual se permita inferir las razones por las cuales su error en la determinación de los aportes a los subsistemas de salud y pensión del año 2015, estuvo fundado en una posición divergente, pero plausible del derecho aplicable. No prosperan los cargos de apelación.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y declarará la nulidad parcial de los actos demandados; como restablecimiento del derecho ordenará a la UGPP expedir una nueva liquidación donde determine los aportes al Sistema de Protección Social por los subsistemas de salud y pensión a cargo de Liliana Martín García por el año 2015, teniendo como base el IBC determinado en esta providencia, sin perjuicio de que deba ser aplicado el límite base de cotización de 25 SMLMV. Igualmente, liquidará la sanción por inexactitud atendiendo el principio de favorabilidad.

**Condena en costas**

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

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

**FALLA**

**PRIMERO: REVOCAR**la sentencia del 28 de julio de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia, y en su lugar:

**SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL**de la Liquidación Oficial por Inexactitud nro. RDO-2018-03060 del 30 de agosto de 2018 y de la Resolución nro. RDC-2019-01697 del 6 de septiembre de 2019, proferidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP-.

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENA**a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Aportes Parafiscales de la Protección Social -UGPP-: (i) Realizar una nueva liquidación donde determine los aportes al Sistema de la Seguridad Social por los subsistemas de salud y pensión a cargo de Liliana Martín García por el año 2015, teniendo como base el ingreso base de cotización determinado en esta providencia, sin perjuicio de que deba ser aplicado el límite base de cotización de 25 SMLMV dispuesto en el artículo 5 de la Ley 797 de 2003 que modificó el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, y (ii) liquidar la sanción por inexactitud a cargo de Liliana Martín García por el año 2015, en los términos expuestos en la parte motiva de esta sentencia.

**CUARTO:** Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Aclaro voto

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 25000-23-37-000-2020-00014-01 [27347]**

**Demandante: Liliana Martín García**

**Demandado: UGPP**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria de la Sala, me permito aclarar el voto en la sentencia proferida dentro del expediente de la referencia, mediante la cual se revocó el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que negó las pretensiones de la demanda, para en su lugar, anular parcialmente los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenarle a la UGPP reliquidar los aportes al sistema de seguridad social a cargo de la actora por los períodos del año 2014, teniendo en cuenta el ingreso base de cotización (IBC) calculado en la providencia.

Lo anterior, porque comparto las consideraciones de la sentencia sobre: (i) el cálculo, a partir del análisis probatorio, de los ingresos recibidos en los diferentes períodos fiscalizados, y la mensualización de las sumas frente a las cuales no se demostró su percepción en un mes particular, (ii) la deducción de los ingresos para fijar el IBC de los montos que se erogan para desarrollar la actividad lucrativa, siempre y cuando atiendan los criterios de necesidad, proporcionalidad y causalidad, (iii) los declarantes de renta se presumen con capacidad de pago y de ingresos para efectos de la afiliación al régimen contributivo[22](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-22), y (iv) la remisión al denuncio privado de renta no puede ser parcializada, es decir, que se debe apreciar tanto lo positivo (ingresos) como lo negativo (costos y gastos) de los hechos económicos reportados, atendiendo además, la presunción de veracidad de la declaración[23](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-23).

Pero, advierto que como consta en los antecedentes del fallo (concepto de la violación), las razones de la parte actora para debatir la legalidad de los actos administrativos acusados se concretaron, entre otras, en el desconocimiento del principio de indivisibilidad de la prueba y de la presunción de veracidad de la declaración de renta, porque la entidad tomó únicamente los ingresos registrados, ignorando los costos y deducciones. Argumentación reiterada en el recurso de apelación.

En ese contexto, considero que el análisis en esta providencia se tenía que agotar en la aplicación del principio de veracidad de las declaraciones tributarias y en la indivisibilidad del alcance probatorio del documento (art. 250 del CGP), de ahí que, a mi juicio lo pertinente para establecer el IBC era tener en cuenta los ingresos menos los costos y gastos, como lo pretendía la parte demandante y como lo estableció la Sección en las sentencias del 18 de mayo de 2023[24](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-24) y del 15 de junio del mismo año[25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_note-25).

Por consiguiente, aunque la depuración total (entiéndase anual) partió de los ingresos menos los costos y gastos de la declaración de renta, estimo que lo procedente, para asuntos como el presente, es mensualizar el resultado como lo hizo la Sala en las mencionadas sentencias, y no acudir a prorrateos o proporcionalidades entre los citados datos económicos.

En los términos señalados pongo de presente que comparto la decisión de revocar la sentencia apelada, pero discrepo de la metodología utilizada en la providencia para calcular la base de cuantificación de los aportes al sistema de seguridad social en cada período.

Con todo comedimiento,

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-1) Folios 1 a 31, índice 2, SAMAI.
  2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-2) Folios 1 a 11, índice 2, SAMAI: Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RDC-2017-03247 del 8 noviembre de 2017.
  3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-3) Folios 61 a 72, índice 2, SAMAI.
  4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-4) Folios 75 a 97, índice 2, SAMAI.
  5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-5) Folio 1 a 53, índice 2, SAMAI.
  6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-6) Folios 1 a 16, índice 2, SAMAI.
  7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-7) Folios 1 a 31, índice 2, SAMAI.
  8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-8) Folios 1 a 16, índice 2, SAMAI.
  9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-9) Folio 57 a 59, índice 2, SAMAI.
  10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-10) Folios 209 a 221, índice 2, SAMAI.
  11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-11) Folios 223 y 224, índice 2, SAMAI.
  12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-12) Folios 147, 151, 155, 157, 161 y 165, índice 2, SAMAI.
  13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-13) Folios 149, 153, 159 y 163, índice 2, SAMAI.
  14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-14) Folios 235 a 247, 253 a 301, índice 2, SAMAI.
  15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-15) Folios 231 a 234, 347 a 361, índice 2, SAMAI.
  16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-16) Páginas 6 y 7 del Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RDC-2017-03247 del 8 noviembre de 2017, con base en el cual se profirió la liquidación oficial por inexactitud.
  17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-17) **CONSEJO DE ESTADO.** Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de mayo del 2023, Exp. 26808, C.P. Milton Chaves García. En similar sentido Sentencias del 15 de junio de 2013, Exp.26698 y del 19 de julio de 2023, Exp. 26549, de la C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
  18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-18) **CONSEJO DE ESTADO.** Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de julio de 2023, Exp. 26549, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
  19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-19) Páginas 6 y 7 del Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RDC-2017-03247 del 8 noviembre de 2017, con base en el cual se profirió la liquidación oficial por inexactitud.
  20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-20) Páginas 7 del Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RDC-2017-03247 del 8 noviembre de 2017, con base en el cual se profirió la liquidación oficial por inexactitud.
  21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-21) **CONSEJO DE ESTADO.** Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 9 de diciembre de 2021, Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García. En similar sentido, Sentencia del 5 de mayo de 2022, Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y Sentencia del 6 de julio de 2023, Exp. 26326, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
  22. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-22) De conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011.
  23. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-23) En igual sentido se pronunció la Sección en las sentencias del 24 de noviembre de 2022, exp. 26206, del 15 de junio de 2023, exp. 26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 18 de mayo de 2023, exp. 26808, C.P. Milton Chaves García.
  24. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-24) Exp. 26808, C.P. Milton Chaves García.
  25. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50846#cite_ref-25) Exp. 26698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.