



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., ocho (08) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 44001-23-40-000-2019-00060-01 (27094)
Demandante: Humberto José Núñez Serpa
Demandado: UGPP

Temas: Aportes a pensión y salud. Independiente por cuenta propia. Base gravable. Prueba de costos y gastos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 03 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira, que negó sus pretensiones sin condenarlo en costas (f. 581).

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-01916, del 30 de junio del 2017, la demandada determinó los aportes a pensión y salud a cargo del actor para todos los periodos de 2014 e impuso sanción por omisión (ff. 37 a 45). Esa decisión fue modificada por la Resolución nro. RDC 428, del 27 de julio del 2018, para disminuir la cuantía de los aportes de enero y de la multa por omisión impuesta para ese periodo, porque consideró que la base gravable debía limitarse tomando en cuenta el salario mínimo legal mensual vigente (SMLMV) para el año 2013 (ff. 65 a 80).

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 (ff. 2 y 3):

1) Pretensión principal: se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

(i) Resolución nro. RDO-2017-1916, del 30 de junio del 2017, “*por medio de la cual se profiere [al demandante], liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en salud y pensión y se sanciona por no declarar por conducta de omisión*”, por los periodos de enero a diciembre de 2014.

(ii) Resolución nro. RDC-2018-0428, del 27 de julio del 2018, “*por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución nro. RDO-2017-01916 del 30 de junio del 2017*”.

2) Pretensiones subsidiarias:



(i) Realizar un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y proceda a realizar una reliquidación de la presunta deuda fijada por la UGPP en los actos administrativos demandados, declarando la nulidad parcial de los mismos.

(ii) Con el fin de evitar un perjuicio mayor a mi poderdante al haber interpuesto esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en el dado caso se obligue a realizar un pago a seguridad social, solicitamos cordialmente que se le exonere del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representando por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.

3) Sobre el restablecimiento del derecho:

(i) En el caso de una eventual declaración de nulidad total o parcial de los actos atacados, solicitamos se ordene a la UGPP la devolución de los dineros pagados por concepto de los aportes a seguridad social del año fiscalizado, respecto al capital, intereses moratorios y sanción por omisión.

4) Como indemnización por daño emergente: que se reconozca por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica durante el proceso de fiscalización de la UGPP para interponer el recurso de reconsideración y la demanda. Los valores de los gastos incurridos por honorarios son por un valor de \$7.500.000, los cuales se prueban con los contratos de prestación de servicios suscritos.

5) Condena en costas: solicito que se condene en costas a la UGPP, de conformidad con el artículo 188 del CPACA.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 48, y 338 de la Constitución; 107, 330, 617 y 618 del ET (Estatuto Tributario); 2.º, 3.º y 5.º de la Ley 797 de 2003; 18 de la Ley 1122 de 2007; 50 de la Ley 1739 de 2014; 135 de la Ley 1753 de 2015; 314 de la Ley 1819 de 2016; y 1.º del Decreto 3085 de 2007, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 9 a 21):

Alegó que la Administración vulneró las garantías constitucionales a la defensa y a la contradicción al notificar el requerimiento de información, el requerimiento para declarar o corregir y la liquidación oficial a la antigua dirección registrada en el RUT (Registro Único Tributario), justificándose en su supuesta validez durante los tres meses siguientes a la fecha de actualización, pero desconociendo que, conforme a lo dispuesto en el artículo 563 del ET, en ese lapso el correo debía enviarse también a la nueva dirección.

Sostuvo que los actos administrativos fueron proferidos con falsa motivación, toda vez que, para los periodos de la litis, la ley no había fijado la base gravable de los aportes al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral) a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia, pues disponía como tal los ingresos declarados ante las Administradoras de los aportes, pero sin fijar el cálculo del IBC (ingreso base de cotización) para los aportantes que prescindían de esa liquidación privada, quienes, a lo sumo, tendrían que cotizar tomando como base un SMLMV. Tampoco fijó un esquema de presunción de ingresos y, en su criterio, la demandada carecía de competencia para adoptarlo porque era una potestad del gobierno.

Censuró que su contraparte reconociera idoneidad probatoria a la declaración del impuesto sobre la renta para los ingresos y, sin justificación, la descartara respecto de las aminoraciones, siendo su rechazo potestad de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).

En cualquier caso, adujo que, si se juzgasen procedentes las contribuciones debatidas, debían liquidarse sobre el 40% de los ingresos mensuales percibidos, en aplicación del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, por tratarse de una norma más favorable.



Por último, reprochó que, en el requerimiento para declarar o corregir, la autoridad tributaria omitiera tasar la sanción por omisión conforme a la modificación que se introdujo al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, siendo la norma vigente cuando se notificó ese acto y que regía para el *sub examine* en razón del principio de favorabilidad en materia punitiva, pues limitaba la cuantía de la multa al monto de las contribuciones determinadas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 115 a 151 y 176 a 194). Defendió la correcta notificación de los actos administrativos, para lo que aseguró que el requerimiento de información se envió a la dirección registrada en el RUT antes de actualizarlo; y que el requerimiento para declarar o corregir se remitió a esa dirección, porque era idónea al no haber transcurrido tres meses tras su modificación, conforme al artículo 563 del ET.

Explicó que, según el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, los declarantes del impuesto sobre la renta están obligados a realizar aportes al SSSI, atendiendo a su capacidad de pago, y que, para determinar la cuota tributaria a su cargo, deben aplicar las disposiciones que rigen para los trabajadores independientes, ya que, al fijar el alcance de los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, la Corte Constitucional consideró que esa categoría comprendía a los independientes por cuenta propia y a los rentistas de capital (sentencia C-578 del 26 de agosto del 2009, exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez). En concreto, refirió que el IBC de las cotizaciones, para los periodos de la litis, estaba fijado 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 del Decreto *ibidem*), según los cuales hacían base de los aportes 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, tomando en cuenta los topes mínimo y máximo, *i.e.* uno y 25 SMLMV.

Alegó que el actor no desvirtuó la mensualización de los ingresos que autoliquidó para el impuesto sobre la renta ni probó las erogaciones que los aminorarían, de manera que era procedente liquidar los aportes con el IBC máximo. Afirmó que, contrariamente a lo alegado por su contraparte, la potestad de gestión de las contribuciones al SSSI la facultaba para verificar las expensas que podían detrarse del IBC de los aportes, al margen de la competencia de la DIAN. De otra parte, negó que los aportes de la litis pudieran determinarse sobre el 40% de los ingresos efectivamente percibidos, porque ello conllevaba la aplicación retroactiva del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.

Finalmente, defendió la sanción por omisión impuesta, explicando que el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 entró en vigor con posterioridad a la expedición del acto previo, por lo que se aplicó al proferir la liquidación oficial y al decidir el recurso de reconsideración.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 553 a 581). Descartó la indebida notificación de los actos previos porque se enviaron a la anterior dirección registrada en el RUT del demandante, durante el plazo de tres meses en los que conservó su validez como dirección de notificaciones, conforme a lo reglado en el artículo 563 del ET. De otra parte, juzgó que, como para la fecha de notificación de la liquidación oficial ya había transcurrido ese lapso, la dirección a la que se remitió el correo estaba errada, pero, en su criterio, esa irregularidad fue subsanada al interponerse, en



tiempo, el recurso de reconsideración, toda vez que con ello se configuró la notificación del acto por conducta concluyente (artículo 72 del CPACA).

Precisó que, para los periodos de la litis, las personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta tenían la obligación de afiliarse y realizar aportes al SSSI, tomando como base los ingresos efectivamente percibidos. Por ende, reconoció que la declaración de tributo era un medio de prueba pertinente para establecer el IBC de las contribuciones del declarante, pudiendo aminorarse los ingresos declarados con las erogaciones debidamente acreditadas que cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET. Para el caso analizado, avaló la mensualización de los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta porque, en el curso de la actuación y en sede judicial, el actor omitió probar los periodos en que los percibió. Asimismo, negó las aminoraciones toda vez que no había prueba de su causación. Agregó que la demandada sí era competente para verificar los ingresos percibidos por el actor y las erogaciones en las que incurrió para determinar el IBC de sus contribuciones y descartó la aplicación retroactiva del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 para liquidar los aportes discutidos.

Finalmente, juzgó que la demandada aplicó correctamente el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, pues tasó la sanción por omisión conforme al principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 591 a 601). Insistió en la indebida notificación del requerimiento de información y del requerimiento para declarar o corregir, ya que, en su criterio, en los casos de actualización de la dirección reportada en el RUT, el artículo 563 del ET obliga a la Administración a notificar los actos también en la nueva dirección informada. Pero prescindió de formular cargos contra la notificación por conducta concluyente que encontró acreditada el tribunal respecto a la liquidación oficial.

Reiteró que, para los periodos de la litis, la ley no reglaba el cálculo de los aportes a cargo de quienes no estuvieran afiliados ni reportaran sus ingresos ante las Administradoras de las contribuciones, por lo que, a lo sumo, estaría obligado a hacer las cotizaciones tomando como base un SMLMV. Censuró que el tribunal avalara la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para la liquidación de los ingresos gravados con los aportes, pero la descartara en cuanto a las erogaciones imputables a los mismos, siendo la presunción de veracidad aplicable a todos los rubros declarados. Agregó que si la autoridad tributaria requería comprobar la realidad de esas expensas podía haber practicado una inspección tributaria. Por otra parte, insistió en que las cotizaciones a su cargo debían determinarse sobre el 40% de los ingresos que percibió, tal y como lo dispone el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, que estaba vigente cuando se profirieron los actos y regiría para el *sub examine* por tratarse de una norma más favorable.

Finalmente, alegó que la demandada debía aplicar el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 desde el requerimiento para declarar o corregir, porque para la fecha de su notificación ya estaba vigente, y disponía una multa más favorable.

Pronunciamientos finales

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por el demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarlo en costas. En primer lugar, se deberá determinar si los actos preparatorios se notificaron indebidamente, en la medida en que no se remitieron a la nueva dirección que el contribuyente registró en el RUT. Si ese cargo se resolviera en contra de los intereses del demandante, se establecerá si, para los periodos del 2014, los trabajadores independientes por cuenta propia no estaban obligados a realizar aportes a pensión y salud, porque la ley no preveía la base gravable de esas cotizaciones. En caso contrario, la Sala debe definir si para determinar el IBC de las cotizaciones a cargo del actor debían aminorarse los ingresos con las erogaciones que declaró en su autoliquidación del impuesto sobre la renta; si procedía liquidar los aportes a partir de la base gravable reglada en el 135 de la Ley 1753 de 2015, en aplicación del principio de favorabilidad; y si ese principio se infringió al tasar la sanción por omisión propuesta en el requerimiento para declarar o corregir.

Pero la Sala se abstendrá de estudiar el cargo de apelación relacionado con la necesidad de practicar una inspección tributaria para comprobar la realidad de las expensas autoliquidadas en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, pues este planteamiento no se incluyó en el concepto de violación propuesto en la demanda. Entonces, resolver de fondo ese cargo comportaría abrir un debate nuevo en segunda instancia, que conllevaría a incurrir en un fallo incongruente y a violar los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte¹.

Análisis del caso concreto

2- El tribunal juzgó que los actos previos fueron notificados correctamente, porque si bien el correo de notificación se envió a la anterior dirección registrada por el demandante en el RUT, esa continuaba siendo válida como dirección para notificaciones, en la medida en que no habían transcurrido tres meses desde su cambio, conforme al mandato del artículo 563 del ET. A ello se opone el apelante único, argumentando que esa disposición obligaba a su contraparte a remitir los actos también a la nueva dirección, de manera que al omitir dicho envío transgredió sus derechos de defensa y contradicción. En esos términos, la Sala debe definir si la actualización de la dirección de notificaciones registrada en el RUT del contribuyente obliga a la autoridad tributaria a notificar los actos administrativos a la nueva dirección, o si, estando dentro del término de tres meses dispuesto en el artículo 563 *ibidem*, es suficiente con su remisión a la anterior dirección.

2.1- En torno a la notificación de los requerimientos de la Administración tributaria, el artículo 565 del ET (aplicable a los procedimientos de liquidación oficial a cargo de la demandada por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007) señala que deben notificarse por correo «*mediante la entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección de notificaciones del contribuyente*»; la que a su vez corresponde «*a la informada en el RUT*». Pero, según lo dispuesto en el artículo 563 *ibidem*, cuando se presente cambio de dirección «*la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada*».

¹ Sentencias del 26 de julio de 2012, exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de noviembre de 2014, exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez; y del 19 de febrero y 29 de abril de 2020, exps. 22748 y 23677, CP: Julio Roberto Piza.

Al respecto, ha precisado la jurisprudencia de esta Sección², en consonancia con el juicio de constitucionalidad efectuado en la sentencia de la Corte Constitucional C-012 de 2013, que cuando el contribuyente informe una nueva dirección a la autoridad tributaria, la dirección anterior conserva validez durante los tres meses siguientes a su modificación y, por tanto, es correcta la notificación por correo efectuada a esa dirección sin que se requiera su envío concomitante a la nueva. Según esa doctrina jurisprudencial, no le asiste razón al actor cuando sustenta la invalidez de la notificación juzgada en que no fue enviada también a la nueva dirección informada en el RUT. Por ende, para la Sala no se configuró la notificación indebida ni la violación de las garantías constitucionales alegadas, porque en el plenario está probado que los correos de notificación del requerimiento de información y del requerimiento para declarar o corregir fueron enviados a la anterior dirección los días 21 de octubre y 26 de diciembre de 2016, respectivamente (índice 2 y f. 36 vto.), *i.e.* dentro del plazo de tres meses en que continuaba siendo idónea, considerando que fue actualizada el 20 de octubre de 2016 (f. 25). No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, el apelante único alega que, para los periodos de la litis, la ley no reglaba la base para el cálculo de los aportes a pensión y salud a cargo de quienes no estuvieran afiliados ni reportaran sus ingresos a las Administradoras de las contribuciones, con lo cual, en su criterio, si estuviera obligado a hacer las cotizaciones sería teniendo como base un SMLMV. En el otro extremo de la litis, la demandada sostiene que, al fijar el alcance de los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, la Corte Constitucional consideró que la categoría de trabajadores independientes comprende a los independientes por cuenta propia y a los rentistas de capital (sentencia C-578 del 26 de agosto del 2009, exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez), de manera que el IBC que regía para las cotizaciones de esos sujetos, en los periodos de la litis, corresponde al fijado 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*), con lo cual hacían base de los aportes los ingresos efectivamente percibidos menos los costos y gastos que cumplan los requisitos del artículo 107 del ET y que estuvieran debidamente soportados, tomando en cuenta los topes mínimo y máximo, de uno y 25 SMLMV. Tesis que avaló el *a quo*.

En esos términos, la Sala precisa que el actor acepta que, por sus actividades como independiente por cuenta propia, era sujeto pasivo de los aportes a pensión y salud; con lo cual la litis 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 al reporte de ingresos que el contribuyente realizara a las Administradoras del sistema, por lo que la omisión en la afiliación hacía improcedente la liquidación de los aportes.

3.1- 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 independientes 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

² Sentencias del 31 de julio de 2014, exp. 19670, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 28 de agosto de 2014, exp. 19511, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y 03 de julio de 2020, exp. 24849, CP: Julio Roberto Piza

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 2003). 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*».

3.2- 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 1998. En seguida, dispuso el artículo 66 del Decreto 806 de 1998, 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 1406 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 se determinaran según el sistema de presunción adoptado por 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 percibe. Lo anterior, concuerda 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*».

3.3- Como lo indicó la demandada, si bien 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), la misma incluye a los independientes por cuenta propia, en tanto tienen capacidad de pago para efectuar aportes al SSSI.

3.4- Por lo expuesto, para la Sala no le asiste razón al demandante al señalar que, para los periodos de la litis, no podía determinarse el IBC de las contribuciones a su cargo

porque no se afilió ni denunció ingresos ante las Administradora de esos aportes, pues si bien 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, dispusieron que la base de esas contribuciones serían «los ingresos que declaren [los obligados] ante la entidad a la cual se afilien», las disposiciones legales y reglamentarias dictadas con posterioridad precisaron que, en todo caso, el IBC debía conformarse por los ingresos efectivamente percibidos por el aportante, atendiendo a los topes de mínimo un SMLMV y máximo 25 SMLMV. En esta ocasión, la Sala precisa que cuando el aportante omite el pago de las contribuciones y la obligación de reportar a las Administradoras los ingresos que efectivamente percibió, la demandada en ejercicio de su potestad de gestión de esos aportes puede adelantar actuaciones administrativas para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Esto es así porque la omisión del aportante no podría conllevar a su exoneración, sino a la determinación oficial del respectivo tributo. No prospera el cargo de apelación.

4- Por otro lado, el apelante único censura que su contraparte y el tribunal admitan la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta solo para la liquidación de los ingresos gravados con los aportes, y, sin justificación, la descarten en cuanto a las erogaciones que los aminoran, pues, en su criterio, la presunción de veracidad de esa autoliquidación tributaria se proyecta respecto de todos los rubros declarados. A lo anterior, agrega que, en cualquier caso, las cotizaciones a su cargo deben determinarse sobre el 40% de los ingresos percibidos, en aplicación del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, que estaba vigente cuando se profirió la liquidación oficial y regiría para el *sub examine* por tratarse de una norma más favorable. De conformidad con esas alegaciones, la Sala debe establecer si para determinar el IBC de los aportes del demandante procedía reconocer las expensas que declaró en el impuesto sobre la renta, en la misma forma que se admitieron los ingresos ahí denunciados.

4.1- En primer lugar, se reitera que la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los independientes por cuenta propia, como el apelante, 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 atribuibles, siempre que cumplan los requisitos que, para su deducibilidad, dispone el artículo 107 del ET, teniendo en consideración los topes legales (v.g. la base mínima de un SMLMV y máxima de 25 SMLMV). En torno a la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para liquidar los aportes al SSSI, en criterio reiterado de la Sección³, no se refiere únicamente a los ingresos (como lo determinaron la demandada y el tribunal), por cuanto ello conllevaría a una valoración «parcializada» de la autoliquidación; y, por ende, se exige al operador jurídico «tener en cuenta las erogaciones en las que se incurrió en la actividad generadora de renta, esto es los costos y deducciones, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del ET cubre 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).

Entonces, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que en esta oportunidad se reitera, lleva la razón el demandante al señalar que también debe reconocerse valor probatorio

³ 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.

a la declaración del impuesto sobre la renta en lo que respecta a las expensas, por cuanto la valoración de ese medio de prueba «no puede ser parcializada»⁴.

4.2- En cambio, la Sala comparte la decisión del *a quo* según la cual no procedía la aplicación del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 para liquidar las contribuciones debatidas, puesto que con ello se infringiría el principio de irretroactividad de las normas de carácter tributario (artículo 363 Constitucional). Al respecto, conviene reiterar el criterio de decisión expuesto por la Sección en la sentencia del 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), oportunidad en la que se precisó que «en el ámbito tributario la favorabilidad no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva». Así porque «la única circunstancia para la que se prevé la “favorabilidad” o “retroactividad in bonus” es la consagrada en el artículo 29 Constitucional, por medio del cual se fijan los criterios de aplicación de las normas en las cuales el Estado ejerce el *ius puniendi*», eventos en los que «la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable».

4.3- Definidas las reglas aplicables para la determinación del IBC de los aportes en el caso *sub examine*, la Sala constata que el aportante acreditó la cuantía de los costos y gastos asociados a su actividad económica con la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, en la que reportó erogaciones en cuantía de \$644.289.000 (f. 26). Entonces, para determinar el IBC, corresponde aminorar los ingresos que estimó la Administración a partir de la mensualización de los réditos declarados en el impuesto sobre la renta –cálculo que no se discutió por el obligado– con la cuantía mensualizada de esas expensas. Esto porque son las aminoraciones que declaró en el impuesto sobre la renta, y ese medio probatorio que, sustentó la liquidación oficial de las cotizaciones, no admitiría una valoración parcializada (sentencia del 05 de octubre de 2013, exp. 26673, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

4.4- A partir de los ingresos determinados por la Administración menos los costos y gastos asociados a la actividad lucrativa del demandante (rubros autoliquidados en el impuesto sobre la renta), el IBC de los aportes se liquida por la Sala así:

Periodo	Ingresos	Costos y gastos	IBC
Enero	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Febrero	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Marzo	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Abril	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Mayo	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Junio	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Julio	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Agosto	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Septiembre	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Octubre	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Noviembre	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Diciembre	\$ 56.241.000	\$ 53.690.750	\$ 2.550.250
Total	\$ 674.892.000	\$ 644.289.000	

4.5- Por consiguiente, dado que se reconocen las erogaciones en las que incurrió el demandante para la obtención de ingresos en los periodos de la litis, prospera parcialmente el cargo de apelación.

5- Resta por decidir sobre la multa impuesta a título de sanción por omisión. Sobre el

⁴ Fallo del 15 de junio de 2023, exp. 26698 C.P: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

particular, el apelante reprocha que, desde el requerimiento para declarar o corregir, la demandada omitiera tasar esa sanción considerando el tope que introdujo el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, siendo que era más favorable. En contraste, la Administración defiende que no aplicó la nueva disposición en el acto preparatorio, porque no estaba vigente en la fecha que lo profirió, pero que lo consideró en el acto definitivo porque era una norma más favorable para el infractor. En esos términos, la Sala verifica que la controversia se centra en determinar si la demandada erró al tasar la multa propuesta en el requerimiento para declarar o corregir sin atender a lo dispuesto por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, pues las partes concuerdan en que esa norma consagró una sanción más favorable para la conducta infractora de omisión de los aportes al SSSI.

Al respecto, el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 prevé como conducta punible la omisión en la afiliación, vinculación y pago de los aportes al SSSI. Esa última disposición entró en vigencia el día 29 de diciembre de 2016⁵, es decir, con posterioridad a la expedición y notificación del requerimiento para declarar o corregir del caso *sub examine*, que ocurrieron los días 12 y 26 de diciembre de 2016, respectivamente (f. 35). En esa medida, era improcedente que en ese acto la Administración considerara la disposición normativa modificatoria para tasar la multa por omisión propuesta al demandante. Tal y como se puntualizó en el fundamento jurídico nro. 4.2, el principio de favorabilidad que rige en materia punitiva supone que exista un cambio normativo y habilita aplicar una ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior a la conducta reprimida. Sin embargo, se reitera que, en el caso analizado, al tiempo de proferirse el acto previo no había ocurrido la modificación normativa a la que alude el demandante, la cual, una vez que entró en vigor, fue considerada por la demandada para tasar la multa en la liquidación oficial (ff. 43 y 44) y en la resolución que decidió el recurso de reconsideración (ff. 78 y 79). Así las cosas, contrariamente a lo alegado por el apelante, la Sala verifica que la autoridad tributaria aplicó correctamente el principio de favorabilidad en materia punitiva. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

6- En suma, considerando el cargo de apelación que prosperó parcialmente, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados; y, a título de restablecimiento del derecho ordenará a la demandada determinar los aportes a pensión y salud a cargo del demandante para los periodos de 2014, tomando como base gravable el IBC definido en la sentencia.

Costas

7- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar 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:

⁵ Fecha de publicación en el diario oficial nro. 50.101.



Radicado: 44001-23-40-000-2019-00060-01 (27094)
Demandante: Humberto José Núñez Serpa

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

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la demandada 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.

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)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>.