



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

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

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2019-00285-01 (26709)
<b>Demandante</b>	ADOLFO CASTILLO LOSADA
<b>Demandado</b>	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
<b>Temas</b>	Liquidación de aportes. Firmeza (período 2014). Base gravable independientes Mensualización de los ingresos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de enero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió lo siguiente<sup>1</sup>:

*“PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO. Sin costas.*

*TERCERO: Se ACEPTA la sustitución de poder (...).  
(...)”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2017-01261 del 12 de julio de 2017, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 2018-00237 del 31 de enero de 2018, en la que determinó a cargo del actor los aportes a salud y pensión por los períodos comprendidos entre enero a diciembre de 2014 e impuso sanciones por inexactitud y por no declarar (omisión).

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, que fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 2019-00082 del 30 de enero de 2019, en el sentido de confirmar los aportes liquidados en el acto inicial<sup>2</sup>.

**ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho,

<sup>1</sup> SAMAI/índice 2/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_CDFOLIO6\_CDFOLIO65(.rar) NroActua2

<sup>2</sup> Los actos administrativos pueden ser consultados siguiendo el enlace así: Samai/índice 2/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_CDFOLIO062(.rar) NroActua2.



contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

“1. *Sírvase declarar la Nulidad de los siguientes Actos Administrativos:*

*Resolución No. RDO- 2018-00237 de 31 de enero de 2018, emitida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-, por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación, e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de Salud y pensiones, y se sancionó por omisión e inexactitud.*

*Resolución No. RDC-2019-00082 de 30 de enero de 2019, emitida por el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP- por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. RDO-2018-00237 de 31 de enero de 2018.*

2. *Como consecuencia de la anterior declaración, ORDENAR dejar sin efectos jurídicos las resoluciones anteriormente mencionadas.*

3. *En virtud de lo señalado por el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, se ordene a las administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen 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 Resoluciones mencionadas.*

4. *Que se ordene la devolución total de los dineros que hayan sido ejecutados en virtud del cobro de las sumas determinadas en las resoluciones demandadas, en caso que mi poderdante haya efectuado los pagos respectivos.”*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 363 de la Constitución Política; 156 de la Ley 1151 de 2007; 178 de la Ley 1607 de 2012; 135 de la Ley 1753 de 2015 y; 81-1, 596 y 714 del Estatuto Tributario. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

## 1. Falsa motivación

Reprochó que la UGPP, en los actos demandados, tomó de la declaración del impuesto sobre la renta los ingresos y los mensualizó (dividió los valores en los 12 meses fiscalizados), esto con el fin de determinar el IBC de los aportes, creando así una metodología de presunción de ingresos lo cual es ilegal como quiera que la demandada no tiene competencia para ello, dado que ninguna norma estableció la presunción aplicada, para lo cual citó el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. Así, los actos acusados adolecían de falsa motivación<sup>4</sup>.

Precisó que en las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012 no se le otorgó a la Unidad la competencia para definir la metodología de presunción de ingresos para los independientes a efectos de la determinación de aportes, por lo que en este caso la demandada se extralimitó en sus funciones, lo que distorsionó el sentido del proceso y vulneró las garantías de los aportantes.

<sup>3</sup> Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_DEMANDAY\_01DEMANDAYPODERP(.pdf) NroActua2.

<sup>4</sup> Sobre esta causal citó la sentencia del Consejo de Estado del 15 de marzo de 2012, exp.16660, sin identificar más datos.



## 2. Aplicación del principio de favorabilidad

Sostuvo que por mandato del artículo 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no pueden ser aplicadas de manera retroactiva, sin embargo, la jurisprudencia ha considerado excepciones para aquellos casos en que la ley resulte más permisiva o favorable al contribuyente<sup>5</sup>.

En ese contexto, en este caso era procedente aplicar el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, de conformidad con el cual los aportes al sistema debían calcularse sobre el 40% del valor mensualizado de los ingresos, comoquiera que las contribuciones fiscalizadas (año 2014) debían considerarse como situaciones jurídicas no consolidadas y corresponden a tributos de período.

Puso de presente que resultaría arbitrario liquidar el IBC sobre la totalidad de los ingresos netos, pues en el desarrollo de las actividades generadoras de renta los comerciantes incurren en gastos que deben ser tenidos en cuenta por la administración, razón adicional para calcular los aportes sobre el 40% de la renta líquida.

## 3. Indebida conformación del IBC

Señaló que la UGPP, para calcular los ajustes, tomó únicamente los valores correspondientes a los ingresos de la declaración de renta, ignorando los costos y gastos igualmente reportados, lo cual dejó en evidencia la valoración sesgada de la información allí registrada.

De conformidad con el artículo 596 del Estatuto Tributario, el denuncia rentístico era una prueba de los ingresos solo para efectos del impuesto sobre la renta, pero de ninguna manera podía entenderse que aplicaba en materia de aportes. Sumado a esto, la Administración tomó los valores de los renglones 36 y 38 reportados en la declaración, sin tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 81-1 *ibidem* (componente inflacionario), por lo que el valor aplicado para determinar la base gravable era incorrecto.

## 4. Firmeza

Manifestó que, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, la demandada contaba con el término de 2 años para notificar el requerimiento para declarar y/o corregir. En este caso las declaraciones por los períodos fiscalizados de enero a diciembre de 2014 estaban en firme porque el requerimiento se notificó el 25 de julio de 2017<sup>6</sup>.

## 5. Análisis probatorio

Expuso que la UGPP no tuvo en cuenta los valores pagados por concepto de retención en la fuente efectuados en ejercicio de su actividad económica, lo que evidenciaba la indebida valoración de la totalidad de las pruebas aportadas en el trámite administrativo, vulnerando con ello los derechos al debido proceso y

<sup>5</sup> Sobre el asunto citó la sentencia de la Corte Constitucional C-878 de 2011.

<sup>6</sup> Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 15 de septiembre de 2016, radicado 25000-23-37-000-2012-00524-01; de la Corte Constitucional la sentencia C-250 de 2012 y el fallo proferido por el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá del 27 de septiembre de 2017, expediente 11001-33-37-041-2016-00239-00.



defensa<sup>7</sup>.

### Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>8</sup>:

Respecto al **primer cargo** señaló que la entidad contaba con las competencias legales para fiscalizar y sancionar a los contribuyentes que incurrieran en conductas de omisión o inexactitud en el pago de los aportes. Así mismo, refirió que los trabajadores independientes, rentistas de capital o contratistas, con capacidad de pago, entre estos, los declarantes del impuesto de renta, tenían la obligación de efectuar las cotizaciones al sistema de seguridad social.

Precisó que, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 510 de 2003, la base de cotización era igual tanto en salud como en pensión, y estaba conformada por los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, con la posibilidad de deducir aquellas expensas que tuvieran relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad como lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario. No obstante, la entidad podía entrar a verificar el cumplimiento de los mencionados requisitos en virtud de las pruebas aportadas por el contribuyente.

Indicó que, en caso de existir diferencias entre los valores declarados en renta ante la DIAN y los aportes al sistema, estos últimos debían ser ajustados con los primeros. En ese contexto, no puede sostenerse, como lo hizo el demandante, de que no existía reglamentación, pues es claro cuál es el IBC de los trabajadores independiente, de ahí que la actuación de la UGPP estaba ajustada a derecho.

Sobre el **segundo cargo** expuso que la liquidación de la base gravable sobre el 40% del total de los ingresos, era aplicable únicamente para quienes tuvieran contrato de prestación de servicios, condición que no cumplía el actor al ser rentista de capital, razón por la cual su IBC se calculó con fundamento en el Decreto 510 de 2003, es decir, sobre los ingresos percibidos. Destacó que el demandante no contestó el requerimiento para declarar y/o corregir, por lo que no desvirtuó el monto de los ingresos tomados por la unidad.

Explicó que no era posible aplicar de manera retroactiva el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, en consecuencia, el IBC de los trabajadores independientes, como el caso del actor, debía liquidarse atendiendo lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto 510 de 2003<sup>9</sup>.

En cuanto al **tercer y quinto cargo** sostuvo que la unidad se remitió a los ingresos reportados en la declaración de renta del actor y los dividió en partes iguales por los 12 meses del 2014, ello atendiendo a que el artículo 35 del Decreto 1406 de 1999 consagra que las cotizaciones deben hacerse por períodos mensuales y ante la ausencia de pruebas que demostraran los períodos específicos en que fueron percibidos.

Si bien con el recurso de reconsideración se aportó un certificado de retenciones, de allí no era posible determinar la periodicidad de sus ingresos, razón por la cual no era una prueba idónea en los términos exigidos por el artículo 743 del Estatuto

<sup>7</sup> Mencionó la sentencia de la Corte Constitucional C-078 de 2010.

<sup>8</sup> Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ ED\_CONTESTACI\_04CONTESTACIONDEMA(.pdf) f

<sup>9</sup> Mencionó el Concepto emitido por la unidad el 11 de noviembre de 2015 radicado 201511200601631.



Tributario. Sumado a esto, tampoco allegó los soportes que respaldaran que sus costos y gastos cumplieron los requisitos establecidos en el artículo 107 *ibidem*, los cuales podían ser verificados por la UGPP en ejercicio de sus facultades legales, sin que ello implicara asumir competencias de otras entidades.

Manifestó que al momento de expedir los actos acusados tuvo en cuenta y aplicó las planillas de pago aportadas en el trámite administrativo, lo que dio lugar a la disminución de los ajustes en la liquidación oficial.

Sobre el **cuarto cargo** manifestó que el artículo 714 del Estatuto Tributario era incompatible con la naturaleza y procedimiento de las contribuciones parafiscales y que la remisión a las normas de esta codificación era de carácter residual, es decir, en aquellos casos en que el legislador no hubiere previsto una norma especial<sup>10</sup>. Destacó que ni con la expedición de la Ley 1607 de 2012 se contempló la posibilidad de que las planillas PILA adquirieran firmeza, por el contrario, en el artículo 178 se estableció el término de 5 años para que la UGPP iniciara las tareas de fiscalización.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda por lo que pasa a exponerse<sup>11</sup>.

#### **1. De la firmeza**

De forma preliminar, el Tribunal expuso el régimen normativo que rige la materia e indicó que el artículo 714 del Estatuto Tributario no era aplicable en este caso, comoquiera que el legislador, de manera específica en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, dispuso que la UGPP contaba con el término de 5 años para adelantar los procesos de fiscalización. De manera que por el período 2014, la demandada tenía plazo hasta el año 2019 para notificar el requerimiento para declarar y/o corregir, lo cual ocurrió el 25 de julio de 2017, es decir, dentro del término legal. No prosperó el cargo.

#### **2. Del desconocimiento de las normas superiores**

Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-878 de 2011, invocada por el demandante, para señalar que las normas tributarias rigen a partir de su promulgación por regla general, y que tratándose de tributos de período las nuevas disposiciones rigen para los siguientes, luego no era procedente la aplicación de estas de manera retroactiva en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes. Empero, en los tributos de período en los que no se hubiere consolidado el lapso de concreción, podía existir una aplicación inmediata de la nueva norma.

En ese contexto, en este caso no era procedente atender lo dispuesto en la Ley 1753 de 2015, toda vez que a su expedición ya se habían consolidado los hechos económicos correspondientes al año 2014. Así, de conformidad con la interpretación de la Corte, solo podía aplicarse la nueva ley que consagra una menor carga en el mismo período en que fuera emitida, presupuesto que en este caso no se cumplió.

Agregó que el principio de favorabilidad aplicaba a situaciones anteriores,

<sup>10</sup> Mencionó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 18 de mayo de 2006, exp.13961, C.P. Juan Ángel Palacio.

<sup>11</sup> SAMAI/índice 2/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_CDFOLIO6\_CDFOLIO65(.rar) NroActua2



únicamente cuando se tratara de aspectos sancionatorios o punitivos, y los tributos no se concebían como una pena sino una carga pública a cargo de todos los habitantes para coadyuvar con el cumplimiento de los fines del Estado.

### **3. De la falsa motivación por presunción de ingresos y por indebida valoración de los costos y gastos declarados en renta.**

Precisó que, según los principios de universalidad y solidaridad que rigen el sistema de seguridad social, y lo dispuesto en el artículo 156 de la Ley 100 de 1993, todas las personas que cuenten con capacidad de pago tienen la obligación de afiliarse y contribuir con el sostenimiento del mismo, de manera que no era necesario que las normas reguladoras de la materia incluyeran expresamente a los trabajadores independientes y rentistas de capital como sujetos obligados. Destacó que no existía discusión respecto de lo acreditado por la UGPP sobre la capacidad de pago del actor y su omisión e inexactitud en la liquidación de los aportes al sistema en su calidad de rentista de capital.

De conformidad con lo anterior, también debía entenderse superada la discusión en lo que respecta a la categorización de los trabajadores por cuenta propia en ejercicio de actividades liberales dentro del concepto de trabajadores independientes, por lo cual las reglas para la definición del IBC que prevé el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999 y la presunción de capacidad de pago del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, le eran plenamente aplicables, por lo cual era procedente que la UGPP tomara la información obtenida con el cruce de datos declarados en renta.

Siguiendo lo dispuesto en los artículos 686, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario, aplicables por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, los hechos consignados en las declaraciones tributarias se consideran ciertos, siendo admisible que se verificaran los ingresos para efectos de la liquidación de los aportes, mediante cruces de información con las autoridades tributarias como lo consagra el artículo 15 de la Ley 100 de 1993. En ese contexto, el IBC se determina de manera razonada con base en los ingresos registrados en las declaraciones de los impuestos, por ser uno de los principales insumos para la fiscalización en materia de parafiscales, habida cuenta que la información allí consignada goza de presunción de veracidad.

Indicó que era procedente excluir de la base gravable los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta que cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, sin que ello implicara una usurpación a las facultades de la DIAN. En ese sentido, no era viable que el demandante exigiera la consideración de la totalidad de las erogaciones declaradas en renta, pues por el hecho de que allí se hubieran reportado no implicaba que la Administración quedara privada para requerir comprobaciones adicionales a fin de establecer el cumplimiento del deber de aportar al sistema, más aún porque se trataba de obligaciones fiscalizadas por entidades distintas.

Así las cosas, como el actor no cotizó a pensión y para salud lo hizo sobre un IBC inferior al que legalmente estaba obligado, la UGPP para recalcular el monto de los aportes, amparada en las normas que regulan la materia, válidamente tomó los ingresos reportados en la declaración de renta. A su vez, el actor debió acreditar en sede administrativa y judicial, con los medios de prueba idóneos, las situaciones que le hubieren permitido tomar costos y gastos, razón por la cual no podía pretender trasladar los renglones del denuncia rentístico como un hecho indiscutible



a la determinación de aportes al sistema.

Agregó que el demandante no controvertió el prorrateo de los ingresos reportados en renta para repartirlos de manera proporcional en cada uno de los 12 meses del año 2014, comoquiera que no demostró el origen de los mismos ni su efectiva percepción, por el contrario, sus argumentos de discusión estuvieron enfocados en la inexistencia del deber de aportar. Además, no aportó los soportes probatorios que evidenciaran que la base de cotización propuesta por la entidad debía ser distinta.

Destacó que las únicas pruebas allegadas fueron *i)* planillas de pago a salud, las cuales fueron imputadas en los respectivos períodos en la liquidación oficial, razón por la cual no había lugar a emitir un pronunciamiento de fondo; y *ii)* un certificado de retenciones en el que no se discriminaron las fechas en que se pagaron los rendimientos financieros.

En ese orden, no existieron elementos de juicio que dieran lugar a la nulidad de los actos demandados.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarlas probadas en el proceso<sup>12</sup>.

### Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia, por lo que pasa a exponerse<sup>13</sup>:

#### 1. Errores de la sentencia de primera instancia sobre la determinación del IBC en salud y pensión

Sostuvo que la descripción que de “*ingreso en seguridad social en salud*” se hizo en el Decreto 510 de 2003, no podía entenderse como la regulación de una base gravable en materia parafiscal, más aún porque en este tipo de obligaciones sus elementos deben estar expresamente consignados en la ley.

Reprochó que el Tribunal considerara que la base de cotización en pensión del Decreto 510 de 2003 fuera la misma para el subsistema de salud, lo cual escapaba al principio de reserva legal que rige en materia tributaria, comoquiera que, al tratarse de uno de los elementos esenciales de las contribuciones, debía estar expresamente consignada en una ley y no vía reglamentaria. Además, este no aplica para los rentistas de capital.

Expuso que el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, dispuso que en materia de pensión los trabajadores independientes deberán cotizar sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien guardando correspondencia con los efectivamente percibidos, sin embargo, no podía entenderse como incluidos en dicha norma a los rentistas de capital y, por otro lado, tampoco se refería a una base gravable en materia parafiscal, pues esa interpretación sería contraria al principio de claridad que rige en materia tributaria.

En caso de considerar que esta norma reglamenta la base gravable en seguridad social para los trabajadores independientes, el Tribunal debió aterrizarla al caso

<sup>12</sup> Esta decisión contó con una aclaración de voto relacionado con la carga de la Administración de establecer de manera cierta el IBC para cada uno de los meses fiscalizados.

<sup>13</sup> SAMAI/índice 2/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_CDFOLIO6\_CDFOLIO65(.rar) NroActua2



concreto y, en esa medida, aplicar el ingreso declarado ante la entidad afiliada en materia de pensión, no obstante, se inclinó por avalar la postura de tomar los ingresos fiscales declarados en renta, tributo que se gobierna con unas normas distintas.

Precisó que la descripción efectuada en la Ley 797 de 2003 era insuficiente para delimitar lo que debía entender por ingreso, colocando al aportante en una situación injusta frente al sistema, pues con la sola mención que allí se hacía no se dejaba claro qué constituía o no ingresos.

A manera de ejemplo, referenció el caso de los independientes que vendieran un inmueble y a quienes no se les ha aclarado cómo se determinan los costos y, en consecuencia, la base de sus aportes; o los aportantes que obtienen ingresos dentro y fuera del país, pues la norma no era clara en definir si se debía tomar ambos de ellos o solo los de fuente nacional. También mencionó que, en el caso de los independientes, al obtener ingresos de un contrato de mutuo, era indefinido si podía descontarse el componente de la pérdida de valor del dinero en el tiempo, o si el retiro de aportes en pensión voluntaria tenía los efectos de generarle un ingreso en seguridad social al aportante como lo podría hacer en otros tributos.

Así, concluyó que para el período fiscalizado 2014 no existía reglamentación de la base gravable en los aportes parafiscales a cargo de los independientes, pues ello solo sucedió con la expedición de la Ley 1753 de 2015, lo cual hacía inviable el cobro de los ajustes determinados en los actos acusados.

## **2. Errores conceptuales de la sentencia apelada**

Reprochó que el Tribunal se negara analizar la connotación tributaria de los aportes en discusión y el fenómeno de la sujeción pasiva en pensión de los rentistas de capital, así como la existencia o no de una base gravable para los aportes en salud de dicho tipo de cotizantes.

Refirió que era inexistente la presunción de ingresos que tuvo en cuenta la sentencia apelada en materia de pensiones, concepto que constituía no solo el fundamento para exigir los aportes a seguridad social durante determinado período fiscal, sino que la misma se realizara sobre un promedio mensualizado del ingreso anual de la persona, como si lo que se estuviera discutiendo fuese el impuesto sobre la renta y no los aportes parafiscales reglamentados en la Ley 100 de 1993 y demás normas concordantes.

Puso de presente que era errado que el Tribunal, con fundamento en la sentencia C-1089 de 2003 de la Corte Constitucional, hablara indistintamente de asuntos que atañen al subsistema de seguridad social en salud con los relativos al subsistema de pensión, y además trasladarlos en general a todo el régimen de la seguridad social, puesto que de dicha decisión no se desprendía una obligatoriedad universal de afiliación al sistema de pensiones a cargo de los rentistas de capital.

De igual manera, la sentencia apelada afirmó que el sistema se basaba en los principios de progresividad y equidad, lo cual también era confuso, debido a que esos principios se predicaban de otros tributos y no de los aportes parafiscales, puesto que su imposición no era progresiva y las tarifas eran iguales para todos los aportantes. Por el contrario, el sistema de seguridad social se regía por la eficiencia, universalidad y solidaridad.





### **3. IBC de los rentistas de capital**

Explicó que por tratarse de un rentista de capital sus ingresos no eran equitativos en todos los períodos del año fiscalizado, tal como lo pretendía asumir la UGPP en los actos acusados al tomar lo declarado en renta y dividirlo en partes iguales durante los 12 meses del 2014. Sumado a esto, los rendimientos financieros no siempre eran de reconocimiento mensual, y en algunas ocasiones eran inferiores a 1 SMLMV, por tanto, en esos casos no existía la obligación de efectuar los aportes en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 797 de 2003.

Señaló que en la decisión el Tribunal mencionó la certificación de retenciones aportada al proceso, sin embargo, no le dio el valor correspondiente, toda vez que omitió analizar que allí quedó demostrado que los rendimientos financieros fueron recibidos una vez en el año, a los cuales no se les aplicó el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

En ese contexto, la única forma de determinar el IBC correspondiente en su caso era revisando mes a mes el ingreso percibido, tomando en cuenta los costos y gastos incurridos en la producción de la renta y, una vez determinado el resultado, calcular el aporte correspondiente, lo cual hubiera evidenciado que no se adeudaba suma alguna por ese concepto, además porque como quedó demostrado en el expediente, ya se habían efectuado los pagos debidos por los períodos investigados. En todo caso, como los rendimientos financieros se recibieron en un solo mes del año, era en ese período en que el IBC alcanzaba el tope de los 25 SMLMV, para a partir de allí liquidar las supuestas sumas adeudadas.

Se refirió la aclaración de voto de la magistrada, según la cual es abiertamente contrario a la ley que en los meses en los que el aportante no logre demostrar ingresos o capacidad de pago se le exija el cumplimiento de las cotizaciones. Además, el hecho que en la declaración de renta se reporten ingresos no significa que se deba cotizar y menos en períodos en los cuales no obtuvo recursos.

### **4. Firmeza de las liquidaciones privadas**

Reiteró que de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario la autoridad contaba con el término de 2 años para expedir el requerimiento para declarar y/o corregir, no obstante, como la UGPP notificó este acto previo pasado dicho término las autoliquidaciones presentadas por el período 2014 ya estaban en firme.

#### **Oposición al recurso**

La demandada no se pronunció en esta oportunidad

#### **Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de



nulidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2018-00237 del 31 de enero de 2018 y la Resolución Nro. RDC 2019-00082 del 30 de enero de 2019<sup>14</sup>.

Como cuestión previa se advierte que en el recurso de apelación el demandante planteó argumentos que no fueron propuestos en la demanda. Refirió que la base gravable de los aportes parafiscales a cargo de los rentistas de capital no fue establecida por el legislador (reserva de ley) y que era deber de la UGPP tomar los ingresos declarados ante la entidad a la que estuviera afiliado en materia de pensión. Así mismo, reprochó la omisión del Tribunal de analizar la connotación tributaria de los ingresos (como no constitutivos de renta y ganancia ocasional), la sujeción pasiva de los rentistas de capital como trabajador independiente y la falta de legislación para la determinación de los costos, para lo cual se refirió a actividades como la venta de inmuebles y los contratos de mutuo.

Al respecto, ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de fundamentos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso<sup>15</sup>. Por esta razón, la Sala se abstendrá de analizar los argumentos enlistados anteriormente.

Por otra parte, se destaca que el actor insiste en *i*) la falta de reglamentación de la base para los independientes sin contrato de prestación de servicios (metodología de presunción de ingresos); *ii*) la mensualización de los ingresos y la valoración probatoria del certificado de retención aportado; y *iii*) la firmeza de las planillas, aspectos que serán estudiados a continuación.

Así mismo, la Sala pone de presente que carece de competencia para pronunciarse sobre el principio de favorabilidad y la valoración sesgada de la declaración de renta por parte de la UGPP al no incluir los costos y gastos registrados, comoquiera que no fueron objeto de reparo por el demandante, en calidad de apelante único.

## 1. De la firmeza de las declaraciones

El recurrente afirma que de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario la autoridad contaba con el término de 2 años para expedir el requerimiento para declarar y/o corregir, no obstante, como la UGPP notificó el acto previo pasado dicho término las autoliquidaciones presentadas por el período 2014 ya estaban en firme.

Para resolver, se debe precisar que esta Sala ya se pronunció sobre la firmeza de las declaraciones de aportes<sup>16</sup>. En dichas providencias se analizaron los fundamentos procedimentales para la determinación oficial de las contribuciones parafiscales administradas por la UGPP, en concreto, si el término para la revisión de las autoliquidaciones previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario era

<sup>14</sup> Se precisa que el despacho sustanciador recibe el proceso de la referencia, dado que fue negada la ponencia presentada en su momento.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 22 de abril de 2021, exp.25427, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en fallo del 10 de agosto de 2023, exp. 27306 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>16</sup> Sobre la firmeza de períodos de 2013 en adelante se pueden consultar las sentencias del 27 de abril y 31 de agosto de 2023, exp. 27118 y 26997, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y el fallo del 20 de octubre de 2022, exp. 26538 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



aplicable a los denuncios presentados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Al efecto, se consideró que las leyes que regulan las formas para reclamar derechos deben aplicarse hacia el futuro una vez sean promulgadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887<sup>17</sup>, modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso.

Por lo anterior, la Sala fijó su criterio en el sentido que *“aunque las actuaciones tendientes a la determinación oficial hubiesen iniciado bajo la Ley 1607 de 2012, el término de caducidad que debe observar la autoridad para iniciar el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, es el previsto en el artículo 714 del ET si la declaración, o la última corrección, se presentó con anterioridad al 26 de diciembre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012, la cual dispuso un nuevo término que alcanza tanto a las situaciones de omisión de la afiliación, como a las de inexactitud en la autoliquidación o las infracciones que corresponda.”*<sup>18</sup>

En dichos precedentes también se tuvo en cuenta que, la Ley 1151 de 2007 en su artículo 156 dispuso, entre las funciones de la UGPP, la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social. Además, de conformidad con la jurisprudencia constitucional, dichos recursos parafiscales, tenían naturaleza tributaria y, por ende, estaban sujetos a los principios que aplican en esta materia. Esto se refuerza con la sentencia C-577 de 1995 en la que se manifestó que según *“las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud”*.

En ese contexto, es claro el criterio de la Sala según el cual resulta aplicable a las planillas de autoliquidación de las contribuciones al Sistema de la Seguridad Social y Parafiscales el artículo 714 del Estatuto Tributario, **siempre y cuando éstas hayan sido presentadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.**

Ahora bien, la mencionada Ley 1607 de 2012, al determinar la competencia para la determinación y el cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, en su artículo 178, parágrafo segundo, dispuso que la entidad podría iniciar las acciones de determinación de los aportes dentro de los 5 años siguientes contados desde el momento de ocurrencia de la conducta fiscalizada. Así dice la norma:

*“ARTÍCULO 178. COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras*

*(...)*

*PARÁGRAFO 2o. La UGPP podrá iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con la notificación del Requerimiento*

<sup>17</sup> “ARTICULO 40. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. (...)”

<sup>18</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de agosto de 2021, exp.25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



*de Información o del pliego de cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En los casos en que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida.”*

Comoquiera que, en este caso, el período fiscalizado por la UGPP fue el 2014, no puede predicarse el término de firmeza previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 1819 de 2016), tal como lo advirtió el Tribunal, toda vez que para esos períodos ya estaba vigente la Ley 1607 de 2012<sup>19</sup> que en su artículo 178 dispuso el término de 5 años para que la entidad iniciara sus facultades de fiscalización.

Así las cosas, aplica la norma especial y no la remisión normativa, máxime cuando es la disposición vigente al momento de la presentación de los denuncios privados, lo que explica que en este caso no es posible acatar el término de firmeza del artículo 714 del Estatuto Tributario.

## **2. Base gravable para independientes sin contrato de prestación de servicios**

El actor plantea que para el año fiscalizado (2014) no estaba reglamentada la base de cotización para los independientes, pues ello solo se surtió con la Ley 1735 de 2015. También hizo reparos sobre que debía entenderse como ingresos y si aplicaba el Decreto 510 de 2003 tanto para salud como para pensión.

Para resolver este asunto, se pone de presente que la Sección ya se ha pronunciado sobre la determinación del ingreso base de cotización en cuestión<sup>20</sup> razón por la cual se reiterará el criterio adoptado como pasa a exponerse.

En cuanto al IBC para el subsistema de **pensión**, éste se encuentra definido en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003, en los siguientes términos:

*“ARTÍCULO 15. AFILIADOS. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones*

*PARÁGRAFO 1o. En el caso de los trabajadores independientes se aplicarán los siguientes principios:*

- a) El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado. De tal manera que aquellos que posean capacidad económica suficiente, efectúen los aportes de solidaridad previstos en esta ley (...)*

*“ARTICULO. 19.- BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES. Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.*

*Quando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido.*

*En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente”. (resaltos fuera del texto)*

<sup>19</sup> Dicha ley entró en vigencia el 26 de diciembre de 2012, fecha de su publicación.

<sup>20</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp.26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



A su vez, según el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 “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.”

De conformidad con ello, en la sentencia que aquí se reitera se precisó que, si bien el inciso primero del artículo 1 hace referencia inicialmente a las personas naturales con contratos de prestación de servicios, lo cierto es que lo pretendido es reglamentar el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3 de la mencionada Ley 797, “el cual como se citó anteriormente, hace referencia a los trabajadores independientes y a los ingresos efectivamente percibidos, de ahí que lo dispuesto en el reglamento cubija a todos los trabajadores independientes sean o no contratistas, y entre los que se encuentran los rentistas de capital.”

Ahora, el artículo 107 del Estatuto Tributario permite deducir las expensas realizadas en el ejercicio de la actividad económica, así:

*ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuentas las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”*

Así mismo, el artículo 3 del Decreto 510 se refirió a los límites de cotización, por lo que los aportes no pueden ser inferiores a 1 SMLMV ni superar los 25 salarios, rango que también resulta aplicable al subsistema de salud.

Sobre este punto la Sala, en la sentencia reiterada se refirió a la facultad reglamentaria, especialmente en materia tributaria señalando que no goza de un ámbito de regulación autónomo y que el ejecutivo no “puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador”<sup>21</sup>. Sobre la base de pensión manifestó lo siguiente:

*Así mismo, al estudiar la legalidad de varios actos referentes a los aportes de trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios, tales como el mencionado Decreto 510 de 2003, el Decreto 1703 de 2003 y la Circular Conjunta 00001 de 2004, la Sala determinó lo siguiente:*

*“Como se observa, la base de cotización al sistema de pensiones, tratándose de trabajadores vinculados por contrato de servicios fue definida directamente por el legislador, luego el Gobierno Nacional puede en ejercicio de su facultad reglamentaria (art.189 [11] C.P.), expedir los actos que permitan el desarrollo de la ley, siempre que al hacerlo no restrinja o exceda los límites previstos por el legislador en las disposiciones transcritas”<sup>22</sup>.*

*Además, sobre la circular demandada en dicho proceso, en la que se hace referencia al 40% del valor bruto mensualizado del contrato proporcional a los ingresos devengados, la Sala consideró que este último concepto “debe ser objeto de reglamentación, pues si la ley no define con exactitud los ingresos que sirven de base para la cotización, resulta válido que sea a través del reglamento que se haga tal definición, respetando los límites legales”<sup>23</sup>*

*Esta misma premisa aplica para este caso, puesto que cuando el legislador hizo referencia a “ingresos efectivamente percibidos por el afiliado” no los definió, de ahí que el ejecutivo estaba*

<sup>21</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterado en sentencias del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 14 de septiembre de 2023, exp. 26001, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>22</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006, exp. 15399 C.P. Ligia López Díaz

<sup>23</sup> *Ibidem*



*facultado para reglamentar la materia, como efectivamente lo hizo en el párrafo citado, sin que ello implique asumir competencias que no le corresponden.*

Frente al ingreso base de cotización en materia de **salud**, la Sala hizo referencia al párrafo 2º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, que dispuso: “*para efectos de cálculo de la base de cotización de los trabajadores independientes, el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunciones de ingreso 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. Así mismo, la periodicidad de la cotización para estos trabajadores podrá variar dependiendo de la estabilidad y periodicidad de sus ingresos*”.

Siguiendo con el precedente en cita, para la determinación del IBC, el tema fue decantado así:

*“En cumplimiento de lo anterior, mediante el artículo 4 del Decreto 1070 de 1995<sup>24</sup> se dispuso que era competencia de la Superintendencia Nacional de Salud establecer el sistema de presunción de ingresos, lo que llevó a la expedición de la Resolución Nro. 9 de 1996.*

*Posteriormente, el Decreto 806 de 1998, vigente para el año 2014, en su artículo 66 reglamentó la base de cotización para este tipo de trabajadores en los siguientes términos:*

**“Artículo 66.** Base de cotización de los trabajadores independientes. La base de cotización para los trabajadores independientes será determinada sobre los ingresos que calcule la EPS de acuerdo con el sistema de presunción de ingresos definido por la Superintendencia Nacional de Salud. En ningún caso el monto de la cotización de los trabajadores independientes podrá ser inferior al equivalente al 12% de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes”.

*De igual forma, el Decreto 1406 de 1999 señaló:*

**“ARTICULO 25. INGRESO BASE DE COTIZACION PARA TRABAJADORES INDEPENDIENTES AFILIADOS AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-SGSSS.** Las entidades promotoras de salud-EPS deberán, al momento de la afiliación, aplicar con suma diligencia a los trabajadores independientes los cuestionarios que, con el fin de determinar las bases presuntas mínimas de los aportes que dichos trabajadores deben efectuar al SGSSS, han establecido los órganos de control o aquellos que sean establecidos en el futuro.

En todo caso, 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. Para tal efecto, los trabajadores independientes que deseen afiliarse al SGSSS deberán presentar una declaración anual, en la cual informen a la EPS, de manera anticipada, el Ingreso Base de Cotización que se tendrá en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente.

Cuando el trabajador independiente no presente su declaración de Ingreso Base de Cotización dentro de los plazos previstos en el presente decreto, se presumirá que el Ingreso Base de Cotización para el período será el declarado en el año inmediatamente anterior, aumentado en un porcentaje igual al reajuste del salario mínimo legal vigente. En todo caso, dicho Ingreso Base de Cotización no será inferior a la base mínima legal que corresponda”. (resaltos de la Sala)

*Finalmente, la Ley 1438 de 2011, en su artículo 33, consagró una presunción de capacidad de pago y de ingresos así:*

**“ARTÍCULO 33. PRESUNCIÓN DE CAPACIDAD DE PAGO Y DE INGRESOS.** Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

33.1 Las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio.

33.2 Quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo.

33.3 Quienes cumplan con otros indicadores que establezca el Gobierno Nacional.

<sup>24</sup> **Artículo 4º.** Las Entidades Promotoras de Salud, podrán continuar ofreciendo el Plan Obligatorio de salud del régimen contributivo a los trabajadores independientes que venían cotizando sobre un ingreso entre uno y dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, que se hubieren afiliado con anterioridad al 20 de abril de 1995.

La Superintendencia Nacional de Salud establecerá 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



Lo anterior, sin perjuicio de poder ser clasificado como elegible al subsidio por medio del Sisbén, de acuerdo con las normas sobre la materia.

El Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. 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". (resaltos fuera del texto)

*Por lo anterior se establece que las declaraciones tributarias, como las de renta, son un indicador de ingresos, lo cual permite evidenciar la capacidad de pago y su obligación de aportar al sistema, aun en el evento de que no existiera un sistema de presunción de ingresos."*

Así las cosas, sobre la base de cotización de los trabajadores independientes sin prestación de servicios, incluidos los rentistas de capital, la Sala concluyó que el IBC *"tanto para salud como para pensión se compone de los ingresos percibidos por el trabajador independiente, teniendo límites de cotización inferior y superior (entre 1 y 25 SMLMV), y en todo caso, el mismo legislador ha señalado que estos deben corresponder a los ingresos reales, de ahí que aun cuando se haya cotizado bajo ingresos presuntos o se omitiera la obligación, deben ajustarse a los declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)"*.

Se tiene, entonces, que para el año 2014 esta clase de trabajadores, entre los cuales se encuentra la demandante por ser rentista de capital, sí contaban con una base determinada por el ordenamiento jurídico para realizar sus aportes al Sistema de Seguridad Social. No prospero el cargo de apelación.

### **3. De la mensualización de los ingresos reportados en renta para determinar el IBC de los aportes parafiscales.**

El apelante señala que por tratarse de un rentista de capital sus ingresos no eran iguales en todos los meses fiscalizados, tal como lo pretendía asumir la UGPP en los actos acusados al tomar sus ingresos declarados en renta y dividirlos por partes iguales. En su lugar, la entidad debió revisar los ingresos para cada período, tomando en cuenta los costos y gastos y sobre el resultado calcular el monto de los aportes, para lo cual mencionó la aclaración de voto de la sentencia apelada.

Al efecto, la UGPP en los actos acusados tomó como base los ingresos reportados en la declaración de renta del actor del año 2014 por valor de \$126.949.000, ello en atención del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, norma que como se dijo anteriormente contempla la presunción de capacidad de pago de los declarantes de renta, y seguidamente dividió dicha suma en partes en iguales por los 12 meses del período fiscalizado, lo que equivalió a un IBC de \$10.579.000 para cada mes.

Se tiene entonces que la unidad determinó los aportes a seguridad social con base en el promedio mensual de los ingresos obtenidos por el demandante durante la vigencia fiscalizada, información que no fue desvirtuada por el contribuyente en el trámite administrativo, por cuanto no allegó pruebas o documentos que dieran cuenta del período en que percibió los ingresos discutidos.

Ahora, en el recurso de apelación, el actor puntualmente invoca el certificado de retenciones, el cual, en su opinión, indica el período en el cual se percibió el ingreso.

Revisado dicho documento<sup>25</sup>, se observa que se trata de un documento expedido por la empresa "Casamotor", que si bien da cuenta de rendimientos por valor de

<sup>25</sup> Samai/índice 2/EXPEDIENTE DIGITAL/ED\_CDFOLIO62 (.rar) NroActua 2/ANTECEDENTES/RECURSO DE RECONSIDERACIÓN/1. Adolfo Castillo Losada CM 2014.pdf



\$124.082.016 y retenciones de \$8.685.738, no demuestra el período de percepción de sus ingresos, toda vez que como período indica “01.01.2014-31.12.2014”

Además, las planillas pila aportadas con el recurso de reconsideración, tampoco dan cuenta del mes en que se percibieron los ingresos, sino de un pago parcial de los aportes al subsistema de salud. A esto se suma el hecho que con la demanda no se allegó material probatorio diferente al analizado anteriormente<sup>26</sup>.

En ese contexto, como el actor no ejerció su derecho de defensa para aportar pruebas al proceso de determinación y judicial que permitieran sustentar sus pretensiones y desvirtuar la mensualización efectuada por la entidad, la Sala considera que no cumplió con su carga de la prueba relacionada con la demostración del monto y período de percepción de sus ingresos<sup>27</sup>.

Por lo anterior, la determinación de los ingresos efectuada por la entidad se encuentra ajustada a derecho ante la inactividad probatoria del demandante. No prospera el cargo.

En cuanto al argumento en el recurso de apelación relacionados con que el sistema de seguridad social no se rige por los principios de progresividad y equidad; se advierte que la decisión de primera instancia no estuvo fundamentada en ello, pues hizo referencia a los principios de universalidad y solidaridad, los que efectivamente se encuentran consagrados en el artículo 2 de la Ley 100 de 1993, por tanto, no hay lugar a emitir un pronunciamiento de fondo sobre el asunto.

Así las cosas, al no prosperar los cargos de apelación se impone a esta Sala confirmar la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Finalmente, no habrá **condena en costas** en esta instancia, en razón a que no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el 20 de enero de 2022.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

<sup>26</sup> Las pruebas aportadas se encuentran en el índice 2 de Samai/ ED\_CDFOLIO1\_CDFOLIO13(.rar) NroActua2

<sup>27</sup> En términos similares se ha pronunciado la Sala en sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808 y del 7 de septiembre de 2023, exp. 26841, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.





Radicado: 25000-23-37-000-2019-00285-01 (26709)  
Demandante: Adolfo Castillo Losada

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**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salvó voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**