



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., siete (07) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 66001-23-33-000-2020-00006-01 (27070)
Demandante: Jorge Alexander Puerta Cañas
Demandada: UGPP

Temas: Aportes enero a diciembre 2015. Independiente. IBC. Declaración de renta.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 11 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que decidió¹:

1. Niéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.
2. Sin costas en esta instancia, por las razones vertidas en esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir del 26 de octubre de 2017, la UGPP profirió Liquidación Oficial RDO 2018-01776 del 31 de mayo de 2018, en relación con los períodos de 01/01/2015 a 31/12/2015, por omisión e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de Protección Social (SPS) a cargo de Jorge Alexander Puerta Cañas e impuso sanciones por omisión e inexactitud². Decisión que fue confirmada con la Resolución RDC-2019-00940 de 12 de junio de 2019³.

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 demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

Pretensión principal.

Que se declare nulidad de la Liquidación Oficial No. RDO 2018 - 01776 del 31 de mayo de 2018 y el fallo de recurso de reconsideración, que corresponde a la Resolución No. RDC - 2019 - 00940 del 12 de junio de 2019, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones - Dirección de Parafiscales de la UGPP, mediante la cual se imponen obligaciones a cargo de mi mandante por la suma total de ciento noventa y dos millones quinientos noventa y seis mil doscientos cincuenta pesos

¹ SAMAI Tribunal índice 15

² Liquidación oficial de aportes por \$57.779.216 y sanciones por omisión de \$69.335.200 e inexactitud de \$13.866.970

³ ff. 101 a 169 cp. El actor registra la actividad 3830 recuperación de materiales.

⁴ f. 7 cp



(\$192.596.250) (sic) moneda legal colombiana, cifra establecida por la Unidad Administrativa Especial de Gestión y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, más intereses de mora, por concepto de reliquidación de contribuciones parafiscales de la protección social correspondientes al período comprendido entre enero de 2015 y diciembre de 2015, y la sanción por omisión en cuantía de cincuenta y siete millones setecientos setenta y nueve mil doscientos dieciséis pesos (57.779.216) (sic).

Pretensión subsidiaria.

En el evento que no se acceda a la pretensión principal solicito: Se liquiden correctamente los aportes con base en el ingreso base de liquidación de aportes, y por consiguiente se modifique el acto administrativo - Liquidación Oficial nro RDO- 2017-02397 del 26 de julio de 2017, en el artículo primero, teniendo en cuenta que la entidad solo tomo los ingresos de la declaración de renta por el año gravable 2015 y omitió restarle los costos y deducciones e igualmente se corrija el artículo segundo en cuanto a la sanción por omisión, que es consecuencia lógica del valor de la omisión.

Invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la CP (Constitución Política) y 565, 566, 683, 705, 714, 742 y 746 y 750 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación⁵:

La entidad demandada incurrió en irregularidades en la notificación al demandante del requerimiento para declarar y/o corregir, toda vez que la guía de notificación RN56674CO no fue firmada por el aportante -tampoco coincide el número de celular allí anotado-, lo que lleva a entender que no le fue entregada y que no pudo ejercer su derecho de defensa.

La UGPP obtuvo la información de la declaración de renta del actor del año gravable 2015 para cuantificar los ingresos por la suma de \$1.033.559.000, pero no le dio valor probatorio a los costos y gastos allí registrados de \$961.034.000, aun cuando la misma quedó en firme el 29 de septiembre de 2018. Por ende, la administración omitió que al fallar el recurso de reconsideración interpuesto el 01 de agosto de 2018, la declaración de renta estaba en firme, gozaba de presunción de veracidad y, por consiguiente, era inmodificable. Explicó que, si bien hubo omisión de aportes, reclama que los ingresos se depuren con los costos y gastos declarados en renta, valores negativos de la base imponible que también están soportados en el certificado del contador público.

En la determinación de tributos e imposición de sanciones debe prevalecer la verdad real sobre la forma; no puede fundarse en pruebas ocultas o imprecisas, aunado a que no se causó perjuicio, ni concurren conductas que disminuyan los ingresos.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶. Al efecto, luego de aludir a la normativa que regula el procedimiento para expedir la liquidación oficial e indicar que en el caso no hay firmeza, expresó que el requerimiento para declarar y/o corregir fue remitido a la dirección informada en el RUT del aportante, sin que haya exigencia de recibirlo personalmente.

La UGPP observó con rigor las etapas procesales, sin vulnerar el debido proceso. A la par, valoró la declaración de renta y tomó los ingresos reportados para verificar la capacidad de pago del actor, a quien correspondía demostrar los aspectos negativos de la base con medios probatorios que cumplieran los requisitos legales, sin que bastara el denuncia privado.

⁵ ff. 9 a 55 cp

⁶ SAMAI Tribunal Índice 7, certificado 2_002CONTESTACIONDEMANDA(.PDF) Nro Actua 7



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones sin condenar en costas⁷, con base en lo siguiente:

La demandada notificó el requerimiento para declarar y/o corregir mediante correo remitido a la dirección reportada en el RUT del demandante, sin advertir irregularidad, pues la norma no exige que sea recibido exclusivamente por el administrado.

Se corrobora la capacidad de pago del demandante en el año 2015 por cuanto percibió ingresos en virtud de la actividad económica que desarrolló -recuperación de materiales- reflejada en su declaración de renta, por lo que le asistía obligación de aportar para los periodos de enero a junio de 2015, acorde con el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, y para los meses de julio a diciembre, conforme al artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. Por tanto, la UGPP podía tomar el ingreso bruto registrado en dicho denuncia rentístico, en la medida que el IBC se integra con los ingresos efectivamente recibidos.

Era procedente que la UGPP aplicara la tarifa al ingreso bruto mensualizado porque el demandante no demostró los costos y gastos en sede administrativa, así como tampoco lo hizo en sede judicial con el certificado del contador público que adjuntó a la demanda, en la medida que no fue respaldado con soportes.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión del *a quo*⁸, con fundamento en lo siguiente:

Concretó el motivo de inconformidad en que el tribunal “no reconoció los costos y gastos por valor de \$961.034.000” registrados en la declaración de renta del año 2015. En línea con ello, censuró la providencia apelada por aceptar que la UGPP tenga en cuenta la declaración de renta del actor únicamente para tomar los ingresos sin reconocerle valor probatorio a los costos y gastos, máxime que la misma cobró firmeza el 29 de septiembre de 2018 y ello aparejó que fuera inmodificable.

Por ende, discrepó de la posición del tribunal en punto al señalamiento de que no basta con que los costos y gastos estén registrados en el denuncia rentístico para tenerlos como probados y agregó que, por lo demás, los mismos están avalados con la certificación del contador público.

Adujo que en la determinación de tributos e imposición de sanciones debe prevalecer la verdad real sobre la forma; no puede fundarse en pruebas ocultas o imprecisas, aunado a que no se causó perjuicio, ni concurren conductas que disminuyeran los ingresos.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo al cargo de apelación

⁷ SAMAI Tribunal índice 15

⁸ SAMAI Tribunal índice 19

planteado por el demandante en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En concreto corresponde establecer si para determinar el IBC de los aportes del demandante procedía reconocer las expensas que declaró en la declaración del impuesto sobre la renta, en la misma forma que se admitieron los ingresos allí denunciados.

Análisis del caso concreto

2- El tribunal negó las pretensiones de la demanda por considerar procedente que la UGPP tomara únicamente los ingresos registrados en la declaración de renta del demandante sin atender a los costos y gastos, toda vez que no fueron demostrados.

El demandante censuró esa decisión en tanto, a su juicio, no le era dado a la UGPP tener en cuenta la declaración de renta únicamente frente a los ingresos sin reconocerle valor a los costos y gastos, los cuales se encuentran demostrados y registrados en dicho denuncia privado, avalado con la certificación del contador público.

Contrario a lo aducido por la demandada y avalado por la sentencia recurrida, en torno a la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para liquidar los aportes al SPS, es criterio reiterado de la Sección⁹ que no se refiere únicamente a los ingresos, por cuanto ello conllevaría 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»¹⁰.

Con ello, no se desconoce que la UGPP tiene la potestad de solicitar comprobaciones especiales de las aminoraciones del IBC de los aportes al SPS, pero sin dejar de lado que estas puedan ser demostradas mediante la declaración de renta, en los casos en que ese sea el medio probatorio que utilice la administración para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados¹¹.

Definidas las reglas aplicables para la determinación del IBC de los aportes, en el caso concreto se constata que el aportante acreditó costos y gastos asociados a su actividad económica con la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, en la que reportó erogaciones de \$961.034.000, avalada con certificación del contador público.

Entonces, para determinar el IBC era procedente aminorar los ingresos como estimó el apelante, a partir del valor declarado en su denuncia rentístico¹², comoquiera que ese fue el medio probatorio que sustentó la liquidación oficial¹³, el cual, se insiste, no admite valoración parcializada.

Conforme con el criterio jurisprudencial que se reitera debe reconocerse valor probatorio a la declaración del impuesto sobre la renta en lo que respecta a las expensas en comento, por cuanto la valoración de ese medio de prueba debe ser integral¹⁴ y fue

⁹ Expuesto, entre otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2022 y del 15 de junio de 2023 (exps. 26206 y 26698, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 16 de noviembre de 2023 (exp. 25409, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁰ Sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 26698 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹¹ Sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808)

¹² La distribución de ingresos de forma mensualizada no fue cuestionada.

¹³ La UGPP determinó oficialmente los aportes al verificar la capacidad de pago del demandante con su declaración de renta. Por tanto, tomó los ingresos brutos allí registrados y los dividió en los doce meses del año, determinando el IBC sobre el cual aplicó la tarifa de cotización así: (i) para los periodos de enero a junio de 2015, correspondió a dicho ingreso bruto mensualizado y (ii) para los periodos de julio a diciembre de 2015, tomó el aludido ingreso bruto mensualizado y le aplicó el 40% -acorde con el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015-, atendiendo al límite de los 25 smmlv. Lo anterior, sin tener en cuenta los costos y gastos.

¹⁴ Sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 26698 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)



suficiente en el proceso de determinación para corroborar los ingresos del aportante a efecto de establecer el IBC.

Así, como en el denuncia rentístico del año 2015 el actor declaró ingresos de \$1.033.559.000, procede aminorar la base gravable en \$961.034.000, cálculo que da como resultado \$72.525.000:

Periodo	Ingresos	Costos y gastos	I - (C&G)
Enero	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Febrero	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Marzo	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Abril	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Mayo	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Junio	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Julio	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Agosto	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Septiembre	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Octubre	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Noviembre	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Diciembre	\$86.129.916	\$80.086.166	\$6.043.750
Total	\$1.033.559.000	\$961.034.000	\$72.525.000

A partir de lo anterior se determina el IBC mensual en \$6.043.750 de los meses de enero a junio de 2015. No obstante, para los meses de julio a diciembre de 2015, el IBC corresponde al 40% del valor mensualizado (\$2.417.500), conforme con el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. La determinación de la base de cotización queda así:

Periodo	I - (C&G)	IBC ¹⁵
Enero	\$6.043.750	\$6.044.000
Febrero	\$6.043.750	\$6.044.000
Marzo	\$6.043.750	\$6.044.000
Abril	\$6.043.750	\$6.044.000
Mayo	\$6.043.750	\$6.044.000
Junio	\$6.043.750	\$6.044.000
Julio	\$6.043.750	\$2.417.000
Agosto	\$6.043.750	\$2.417.000
Septiembre	\$6.043.750	\$2.417.000
Octubre	\$6.043.750	\$2.417.000
Noviembre	\$6.043.750	\$2.417.000
Diciembre	\$6.043.750	\$2.417.000

En suma, como es procedente aminorar los ingresos con los costos y gastos atribuibles a aquellos, corresponde a la UGPP efectuar la liquidación de los aportes a pensión y salud, así como las consecuentes sanciones, tomando el IBC determinado por la Sala. Prospera la apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia se establece, conforme con el criterio reiterado de la Sección, que la declaración renta como medio de prueba para liquidar los aportes al SPS debe tener en cuenta no solo los ingresos sino también los costos y gastos que aminoran la base, toda vez que la presunción de veracidad ampara tal declaración de forma integral.

¹⁵ Valores aproximados en aplicación del artículo 10 del Decreto 1406 de 1999.



De acuerdo con lo anterior se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos acusados. Como restablecimiento del derecho se ordenará a la UGPP reliquidar los aportes y sanciones con base en el IBC establecido en esta providencia.

Costas

4- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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:

Declarar la nulidad parcial de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la demandada reliquidar los aportes al Sistema de la Seguridad Social y las sanciones impuestas por los períodos de enero a diciembre de 2015 a cargo del actor, teniendo en cuenta el IBC determinado en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.

2- Sin condena en costas en esta instancia.

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 el voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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