



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00604-01 (26417)
Demandante	HAROLD CAJIAO ÁVILA
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Base gravable trabajador independiente. Valoración probatoria. Sanción por omisión. Devolución de aportes

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de Liquidación Oficial nro. RDO-2017-00684 del 29 de abril de 2017 y de la Resolución nro. RDC-2018-00209 del 16 de mayo de 2018 proferidas por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP- que aplique la totalidad de las planillas pagadas y aportadas por el señor HAROLD CAJIAO ÁVILA en el año 2014, lo cual también tendrá impacto en la determinación de la sanción respectiva.

TERCERO: NOTIFÍQUESE por correo electrónico la presente providencia así (...)

CUARTO: INFÓRMESE a las partes que los recursos, solicitudes de aclaración o complementación frente a la presente providencia deberán remitirse (...)

QUINTO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda en atención a las razones señaladas en la parte considerativa de esta sentencia.

SEXTO: En firme esta providencia **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2016-01918 del 25 de noviembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00684 del 29 de abril de 2017, en la que determinó a cargo del actor los aportes a salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014, y lo sancionó por omisión.

¹ Samai del Tribunal. Índice 22.



Contra la anterior decisión, el demandante presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 209 del 16 de mayo de 2018, en el sentido de modificar el monto de los aportes y la sanción por omisión².

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, 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 pretensiones³:

“PRETENSIONES PRINCIPALES:

Solicitamos a su señoría que mediante sentencia que haga tránsito a cosa juzgada, declare la nulidad TOTAL de los siguientes actos administrativos:

ACTOS DEMANDADOS Y SOBRE LOS QUE RECAE LA NULIDAD TOTAL:

1. Liquidación Oficial RDO-2017-00684 del veintinueve (29) de abril de dos mil diecisiete (2017), “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial al señor HAROLD CAJIAO AVILA, identificado con cédula de ciudadanía No. 16.257.432, por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión por los periodos de enero a diciembre de 2014”, determinando el valor por **CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE (\$56.364.000)** y una Sanción por Omisión por un valor de **CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$112.728.000)**
2. Resolución RDC-2018-00209 del dieciséis (16) de mayo del dos mil dieciocho (2018) “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución número RDO-2017-00684 del veintinueve (29) de abril de dos mil diecisiete (2017), a través de la cual se profirió liquidación oficial a HAROLD CAJIAO AVILA, con Cédula de ciudadanía No. 16.257.432, por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión por los periodos de enero a diciembre de 2014, determinando un valor por la suma de CINCUENTA Y SEIS MILLONES CIENTO SESENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS PESOS M/CTE (\$56.162.200) y una Sanción por Omisión por valor de CIENTO DOCE MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL CUSTROCIENTOS (sic) PESOS M/CRE (\$112.324.400).

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicito a su señoría que, en caso de no conceder la pretensión principal de nulidad total de los actos administrativos mencionados, se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y realice la reliquidación de la presunta deuda fijada por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Parafiscal de los siguientes actos, declarando la nulidad parcial y restablecimiento del derecho:

ACTOS DEMANDADOS Y SOBRE LOS QUE RECAE LA NULIDAD

1. Liquidación Oficial RDO-2017-00684 del veintinueve (29) de abril de dos mil diecisiete (2017), “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial (...)
2. Resolución RDC-2018-00209 del dieciséis (16) de mayo del dos mil dieciocho (2018) “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto (...)

SOBRE EL RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad total o parcial de los anteriores actos administrativos, solicito que se restablezca el derecho de la demandante en la siguiente forma:

² Índice 2 de Samai. Expediente digital. CD folio 115.

³ Índice 2 de Samai. Expediente digital. PDF demanda.



Por concepto de daño emergente:

1. *Que se realice la devolución de los pagos realizados por el señor HAROLD CAJIAO AVILA, por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión por los periodos de enero a diciembre de 2014, sumas que deberán ser indexadas y con intereses, de acuerdo con su demostración.*
2. *Reconocimiento del pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida durante el proceso administrativo.*
3. *Reconocimiento del pago de los gastos incurridos por concepto de un auxiliar administrativo por el perito que se designe en el transcurso del desarrollo del proceso judicial que da inicio con la radicación de la presente demanda.*

CONDENA EN COSTAS

Solicito que se condene en costas a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 23, 29 y 338 de la Constitución Política; 59 de la Ley 4 de 1913; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 15 y 157 de la Ley 100 de 1993; 30 de la Ley 1393 de 2010; 5, 7 y 13 de la Ley 1437 de 2011; 2 y 65 de la Ley 1562 de 2012; 50 de la Ley 1739 de 2014; 311 y 313 de la Ley 1819 de 2016; y 19 y 21 del Decreto 575 de 2013. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Objeción general al proceso de fiscalización

Afirmó que no ostentaba la calidad de trabajador dependiente ni independiente con contrato de prestación de servicios. Además, que para el año fiscalizado 2014 tampoco existía norma o decreto que reglamentara la base gravable de los aportes para los independientes por cuenta propia o rentistas de capital, motivo por el cual existía un vacío jurídico en cuanto a la estructura de la obligación. En ese sentido, era improcedente el proceso de fiscalización adelantado por la UGPP.

2. Inexistencia de omisión en la afiliación a salud

Explicó que para los períodos fiscalizados se encontraba suspendida su afiliación al sistema de salud, en los términos de los artículos 209 de la Ley 100 de 1993 y 2.1.3.16 del Decreto 780 de 2016. Esto por cuanto a pesar de estar afiliado no realizó los pagos, por lo que no se causaba la obligación de realizar aportes a dicho subsistema ni los intereses de mora. De esto se desprende que era ilógico el proceso de fiscalización por una conducta que se encontraba superada.

Adicional a ello, la entidad realizó una imputación indebida pues la conducta en que incurrió fue la de mora y no la omisión comoquiera que desde el año “2009” se encontraba afiliado al sistema.

3. Violación al principio de legalidad. Determinación del IBC

Afirmó que las contribuciones deben tener sus elementos previamente definidos en la ley con el fin de garantizarle al administrado certeza de su obligación a pagar. De esa manera, era incorrecto que la UGPP reemplazara las funciones del Congreso con la excusa de necesitar el recaudo de los aportes de los independientes bajo la existencia del hecho gravable, los sujetos, la base y una tarifa, pero pasando por alto la inexistencia del método para calcular el pago debido.



Adujo que la entidad creó un sistema sin fundamento normativo para los independientes, partiendo de presunciones para exigir la contribución sobre el ingreso efectivamente percibido en los términos del artículo 1 del Decreto 510 de 2003.

Solicitó la declaratoria de nulidad de los actos acusados al no contar la entidad con un método claro para establecer el monto de los aportes a la seguridad social y parafiscales, o en su lugar, debió especificar la norma en la que se dispuso la división de los ingresos declarados en renta por los 12 meses, a cuyo resultado debía aplicarse la tarifa correspondiente.

4. Base gravable

Expuso que la UGPP acudía a interpretaciones inaplicables y juicios apresurados con la finalidad de recaudar a favor del sistema y en detrimento de la estabilidad económica de los administrados.

Explicó que la Ley 1753 de 2015, en su artículo 135, señaló la forma en que debían aportar los trabajadores independientes, por ende, solo a partir de ese momento la UGPP contó con facultades legales para iniciar el proceso de fiscalización y únicamente respecto de períodos posteriores. Aclaró que, si bien tenía la obligación de aportar al sistema en calidad de independiente, su discusión estaba encaminada a la falta de claridad de la base gravable.

Indicó que la UGPP debió atender el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 que hace alusión a una base de cotización del 40%, pues a su juicio, fue la norma que reglamentó la base de cotización de los trabajadores independientes. Además, señaló que los artículos 5 y 6 de la Ley 797 de 2003, que modificaron los artículos 18 y 19 de la Ley 100 de 1993, no eran aplicables a todos los subsistemas, pues expresamente se referían a pensiones. Algo similar ocurre con el Decreto 510 de 2003.

Afirmó que la UGPP carecía de claridad sobre la base gravable de los aportes a cargo de los rentistas de capital, al señalar, por un lado, que la base gravable de los independientes no correspondía al 40% de los ingresos y, por otro, acudió al Concepto Nro. 201711200229761 del 27 de enero de 2017, para dilucidar que sí debía atender dicho límite.

Reprochó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la entidad mencionara la sentencia “C-518 de 2009” la cual decantó la obligatoriedad de aportar al sistema, sin embargo, desconocía su contenido para hacer una distinción entre los trabajadores independientes cuando la norma no lo permitía, y establecía montos y bases de cotización diferentes en contravía del ordenamiento.

Así concluyó que no estaba obligado a pagar las contribuciones al sistema de la protección social sobre el 100% de sus ingresos efectivamente percibidos, por el contrario, ante la falta de claridad sobre la base se debía aplicar la normativa más reciente para cada subsistema.

5. Desconocimiento de la realidad económica del actor

Durante el período fiscalizado el actor incurrió en una serie de costos y gastos relacionados con su actividad económica, los cuales estaban debidamente



soportados en los comprobantes de ingreso y egreso, por consiguiente, la entidad debió deducir esas expensas de la base gravable y calcular los aportes a pagar sobre el 40% del ingreso neto percibido.

6. Mensualización de los ingresos

Reprochó que la UGPP, sin sustento técnico o jurídico, presumiera el ingreso durante todos los meses del año fiscalizado simplemente con el fin de generar un aporte obligatorio al sistema, pasando por alto valorar la realidad que demostraban los soportes allegados al proceso, máxime cuando no existía norma que consagrara tal presunción.

7. Reconocimiento de las deducciones de renta

Solicitó el reconocimiento por parte de la UGPP de los costos y gastos reportados en su declaración de renta, los cuales gozaban de certeza y veracidad en la medida que no fueron desvirtuados por la DIAN, que era la autoridad competente para ello. Una vez efectuado esto, los aportes debían calcularse sobre el 40% de la renta líquida gravable.

8. Aplicación de pagos realizados en el proceso de fiscalización

Expuso que la UGPP no tuvo en cuenta el pago de los aportes efectuados mediante las PILA correspondientes a todos los meses del año 2014, razón por la cual debía proceder su reconocimiento y la consecuente eliminación de los ajustes por mora, omisión e inexactitud.

9. Desconocimiento del artículo 82 del Estatuto Tributario

Sostuvo que, ante la falta de reconocimiento de las erogaciones declaradas en renta, la entidad debió aplicar los costos presuntos en los términos de la aludida norma a fin de determinar el IBC de los aportes por el año 2014.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁴:

Sobre el **primer y cuarto cargo** sostuvo que por mandato de los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993; 33 de la Ley 1438 de 2011; 26 del Decreto 806 de 1998; 2.1.4.1. del Decreto 780 de 2016; 2.2.2.1.1. del Decreto 1833 de 2016, entre otros, todos los sujetos con capacidad de pago, incluidos los trabajadores independientes y rentistas de capital, están obligados afiliarse al sistema de protección social⁵.

Precisó que la base gravable de los aportes a salud y pensión a cargo de estos sujetos estaba definida en los artículos 15, 19, 20 y 204 de la Ley 100 de 1993 y 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, la cual correspondía a los ingresos efectivamente percibidos por el obligado.

Si bien la Ley 1122 de 2007 encargó al Gobierno la tarea de reglamentar un sistema de presunción de ingresos para determinar el IBC de los aportes de los

⁴ Índice 3 de Samai. Expediente digital. PDF contestación de la demanda.

⁵ Citó la sentencia C-578 de 2009 de la Corte Constitucional.



independientes, lo cierto era que esto únicamente se aplicaba ante el desconocimiento de los ingresos del obligado, situación que no se daba en el presente asunto, comoquiera que el Decreto 3085 de 2007, en concordancia con la Ley 797 de 2003 y el Decreto 510 de 2003, exigía a esta clase de sujetos una declaración anual de sus ingresos.

Agregó que era confusa la postura del demandante, pues por un lado afirmaba la falta de regulación de la base gravable para el período 2014, pero por otro solicitaba la liquidación de los aportes sobre el 40% del valor de los ingresos.

Frente al **segundo cargo** manifestó que, si bien el actor se afilió al sistema desde el año 2004, tenía la calidad de inactivo. Además, pese a contar con ingresos que acreditaban su capacidad de pago se abstuvo de cancelar las respectivas contribuciones, por lo cual incurrió en la conducta de omisión en la afiliación.

Sobre el **tercer cargo** señaló que para la integración de la base gravable no se requería establecer un método y un sistema como confusamente se planteó en la demanda, pues son importantes para determinar la tarifa, la cual fue fijada por el legislador.

Respecto al **quinto, sexto y séptimo cargo**, expuso que los independientes con capacidad de pago y declarantes del impuesto de renta, son responsables de los aportes al sistema de protección social, los cuales se liquidan sobre el ingreso efectivamente percibido, es decir, una vez efectuada la deducción de las expensas que cumplan con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Lo anterior debía atender el carácter mensual del pago de las contribuciones, por lo que era válido que, en virtud de los artículos 33 de la Ley 1438 de 2011 y 2.2.1.1.1.7 del Decreto 780 de 2016⁶ la UGPP tomara los ingresos de renta y los distribuyera en los 12 meses del año fiscalizado, ello sin perjuicio que en el proceso de fiscalización el contribuyente demostrara su realidad económica. Como en este caso el interesado no aportó documentos o soportes que permitieran desvirtuar lo plasmado por el Administración, debía mantenerse la división de sus ingresos de renta.

Agregó que tampoco fueron allegadas pruebas encaminadas a demostrar los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad de los costos y gastos reportados en el denuncia rentístico del actor para su deducción de la base gravable.

Destacó que la presunción de la citada Ley 1438 de 2011 solo habla de los ingresos y de no de los costos, lo que impide su aplicación directa en la depuración del IBC.

En lo que respecta al **octavo cargo** adujo que los pagos efectuados con posterioridad a la liquidación oficial no podían aplicarse en el proceso de fiscalización, comoquiera que dicho acto se fundamentó en situaciones fácticas que para ese momento no fueron desvirtuadas, por lo que de aceptarse las PILAS se dejaría sin fundamento el acto que dio origen a la corrección y pago de los ajustes. De manera que su reconocimiento tendría lugar en la etapa de cobro.

Sobre el **noveno cargo** expresó que era inviable la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, pues esta norma regulaba el reconocimiento de costos

⁶ Norma que compiló el artículo 35 del Decreto 1406 de 1999.



presuntos o estimados únicamente para la determinación del impuesto a la renta. Además, dicho artículo no estaba cobijado por la remisión que la Ley 1151 de 2007 hizo al Estatuto.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad parcial de los actos acusados por lo que pasa a exponerse⁷:

1. De la falsa motivación por aplicación de normas no vigentes

Si bien con la expedición de la Ley 1753 de 2015 el legislador estableció que los trabajadores independientes debían cotizar sobre el 40% de sus ingresos efectivamente percibidos, lo cierto es que con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma a esa clase de sujetos igualmente se le podía exigir el pago de las contribuciones parafiscales.

Para ello explicó que la regulación de la base gravable estaba consignada en los Decretos 1070 de 1995, 806 de 1998 y 1406 de 1999, así como en la Resolución Nro. 0009 de 1996, de conformidad con los cuales la base mínima se fijaba por medio de los aplicativos utilizados por las entidades promotoras de salud según la información suministrada por los interesados al momento de su afiliación al sistema.

Además, el ordenamiento estableció como presunción que los ingresos no podían ser inferiores a los valores realmente devengados, al paso que en la base gravable podían sustraerse los costos y gastos, sin que ello implicara una aplicación retroactiva de la Ley 1753 de 2015.

A su vez, ante la falta de respuesta por parte del interesado al requerimiento de información, era válido que, en aplicación del artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, la UGPP tomará la información declarada en renta para dilucidar la obligación de aportar. Bajo esas consideraciones, la expedición de los actos obedeció al cumplimiento del deber legal de la UGPP al advertir la omisión del demandante respecto a un mandato legal y constitucional. Negó el cargo.

2. Artículo 82 del Estatuto Tributario

Explicó que el procedimiento establecido en dicha norma se predicaba únicamente del impuesto de renta, por lo que era improcedente su aplicación en el presente asunto. Sumado a esto, la remisión prevista en la Ley 1151 de 2007 al Estatuto Tributario se limitó a asuntos procedimentales para la determinación de las contribuciones, y el aludido artículo hacía referencia a la presunción de costos frente a la enajenación de activos en el denuncia rentístico, aspecto que no era determinante para establecer el IBC de los aportes, más aún cuando el obligado debía sujetarse a la demostración de sus expensas en los términos del artículo 107 de dicho Estatuto.

3. Valoración de las pruebas de los costos y gastos

Si bien el actor allegó pruebas con las que pretendió demostrar sus ingresos, gastos y costos del año fiscalizado, fue imposible evidenciar el nexos causal de esa información con su actividad productora de renta, toda vez que este no expuso el

⁷ Samai del Tribunal. Índice 22.



origen de sus ganancias y expensas, lo que limitó el análisis de los presupuestos normativos que rigen la materia.

Aunque en el denuncia rentístico reportó la actividad 4923 correspondiente a transporte de carga por carretera, lo cierto fue que omitió manifestar y acreditar su naturaleza, especialmente describir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de sus expensas. De esa manera, fue imposible tomar una decisión basándose en supuestos frente a los ingresos y deducciones que pretendía a su favor.

Enfatizó en la obligación de probar en el proceso judicial las circunstancias que los demandantes alegan a su favor, y como ello no ocurrió en este caso, era imposible estudiar la procedencia de la realidad económica del actor, los ingresos anuales percibidos y las deducciones de la declaración de renta. No prosperaron los cargos relacionados con este asunto.

Agregó que, si bien el demandante demostró su afiliación para el año 2004, no se encontró prueba que condujera a determinar que en el 2014 tuviera la calidad de cotizante, pese a que como la manifestó la UGPP, contaba con capacidad de pago. Bajo esas consideraciones tampoco era procedente el argumento relacionado con el desconocimiento de la vinculación al sistema.

4. Planillas PILA

El Tribunal aceptó los pagos realizados por el demandante con posterioridad a la liquidación oficial, razón por la cual declaró la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la demandada aplicar las planillas pagadas por la vigencia 2014, lo cual a su vez tendría impacto en la determinación de la sanción impuesta.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primera instancia por lo siguiente⁸:

1. Indebida valoración probatoria. Defecto fáctico

Indicó que el Tribunal omitió valorar la totalidad de las pruebas aportadas con la demanda, las cuales fueron incorporadas al proceso sin reproche alguno por las partes. Sumado a esto, tampoco se pronunció sobre el sistema de determinación de ingresos, costos y gastos aplicado por la UGPP, por lo que insistió en la falta de determinación del método para calcular las contribuciones parafiscales, elemento que debía estar previsto en la norma en virtud del mandato de legalidad que rige en materia tributaria.

Reiteró que era inadmisibles que la entidad reemplazara las funciones del Congreso con el fin de aumentar el recaudo, aduciendo la existencia del hecho gravable, los sujetos, la base y una presunta tarifa, pero sin contar con el método para calcular el monto de la obligación. Insistió en que la demandada creó un sistema de presunciones.

Puso de presente que en el desarrollo de su actividad económica sus ingresos no eran equitativos en todos los meses, lo que generaba que en algunos casos superaran el tope de los 25 SMLMV y en otros ni siquiera existiera obligación de

⁸ Samai del Tribunal. Índice 24.



pago. Bajo esas consideraciones afirmó que los soportes allegados con la demanda (especialmente un certificado bancario y relación de fletes) daban cuenta de su realidad económica, puntualmente de los ingresos, razón por la cual debían ser revisados.

2. Falta de claridad de la base gravable

Insistió que no discute su obligación de pago al sistema, pero difería de la falta de claridad de la base gravable, por cuanto fue con la expedición de la Ley 1753 de 2015 que el Congreso aclaró este asunto, por ende, la UGPP contaba con facultades para fiscalizar a esta clase de sujetos a partir de la entrada en vigencia de la misma.

Dijo que el Decreto 1703 de 2002 en su artículo 23 reglamentó la base de cotización de los trabajadores independientes, por lo que era ilógico que la UGPP omitiera su aplicación. También enfatizó en que las normas que fundamentaron los actos solo eran para el subsistema de pensión

Recordó que la actuación de la UGPP era contradictoria, al señalar que la base gravable de los independientes por cuenta propia o rentistas no se hacía sobre el 40% de los ingresos, pero acudió a un concepto del 2017 para aclarar que sí debía atender dicho límite.

Como en la demanda, destacó que los actos mencionaron la sentencia “C-518 de 2009” desconociendo la distinción que hizo la Corte Constitucional sobre los trabajadores independientes.

Así concluyó nuevamente que no estaba obligado a pagar las contribuciones al sistema de la protección social sobre el 100% de sus ingresos efectivamente percibidos, y que ante la falta de claridad sobre la base se debía aplicar la normativa más reciente para cada subsistema.

3. Vulneración al principio de igualdad

Expuso que en caso de que se aceptara la existencia de una base gravable para los independientes, los aportes debían calcularse sobre el 40% del ingreso efectivamente percibido a la luz de lo dispuesto en el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, ello en atención al principio de igualdad que rige las actuaciones administrativas.

Seguidamente afirma que ostenta la calidad de rentista de capital, que a su vez integra la categoría de trabajador independiente, por lo que *“para efectos de seguridad social solamente, y de forma específica regulando la base gravable, se refirió a los independientes con contratos de prestación de servicios, pero no fue sino hasta la entrada en vigencia de la ley 1753 de 2015, que con su artículo 135 reguló a los tres grandes grupos de independientes, sin embargo dicha disposición no puede ser aplicable en el presente proceso, teniendo en cuenta que el año requerido por la UGPP a la señora MARIA DEL CARMEN GALLEO (sic) es el año 2014”*.

Expuso que al tenor de la interpretación realizada por la Corte Constitucional sobre la definición de independientes para efectos de la Ley 100 de 1993, de considerarse que estaban debidamente señalados los elementos del tributo, *“la base gravable aplicable en el 2014 es sobre el 40% de los ingresos efectivamente percibidos”*.

4. Inexistencia de la conducta de omisión

Recordó que en los períodos fiscalizados sí estaba afiliado desde “2008”, pero que se encontraba suspendido por falta de pago de la contribución. Se refirió



nuevamente a los artículos 209 de la Ley 100 de 1993 y 2.1.3.16 del Decreto 780 de 2016 y, la imposibilidad de pagar los aportes y los intereses de mora, por lo que era ilógico el proceso de fiscalización adelantado en su contra por una situación superada. Así, en su parecer la conducta imputada debió ser la mora y no la omisión.

Agregó que el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 era inaplicable a su caso, toda vez que allí se hizo referencia a la forma de calcular la sanción de conformidad con el número de trabajadores, y al tratarse de un independiente no contaba con empleados a su cargo, es decir, se le imputó una conducta de manera indebida.

5. Inobservancia de los principios sancionatorios

Adujo que la UGPP omitió dar cumplimiento a los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad que rigen las sanciones tributarias, por el contrario, su motivación fue precaria en la medida que no hizo un juicio de antijuridicidad (afectación al recaudo o una conducta que obstaculizó el proceso de fiscalización) ni determinó el nexo causal entre la sanción y la gravedad de la falta cometida.

6. Vulneración al debido proceso

Sostuvo que en este caso la conducta a sancionar era la de inexactitud y no la de omisión como lo hizo la UGPP, en ese orden, debía declararse la nulidad de la misma en consideración al derecho de defensa y falsa motivación de los actos demandados. Al efecto citó una sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre⁹ en la cual se hizo mención de la potestad sancionatoria de la Administración y el debido proceso.

7. Devolución de aportes

Manifestó que *“en caso de decretar la nulidad de los actos”*, debía ordenarse la devolución de los aportes pagados conforme al artículo 311 de la Ley 1819 de 2016. Así mismo, en caso de existir deuda alguna al sistema por concepto de aportes, este pago debía ser *“condenado”*¹⁰ por medio de la planilla de aportes tipo *“J: PLANILLA PARA PAGO SEGURIDAD SOCIAL EN CUMPLIMIENTO DE SENTENCIA JUDICIAL”*.

Oposición a la apelación

Las partes no se pronunciaron

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 el demandante contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 2017-00684 del 29 de abril de 2017 y la Resolución Nro. RDC 209 del 16 de mayo de 2018, mediante las cuales la UGPP

⁹ Sentencia proferida dentro del proceso con radicado Nro.70001-23-33-000-2013-00082-00 del 14 de noviembre de 2013.

¹⁰ Entiende la Sala que la parte actora se refería a que fuera “compensado”.



determinó a cargo del actor los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2014, y lo sancionó por omisión¹¹.

Previo a resolver de fondo el asunto, la Sala realizará la delimitación de la litis así: En el cargo de apelación 3 el demandante solicitó que la base de los aportes correspondiera al 40% de los ingresos en aplicación del principio de igualdad con relación a los trabajadores independientes con contrato de prestación de servicios. Por su parte, en el numeral 4 del recurso el actor planteó que la sanción prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 era inaplicable a su caso, toda vez que allí se hizo referencia a la forma de calcularla de conformidad con el número de trabajadores, y que al tratarse de un independiente no contaba con empleados a su cargo, es decir, se le imputó una conducta indebidamente.

Además, en el punto 5 reprochó la falta de aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad que rigen en materia sancionatoria tributaria. Así mismo, en el cargo 6 del recurso plantea que la conducta reprochable era la de inexactitud¹².

La Sala se abstendrá de emitir pronunciamiento alguno al respecto por tratarse de circunstancias puestas en consideración solo con el recurso de apelación. En atención a ello, ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos y argumentos nuevos, 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 proceso¹³.

Decantado lo anterior, y por asuntos metodológicos la Sala resolverá el recurso de apelación del actor abordando el siguiente orden: *i*) la regulación de la base gravable de los aportes a cargo de los independientes sin contrato de prestación de servicios; *ii*) la indebida valoración probatoria; *iii*) la procedencia de la conducta de omisión y *iv*) la devolución de aportes.

1. Base gravable

La Sala encuentra que, en el cargo 1 del recurso de apelación el actor reprocha la falta de un método legal para calcular las contribuciones parafiscales, asunto que también fue abordado en los cargos 2 y 3, razón por la cual se resolverán de manera conjunta y se reiterará el precedente que al respecto se ha fijado¹⁴.

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:

¹¹ Se precisa que el despacho recibió el presente proceso en razón a una ponencia derrotada. Auto del 05 de diciembre de 2023. Índice 14 de Samai

¹² Se pone de presente que en el cargo 2 de la demanda el actor sostuvo la inexistencia de omisión y que la conducta era una posible mora, la cual fue reiterado de manera independiente en el cargo 4 de la apelación.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de febrero de 2023, exp.26454, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

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



- 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 (...)

“ARTÍCULO. 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.

Cuando 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)

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 de esa disposición 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 mencionada Ley 100 modificado por la 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 cobija a todos los trabajadores independientes sean o no contratistas.”

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”¹⁵. 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:

¹⁵ 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.



“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”¹⁶.

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”¹⁷

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 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 reiterado, para la determinación del IBC, el tema fue decantado así:

“En cumplimiento de lo anterior [párrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993], mediante el artículo 4 del Decreto 1070 de 1995¹⁸ 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.

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006, exp. 15399 C.P. Ligia López Díaz

¹⁷ *Ibidem*

¹⁸ Decreto 1070 de 1995. Artículo 4. 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.



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.

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, entre los que se cuentan los comerciantes y 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 independientes, entre los que se encuentra el actor¹⁹, sí contaban con una base determinada por el ordenamiento jurídico para realizar sus aportes al sistema. De igual manera tampoco se requiere la existencia de un método para la liquidación de los aportes, comoquiera que el anterior recuento normativo dejó en evidencia los parámetros reguladores de la base para el pago de las contribuciones a salud y pensión.

Se advierte que, en la apelación, el actor solicita que, de conformidad con el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, le sea liquidado el IBC sobre el 40% del ingreso efectivamente percibido.

Sin embargo, para la Sala es improcedente la aplicación de dicha norma, pues la liquidación de la base allí dispuesta se refiere a los casos en que obre de por medio “contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, tales como contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses.”, circunstancia que el demandante no acreditó en el presente asunto.

Por lo expuesto no prospera este asunto.

¹⁹ En la declaración de renta presentada por el año 2014 el demandante reportó la actividad económica “4923” la cual corresponde al transporte de carga por carretera. Este documento se puede consultar en el cd anexo a la demanda. Carpeta 4. Declaración de renta.



2. Indebida valoración probatoria

El demandante plantea que el Tribunal no valoró la totalidad de las pruebas allegadas al proceso ni se pronunció sobre el sistema de determinación de ingresos, costos y gastos aplicado por la UGPP. Así mismo, señala que en el desarrollo de su actividad económica sus ingresos no fueron equitativos durante todos los meses y, si bien en algunos casos superaban el tope de los 25 SMLMV, en otros ni siquiera existía obligación de pago, de lo cual daban cuenta los soportes allegados con la demanda.

Antes de abordar el fondo del asunto se reitera que, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, se presume la capacidad de pago y de ingresos para efectos de la afiliación al régimen contributivo de las personas naturales declarantes del impuesto de renta, con lo cual la UGPP puede acudir a la declaración con el fin de establecer la obligación de aportar al sistema, a tal punto que, si existen diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes, estos últimos deberán ser ajustados.

Ahora bien, encuentra la Sala que desde el requerimiento para declarar y/o corregir la UGPP para determinar el IBC tomó los ingresos reportados en la declaración de renta del demandante por la suma de \$917.923.000 y los dividió en los 12 meses del año fiscalizado 2014, no obstante, el resultado lo limitó a los 25 SMLMV, ejercicio que se mantuvo en la liquidación oficial ante la falta de pruebas por parte del actor que demostraran lo contrario. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad modificó dicho ejercicio únicamente para el mes de enero, en el que el cálculo del límite se realizó con el salario de 2013, en virtud del artículo 1 del Decreto 3085 de 2007.

Comoquiera que el demandante reprocha el ejercicio de mensualización del ingreso efectuado por la entidad en los actos de liquidación y la falta de valoración de las pruebas allegadas al expediente, esta Sala procedió a verificar el CD anexo a la demanda, encontrando allí las pruebas identificadas en el recurso de apelación.

En el expediente reposan relaciones de cuadros en Excel y PDF en los que se discriminaron valores por concepto “fletes pagar”, placas vehiculares y otra casilla denominada “Ruta”. Sin embargo, esta información no resulta suficiente para demostrar que los valores allí reportados son ingresos y que fueron percibidos por el demandante en las fechas señaladas.

Así mismo, se encontró un certificado de retención en la fuente expedido por Bancolombia el 2 de febrero del año 2015, en el que se informó acerca de los valores correspondientes al gravamen a los movimientos financieros y “*el componente inflacionario de los rendimientos financieros de las personas naturales*”, lo cual tampoco arrojó datos concretos sobre la percepción mensual del monto de los ingresos del demandante.

Bajo estas consideraciones no le asiste razón al actor al pretender desvirtuar las consideraciones expuestas por la UGPP para la determinación de los ingresos con los cuales se liquidó la base gravable de los aportes a su cargo.

En este cargo el actor también discutió la falta de pronunciamiento del Tribunal sobre el sistema de determinación de ingresos, costos y gastos aplicados por la UGPP.



Al respecto, en la parte considerativa de la sentencia de primera instancia, puntualmente en el régimen jurídico aplicable a la materia, mencionó que los trabajadores independientes con capacidad de pago estaban en la obligación de efectuar los aportes al sistema; y para ello la base gravable correspondía a los ingresos efectivamente percibidos; los cuales a su vez podían tomarse de la declaración de renta en virtud de la presunción establecida en el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011.

Seguidamente, al descender al caso concreto el Tribunal adujo como válido que la entidad tuviera en cuenta los ingresos reportados en el denuncia rentístico del actor, y en cuanto al reconocimiento de costos y gastos señaló que de los documentos aportados *“no se evidencia el nexo causal existente con la actividad económica productora de renta del actor, así como tampoco la necesidad ni la proporcionalidad de las erogaciones, toda vez que este no expuso cuál fue el origen de sus ingresos, costos ni gastos, en la medida de que simplemente se limitó a allegar la información atrás mencionada, lo que impidió efectuar el análisis de los presupuestos normativos”*.

Bajo esas consideraciones, la Sala estima que, contrario a lo afirmado por el contribuyente, el Tribunal se pronunció, además de la sujeción pasiva del actor al pago de las contribuciones, sobre la determinación de los ingresos y la improcedencia de la deducción de los costos y gastos en la base gravable debido a la insuficiencia de las pruebas allegadas con la demanda para ello.

No obstante, en el recurso de apelación el interesado pasó por alto formular reparos concretos al respecto, pues si bien discutió la falta de valoración probatoria fue para demostrar la mensualización de sus ingresos, aspecto que no prosperó, nada puntual expuso sobre las razones que llevaron al Tribunal a negar el reconocimiento de sus erogaciones de la base gravable de los aportes, comoquiera que no se detuvo a precisar cuáles fueron las pruebas dejadas de valorar, o las revisadas de manera indebida en la sentencia de primera instancia.

Repárese que no insistió en el cargo de nulidad número 7 propuesto en la demanda relacionado con el reconocimiento de los costos y gastos reportados en su declaración de renta.

En ese contexto, no prospera el presente cargo de apelación.

3. Sanción por omisión

El actor señala que para el período fiscalizado se encontraba suspendido del sistema de salud por falta de pago y, por ende, su afiliación. De manera que, atendiendo lo dispuesto en los artículos 2.1.3.16 del Decreto 780 de 2016 y 209 de la Ley 100 de 1993, en esos casos no se causaba la obligación de aportar a dicho subsistema ni los intereses de mora, por lo que la conducta perseguida por la Administración estaba superada.

Al respecto el artículo 209 de la Ley 100 de 1993 dispuso que *“el no pago de la cotización en el sistema contributivo producirá la suspensión de la afiliación y al derecho a la atención del Plan de Salud Obligatorio. Por el período de la suspensión, no se podrán causar deuda ni interés de ninguna clase.”*

A su vez, el artículo 57 del Decreto 1406 de 1999 estableció que *“La afiliación a la EPS será suspendida después de un mes de no pago de la cotización correspondiente al afiliado, al empleador o a la administradora de pensiones, según sea el caso, o cuando el afiliado cotizante que incluyó dentro de su grupo a un afiliado dependiente no cancele la UPC adicional que corresponda.”*



Ahora bien, esta Sala en una oportunidad anterior se pronunció al respecto en los siguientes términos²⁰:

“De las citadas normas se deduce que la falta de pago de la cotización al subsistema de salud por un mes conduce a la suspensión de la afiliación y, con ello, la cesación de la prestación de servicios del Plan Obligatorio de Salud, precisándose que, durante el período de suspensión, no se podrá causar deuda ni interés.

Para la Sala, si bien el artículo 209 de la Ley 100 de 1993 dispone que no se podrán causar deudas o intereses por cotizaciones, esa consecuencia únicamente se predica durante el período mismo de la suspensión de la afiliación, procedimiento que compete a la respectiva entidad promotora de salud.

Así, no puede perderse de vista que dicha circunstancia obedece a la relación afiliado-administradora, que difiere del vínculo aportante-administración tributaria, razón por la cual «el cumplimiento de la correspondiente obligación tributaria será exigido por quien ostente la competencia para hacer valer el derecho de crédito del acreedor», de ahí que «el artículo 209 de la Ley 100 de 1993, invocado por la apelante única, no contempla una exoneración de las cotizaciones al subsistema de salud que están a cargo del empleador, ni enerva el carácter coactivo de las obligaciones tributarias consistentes en realizar aportes al SPS»²¹.

Un razonamiento contrario implicaría asumir que la falta de pago de las cotizaciones derivaría, por sí sola y automáticamente en la suspensión de la afiliación en salud y los consecuentes efectos establecidos por el artículo 209 de la Ley 100 de 1993, interpretación que tornaría inoperantes las facultades otorgadas a la UGPP por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 para la «determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social» y de «establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley [...]».

Sumado a lo anterior, en esa misma oportunidad la Sala dijo que *la sola falta de pago de las cotizaciones no es suficiente para agotar las potestades de determinación de la administración tributaria respecto de la verificación de los hechos generadores de las obligaciones con el sistema de seguridad social integral que, se repite, difiera de la relación entre el afiliado y la entidad administrador para la prestación de servicios en salud”.*

En el caso objeto de estudio, se tiene que la UGPP aceptó en el requerimiento para declarar y/o corregir que el actor se encontraba afiliado a salud desde el 26 de mayo de 2004²², y en el proceso el interesado omitió aportar pruebas que demostraran la suspensión al sistema. Con todo, en los términos del precedente citado, dicha circunstancia, la suspensión, no impide la fiscalización de la UGPP. Bajo esas consideraciones, no prospera el argumento.

Por otro lado, el actor plantea una indebida determinación de su conducta al momento de imponer la sanción por omisión.

Al respecto se tiene que la UGPP desde el requerimiento para declarar y/o corregir advirtió que el demandante se afilió al subsistema de pensión desde el 10 de agosto de 1984 y a salud el 26 de mayo de 2004, y que la conducta reprochable la imputó en los términos de la sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación, así²³:

“(i) No cumplió con la obligación de afiliarse y/o reportar la novedad de ingreso al Sistema General de Pensiones y al régimen contributivo del Sistema General de Salud en calidad de cotizante durante los períodos de enero a diciembre de 2014, y en consecuencia, no realizó el pago de los aportes correspondientes.

La anterior situación demuestra un presunto incumplimiento frente a las disposiciones legales

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 9 de noviembre de 2023, exp.27653, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

²¹ Sentencia del 20 de abril de 2023, exp.26630, C.P. Wilson Ramos Girón.

²² Pagina 5 del acto

²³ Página 8 del acto.



referidas en el acápite de fundamentos de derecho del presente requerimiento para declarar y/o corregir, por consiguiente, esta conducta genera la sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación, prevista en el numeral 1º del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.”

Al definir la conducta reprochable en la liquidación oficial, la Administración insistió en que el demandante omitió su obligación de afiliarse y/o reportar su vinculación a los subsistemas de salud y pensión²⁴, así mismo mencionó que no reportó su afiliación en calidad de cotizante en dichos subsistemas²⁵, para finalmente precisar que *“se impone sanción por no declarar por la conducta de omisión”*²⁶

Al respecto se tiene que el Decreto 3033 de 2013 definió las conductas sancionables, sobre las cuales se ha pronunciado la Sección así²⁷:

- “(i) La omisión en la afiliación se refiere al incumplimiento de la obligación de afiliarse a alguno de los subsistemas y, por esa razón, no haberse declarado ni pagado las cotizaciones.*
- (ii) La omisión en la vinculación corresponde al evento en el que, existiendo afiliación al subsistema, el aportante no reporta la novedad de ingreso mediante la planilla PILA, teniendo la obligación y, en consecuencia, no efectúa el pago de las contribuciones.*
- (...)*

En ese orden, puede configurarse la conducta de omisión ante dos supuestos, a saber: (i) el incumplimiento de afiliarse o (ii) no informar la novedad de ingreso (vinculación)²⁸, en cuyos casos, la UGPP es competente para iniciar las acciones de determinación de las contribuciones, en virtud del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012.”

Así las cosas, la Sala considera que la demandada determinó de manera correcta la conducta a sancionar por parte del actor, pues si bien el interesado se encontraba afiliado a salud y pensión para el período fiscalizado, aspecto que incluso fue reconocido por la entidad desde el requerimiento para declarar y/o corregir, no puede pasar por alto que también se reprochó su falta de calidad como cotizante en los subsistemas de salud y pensión, es decir, la vinculación, aspecto que no fue desvirtuado por el demandante.

No prospera el cargo.

4. Devolución de aportes

Dentro de los cargos del recurso de apelación, el actor propuso el denominado *“Devolución de aportes y pagos mediante planillas tipo J”*, asunto que resulta consistente con la pretensión formulada en la demanda respecto de la devolución. Sin embargo, el Tribunal no se pronunció sobre ello, razón por la cual esta Sala abordará la discusión.

Para resolver la solicitud debe acudirse al artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 que establece que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos

²⁴ Página 12 del acto.

²⁵ Página 8 del acto.

²⁶ Página 15 del acto.

²⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de junio de 2023, exp.26364, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en sentencia del 7 de septiembre de 2023, exp.26481, C.P, Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Según el artículo 3 del Decreto 1406 de 1999, el ingreso se cataloga como una novedad permanente, definida como *«las que afectan la cotización base a cargo del aportante en relación con una determinada entidad administradora, tales como ingresos al sistema, cambios de empleador o retiro, traslado de entidad administradora y cambios permanentes en el Ingreso Base de Cotización, trabajadores dependientes al servicio de más de un patrono, cambio de condición de independiente a dependiente, o viceversa»*. [Se resalta].



administrativos y se ordene la devolución de aportes, la UGPP debe proferir un acto mediante el cual ordene a las administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados.

Como en este caso persiste la nulidad parcial de los actos en los términos ordenados en primera instancia, se ordenará a la UGPP que, previa verificación de los pagos realizados por el actor, realice la devolución de los saldos que llegaren a resultar como consecuencia de lo decidido por el Tribunal. En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada.

En relación con la planilla J, la Sala reitera que el uso de esta planilla dependerá de la que conforme a los reglamentos se deba utilizar según la situación particular del aportante y la causa que da origen al pago de las contribuciones, por lo que no corresponde en esta oportunidad impartir directriz en ese sentido²⁹.

De las demás pretensiones de la demanda: Se advierte que el actor también solicitó a título de daño emergente, el pago de los gastos incurridos en la defensa y apoyo jurídico durante el proceso administrativo, aspecto que a juicio de la Sala hace parte de la condena en costas, razón por la cual se estudiarán de manera conjunta.

Para resolver la discusión, se observa que en el expediente no obra prueba de las costas causadas como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011), razón por la cual es improcedente su reconocimiento.

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. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 18 de junio de 2021, el cual quedará así:

*“**SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP- que aplique la totalidad de las planillas pagadas y aportadas por el señor HAROLD CAJIAO ÁVILA en el año 2014, lo cual también tendrá impacto en la determinación de la sanción respectiva.*

Finalmente, la UGPP deberá devolver a la actora las sumas a las que haya lugar, de conformidad con lo previsto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 y previa verificación de los pagos”.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de septiembre de 2022, exp.26208 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en sentencia del 24 de agosto de 2023, exp. 25882 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00604-01 (26417)
Demandante: Harold Cajiao Ávila

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
Salvo Voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>