



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00253-01 (27949)
Demandante: Luz Helena Díaz Cortés
Demandado: UGPP

Temas: Congruencia entre los cargos de la demanda y los del recurso de apelación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora, contra la sentencia del 13 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó sus pretensiones sin condenarla en costas (índice 30¹).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con el Requerimiento para Declarar o Corregir nro. RCD-2016-03792, del 29 de diciembre de 2016 (ff. 35 a 40), la demandada propuso a la actora afiliarse, declarar y pagar los aportes a pensión y salud de todos los periodos de 2014, y pagar una sanción por omisión. El 25 de abril de 2017, la actora respondió el acto previo y aportó las autoliquidaciones y pago de las cotizaciones de los periodos referidos (ff. 41 a 67). Con la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-03159, del 08 de septiembre de 2017 (ff. 72 a 80), la demandada modificó esas declaraciones y sancionó a la actora por omisión e inexactitud; decisión que modificó la Resolución nro. RDC-2018-01080, del 19 de septiembre de 2018 (ff. 106 a 124 vto.), en el sentido de disminuir los ajustes y la multa por inexactitud impuesta.

ANTECEDENTES PROCESALES

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 vto. y 2):

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



Primera²: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-03159, del 08 de septiembre de 2017.

Segunda: Declarar la nulidad de la Resolución nro. RDC-2018-01080, del 19 de septiembre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración.

Como restablecimiento del derecho, solicito:

Primera: Ordenar a la UGPP revocar la orden de pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2014.

Segunda: Ordenar a la UGPP revocar la orden de pago de los aportes al Sistema de Protección Social por el valor de \$11.851.600, o la suma que se prueba en el proceso, por concepto de pagos efectuados a este sistema con el requerimiento para declarar o corregir, en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Tercera: Ordenar a la UGPP revocar la sanción impuesta por inexactitud en suma de \$7.561.025 en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Cuarta: Ordenar a la UGPP revocar la sanción impuesta por omisión en suma de \$70.455.000, en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Quinta: Condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 13 y 29 de la Constitución; 52 de la Ley 4 de 1913; 34 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950); 108 del ET (Estatuto Tributario); 15, 26 y 157 de la Ley 100 de 1993; 135 y 267 de la Ley 1753 de 2015; 2.º del Decreto 2800 de 2003; y 1.2.4.1.7 del DUR (Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 13 vto.):

Relató que para los periodos de la litis obtuvo rentas de capital (señaladamente, intereses, rendimientos financieros, dividendos y participaciones, réditos por la venta de activos, y arrendamientos) que no estaban gravadas con los aportes a pensión y salud, por cuanto la ley no previó a los rentistas de capital como sujetos pasivos de las contribuciones al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral). Al efecto, explicó que, antes de la entrada en vigor del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, la obligación de cotizar a pensión y salud estaba dispuesta para las personas naturales que prestaban servicios personales y para los pensionados, de manera que, al carecer de esa connotación no estaba obligada a realizar los aportes liquidados por la demandada. Agregó que al aplicar el artículo 135 *ibidem* a los periodos de 2014, su contraparte infringió el principio de irretroactividad de las normas tributarias, y que, en cualquier caso, si se juzgase que esa disposición regía para el caso *sub examine*, igualmente sería inaplicable por la falta de reglamentación sobre el alcance de la categoría «*independientes con contrato diferente a prestación de servicios*», tal y como lo reconocía la propia demandada en su doctrina oficial contenida en el concepto nro. 201511201015501, del 22 de diciembre de 2015. Por otro lado, sostuvo que los actos demandados transgredieron los principios de buena fe y confianza legítima, pues la conminaron a declarar y pagar una obligación tributaria de la que no era sujeto pasivo. Por último, adujo que la demandada la sancionó en forma arbitraria, al desconocer que «*no existe ningún valor pendiente de pago, por cuanto efectuó los aportes [a salud] por un valor superior al 12,5% del real ingreso base de cotización (IBC)*».

² Con auto del 26 de septiembre de 2019, el *a quo* rechazó la demanda contra el requerimiento de información y el requerimiento para declarar o corregir, por tratarse de actos de trámite no susceptibles de control judicial.



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 18). Argumentó que, para los periodos de 2014, los rentistas de capital, como la actora, eran sujetos pasivos de los aportes a pensión y salud por disposición expresa de los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993. Esto porque, conforme al criterio de decisión expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-578 del 26 de agosto de 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez), los rentistas de capital hacían parte de la categoría de los trabajadores independientes, en la medida en que ejecutaban una actividad lucrativa por cuenta y riesgo propio, al margen de que se tratase de una labor diferente a la prestación de un servicio personal. Puntualizó que los artículos 1.º del Decreto 1406 de 1999 y 26 del Decreto 806 de 1998, referían expresamente a los rentistas de capital como cotizantes al SSSI, y que el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 presumía que los declarantes del impuesto sobre la renta, como la demandante, tenían capacidad de pago para efectuar tales aportes. Añadió que, para estos sujetos, hacían base de las contribuciones los ingresos efectivamente percibidos, es decir, los ingresos menos los costos y gastos que cumplían los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad reglados en el artículo 107 del ET. Negó haber aplicado retroactivamente el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, pues liquidó las cotizaciones de la litis según las normas vigentes (*i.e.* el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y su Decreto reglamentario 510 de 2003). Aseguró que fue la demandante quien, con ocasión del recurso de reconsideración, pidió que se aplicara esa norma por ser más favorable, pero no se accedió a esa solicitud, debido a que la favorabilidad solo aplicaría si se tratara de un tributo de periodo que no de causación instantánea como las cotizaciones al SSSI. También se opuso a la infracción de la buena fe y la confianza legítima, toda vez que determinó los aportes discutidos con apego a las disposiciones aplicables y en ejercicio de la potestad de gestión de los aportes reconocida en la ley. Por último, pidió tener en cuenta que su contraparte prescindió de formular cargos en contra del cálculo de las contribuciones a su cargo.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 30), porque juzgó que, para los periodos de la litis, la sujeción pasiva a los aportes a pensión y salud de los independientes por cuenta propia y los rentistas de capital estaba prevista en la Ley 100 de 1993 y el artículo 26 del Decreto 806 de 1998. Así toda vez que, según la sentencia de la Corte Constitucional C-578 del 26 de agosto de 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez) y el fallo de esta Sección del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, CP: Myriam Stella Gutiérrez), la categoría de trabajadores independientes dispuesta en la ley abarca a todas las personas naturales con capacidad de pago. Por ende, concluyó que la demandante era sujeto pasivo de los aportes al SSSI para los periodos de 2014, ya que obtuvo ingresos como transportista y rentista de capital. Por otro lado, verificó que la demandada no aplicó en forma retroactiva el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, sino que liquidó los aportes según lo previsto en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto reglamentario 510 de 2003, *e.g.* con base en los ingresos percibidos menos los costos y gastos que imputables, limitados en uno y 25 SMLMV. Precisó que la demandada encontró probados los factores para determinar las cotizaciones a cargo de la demandante con la declaración del impuesto sobre la renta y los documentos aportados con el recurso de reconsideración, y que no había lugar a pronunciarse sobre esa liquidación, dado que la actora omitió controvertirla. Finalmente, juzgó que como los actos demandados se profirieron en ejercicio de la potestad de gestión de los aportes al SSSI no se infringió la buena ni la confianza legítima.



Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 35). Censuró que omitiera aplicar los costos presuntos imputables a las rentas de capital, conforme a la Resolución nro. 209 de 2020 (v.g. el 27.5% de los ingresos), disposición que, en su criterio, regía para el *sub examine*, según el principio de favorabilidad. Alegó que su contraparte desconoció que el IBC de los aportes debía limitarse al 40% de los ingresos menos los costos y gastos. De otra parte, se opuso a la sanción por omisión impuesta, argumentando que su cuantía era «*excesivamente alta*» en comparación con los aportes al SSSI determinados a su cargo. Al efecto, sostuvo que debía aplicarse, por analogía, el parágrafo 2.º del artículo 640 del ET, según el cual las sanciones no pueden superar «*el 100% del valor estipulado por ley como sanción para un evento en específico*». Por último, basándose en la sentencia de esta Sección del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) adujo que, aunque se juzgase que incurrió en las conductas tipificadas como omisión e inexactitud, se le debía exonerar de las consecuencias punitivas por estar incurso en un error exculpativo, relativo a la comprensión de las normas que regían la sujeción pasiva de los rentistas de capital a los aportes al SSSI.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada formuló planteamientos ajenos a la discusión (índice 11). Concretamente, señaló que la actora incumplió la carga de acreditar los costos y gastos que aminoraban sus ingresos, y que, en ejercicio de la potestad de fiscalización de los aportes al SSSI, era competente para establecer las expensas que cumplían los requisitos del artículo 107 del ET, para su detracción del IBC, sin que ello significara asumir las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Agregó que la jurisprudencia de esta Sección, en torno a los costos y gastos que proceden para la liquidación del IBC de las cotizaciones al SSSI, era contradictoria, pues en el auto del 15 de junio de 2023 (exp. 26016, CP: Wilson Ramos Girón) admitió la revocatoria directa de una liquidación oficial tras la aplicación del esquema de costos presuntos. En cambio, en las sentencias del 20 de octubre de 2022 (exp. 26808) y 18 de mayo de 2023 (exp. 26698, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) ordenó tener en cuenta los costos y gastos declarados en el impuesto sobre la renta, en forma mensualizada, sin que mediara su comprobación, haciendo más gravosa la situación de los obligados que cumplen con la carga de probar las expensas.

A su vez, el ministerio público pidió confirmar la decisión del *a quo*, toda vez que los argumentos expuestos en el recurso de apelación no se formularon como cargos de nulidad en la demanda. Con todo, señaló que la causal de exculpación alegada era inaplicable porque, conforme al criterio de decisión reiterado de esta Sección³, era clara la sujeción pasiva de los rentistas de capital a las contribuciones del SSSI (índice 13).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas.

³ Expuesto, entre otros, en el fallo del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



2- En el escrito de demanda, la actora discutió su sujeción pasiva a los aportes al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral). Al efecto, argumentó que, para los periodos de 2014, la obtención de rentas pasivas, *v.g.* intereses, rendimientos financieros, dividendos, participaciones, réditos por la venta de activos y arrendamientos, no estaba gravada con las contribuciones al SSSI, debido a que eran ingresos percibidos por el desarrollo de labores distintas a la prestación de servicios personales. Preciso que los rentistas de capital serían sujetos pasivos de los aportes a pensión y salud a partir de la entrada en vigor del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, y que al aplicar esa disposición al caso *sub examine* su contraparte infringió el principio de irretroactividad de las normas tributarias. Agregó que, en cualquier caso, si se juzgase que esa disposición regía para los periodos anteriores a su vigencia, igualmente sería inaplicable por la falta de reglamentación. Por ende, concluyó que los actos demandados eran contrarios a los principios de buena fe y confianza legítima, pues la conminaron a declarar y pagar una obligación tributaria de la que no era sujeto pasivo. Por último, planteó que la UGPP la sancionó en forma arbitraria, al desconocer que pagó aportes a salud superiores a los que estaba obligada.

El *a quo* negó las pretensiones formuladas al considerar que, para los periodos de 2014, la actora estaba obligada a realizar aportes a pensión y salud por los ingresos que obtuvo como transportista y rentista de capital. Esto porque, según la sentencia de la Corte Constitucional C-578 del 26 de agosto de 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez) y el fallo de esta Sección del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, CP: Myriam Stella Gutiérrez), la connotación de trabajadores independientes prevista en la Ley 100 de 1993 a efectos de establecer la sujeción pasiva a las contribuciones al SSSI, abarcaba a todas las personas naturales con capacidad de pago. Además, el artículo 26 del Decreto 806 de 1998 expresamente refirió a los independientes por cuenta propia y a los rentistas de capital como sujetos pasivos de dichas cotizaciones. Asimismo, descartó que la UGPP hubiera aplicado en forma retroactiva el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, ya que liquidó los aportes según lo previsto en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, y el Decreto reglamentario 510 de 2003, *e.g.* con base en los ingresos percibidos menos los costos y gastos que imputables, limitados en uno y 25 SMLMV. Aclaró que no procedía verificar ese cálculo, porque no se controvertió por la demandante. Finalmente, negó la infracción a la buena y a la confianza legítima, tras considerar que los actos acusados se expidieron en ejercicio de la potestad de gestión de los aportes.

Al apelar, la demandante censuró que el tribunal omitiera aplicar los costos presuntos imputables a las rentas de capital, conforme a la Resolución nro. 209 de 2020, disposición que, en su criterio, regía para el caso *sub examine*, según el principio de favorabilidad. Discutió que su contraparte omitiera limitar el IBC de los aportes al 40% de los ingresos menos las expensas liquidadas, y que le impusiera una sanción por omisión «*excesivamente alta*» en comparación con los aportes al SSSI determinados a su cargo. Por último, pidió que se le exonere de las consecuencias punitivas por estar incurso en un error exculpativo, relativo a la comprensión del derecho que regía la sujeción pasiva de los rentistas de capital a las contribuciones al SSSI antes de la entrada en vigor del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, como lo juzgó la Sala en el fallo del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24719, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

3- Según se observa, los cargos de la apelación no coinciden con los planteamientos del escrito de demanda, ni controvierten los análisis efectuados por el *a quo* en la sentencia sobre la que recae el recurso, sino que proponen abrir nuevas discusiones en sede de segunda instancia.



Al respecto, la Sala pone de presente que, en virtud del principio de congruencia externa de las providencias (artículo 328 del CGP, Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; pero, tratándose de cargos de anulación, estos deben ser consonantes con lo planteado en la demanda o en su reforma, pues los planteamientos que buscan desvirtuar la legalidad de los actos demandados en el marco de la segunda instancia deben haberse debatido en las etapas antecesoras del proceso contencioso-administrativo, para no violar el derecho de defensa y contradicción del extremo pasivo.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, manifestada, entre otras, en las sentencias del 26 de julio de 2012 (exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 25 de noviembre de 2014 (exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez) y 19 de febrero de 2020 (exp. 22748, CP: Julio Roberto Piza), el recurso de apelación debe guardar unidad temática con lo discutido en sede de primera instancia. De suerte que los cargos formulados en la apelación que resulten novedosos frente a lo demandado, no pueden ser objeto de pronunciamiento por parte de esta corporación.

Para el caso enjuiciado, no es de recibo que la apelante única, en el escrito de apelación, reformule los cargos de nulidad respecto de la liquidación oficial de los aportes y de las sanciones por omisión y por inexactitud impuestas, al punto de reconocer que era sujeto pasivo de las contribuciones al SSSI para los periodos de 2014, que fue el único que discutió en primera instancia, para en esta ocasión proponer nuevos debates en torno al cálculo de la obligación tributaria que se determinó a su cargo y a la exoneración de las multas por concurrir una causal de exculpación que no fue alegada antes. A lo que se agrega que la potestad para la aplicación del sistema de costos presuntos a «*los procesos de fiscalización en curso ... [que] no dispongan de una situación jurídica consolidada por pago*», se reconoció a favor de la autoridad tributaria, por mandato expreso del artículo 199 de la Ley 2010 de 2020. Por ende, al tratarse de una discusión novedosa respecto a la *litis* trabada entre las partes, tampoco podría emitirse un pronunciamiento sobre el particular sin infringir el principio de congruencia y los derechos de defensa y contradicción de la demandada.

4- En vista de que los cargos de apelación no guardan relación con los cargos de nulidad planteados en la demanda ni con lo resuelto en la sentencia recurrida, la Sala se abstiene de resolver de fondo los nuevos cargos de nulidad. Consecuentemente, se confirmará la decisión de primer grado.

5- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, no se condenará en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00253-01 (27949)
Demandante Luz Helena Díaz Cortés

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN