



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 44001-23-40-000-2020-00379-01 (27838)
Demandante José Jairo Cerchiaro Figueroa
Demandado: Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP
Temas: Contribuciones a salud y pensión (enero a diciembre de 2015). Control judicial de los actos de revocatoria directa

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante² contra la sentencia de 06 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de La Guajira, que resolvió³:

PRIMERO: DECLARAR probada de oficio la excepción de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho frente a la liquidación oficial No. RDO-2018- 01295 del 15 de mayo de 2018, expedida por el subdirector de integración del sistema de aportes parafiscales (e) de la unidad administrativa especial de gestión pensional y contribuciones parafiscales de la protección social -UGPP-. Lo anterior, por las razones expuestas.

SEGUNDO: NEGAR conforme a las razones expuestas en la parte motiva, las pretensiones de la demanda presentada por el ciudadano José Jairo Cerchiaro Figueroa contra la unidad administrativa especial de gestión pensional y contribuciones parafiscales de la protección social -UGPP-. Lo anterior, como consecuencia del decreto de la excepción de caducidad frente a la liquidación oficial No. RDO-2018-01295 del 15 de mayo de 2018 y al no salir avante los cargos de ilegalidad propuestos contra el acto administrativo objeto de control - resolución No. RDC-2020-00566 24/07/2020 "Por medio de la cual se resuelve la solicitud de revocatoria directa de la Resolución No. RDO-2018-01295 del 15 de mayo de 2018"-.

TERCERO: Sin condena en costas de primera instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante, UGPP) profirió la Liquidación Oficial RDO-2018-01295 de 15 de mayo de 2018, en contra de José Jairo Cerchiaro Figueroa, por omisión en la vinculación e inexactitud en las

¹ Ingresó al despacho el 07 de julio de 2023. SAMAI CE, índice 3.

² SAMAI tribunal, índice 28.

³ SAMAI tribunal, índice 26.



autoliquidaciones y pagos al sistema de seguridad social integral por los períodos de enero a diciembre de 2015⁴, e impuso sanciones por esas conductas⁵.

El 21 de junio de 2019, el aportante solicitó la revocatoria directa de la liquidación oficial, decidida el 24 de julio de 2020 por la Dirección de Parafiscales de la UGPP mediante la Resolución RDC-2020-00566, en el sentido de revocar parcialmente el acto para modificar los aportes y las sanciones.

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

PRIMERA. - DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial RDO-2018-01295 del 15 de mayo de 2018 y la Resolución RDC-2020-00566 del 24 de julio de 2020 por medio de la cual se resolvió la solicitud de revocatoria directa.

SEGUNDA. - Como consecuencia de la anterior declaración, ORDENAR dejar las resoluciones RDO-2018-01295 del 15 de mayo de 2018 y RDC-2020-00566 del 24 de julio de 2020 sin efectos jurídicos.

TERCERA.- Que en caso de no tener en cuenta las anteriores solicitudes, de forma subsidiaria y conforme a la aplicación recta de la ley y la justicia, se ordene a la UGPP que coteje de forma correcta las pruebas aportadas de ingresos, costos y gastos de la actividad económica de mi mandante, y realice las respectivas correcciones sobre la resolución RDC-2020-00566 del 24 de julio de 2020 por medio de la cual se resolvió la solicitud de revocatoria directa, ajustando los valores del Ingreso Base de Cotización -IBC- del año 2015, y las respectivas sanciones.

Invocó como vulnerados los artículos 2, 6 y 29 de la CP (Constitución Política), 137 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) y 179 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación:

Nulidad de los actos administrativos por infracción de las normas en las que deberían fundarse. El artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 reguló la base de cotización para los contratistas de prestación de servicios y, para los demás trabajadores independientes sujetó el IBC a la reglamentación de un sistema de presunción de ingresos que para el año 2015 no existía, pues solo fue establecido con el parágrafo del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, la UGPP en la liquidación oficial solo tuvo en cuenta los ingresos declarados en renta divididos entre los doce meses del año, pero omitió los costos y deducciones registrados en la declaración privada. Con la solicitud de revocatoria directa se allegaron los soportes de los ingresos y costos, pruebas que no fueron valoradas por la entidad.

⁴ Según consta en el acto, la conducta de inexactitud se refiere a los períodos de agosto a diciembre de 2015 del subsistema de salud, mientras que la de omisión se predica desde enero a julio (en salud) y enero a diciembre del mismo año (pensiones).

⁵ SAMAI CE, índice 2, 2ED_MEMORIAL_MEMORIAL05022021\JOSE J CERCHIARO FIDETERMINACIÓN.

⁶ SAMAI CE, índice 2, ED_EXPEDIENTE_EXPEDIENTEDIGITAL2. De conformidad con la subsanación de la demanda.

⁷ Posteriormente, en la página 20 de la demanda se refirió al mismo sistema de presunción de ingresos, pero aludió al artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.



Indebida determinación del IBC. La UGPP prorrateó los ingresos entre los doce meses del año y no aceptó los costos declarados en renta ni los soportes allegados como prueba, lo que desconoce la realidad económica del aportante, pues en todos los períodos no hubo la misma venta de combustible. Los gastos fueron mayores a los ingresos percibidos en los meses de enero, abril, mayo, julio, agosto, octubre y noviembre de 2015; por lo tanto, no subsiste la obligación de cotizar.

La entidad no tuvo en cuenta los pagos realizados. Durante el proceso de fiscalización, el actor pagó aportes a salud y pensión «sobre el IBC que creía debía cotizar». No obstante, la UGPP no se pronunció sobre las planillas, ni las tuvo en cuenta al momento de determinar los ajustes y las sanciones.

Transformación de la conducta de omisión a mora. La entidad no advirtió que el aportante estaba afiliado a la AFP Porvenir S.A. desde el 29 de julio de 2003, es decir, antes de la vigencia revisada, de manera que al no configurarse la conducta no son procedentes los ajustes ni la sanción.

Falsa motivación. La UGPP no analizó las circunstancias que dieron origen a la renta, el tipo de trabajador independiente, la información suministrada en la declaración sobre los costos y gastos y determinó un IBC incorrecto para el cálculo de los aportes, de ahí que los actos administrativos enjuiciados están falsamente motivados.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor⁸. Expuso la manera en la que determinó el IBC de aportes, de ahí que la liquidación oficial se fundamentó en debida forma y no se configuró la falsa motivación de los actos administrativos enjuiciados.

Señaló que el IBC de los trabajadores independientes de enero a junio de 2015 está contenido en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto 510 de 2003, mientras que, desde julio a diciembre de ese año, en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, vigente para los períodos fiscalizados. Los costos y gastos que se pueden deducir de la base, en ambos casos, deben cumplir los requisitos del artículo 107 del ET -necesidad, causalidad y proporcionalidad-.

En cuanto a los ingresos, en sede administrativa la entidad tuvo en cuenta los declarados en renta vigencia 2015 en cuantía de \$944.042.000 y los distribuyó en los doce períodos del año. El aportante solo demostró la percepción de ingresos por el monto de \$92.532, razón por la cual, la diferencia con el total declarado en renta se dividió entre doce debido a la ausencia de pruebas que acreditara en qué meses se recibieron.

Sobre los costos, de los aportados al expediente se aceptaron \$261.676.168 y se rechazaron \$936.174.211, porque: (i) el certificado del contador no acredita la ocurrencia del costo, (ii) las erogaciones de nómina no son deducibles porque no se anexaron los pagos de aportes de los trabajadores y (iii) la certificación de saldos del Banco de Bogotá no brinda claridad sobre el uso final. En todo caso, en el acto que decidió la revocatoria directa se aplicó el esquema adoptado en la Resolución 209 de 2020, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 139 de la Ley 2010 de 2019, evento que resultó más beneficioso para el aportante al reconocerse expensas por \$716.527.878 detraídas de la

⁸ SAMAI CE, índice 2, ED_EXPEDIENTE_EXPEDIENTEDIGITAL2, pp. 130 a 169.



base -se tuvo en cuenta la actividad económica código 4731 – comercio al por menor de combustible para automotores, la cual da lugar a costos presuntos del 75,9%-.

Manifestó que, verificadas las planillas a nombre del aportante, se evidenció que las pagadas antes de la liquidación oficial fueron aplicadas en dicho acto, mientras que las posteriores se constituyen como un hecho nuevo cuyos desembolsos serán imputados en el procedimiento de cobro coactivo. Por último, indicó que las sanciones son procedentes y se calcularon según la normativa más favorable para el aportante.

Sentencia apelada

El tribunal declaró probada de oficio la excepción de caducidad del medio de control frente a la liquidación oficial, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas⁹.

Afirmó que como la liquidación oficial se notificó al aportante el 23 de mayo de 2018, el término para interponer la demanda se extendió hasta el 24 de septiembre de 2018, pero como esta se presentó el 30 de noviembre de 2020, se configuró la caducidad frente al acto de determinación. Sin embargo, la resolución que decidió la solicitud de revocatoria directa es susceptible de control judicial en tanto revocó parcialmente la liquidación oficial, modificando la situación jurídica del aportante y como el medio de control fue oportuno, es procedente estudiar los argumentos de nulidad contra este.

Puso de presente que en la demanda no se desarrolló concretamente la causal de nulidad de falsa motivación, y precisó que el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 establece la facultad sancionatoria de la UGPP. No se desconocieron los derechos al debido proceso y a la defensa del aportante porque la entidad valoró las pruebas allegadas, adoptó la decisión dentro de un plazo razonable y concedió las oportunidades para cuestionarla. Además, el cargo se formuló de manera genérica, sin indicar concretamente cómo se produjo la vulneración de las citadas garantías.

Adujo que en los actos enjuiciados se advirtió que la base de cotización para independientes entre enero y junio de 2015 era la prevista en los artículos 19 de la Ley 100 de 1993 y 1 del Decreto 510 de 2003, mientras que para los períodos de julio a diciembre de ese año en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015. Si bien entre los períodos de enero a junio no existía el sistema de presunción de ingresos de los trabajadores independientes, ello no lo eximía de la obligación de aportar sobre los ingresos efectivamente percibidos. En cuanto a los meses de julio a diciembre el IBC correspondía al 40% de los ingresos mensualizados, como lo calculó la UGPP.

Manifestó que la entidad aplicó el esquema de presunción de costos en la resolución que decidió la revocatoria directa, en concordancia con el artículo 244 de la Ley 1955 de 2019 (adicionado por el artículo 139 de la Ley 2010 de 2019).

Sostuvo que, pese a que las erogaciones declaradas en renta fueron superiores a las establecidas por la administración, no puede perderse de vista que el artículo 777 del ET faculta a la entidad para que efectúe las comprobaciones pertinentes de los soportes allegados por el actor, que fue precisamente lo que hizo la UGPP.

⁹ SAMAI CE, índice 2, ED_EXPEDIENTE_EXPEDIENTEDIGITAL2, pp. 322 a 353.



Advirtió que la entidad sí tuvo en cuenta las planillas de pago de aportes con anterioridad a la liquidación oficial; sin embargo, las sufragadas con posterioridad a la notificación de dicho acto no podían ser consideradas para ajustar la deuda en la resolución que decidió la revocatoria directa.

Consideró que, para desvirtuar la omisión en pensiones, con la demanda se acompañó una captura de pantalla de consulta del Registro Único de Afiliados (en adelante, RUAF). No obstante, de conformidad con lo precisado por la Corte Constitucional¹⁰, esos elementos deben valorarse como prueba indiciaria y, en el presente caso, de dicha imagen no se puede verificar un hecho para concluir la ocurrencia de otro, pues en el expediente no se evidencian elementos probatorios adicionales que den cuenta de la afiliación del actor al sistema para el año 2015.

En conclusión, no se desvirtuó la presunción de legalidad del acto que decidió la solicitud de revocatoria directa. Al no carecer de sustento legal la demanda, no procede la condena en costas.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del tribunal sin formular reparo frente a la declaratoria de caducidad del medio de control en relación con la liquidación oficial¹¹.

*Determinación del IBC*¹². El tribunal pasó por alto que, en el primer semestre de 2015 la UGPP no estaba facultada para determinar un sistema de presunción de ingresos, costos y gastos, toda vez que, para esa época, el Gobierno Nacional no lo había reglamentado. Aclarando que, no se discute que la entidad tiene a su cargo las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de los aportes al sistema, sino que para ese período no existía un método legal para establecer el IBC de los trabajadores independientes distintos a los contratistas por prestación de servicios.

En el caso concreto, la UGPP únicamente tuvo en cuenta los ingresos brutos declarados en renta, pero no consideró los costos y gastos registrados en ese mismo documento.

Valoración probatoria. En el fallo no se valoraron los soportes de costos allegados, específicamente, las facturas por compra de combustible, lo que acredita que el actor no estaba obligado a cotizar por el tope de los 25 SMMLV en todos los meses de 2015, pues en algunos períodos no hubo la misma demanda en la actividad económica y en otros las expensas superaron los ingresos [relacionó en un cuadro la forma en la que a su juicio se debió calcular el IBC y los aportes].

Puso de presente los costos y gastos en los que incurrió para llevar a cabo la actividad económica de venta de combustible discriminando la compra de ACPM por período, proveedor, factura y valor (relacionó en un cuadro las erogaciones aceptadas por la UGPP «\$261.676.168», las que no se verificaron «\$569.089.292» y el total de «\$830.765.460»).

Presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. La entidad no puede desvirtuarla «bajo el argumento de que está facultada para revisar su contenido, menos aun cuando lo

¹⁰ Citó la sentencia T-043 de 2020, MP José Fernando Reyes Cuartas.

¹¹ SAMAI CE, índice 2, ED_EXPEDIENTE_EXPEDIENTEDIGITAL2, pp. 363 a 380.

¹² Los argumentos de este cargo coinciden con los del denominado «[e]xiste nulidad de los actos administrativos por ser expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse».



hace de forma parcializada, pues si existe presunción de ingresos, también debe aplicarse para el reconocimiento de costos y gastos»¹³.

Modificación de la conducta de omisión a mora en pensiones. El *a quo* prescindió de valorar la captura de pantalla de la afiliación a pensiones del aportante bajo el argumento de que no existía forma de corroborar lo allí observado; sin embargo, la UGPP no discutió esa prueba ni la tachó de falsa.

Reitera que la conducta de omisión es el incumplimiento de afiliarse al sistema, pero en el presente caso el actor ingresó a la AFP Porvenir S.A. desde el 29 de julio de 2003, razón por la cual no existe hecho sancionable. En cualquier caso, los ajustes debieron ser por la conducta de mora, porque había afiliación, pero no pago.

Pago de aportes realizados. Estando en curso el proceso de fiscalización el actor pagó los aportes al sistema sobre el IBC que a su juicio era correcto. Pese a que se aportaron las planillas, la UGPP no las tuvo en cuenta para determinar el valor de los ajustes y las sanciones, siendo admisible su valoración en vía jurisdiccional¹⁴.

Pronunciamientos finales

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Sería del caso atender los cuestionamientos formulados por el demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenar en costas. Pero la Sala advierte que previamente deberá decidir sobre la procedibilidad del control judicial, en tanto el acto acusado corresponde a aquel por medio del cual la demandada resolvió una solicitud de revocatoria directa presentada por el aportante respecto a la liquidación oficial de los aportes a pensión y salud a su cargo para los períodos del año 2015.

Para lo anterior, se acudirá a las reglas de unificación jurisprudencial fijadas en la sentencia de 05 de diciembre de 2024¹⁵, acerca de la procedibilidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para discutir la legalidad de los actos administrativos que deciden, de oficio o a petición de parte, sobre la revocatoria directa.

2- En la mencionada sentencia de unificación, previo análisis de las posturas del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional acerca de la figura de la revocación directa y su procedencia, se establecieron los criterios a partir de los cuales se determina si el acto administrativo que revoca parcial o totalmente otro -de oficio o a solicitud de parte-, es susceptible de control judicial, en concreto, se consideró lo siguiente:

6- Dada esa disparidad entre los pronunciamientos judiciales acerca de los casos en los que procede

¹³ SAMAI CE, índice 2, ED_EXPEDIENTE_EXPEDIENTEDIGITAL2, p. 374.

¹⁴ Refirió las sentencias de 06 de agosto de 2015 (exp. 20130, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y, de 14 de junio de 2018 y 04 de octubre de 2018 (exps. 21061 y 19778, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁵ Exp. 27841, CP: Wilson Ramos Girón.



el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para discutir la legalidad de los actos administrativos que deciden, de oficio o a petición de parte, sobre la revocatoria directa de los otros actos administrativos, la Sala observa la necesidad de precisar que para establecer si el acto de revocación directa constituye «*situaciones nuevas*» para el administrado que habilite su control jurisdiccional, debe analizarse el acto en su integridad, *i.e.* la parte motiva y su resolutoria, pues no de otro modo podría establecerse si corresponde a una decisión administrativa novedosa que sea pasible de control judicial o si, en cambio, se trata de la misma decisión que está en firme y frente a la cual no procedería el control de legalidad por esta judicatura, puesto que se infringirían presupuestos que son de orden público como el agotamiento de la sede administrativa y el plazo de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En ese sentido, en principio, el acto administrativo que decide sobre la revocatoria directa de otro acto no es pasible de control judicial. Pero se habilita el control de legalidad por la jurisdicción contencioso-administrativa cuando la motivación del acto de revocación se refiere a «*situaciones nuevas*» que se concretan en hechos o planteamientos distintos a los formulados en el acto inicial y que llevan a modificar la situación jurídica del administrado por su revocación total o parcial, en este caso el estudio de legalidad procede solo en aquello que resulta ser novedoso respecto del acto objeto de la revocatoria; así porque en lo demás, ese acto administrativo no puede ser revisado ya que está debidamente ejecutoriado y su revisión implicaría una transgresión del artículo 96 del CPACA que prohíbe que la petición y la decisión de la revocatoria directa revivan los plazos para demandar una decisión administrativa que está en firme y frente a la que no se agotaron los recursos ordinarios para culminar la sede administrativa y, consecuentemente, habilitar su control judicial por esta judicatura.

A partir de las anteriores consideraciones, para verificar la procedencia del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto de revocatoria total o parcial de otros actos administrativos, se establecieron como reglas de unificación jurisprudencial, las siguientes:

1. Los actos administrativos que decidan, de oficio o solicitud de parte, sobre la revocatoria directa de otros actos administrativos no son pasibles de control judicial.
2. Se exceptúan de la regla anterior los actos de revocación que incluyan situaciones nuevas respecto del actos iniciales, siempre que lleven a modificarlos total o parcialmente, caso en el cual serán susceptibles del control judicial, pero únicamente respecto a la decisión novedosa y sin que pueda discutirse la legalidad de los demás planteamientos del acto inicial objeto de la revocatoria.
3. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.

3- Para resolver, se debe precisar que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho se instauró para debatir la legalidad de los siguientes actos administrativos: (i) Liquidación Oficial RDO-2018-01295 de 15 de mayo de 2018 y (ii) Resolución RDC-2020-00566 de 24 de julio de 2020 «Por medio de la cual se resuelve la solicitud de revocatoria directa de la Resolución No. RDO-2018-01295 del 15 de mayo de 2018».

El tribunal en la sentencia apelada se refirió a la procedencia para analizar la demanda frente a los actos cuestionados. Respecto de la liquidación oficial, declaró probada de oficio la excepción de caducidad del medio de control; además, precisó que «conforme con el artículo 96 del CPACA, ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga, revivirán los términos legales para demandar el acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa, razón por la cual la solicitud de revocatoria directa interpuesta por el demandante no tuvo la virtualidad de revivir el término de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho»¹⁶.
Decisión que no fue apelada.

¹⁶ Pp. 16 de 32 de la sentencia de primera instancia.



En relación con la resolución que resolvió la revocatoria directa, argumentó que «[...] en este caso debe considerarse como susceptible de ser demandada, dado que en el mismo acto la administración revocó parcialmente el acto objeto de solicitud de revocatoria, creando una situación jurídica nueva o diferente a la creada por el acto cuya revocatoria se pide»¹⁷. Como la demanda contra ese acto se promovió dentro de la oportunidad legal, el *a quo* revisó los cargos de nulidad y negó las pretensiones.

Al respecto, es oportuno precisar que el acto objeto de control -el que decidió la revocatoria directa- surgió a la vida jurídica con ocasión de la solicitud de revocatoria de la liquidación oficial formulada por el aportante en sede administrativa. La entidad consideró procedente resolverla por advertir que se invocó como causal de revocación del acto la de «[c]uando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley», y que no se interpuso el recurso de reconsideración. Para el efecto, invocó los artículos 93 y 94 del CPACA.

Según se lee en el acto administrativo demandado, los argumentos del aportante se dirigieron a cuestionar: (i) la falsa motivación de la liquidación oficial por indebida apreciación de los hechos, (ii) la falta de justificación jurídica y/o matemática para calcular los ingresos, (iii) la forma de calcular el IBC, (iv) el reconocimiento de los costos y deducciones, (v) el cálculo de las sanciones, y (vi) la aplicación del esquema de presunción de costos.

La UGPP al decidir la solicitud de revocatoria concretó el análisis en lo siguiente: (i) la regulación jurídica de la base gravable para los períodos cuestionados -enero a diciembre de 2015-, (ii) la forma en la que se calcularon los ingresos -a partir de los registrados en la declaración de renta-, (iii) la procedencia de los costos y deducciones -algunos aceptados otros rechazados-, (iv) la aplicación del esquema de presunción de costos -más favorable para el aportante respecto de los costos aceptados en la liquidación oficial-, (v) la conformación del IBC, (vi) la verificación del pago de los aportes, y (vii) las sanciones por omisión e inexactitud. En el acto se resolvió, entre otras cosas, aplicar el esquema de presunción de costos para revocar parcialmente la liquidación oficial -que había decidido sobre los costos- y las sanciones -disminuyeron los valores-.

Visto el acto acusado, se tiene que, la revocatoria directa de la liquidación oficial se fundamentó en el esquema de presunción de costos creado por el parágrafo del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019, cuya aplicación se reguló en el artículo 193 de la Ley 2010 de 2019¹⁸. Además, sobre la materialización del esquema se hizo referencia a la Resolución 209 de 2020 «[p]or la cual se adopta el esquema de presunción de costos para los trabajadores independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales, conforme a su actividad económica». En la resolución demandada se lee lo siguiente¹⁹:

b) Costos.

El legislador para determinar las expensas que son deducibles en desarrollo de la actividad productora de renta, en el parágrafo del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019, ordenó a la unidad determinar un esquema de presunción de costos para los trabajadores independientes por cuenta propia y para los que celebren un contrato diferentes [sic] de prestación de servicios personales que impliquen subcontratación y/o compra de insumos o expensas, atendiendo los datos estadísticos producidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el Departamento

¹⁷ P. 16 de la sentencia de primera instancia.

¹⁸ Adicionó el parágrafo 2 al artículo 244 de la Ley 1955 de 2019.

¹⁹ Pp. 13 y 14 de la Resolución RDC-2020-00566 de 24 de julio de 2020.



Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables, para determinar un esquema de presunción de costos.

Así mismo, dejó claro que los obligados podrán establecer costos diferentes de los definidos por el esquema de presunción de costos de la UGPP, siempre y cuando cuenten con los documentos que soporten los costos y deducciones y cumplan los requisitos exigidos en el artículo 107 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional para su deducibilidad, así:

[Se transcribe el párrafo del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019]

En cumplimiento de la orden dada, esta Unidad expidió las Resoluciones 1400 de 2019 y 209 de 2020; por las cuales se adoptan el esquema de presunción de costos para los transportadores de carga por carreta [Sic] y para los demás trabajadores independientes por cuenta propia, respectivamente.

Para su aplicación, el artículo 139 de la Ley 2010, adicionó el artículo 244 de la Ley 1955 de 2019, señalando los siguientes requisitos:

[Se transcribe el párrafo 2° del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019]

Conforme a lo anterior, el esquema de presunción de costos acogido mediante las Resoluciones 1400 de 2019 y 209 de 2020, es aplicable a los procesos de fiscalización en curso y a los que se inicien respecto de cualquier vigencia fiscal o a los que estén en trámite de resolver la solicitud de revocatoria directa y no dispongan de una situación jurídica consolidada de pago.

En ese orden, la presente solicitud de revocatoria directa cumple con los requisitos para ser aplicada la presunción de costos establecida en la Resolución 209 de 2020, al encontrarse en término para resolverla y no haber realizado el pago total de los aportes determinados al 27 de diciembre de 2019, fecha de publicación de la Ley 2010 de 2019, circunstancia por la cual esta Unidad estudiará cuál es el valor de costos a reconocer más beneficioso para el aportante, entre los costos soportados y la presunción.

4- Ahora, en sede judicial como cargos de nulidad se formularon los siguientes: (i) nulidad del acto administrativo por ser expedido con infracción de las normas en que deberían fundarse; (ii) indebida determinación del IBC -falta de apreciación de los costos y gastos de la actividad económica-; (iii) no se tuvo en cuenta el pago de aportes realizados; (iv) transformación de la conducta de omisión a mora en el pago de aportes a pensión; y (v) falsa motivación. Los que fueron negados por el tribunal en primera instancia.

5- La parte actora apeló la decisión del *a quo* con fundamento en los siguientes cargos: (i) determinación del IBC²⁰ -falta de regulación normativa sobre la base gravable, el sistema de presunción de ingresos no estaba reglamentado-; (ii) valoración probatoria -en relación con los soportes de los costos-; (iii) presunción de veracidad de las declaraciones tributarias -apreciación parcializada, solo frente a los ingresos, no respecto de los costos-; (iv) modificación de la omisión a mora en pensiones -falta de revisión de prueba sobre la fecha de afiliación-; y (v) pago de aportes parciales durante el proceso de fiscalización -las planillas PILA no se valoraron-.

6- En aplicación de las reglas de unificación jurisprudencial 1 y 2, según las cuales, «1. Los actos administrativos que decidan, de oficio o solicitud de parte, sobre la revocatoria directa de otros actos administrativos no son pasibles de control judicial» y «2. Se exceptúan de la regla anterior los actos de revocación que incluyan situaciones nuevas respecto del actos iniciales, siempre que lleven a modificarlos total o parcialmente, caso en el cual serán susceptibles del control judicial, pero únicamente respecto a la decisión novedosa y sin que pueda discutirse la legalidad de los demás planteamientos del

²⁰ Los argumentos de este cargo coinciden con los del denominado «[e]xiste nulidad de los actos administrativos por ser expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse».



acto inicial objeto de la revocatoria», para la Sala el acto administrativo demandado no es susceptible de control judicial, puesto que, si bien modificó parcialmente la liquidación oficial para disminuir los aportes y las sanciones producto de la aplicación del esquema de presunción de costos, se constata que ello fue para aminorar la base de cuantificación del tributo a partir del reconocimiento de las erogaciones presuntas, glosa que incide en el IBC y frente a la cual se pronunció la entidad en el acto de determinación, aduciendo que «el aportante no entregó soportes de los costos y/o gastos que pudieran ser deducidos (...)», por lo que ahora, en sede judicial contra el acto de revocatoria directa, se insiste en la aceptación de deducciones, pretendiendo discutir aspectos que no fueron alegados en su oportunidad en sede administrativa, contra el acto de determinación.

Lo mismo ocurre frente a los argumentos del recurso de apelación relacionados con la sujeción pasiva de los trabajadores independientes, la obligación de afiliarse y contribuir al sistema de seguridad social integral, el cambio de conducta de omisión a mora, los elementos sobre los cuales se determina la cuota tributaria, la aplicación de los pagos realizados con las planillas PILA y las sanciones procedentes -omisión e inexactitud-.

Por consiguiente, como en este caso el acto administrativo que decidió la solicitud de revocatoria directa no incluye una situación nueva respecto de la liquidación oficial, le está vedado a esta judicatura pronunciarse sobre los planteamientos expuestos en la demanda y reiterados en el recurso de apelación, en tanto implicaría hacer un estudio de legalidad del acto de determinación, respecto del cual no se agotó la sede administrativa y operó la caducidad, lo cual infringiría la prohibición prevista en el artículo 96 del CPACA.

Conclusión

7- Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala revocará el ordinal segundo de la decisión de primer grado -negó las pretensiones frente al acto de revocatoria directa- para, en su lugar, declarar probada de oficio la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda, porque el acto mediante el cual se decidió sobre la revocatoria directa de la liquidación oficial de aportes a pensión y salud a cargo del demandante para los períodos de 2015 no es pasible de control judicial. En lo demás, se confirmará.

Costas

8- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Segundo: Declarar probada de oficio la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda, porque el acto demandado no es susceptible de control judicial, de conformidad con lo analizado en esta providencia.



2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. 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)
WILSON RAMOS GIRÓN (E)
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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