



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., dieciocho (18) de septiembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 50001-23-33-000-2019-00002-01 (29272)
Demandante: Eneine Martínez Martínez
Demandada: UGPP

Temas: Aportes 2014. Independiente. IBC. Declaración de renta

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 16 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que decidió²:

«Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución No. RDO-2017-03041 del 29 de agosto de 2017 que calculó un mayor aporte a la seguridad social del año 2014 y determinó la sanción por inexactitud y la Resolución No. RDC-2018-00930 del 28 de agosto de 2018 mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Condenar a título de restablecimiento del derecho la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscal – UGPP, a reliquidar los aportes a seguridad social en pensiones y salud de la demandante en los meses de febrero a diciembre del año 2014 teniendo en cuenta el ingreso base de cotización determinado por la sala en la parte considerativa de esta providencia. De la misma forma deberá reliquidarse la sanción por inexactitud impuesta a la demandante conforme las consideraciones de esta providencia.

Tercero: Niéguese las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. (...)

Sexto: Condenar en costas parciales a la entidad demandada, equivalente a un 50% de la liquidación de costas que se realicen, teniendo en cuenta que la condena fue parcial».

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP profirió Liquidación Oficial RDO-2017-03041 del 29 de agosto de 2017³ por medio de la cual determinó a Eneine Martínez Martínez aportes al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral) correspondientes a los periodos enero a diciembre del año 2014 e impuso sanción por inexactitud⁴. Decisión contra la cual la actora interpuso recurso de reconsideración resuelto con Resolución

¹ SAMAI CE índice 11

² SAMAI tribunal índice 25

³ SAMAI tribunal índice 4 ff. 31 a 46

⁴ Determinó ajustes por \$52.597.800 e impuso sanción por inexactitud de \$31.558.680



RDC 2018-00930 del 28 de agosto de 2018⁵, en el sentido de disminuir los ajustes liquidados y la sanción por inexactitud⁶.

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 pretensiones⁷:

Principales:

- 1.- Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial RDO-2017-03041 del 29/08/2017; mediante la cual se calculó un mayor aporte a seguridad social por el año 2014 y se determinó una sanción por inexactitud.
- 2.- Se declare la nulidad de la Resolución No. RDC-2018-00930 del 28/08/2018 y notificada el día 03 de septiembre de 2018; mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se calculó un mayor aporte a seguridad social por el año 2014 y se determinó una sanción por inexactitud.
- 3.- Se restablezca el derecho y se condene a la UGPP a devolver las sumas pagadas por aportes a la seguridad social, junto con los intereses moratorios pagados.
- 4.- Se condene a pagar las respectivas indemnizaciones por daño moral y por daños en la salud (salud y vida en relación).
- 4.- Se condene al pago de intereses por el tiempo que estuvo ese dinero en poder de la UGPP.
- 5.- Se condene en costas y agencias en derecho a la UGPP.

Subsidiarias:

- 1.- Se restablezca el derecho y se declare que la seguridad social fue debidamente pagada, con las bases justas. (Subsidiaria de la pretensión principal No.3).

Invocó como normas vulneradas los artículos 58, 90, 95-9 y 363 de la CP (Constitución Política); 82, 581, 683, 684, 746, 772, 773 y 774 del ET (Estatuto Tributario); 156 de la Ley 1151 de 2007; 18 de la Ley 1122 de 2007; 135 de la Ley 1753 del 2015; 66 del Decreto 806 de 1998 y 1 -parágrafo- del Decreto 510 de 2003, bajo el siguiente concepto de violación⁸:

Los actos adolecen de nulidad porque (i) como la actora se encontraba dentro del «grupo de independientes por cuenta propia» en razón a la actividad de transporte de pasajeros, no estaba obligada a efectuar cotizaciones en el 2014 por no estar reglamentado el IBC ni el esquema de presunción de ingresos para este tipo de trabajadores; (ii) no son procedentes los aportes extemporáneos a salud porque no es posible disfrutar del servicio a cambio del pago; (iii) la base debió corresponder al 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, pues debería reconocerse la existencia de contratos verbales de prestación de servicios; (iv) comoquiera que la UGPP tomó los ingresos de la declaración de renta de la actora, también debió tener en cuenta los costos y gastos en consideración a la presunción de veracidad del denunciado privado, el cual se ajusta a la contabilidad, los estados financieros y la certificación del contador -cumple con los requisitos para ser plena prueba-; (v) no le era dable a la UGPP exigir la exhibición de la totalidad de los libros, comprobantes y documentos; (vi) se pretende el pago de aportes sobre una base superior a las utilidades; y (vii) las sumas fijadas resultaron excesivas y

⁵ SAMAI tribunal índice 4 ff. 47 a 62

⁶ Disminuyó ajustes a \$52.319.000 y sanción por inexactitud a \$31.391.400

⁷ SAMAI tribunal índice 4 f. 10

⁸ SAMAI tribunal índice 4 ff. 11 a 25



confiscatorias.

Solicitó condenar a la UGPP a pagar indemnización por daños morales y a la salud causados por el proceso de fiscalización -según certificación psicológica e historia clínica-.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁹. Indicó que (i) la demandante tenía la obligación de aportar porque para el 2014 estaba legalmente determinado el IBC para trabajadores independientes por cuenta propia y tenía capacidad de pago acorde con su declaración de renta; (ii) no procede la base del 40% prevista en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 porque esa norma solo era aplicable a independientes con contratos de prestación de servicios; (iii) la actora no honró la carga de la prueba que en ella recaía de acreditar el periodo en que percibió los ingresos -a cuyo efecto se tomaron válidamente los de la declaración de renta y se dividieron en los doce meses del año-; (iv) no bastaba con enunciar los costos y gastos en el denuncia privado sino que se requería acreditar los requisitos legales para su aceptación -no fueron demostrados porque no se aportó ningún medio de prueba y las certificaciones del contador no cuentan con grado de detalle ni se acompañaron de soportes-; (v) el tributo fijado no fue confiscatorio; y (vi) no procede la solicitud de indemnización porque no aparecen demostrados los perjuicios.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas parciales a la demandada¹⁰. Señaló que (i) la actora estaba obligada a afiliarse y a pagar aportes como independiente por cuenta propia porque en el 2014 estaba definido legalmente el IBC para esos trabajadores; (ii) las cotizaciones a salud eran obligatorias al margen de la utilización del servicio; y (iii) no procede la base del 40% prevista en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 porque esa norma solo era aplicable a independientes con contratos de prestación de servicios. Le dio prosperidad al cargo de reconocimiento de costos y gastos registrados en el denuncia rentístico en consideración a la presunción de veracidad del mismo y a que fue el medio de prueba para establecer los ingresos.

No procede la pretensión de devolución porque lo pagado por la actora fue inferior a lo determinado y no hay lugar a acceder a la petición de indemnización dado que no se demostró que la afectación surgiera por el proceso de fiscalización. Comoquiera que prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda, procede la condena en costas parcial a la UGPP -50% de la liquidación que se practique- acorde con el artículo 365.5 del CGP.

Recurso de apelación

La **demandante**¹¹ insistió en que la base gravable debió corresponder al 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, pues a su juicio se debería reconocer que ejerció la actividad de transporte en razón a contratos de prestación de servicios verbales. Expresó su conformidad con la decisión del *a quo* de aceptar los costos y gastos registrados en la declaración de renta.

La **demandada**¹² apeló para cuestionar la aceptación de los costos y gastos de la declaración de renta sin verificar las reglas para su reconocimiento, que exigen

⁹ SAMAI tribunal índice 06

¹⁰ SAMAI Tribunal índice 25. Como la UGPP recalculó el IBC de enero, no ordenó reliquidar aportes de ese periodo (aspecto no apelado por la actora)

¹¹ SAMAI Tribunal índice 32

¹² SAMAI Tribunal índice 30



comprobación especial frente a tales erogaciones acorde con el artículo 107 del ET. A su juicio, como no se aportó prueba en ese sentido ni del cumplimiento de los requisitos -la certificación del contador no cuenta con grado de detalle ni se acompañó de soportes-, la entidad estaba habilitada para tomar los ingresos de la declaración de renta, sin tener en cuenta las expensas, pues de lo contrario se podrían afectar los recursos del sistema.

No es procedente la condena en costas ante la prosperidad parcial de las pretensiones y porque no obran en el expediente pruebas que acrediten los gastos incurridos por la actora o que la UGPP hubiera obrado con temeridad o mala fe.

Pronunciamientos finales

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas parciales a la demandada. En concreto corresponde establecer si la base gravable debería corresponder al 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 -cargo de la demandante-; si se deben detraer los costos y gastos de la declaración de renta para hallar el IBC -cargo de la demandada- y si procede la condena en costas.

Análisis del caso concreto

2- A juicio de la demandante, la base gravable correspondería al 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 porque se debería reconocer que ejerció la actividad de transporte en razón a contratos verbales de prestación de servicios.

La norma en mención señalaba¹³ que los independientes con contratos de prestación de servicios debían aportar sobre una base de cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. En ese orden y acorde con el criterio de la Sección¹⁴, en vigencia de tal marco normativo, a los trabajadores independientes distintos a aquellos con contrato de prestación de servicios no les era aplicable dicho porcentaje por cuanto contaban con una base diferente para pensión y salud conforme con los artículos 15, 19 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los Decretos 806 de 1998, 1406 de 1999 y 510 de 2003.

Según lo expuesto por la actora en sede de apelación, su alegación se orienta a que se le reconozca como trabajadora independiente con contratos de prestación de servicios verbales, a fin de acceder a la aplicación del referido precepto normativo. Tal argumento resulta contradictorio porque en la misma demanda reconoció pertenecer al «grupo de independientes por cuenta propia» para fundamentar la ausencia de reglamentación del IBC de aportes en el 2014 frente a ese tipo de trabajadores. Adicionalmente, al margen de que los supuestos contratos hayan sido verbales, tenía la carga de acreditar su existencia y ejecución con otros medios probatorios que dotaran al juez de certeza de lo alegado; no obstante, como no aportó ninguna prueba con ese fin, no logró desvirtuar la presunción

¹³ Vigente para el periodo cuestionado -2014-. Derogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015.

¹⁴ Sentencia del 20 de febrero de 2025 (exp. 28953, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)



de legalidad de los actos demandados¹⁵, como fue avalado por el *a quo*, en tanto, se reitera, no es procedente calcular la base gravable sobre el 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, porque esa disposición aplica a trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios, calidad que no fue acreditada por la actora. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

3- El tribunal le dio prosperidad al cargo de reconocimiento de los costos y gastos registrados en el denunciario rentístico en consideración a la presunción de veracidad y a que fue el medio de prueba para establecer los ingresos. La demandada apeló para cuestionar la aceptación de dichas expensas sin verificar las reglas para su reconocimiento, que en su entender exigen comprobación especial frente a tales erogaciones acorde con el artículo 107 del ET. A su juicio, como no se aportó prueba en ese sentido ni del cumplimiento de los requisitos -la certificación del contador no cuenta con grado de detalle ni se acompañó de soportes-, la entidad estaba habilitada para tomar los ingresos de la declaración, sin tener en cuenta las expensas.

En torno a la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para liquidar los aportes al SPS, es criterio reiterado de la Sección¹⁶, que no se refiere únicamente a los ingresos, por cuanto ello conllevaría una valoración «parcializada» de la autoliquidación y, por ende, se exige al operador jurídico «tener en cuenta las erogaciones en las que se incurrió en la actividad generadora de renta, esto es los costos y deducciones, puesto que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del ET cubre toda la declaración»¹⁷.

Con ello, no se desconoce que la UGPP tiene la potestad de solicitar comprobaciones especiales de las aminoraciones del IBC de los aportes al SPS, pero sin dejar de lado que estas puedan ser demostradas mediante la declaración de renta, en los casos en que ese sea el medio probatorio utilizado por la administración para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados¹⁸.

Desde esa perspectiva, el cálculo del IBC con los datos del denunciario rentístico no implica la determinación de una base gravable incorrecta como alude la demandada, pues en el presente caso esa fue la prueba que adoptó la UGPP para establecer los ingresos, a cuyo efecto las expensas se acreditan con ese mismo medio probatorio acorde con la postura reiterada de la Sala. Por ende, lleva la razón la demandante al señalar que también debe reconocerse valor probatorio a la declaración de renta en lo que respecta a las erogaciones, pues la valoración de ese medio de prueba debe ser integral. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece que en el caso no es procedente calcular la base gravable sobre el 40% previsto en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 porque esa disposición aplica a trabajadores independientes con contratos de prestación de servicios, calidad que no fue acreditada por la actora. Al tomar la declaración de renta como medio de prueba para liquidar aportes al SPS se debe tener en cuenta tanto los ingresos como los costos y gastos que aminoran la base.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

¹⁵ En el mismo sentido, la referida sentencia del 20 de febrero de 2025 (exp. 28953, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹⁶ Expuesto, entre otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2022, 15 de junio y 14 de septiembre de 2023 (exps. 26206, 26698 y 26001, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y 18 de mayo de 2023 (exp. 26808). Reiterada en sentencia del 07 de marzo de 2024 (exp. 27070, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁷ Sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 26698 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

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



Costas

5- Frente a la condena en costas impuesta y apelada por la demandada, en tanto se confirma la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, se revocará conforme con el artículo 365.5 del CGP. Por las mismas razones no se condenará en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. Revocar el ordinal sexto de la sentencia apelada.
2. Confirmar en lo demás la sentencia de primera instancia.
3. Sin condena en costas en segunda instancia, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

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
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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