



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., trece (13) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 50001-23-33-000-2019-00055-01 (29927)
Demandante: Claudia Inés Sanín Lozano
Demandada: UGPP

Temas: Aportes 2014. Independiente. IBC. Prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 04 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que decidió²:

«Primero: Niéguese las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Condenar en costas en esta instancia a la parte accionante, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la esta providencia.»

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP profirió la Liquidación Oficial RDO-2017-02976 del 24 de agosto de 2017³ por la cual determinó a Claudia Inés Sanín Lozano⁴ aportes al SSSI (Sistema de Seguridad Social Integral) correspondientes a los periodos enero a diciembre del año 2014 e impuso sanción por omisión⁵. Decisión contra la cual la actora interpuso recurso de reconsideración resuelto con Resolución RDC 2018-01062 del 14 de septiembre de 2018⁶, en el sentido de disminuir los ajustes liquidados y la sanción por omisión⁷.

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 pretensiones⁸:

«Pretensiones principales:

Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución No. RDO-2017-02976 del 24 de agosto del 2017: “Por medio de la cual se profiere a

¹ SAMAI CE índice 11

² SAMAI tribunal índice 8

³ SAMAI CE índice 21

⁴ Rentista de capital y comerciante con establecimiento de comercio al por menor, acorde con el Rut y el certificado del contador.

⁵ Determinó ajustes por \$56.364.000 e impuso sanción por omisión de \$112.728.000

⁶ SAMAI CE índice 21

⁷ Disminuyó ajustes a \$56.162.200 y la sanción por omisión a \$112.324.400

⁸ SAMAI tribunal índice 4 *Contrato Nro. C01.PCCNTR.2053505 (.pdf)(.pdf) NroActua 4 ff. 4 a 6*



Claudia Inés Sanín Lozano (...) liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social integral en el Subsistema de Salud y Pensiones y se sanciona por omisión” cuyos periodos están comprendidos entre enero a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de cincuenta y seis millones trescientos sesenta y cuatro mil pesos m/cte (\$56.364.000) y sanción por la omisión anterior, por un valor de ciento doce millones setecientos veintiocho mil pesos m/cte (\$112.728.000).

2. Resolución No. RDC-2018-01062 del 14 de septiembre del 2018; “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. RDO-2017-02976 del 24 de agosto del 2017” cuyos periodos están comprendidos entre enero de 2014 a diciembre de 2014, determinando una presunta obligación al sistema de la seguridad social por salud y pensión por un valor de cincuenta y seis millones ciento sesenta y dos mil doscientos pesos m/cte (\$56.162.200) y sanción por la omisión, por un valor ciento doce millones trescientos veinticuatro mil cuatrocientos (\$112.324.400).

Pretensiones subsidiarias:

a. De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicitamos a su señoría que, en caso de no conceder la pretensión principal de nulidad del acto administrativo, se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda y proceda a realizar una reliquidación de la presunta deuda fijada por la UGPP en el acto administrativo demandado, declarando la nulidad parcial del mismo: (...)

b. De igual forma señor juez, con el fin de evitar un perjuicio mayor a mi poderdante al haber interpuesto esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en dado caso se obligue a realizar un pago a seguridad social, solicitamos cordialmente que se le exonere del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representada por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.

Sobre el restablecimiento del derecho:

a. Sobre el daño emergente:

1. Que se reconozca por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida por mi poderdante durante el proceso de fiscalización de la UGPP para dar respuesta integral al requerimiento para declarar y/o corregir, interponer el recurso de reconsideración y la presente demanda de nulidad y restablecimiento. Los valores de los gastos incurridos son por un valor de diez millones de pesos m/cte (\$10.000.000), los cuales se prueban con los contratos de prestación de servicios suscritos y que se allegan en el acápite de pruebas de la presente demanda.

2. En el caso de una eventual declaración de nulidad total o parcial de los actos atacados, solicitamos cordialmente se ordene a la Unidad la devolución de los dineros pagados por concepto de pago de seguridad social del año fiscalizado respeto al capital, intereses moratorios y/o sanciones por omisión, inexactitud o mora.

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».

Invocó como normas vulneradas los artículos 29, 48 y 338 de la CP (Constitución Política); 2, 3 y 5 de la Ley 797 de 2003; 135 de la Ley 1753 de 2015; 107, 330, 617 y 618 del ET (Estatuto Tributario); 180 de la Ley 1607 de 2012; 18 de la Ley 1122 de 2007 y 1 del Decreto 3085 de 2007, bajo el siguiente concepto de violación⁹:

Adujo que para notificar el requerimiento de información la UGPP remitió correo certificado que fue devuelto ante la imposibilidad de su entrega y, por consiguiente,

⁹ SAMAI tribunal índice 4 certificado Contrato Nro. C01.PCCNTR.2053505 (.pdf)(.pdf) NroActua 4 ff. 11 a 48



procedió a notificarlo por aviso. Al efecto, estimó que la entidad notificó indebidamente el acto porque antes de fijar el aviso debió intentarlo por todos los medios a su alcance, como el número telefónico y el correo electrónico consignados en el RUT, para garantizar el conocimiento del proceso de fiscalización y el ejercicio de los derechos de defensa y contradicción.

Aseguró que no le asistía la obligación de efectuar aportes en el 2014 porque para ese año no se encontraba definida la base de cotización para trabajadores independientes por cuenta propia -elemento del tributo fijado hasta la expedición de la Ley 1753 de 2015-, ni se había reglamentado el sistema de presunción de ingresos. Además, acorde con pronunciamientos de la DIAN y del Ministerio de Trabajo, no tenía la obligación de aportar respecto de los ingresos por arriendos por no provenir de la prestación de un servicio personal, aunado a que los rentistas de capital no estaban incluidos como sujetos pasivos¹⁰.

En cuanto al IBC, la UGPP adoptó una presunción errada -dividió en doce meses los ingresos brutos de la declaración de renta- porque los aportes debían realizarse sobre lo realmente percibido -a cuyo efecto debe tenerse en cuenta la certificación del contador público detallada que revela la realidad económica de la actora en cada periodo-; vulneró el principio de buena fe al tener en cuenta los ingresos brutos de la declaración de renta, sin considerar los costos y gastos -debió calcular los aportes sobre la renta líquida-; excedió su competencia al analizar la procedencia de dichas erogaciones -función que solo le competía a la DIAN-; determinó incorrectamente el IBC de enero porque correspondía calcularlo con base en el salario mínimo del año anterior; y debió establecer los aportes sobre un IBC del 40% del valor mensualizado de los ingresos según el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 por ser más favorable y encontrarse vigente al inicio de la fiscalización.

La UGPP erró al omitir aplicar la Ley 1819 de 2016 para calcular la sanción por omisión en el requerimiento para declarar y/o corregir, pues estaba vigente para el momento de su notificación -2017- y resultaba más favorable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹¹. Señaló que fue adecuada la notificación del requerimiento de información porque previo al aviso envió el acto por correo a la dirección indicada en el RUT de la actora acorde con lo establecido en la ley, por lo que no correspondía acudir a otros medios diferentes.

Luego de aludir a la normativa aplicable, indicó que con antelación a la Ley 1753 de 2015 estaba regulada la obligación de aportar de los trabajadores independientes por cuenta propia -según los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993, que se presume por ser declarante de impuestos-, dentro de los que se encuentran los rentistas de capital -como la actora-, por ser personas económicamente activas, para quienes fue definido el IBC en el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 -modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003-, en concordancia con el artículo 30 del Decreto 1406 de 1999, en el sentido de autorizar a los aportantes informar voluntariamente su base de cotización según los ingresos efectivamente percibidos luego de deducir las expensas -parágrafo del artículo 1 del Decreto 510 de 2003-¹².

En cuanto al IBC, como la actora no cumplió con la carga de aportar pruebas, cruzó información con la DIAN de donde obtuvo la declaración de renta que se presume veraz

¹⁰ En caso de determinar el deber de cotizar, por favorabilidad se debería establecer la base sobre un salario mínimo pues no declaró ingresos, acorde con el artículo 6 de la Ley 797 de 2003.

¹¹ SAMAI tribunal índice 4 certificado *Contrato Nro. C01.PCCNTR.2053505 (.pdf)(.pdf) NroActua 4*

¹² Adujo que la actora no informó su base de cotización.



-artículo 746 del ET- y que acreditó la percepción de ingresos en el 2014, tomados para calcular los aportes, sin que fuera procedente tener en cuenta costos y gastos porque frente a ellos se requería verificar los requisitos legales, a cuyo efecto algunos fueron aceptados y otros rechazados. Al respecto, adujo que la certificación del contador no es prueba de expensas ni de distribución de ingresos -no fue acompañada de soportes ni cuenta con grado de detalle-; la entidad no excedió su competencia al analizar la procedencia de dichas erogaciones -en procura de determinar correctamente la base gravable-; el IBC de enero fue calculado acorde con el límite legal y con base en la información proporcionada; y no correspondía calcular los aportes sobre un IBC del 40% porque no es viable la aplicación retroactiva del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.

No procede el cargo sobre la sanción por omisión porque en efecto se calculó acorde con la Ley 1819 de 2016 -pese a que en el requerimiento para declarar se aludió a la Ley 1607-.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora¹³. No le dio prosperidad al cargo en torno a la notificación del requerimiento de información porque acorde con la normativa la UGPP envió el correo a la dirección física informada en el RUT y como fue devuelto con la anotación «envío no entregado» estaba habilitada para notificarlo por aviso; además, en el supuesto de una notificación irregular de ese acto, no incidiría en la legalidad de la actuación acusada, salvo que se reflejara en los actos definitivos.¹⁴

La actora debió afiliarse y pagar aportes en virtud de su capacidad de pago y por ser rentista de capital, calidad que la ubica dentro de los trabajadores independientes por cuenta propia, frente a quienes estaba determinada la base de aportes en el 2014 -artículo 19 de la Ley 100 de 1993- atinente a los ingresos reportados ante la entidad administradora que deben corresponder con los efectivamente percibidos.

Estableció el IBC¹⁵ teniendo en cuenta las erogaciones certificadas por el contador público junto con las aceptadas por la UGPP en los actos acusados -sin modificar los ingresos determinados en los actos-, y resultaron valores mensuales que superaron el límite de 25 smmlv. Concluyó que, como con ese nuevo cálculo el IBC sigue siendo el tope legal, mismo definido en los actos acusados, debía mantenerse su legalidad. Ello, sin que fuera procedente aplicar la base del 40% prevista en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 porque los periodos cuestionados son anteriores a su entrada en vigor.

Encontró ajustada la sanción por omisión impuesta porque se fijó con base en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 que resultaba más favorable. Condenó en costas a la actora vencida en juicio, acorde con los artículos 188 del CPACA y 365.1 del CGP.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del *a quo*. Frente a la notificación del requerimiento de información, insistió en que fue indebida porque la UGPP debió comunicarlo por todos los medios a su alcance, *i.e.*, por correo electrónico o el número telefónico -consignados en el RUT- a fin de garantizar su publicidad y el ejercicio del derecho de defensa.

Reiteró que no era procedente exigir el pago de aportes porque, en su criterio, para el año 2014 no estaba desarrollado el método para establecer el IBC de trabajadores

¹³ SAMAI tribunal índice 8. Condena en costas a la parte vencida con base en los arts. 188 CPACA y 365.1 CGP, que se liquidarán acorde con el art. 366 ib.

¹⁴ Citó la sentencia del 30 de marzo de 2023 (exp. 27106, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹⁵ Si bien la valoración de la declaración de renta debe ser integral -no registra erogaciones por ser IMAS-, en el caso no impacta el IBC.



independientes por cuenta propia, al no haber sido determinado un sistema de presunción de ingresos y toda vez que el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 -modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003- solo aplica para quienes hayan declarado ingresos en la entidad de afiliación, lo que no ocurrió en el caso¹⁶. Además, respecto de los ingresos por arriendos no había obligación de aportar por no provenir de la prestación de un servicio personal, ni existir norma que incluyera a los rentistas como sujetos pasivos -el Decreto 806 de 1998 es reglamentario-, para quienes tampoco había una base regulada.

En cuanto al IBC, insistió en que la entidad adoptó una presunción errada al dividir en doce meses los ingresos de la declaración de renta porque los aportes debían realizarse sobre lo realmente percibido; pretermitió la presunción de veracidad de la declaración de renta por no tener en cuenta costos y gastos -debió calcular los aportes sobre la renta líquida-; excedió su competencia al analizar la procedencia de dichas erogaciones -función que solo competía a la DIAN- y debió establecer los aportes sobre un IBC del 40% del valor mensualizado de los ingresos según el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 por ser más favorable y encontrarse vigente al momento de emitir los actos demandados. El *a quo* debió declarar la nulidad de la actuación acusada porque, pese a que en el fallo efectuó un cálculo que no impactó el IBC, aceptó que el realizado por la UGPP fue erróneo. Y adicionó que la entidad demandada podría haber solicitado una comprobación especial o decretado una inspección judicial para verificar los soportes de las expensas.

La UGPP erró al omitir aplicar la Ley 1819 de 2016 para calcular la sanción por omisión en el requerimiento para declarar y/o corregir, porque estaba vigente para el momento de la notificación -2017- y resultaba más favorable. No discutió la condena en costas.

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 la parte demandante -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y la condenó en costas.

En concreto corresponde establecer (i) si el requerimiento de información fue notificado en debida forma; (ii) si para el año 2014 existía base de cotización de aportes para independientes por cuenta propia dentro de quienes se incluyen los rentistas de capital; (iii) si ese cargo se resolviera de forma negativa, corresponderá definir a) si la actora demostró sus ingresos y el periodo en que los devengó de manera que tornara improcedente fijar la base con fundamento en una presunción de ingresos, b) si la administración omitió los costos y gastos de la declaración de renta, c) si la UGPP carecía de competencia para analizar las erogaciones de la declaración de renta, d) si había lugar a calcular los aportes sobre un IBC del 40% del valor mensualizado de los ingresos según el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015; y (iv) si se aplicó la Ley 1819 de 2016 para calcular la sanción por omisión.

¹⁶ Expresó que, en caso de determinar el deber de cotizar, por favorabilidad se debería establecer la base sobre un salario mínimo.



La actora en el recurso de apelación adicionó que la entidad demandada podría haber solicitado una comprobación especial o decretado una inspección judicial para verificar los soportes de las expensas. La Sala se abstendrá de emitir juicio al respecto ya que se trata de un planteamiento nuevo que solo fue aducido con el recurso de apelación. Sobre el particular, ha sido uniforme la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos y argumentos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, sin que la contraparte tuviera oportunidad de ejercer el derecho de defensa, siendo requisitos de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso.¹⁷

Análisis del caso concreto

2- Sobre el primer planteamiento, el *a quo* no le dio prosperidad al cargo porque advirtió que para notificar el requerimiento de información, acorde con la normativa, la UGPP envió el correo a la dirección física informada en el RUT y como fue devuelto con la anotación «envío no entregado» estaba habilitada para notificarlo por aviso. Tal decisión fue censurada por la actora en el sentido de insistir en que fue indebida la notificación porque la UGPP debió comunicar el acto por todos los medios a su alcance, *i.e.*, por correo electrónico o el número telefónico -consignados en el RUT-, a fin de garantizar su publicidad y el ejercicio del derecho de defensa.

En cuanto a la forma de notificación de las actuaciones de la UGPP, las normas aplicables son las del ET por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Así, acorde con el artículo 565 del ET, el requerimiento de información podía notificarse por correo con la entrega de una copia del acto administrativo en la última dirección informada por la aportante en el RUT. Al efecto, el artículo 567 *ib.* dispone que cuando el acto a notificar se envíe a una dirección errada -distinta a la registrada o la posteriormente informada-, habrá lugar a corregir el yerro en cualquier tiempo enviándola a la correcta. Empero, cuando la devolución del correo se produzca por cualquier razón diferente a dirección errada¹⁸, se habilita la notificación subsidiaria del aviso, de conformidad con el artículo 568 *ib.*¹⁹

En el caso la UGPP profirió el Requerimiento RQI-M-3690 del 21 de octubre de 2016, con el cual le solicitó a la actora información en relación con sus aportes. Al respecto, no existe controversia en cuanto a que dicho acto fue enviado por correo certificado a la dirección física informada en el RUT y que tras su devolución con la anotación «envío no entregado», se surtió por aviso acorde con el artículo 568 del ET. De manera que, no se advierte irregularidad en la actuación adelantada por la demandada pues, acorde con la normativa y en línea con el precedente, se encontraba habilitada para notificar por aviso, tras la devolución del correo con anotación diferente a dirección errada. En ese orden, frente a lo ocurrido en el caso, no le asiste razón a la demandante en cuanto a que la UGPP debió comunicar el acto por todos los medios a su alcance, pues en torno a situaciones con identidad fáctica, la Sala ha precisado que no existe el deber a cargo de la administración de realizar varios intentos de entrega del acto, sino que basta con que haya enviado copia del mismo a la dirección del aportante informada en el RUT para que quede habilitada la notificación mediante aviso²⁰. No prospera el cargo.

¹⁷ Entre otras, sentencia del 22 de abril de 2021 (exp 25427, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹⁸ Sentencia del 09 de julio de 2020 (exp. 24055, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

¹⁹ Para el momento de la notificación del requerimiento de información no había entrado en vigor el artículo 312 de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016.

²⁰ Sentencia del 18 de marzo de 2019 (exp. 22360, CP. Milton Chaves García) reiterada en sentencia del 16 de noviembre de 2023 (exp. 25409, CP. Wilson Ramos Girón)



3- En cuanto a la segunda cuestión, el tribunal juzgó que la actora debió afiliarse y pagar aportes en virtud de su capacidad de pago y por ser rentista de capital, calidad que la ubica dentro de los trabajadores independientes por cuenta propia, frente a quienes estaba determinada la base de aportes en el 2014 -acorde con el artículo 19 de la Ley 100 de 1993- atinente a los ingresos reportados ante la entidad administradora que deben corresponder con los efectivamente percibidos. La apelante adujo que no era procedente exigir el pago de aportes porque, en su criterio, para el año 2014 no estaba desarrollado el método para establecer el IBC de trabajadores independientes por cuenta propia, al no haber sido determinado un sistema de presunción de ingresos y toda vez que el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 -modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003- solo aplica para quienes hayan declarado ingresos en la entidad de afiliación, lo cual no ocurrió en el caso²¹. Además, respecto de los ingresos por arriendos no había obligación de aportar por no provenir de la prestación de un servicio personal, ni existir norma que incluyera a los rentistas como sujetos pasivos -el Decreto 806 de 1998 es reglamentario-, para quienes tampoco había una base regulada.

Para resolver, se observa que las partes coinciden en que la demandante en el 2014 fue trabajadora independiente por cuenta propia y que percibió ingresos por el arrendamiento de bienes. En cuanto al IBC de aportes al SSSI de independientes por cuenta propia no vinculados mediante contrato de prestación de servicios respecto del año 2014, es criterio de la Sección que el mismo se encuentra definido legalmente²². De manera que, respecto del subsistema de **pensión**, la base está conformada por los ingresos efectivamente percibidos, esto es, los que recibe el afiliado para su beneficio personal, a los que se les puede detraer las erogaciones asociadas a la actividad económica según los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, acorde con los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993 -modificados por los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003, respectivamente- y el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que reglamenta el artículo 3 de la Ley 797 de 2003²³.

Frente al subsistema de **salud**, el parágrafo 2 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, prevé que el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunciones de ingreso con base en información particular de cada aportante. Así, el inciso segundo del artículo 4 del Decreto 1070 de 1995 dispuso que la Superintendencia Nacional de Salud debía establecer dicho sistema para que las EPS determinaran el IBC de los aportantes. Por ende, esa entidad lo adoptó mediante Resolución 9 de 1996²⁴. Al respecto, el artículo 66 del Decreto 806 de 1998²⁵ ratificó que la base de cotización sería determinada sobre los ingresos calculados por la EPS acorde con dicho sistema y el artículo 25 del Decreto 1406 de 1999²⁶ señaló que las EPS debían aplicar a los independientes cuestionarios al momento de su afiliación para determinar las bases presuntas mínimas -sobre las cuales debían prevalecer los ingresos reales cuando fueran superiores- y que aquellos tenían que presentar declaración anual informando anticipadamente el IBC. Luego, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011²⁷ determinó que se presumen con capacidad de pago y están obligados a afiliarse al régimen contributivo -so pena de ser afiliados oficiosamente-, entre otros, los declarantes de impuestos²⁸ y que, de existir diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes, estos últimos debían ser ajustados.

²¹ Expresó que, en caso de determinar el deber de cotizar, por favorabilidad se debería establecer la base sobre un salario mínimo.

²² Entre otras, sentencia del 20 de septiembre de 2024 (exp. 28709 CP. Wilson Ramos Girón)

²³ Entre otras, sentencia del 20 de septiembre de 2024 (exp. 28709 CP. Wilson Ramos Girón)

²⁴ «Por medio de la cual se establece el Sistema de Presunción de Ingresos para los trabajadores independientes».

²⁵ «Por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional».

²⁶ «Por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho sistema y se dictan otras disposiciones».

²⁷ «Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones».

²⁸ Renta, ventas e ICA



En ese orden y en línea con el citado precedente reiterado, al margen del sistema de presunción de ingresos que supone la afiliación previa y voluntaria, las declaraciones tributarias -como la de renta- son un indicador de capacidad de pago y consecuentemente de la obligación de aportar. Si el independiente no se afilia voluntariamente y se encuentra en uno de los supuestos de capacidad de pago, es procedente su afiliación forzosa con base en el respectivo indicador que da cuenta del ingreso percibido -en el caso, la declaración tributaria-. Así, no le asiste razón a la actora en cuanto a que no estaba obligada a cotizar porque, acorde con lo expuesto, para el 2014 el IBC de trabajadores independientes por cuenta propia correspondía a los ingresos efectivamente percibidos una vez deducidas las erogaciones que cumplieran los requisitos legales²⁹.

Se destaca que es criterio de decisión de la Sección³⁰ que dentro de la expresión «trabajadores independientes» contenida en el numeral 1, literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, «se ubican aquellos que no cuentan con contrato de trabajo, relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago, tales como los rentistas de capital, comerciantes, trabajadores por cuenta propia, entre otros», obligados a realizar aportes a salud, que también abarca el subsistema pensional en consideración a la capacidad económica y en virtud de los principios de solidaridad y universalidad del sistema. Por ende, no es de recibo lo aducido por la demandante en cuanto a que no tenía obligación de aportar respecto de los ingresos por arriendos al no existir una ley que así lo estableciera, pues desde la mencionada disposición se determinó la sujeción pasiva y la base gravable para rentistas de capital -como la actora-, la cual fue reglamentada con posterioridad mediante los Decretos 806 de 1998³¹ y 1406 de 1999³². No prospera el cargo.

4- En lo concerniente al IBC de aportes, el tribunal en la sentencia apelada lo estableció teniendo en cuenta las erogaciones certificadas por el contador público junto con las aceptadas por la UGPP en los actos acusados -sin modificar los ingresos determinados en los actos-, y resultaron valores mensuales que superaron el límite de 25 smmlv. Por consiguiente, concluyó que, como con ese nuevo cálculo el IBC sigue siendo el tope legal, mismo definido en los actos acusados, debía mantenerse su legalidad. Ello, sin que fuera procedente aplicar la base del 40% prevista en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 porque los periodos cuestionados son anteriores a su entrada en vigor.

La apelante insistió en que la entidad adoptó una presunción errada al dividir en doce meses los ingresos de la declaración de renta porque los aportes debían realizarse sobre lo realmente percibido; pretermitió la presunción de veracidad de la declaración de renta por no tener en cuenta costos y gastos -debió calcular los aportes sobre la renta líquida-; excedió su competencia al analizar la procedencia de dichas erogaciones -función que solo le competía a la DIAN-; y debió establecer los aportes sobre un IBC del 40% del valor mensualizado de los ingresos según el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 por ser más favorable y por encontrarse vigente al momento de emitir los actos demandados. Y que el *a quo* debió declarar la nulidad de la actuación acusada porque, pese a que en el fallo efectuó un cálculo que no impactó el IBC, aceptó que el realizado por la UGPP fue erróneo.

²⁹ No procede el reparo referente a que por favorabilidad se debería calcular el IBC sobre un salario mínimo toda vez que en materia sustantiva impositiva no hay lugar a su aplicación, reservada a la sancionatoria tributaria, acorde con lo establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016. Entre otras, sentencia del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22392, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)

³⁰ Sentencia del 26 de junio de 2025 (exp. 29580 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que reitera la sentencia del 01 de agosto de 2019 (exp. 23379, C.P. Milton Chaves García)

³¹ El artículo 26 incluyó de manera expresa a los rentistas de capital como obligados afiliarse en calidad de cotizantes.

³² Los artículos 1 y 16 señalaron como aportantes al Sistema de Seguridad Social a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas con capacidad de contribuir.



Así, el pronunciamiento que se reclama se concreta en determinar si la actora demostró la cuantía de sus ingresos y los periodos en que los devengó de manera tal que desvirtuara la mensualización afectada por la UGPP con base en los ingresos de la declaración de renta, si fue determinado correctamente el IBC en los actos demandados y si la UGPP carecía de competencia para analizar la procedencia de dichas erogaciones.

Para resolver se advierte que al dar respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la actora adjuntó certificación del contador público respecto de ingresos, costos y gastos, de cada periodo, así como también allegó soportes de las erogaciones. Sin embargo, en la liquidación oficial la UGPP omitió dicha certificación y estableció los ingresos de cada periodo del 2014 dividiendo en los doce meses los reportados en la declaración de renta³³ presentada bajo el sistema IMAS para trabajadores por cuenta propia, cuya depuración no permitía detracer costos y gastos asociados a la actividad. Por tanto, en cuanto a las erogaciones, verificó los aludidos soportes, por lo que aceptó algunas y rechazó otras.

En el recurso de reconsideración la actora solicitó tener en cuenta la certificación contable aportada. No obstante, al resolverlo, la entidad omitió nuevamente su análisis y mantuvo la determinación de los ingresos, aceptó algunas erogaciones rechazadas en la liquidación oficial y sometió el IBC al límite de 25 smmlv:

Mes	Ingresos declaración renta	Costos y gastos aceptados UGPP	Ingreso depurado	IBC determinado UGPP
1	37.666.667	5.568.330	32.098.337	14.738.000
2	37.666.667	2.605.060	35.061.607	15.400.000
3	37.666.667	4.099.770	33.566.897	15.400.000
4	37.666.667	2.412.346	35.254.321	15.400.000
5	37.666.667	3.346.746	34.319.921	15.400.000
6	37.666.667	2.233.893	35.432.774	15.400.000
7	37.666.667	3.907.055	33.759.612	15.400.000
8	37.666.667	8.218.402	29.448.265	15.400.000
9	37.666.667		37.666.667	15.400.000
10	37.666.667	3.023.230	34.643.437	15.400.000
11	37.666.667	3.119.390	34.547.277	15.400.000
12	37.666.667	1.507.500	36.159.167	15.400.000

Por esa razón en la demanda la actora pidió tomar en consideración los valores certificados por el contador público en forma detallada que reflejan su realidad económica en cada periodo del 2014, frente a lo cual el tribunal accedió a lo pedido, pero únicamente respecto de costos y gastos, pues dejó la mensualización de los ingresos hecha por la UGPP. En ese orden, teniendo en cuenta que respecto de dicha prueba de contador no se planteó reparo en los actos acusados y no fue objetada en esta instancia judicial, se concluye que le asiste razón a la actora en cuanto a que demostró con ella la cuantía de sus ingresos y los periodos en que los devengó, de manera que desvirtuó la mensualización efectuada por la UGPP. Por lo tanto, procede la inclusión de los ingresos probados para el cálculo del IBC, teniendo en cuenta los periodos en que fueron devengados según la certificación del contador público.

Ahora bien, en cuanto a costos y gastos, la apelante insistió en que se omitió la presunción de veracidad de la declaración de renta porque no se tomaron en cuenta las erogaciones allí registradas y que la UGPP excedió su competencia al analizar la procedencia de las mismas -función que solo le competía a la DIAN-.

³³ Reportó total ingresos brutos de \$452.000.000



Para resolver el asunto relacionado con el reconocimiento de los costos y gastos reportados en la declaración de renta de la actora, se advierte que correspondió al formulario 240 IMAS para trabajadores por cuenta propia, en el que no se reportaban costos y gastos relacionados con la actividad económica, así como tampoco contenía el renglón de renta líquida gravable del sistema ordinario. En ese sentido, no era posible tomar de allí los conceptos reclamados por la actora³⁴. Y en cuanto a que la UGPP carecía de competencia para analizar las erogaciones de la declaración de renta, no le asiste razón porque es criterio de la Sección que la entidad puede adelantar todas las diligencias tendientes a lograr la correcta determinación, liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social, que incluye la verificación de información sobre ingresos y erogaciones, en desarrollo de las facultades de fiscalización establecidas en la Ley 1151 de 2007, el Decreto Ley 169 de 2008 y el Decreto 5021 de 2009, derogado por el Decreto 575 de 2013³⁵.

Por otra parte, la apelante invocó la aplicación de la base contenida en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, que correspondía al 40% de los ingresos mensualizados efectivamente percibidos, por ser más favorable y encontrarse vigente al momento de emitir los actos acusados. Al efecto, se observa de un lado, que las partes coinciden en que para los periodos del 2014 no estaba vigente la referida norma y, de otro, que la favorabilidad³⁶ acorde con lo establecido por el legislador se predica en materia sancionatoria tributaria, carácter que no ostenta la referida norma. Se destaca que en asuntos con identidad fáctica y jurídica, donde el demandante pedía la aplicación de la favorabilidad, la Sección ha expresado que «la norma invocada [135 de la Ley 1753 de 2015] fue expedida y entró en vigencia el 9 de junio del año 2015; no obstante, en el presente caso se analizan los aportes al Sistema de Seguridad Social correspondientes al año 2014. Por lo tanto, dicha disposición no resulta aplicable en la determinación de los aportes del demandante porque se vulneraría el principio de irretroactividad establecido en el artículo 363 de la Constitución Política»³⁷ y que «en materia sustantiva impositiva no hay lugar a la aplicación del principio de favorabilidad, so pena de vulnerar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución»³⁸, con lo cual no es de recibo lo solicitado.

En ese orden, teniendo en cuenta -acorde con lo probado- la distribución mensual de los ingresos y de las erogaciones -incluidas por el tribunal y no discutidas-, certificada por el contador público, se establece el IBC, así:

Mes	Ingresos certificado contador	Costos y gastos certificado contador	Ingreso depurado CE	IBC con límite 25 smmlv
1	36.030.000	5.805.530	30.224.470	14.738.000
2	39.682.000	4.785.560	34.896.440	15.400.000
3	39.473.500	5.161.020	34.312.480	15.400.000
4	39.805.500	4.722.295	35.083.205	15.400.000
5	38.106.000	5.216.313	32.889.687	15.400.000
6	41.423.500	5.211.813	36.211.687	15.400.000
7	39.437.000	5.631.205	33.805.795	15.400.000
8	37.230.500	8.218.402 ³⁹	29.012.098	15.400.000
9	36.049.000	5.693.401	30.355.599	15.400.000
10	36.240.000	5.405.628	30.834.372	15.400.000
11	39.282.500	5.409.105	33.873.395	15.400.000
12	29.240.000	4.860.070	24.379.930	15.400.000

³⁴ En el mismo sentido, sentencia del 19 de junio del 2025 (exp. 29270 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³⁵ Sentencia del 19 de junio del 2025 (exp. 29270 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³⁶ Reservada a la materia sancionatoria tributaria, que no a la impositiva, acorde con lo establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016. Entre otras, sentencia del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22392, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)

³⁷ Sentencia del 26 de junio del 2025 (exp. 29130 CP. Wilson Ramos Girón (E))

³⁸ Sentencia del 03 de octubre de 2024 (exp. 26293, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³⁹ En el periodo de agosto el valor certificado de costos y gastos (\$6.325.142) es menor al aceptado por la UGPP (\$8.218.402), con lo cual se toma este último.



Si bien con la certificación la actora demostró la percepción mensual de sus ingresos, así como los costos y gastos en que incurrió en desarrollo de su actividad, el IBC establecido con base en los valores certificados sigue siendo igual al límite de 25 smmlv como se determinó en los actos demandados, por lo que no se desvirtúa su legalidad y, por tanto, se impone la confirmación de la sentencia apelada.

Finalmente, no es de recibo lo expresado por la actora en la apelación, en punto a que el *a quo* debió declarar la nulidad de la actuación acusada porque, pese a que en el fallo efectuó un cálculo que no impactó el IBC, aceptó que el realizado por la UGPP fue erróneo. En efecto, esa circunstancia no apareja nulidad de la actuación, en tanto, la revisión de legalidad que se reclama de la jurisdicción recae en los actos acusados en torno a la determinación oficial de los aportes del año 2014, los cuales no fueron desvirtuados debido a que, como se evidenció, no varió el referido IBC.

5- Resta por resolver el reparo de apelación de la demandante referente a la sanción por omisión, quien reiteró que, como el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado en el 2017 y para ese momento ya estaba vigente la Ley 1819 de 2016 que contempló una sanción más favorable, la administración erró al omitir aplicar dicha disposición en ese acto.

Al respecto, se observa que la UGPP en la liquidación oficial -acto definitivo- indicó que el requerimiento para declarar y/o corregir fue proferido con fundamento en la Ley 1607 de 2012, al ser esta la norma vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos sancionables -asunto que no fue discutido por la actora-. No obstante, indicó que como dicho acto oficial fue emitido en vigencia de la Ley 1819 de 2016, que modificó las bases y las tarifas de las sanciones, procedía comparar «las sanciones correspondientes a la luz de las referidas normas, para finalmente imponer al obligado la que le resulte más favorable», frente a lo cual concluyó que «la sanción más favorable para el obligado es la contenida en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012» y, por consiguiente, determinó la sanción por omisión con base en esa disposición, posición que se mantuvo al momento del resolver el recurso de reconsideración. Por lo expuesto y en línea con el criterio de la Sala⁴⁰, el cargo de la apelación no está llamado a prosperar porque, si bien el requerimiento se fundamentó en la Ley 1607 de 2012 -vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos sancionables-, los actos acusados impusieron la sanción con base en la invocada Ley 1819 de 2016 -artículo 314- en aplicación del principio de favorabilidad.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada, por las razones expuestas en precedencia.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia se establece que en el caso el requerimiento de información fue notificado en debida forma; para el año 2014 se encontraba definida en la ley la obligación de aportar para trabajadores independientes por cuenta propia dentro de los cuales se incluyen los rentistas de capital; no hay lugar a modificar el IBC de aportes determinado en los actos; la UGPP tiene competencia para verificar la información sobre las erogaciones incurridas por la aportante en el desarrollo de su actividad; no es procedente calcular el IBC con base en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015; la sanción por omisión se impuso acorde con la Ley 1819 de 2016, en aplicación del principio de favorabilidad.

⁴⁰ En el mismo sentido la sentencia del 03 de octubre de 2024 (exp. 26293 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)



Costas

7- Se mantiene la condena en costas de primera instancia porque no fue apelada. Acorde con la posición actual y mayoritaria de la Sección fijada en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón), con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en esta instancia a la parte demandante, en la medida en que se confirma la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijarán como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un smlmv al momento de la ejecutoria de la providencia. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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. **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

2. Condenar en costas a la parte demandante en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expresado en la parte motiva de esta sentencia.

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
Aclaro voto

(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>