



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2018-00719-01 (29535)  
**Demandante:** Antonio Carrillo Garzón  
**Demandada:** UGPP

**Temas:** Aportes a pensión y salud. 2014. Base gravable. Prueba de costos y gastos. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 33):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial RDO-2017-02830, del 16 de agosto de 2017, por la cual se profirió liquidación oficial por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes a pensión y salud por los periodos de enero a diciembre de 2014, y se impusieron sanciones por omisión e inexactitud; y de la Resolución RDC-2018-00764, del 03 de agosto de 2018, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP que realice una nueva liquidación teniendo en cuenta los costos totales aceptados por el tribunal, respecto de los ajustes correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2014 a cargo del actor, por cuanto el IBC es mayor a 1 SMMLV, ajustando correlativamente la sanción por omisión y excluyendo la sanción por inexactitud.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante el Requerimiento para Declarar o Corregir RCD-2016-03656, del 27 de diciembre de 2016 (índice 10<sup>1</sup>), la demandada conminó al actor a efectuar la afiliación, declaración y pago de los aportes a pensión y salud correspondientes a todos los periodos del año 2014, así como a pagar la sanción por omisión respectiva. Atendiendo a dicho requerimiento, el 23 de marzo de 2017, el actor presentó las autoliquidaciones de aportes a pensión y salud de esos periodos (índice 10).

Posteriormente, con la Liquidación Oficial RDO-2017-02830, del 16 de agosto de 2017 (ff. 81 a 92 vto.), la demandada aceptó las declaraciones presentadas, pero modificó el

<sup>1</sup> Los antecedentes administrativos se aportaron por la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 10.



monto de los aportes autoliquidados y, en consecuencia, impuso al actor sanción por inexactitud en dichas cotizaciones y mantuvo la sanción por omisión calculada hasta la fecha de presentación de las declaraciones. Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución RDC-2018-00764, del 03 de agosto de 2018 (ff. 94 a 100).

## **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), el actor formuló las siguientes pretensiones (ff. 7 y 8):

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial RDO-2017-02830, del 16 de agosto de 2017, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP y de la Resolución RDC-2018-00764, del 03 de agosto de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración proferidas por la UGPP.
2. Que se restablezca el derecho del actor, en el sentido de que se declare que no tenía el deber de afiliarse y aportar a los subsistemas de pensión y salud por ninguno de los periodos del año 2014; y en consecuencia, que se declare que no debe pagar las sanciones por inexactitud y omisión determinadas.
3. En subsidio de la declaración anterior, ajustar la liquidación de aportes a pensión y salud de todos los periodos del año 2014, especialmente considerando los costos y deducciones que fueron incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y no fueron tenidos en cuenta por la entidad.
4. Que se condene a la demandada al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar por motivo del ejercicio del presente medio de control, de acuerdo con lo que se pruebe.

A los anteriores efectos invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 6.º, 13, 29, 83, 121, 150, 209, 338 y 363 constitucionales; 107, 683, 711, 746 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 13, 15, 19, 157, 203 y 204 de la Ley 100 de 1993; 6.º de la Ley 797 de 2003; 1.º y 3.º del CPACA; 180 de la Ley 1607 de 2012; y 135 de la Ley 1753 de 2015, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 16 a 77):

Sostuvo que su contraparte vulneró el debido proceso al limitarse a indicar el hecho generador de las contribuciones a pensión y salud, sin exponer las razones que justificaban su determinación en el caso concreto; al efectuar cruces con información de la cual omitió correr traslado, impidiendo que pudieran ejercerse los derechos de defensa y contradicción; y al liquidar los aportes e imponer sanciones correspondientes a distintos periodos en un mismo acto administrativo.

Planteó que, en todo caso, eran improcedentes las cotizaciones determinadas a su cargo, por cuanto la actividad de transporte de carga de la cual obtuvo sus ingresos durante los meses del año 2014 no se encontraba gravada con las contribuciones, en tanto estas se circunscribían a los ingresos percibidos por la prestación de servicios personales de quienes los artículos 157 y 203 de la Ley 100 de 1993 calificaban como trabajadores independientes. Al respecto, sostuvo que la obligación de efectuar aportes a pensión y salud a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia solo fue prevista a partir de la entrada en vigor del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, disposición que no podía aplicarse de manera retroactiva al caso.

Adujo que, aun en el evento de considerar que era sujeto pasivo de dichos aportes, para los periodos gravables de la litis, el ordenamiento jurídico no había fijado la base gravable para su cálculo, en tanto los artículos 204 de la Ley 100 de 1993, 18 de la Ley 1122 de 2007 y 33 de la Ley 1438 de 2011, supeditaban su determinación a la reglamentación por parte del Gobierno de un sistema de presunción de ingresos que, al no haberse adoptado,



hacía improcedente su liquidación. Añadió que las disposiciones que sirvieron de fundamento a los actos demandados (esto es, los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, 66 del Decreto 806 de 1998, 3.º y 6.º de la Ley 797 de 2003 y 3.º del Decreto 510 de 2003) habían sido derogadas tácitamente por el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007; y que, en todo caso, los elementos de la obligación tributaria no podían fijarse en normas de carácter reglamentario.

Con todo, cuestionó el cálculo de la base gravable practicada en los actos acusados, en la medida en que se reconoció idoneidad probatoria a la declaración del impuesto sobre la renta únicamente respecto de los ingresos, pero, sin justificación, se desconocieron las deducciones determinadas, las cuales cumplían los requisitos del artículo 107 del ET y estaban debidamente acreditadas con el certificado de contador público. Agregó que el rechazo de dichas expensas era competencia de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), a quien correspondía desvirtuar su presunción de veracidad.

Por lo expuesto, se opuso a las sanciones por omisión e inexactitud impuestas, argumentando que no incurrió en las conductas sancionadas y que, en caso de haberlo hecho, ello habría obedecido a un error en la comprensión de las normas aplicables. Además, controvirtió la imposición concurrente de ambas sanciones, al considerar que vulneraba la prohibición constitucional del *non bis in idem* y desconocía el debido proceso y la regla de correspondencia, en la medida en que la sanción por inexactitud no fue propuesta en el acto previo.

Finalmente, señaló que, aunque en el trámite del procedimiento de gestión de los aportes presentó las autoliquidaciones correspondientes a los periodos debatidos, se trató de pagos voluntarios que no implicaban el reconocimiento de la obligación de cotizar.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 122 a 146 vto.), para lo cual sostuvo que en los actos expuso el sustento fáctico y jurídico de la obligación de realizar aportes a pensión y salud. Explicó que en un documento físico describió los elementos del hecho generador de esas cotizaciones a cargo de los independientes por cuenta y que, en otro digital en forma *Excel*, determinó la obligación correspondiente, identificando los ingresos que constituían su base para cada mes y el monto a pagar. Asimismo, negó haber vulnerado los derechos de defensa y contradicción del demandante, quien pudo oponerse a todos los actos proferidos en el curso de la actuación administrativa y, agregó que, a través de una misma actuación, podían gestionarse los aportes correspondientes a diferentes periodos gravables.

En cuanto al fondo, adujo que, para los periodos de 2014, los independientes por cuenta propia, como el demandante, eran sujetos pasivos de los aportes a pensión y salud, en tanto tenían capacidad de pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 157 y 204 de la Ley 100 de 1993 y 26 del Decreto 806 de 1998. Explicó que, conforme a lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009 (exp. D-7666, MP: Juan Carlos Henao Pérez), al interpretar los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, la categoría de trabajadores independientes comprendía tanto a quienes prestaban servicios por cuenta propia como a los rentistas de capital. Añadió que, en concordancia con ello, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 consagró una presunción según la cual los declarantes del impuesto sobre la renta tenían capacidad para efectuar dichos aportes.

Sobre la base gravable de las contribuciones, señaló que, para los periodos de la litis, estaba definida en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993 y en el Decreto



reglamentario 510 de 2003, aplicable también a las cotizaciones a salud por remisión expresa del artículo 3.º del mismo. Precisó que dichas disposiciones establecían que las cotizaciones debían efectuarse con base en los ingresos efectivamente percibidos, entendidos como los ingresos mensuales menos las erogaciones que cumplieran los requisitos previstos en el artículo 107 del ET y se encontraran debidamente soportadas, dentro del límite mínimo y máximo de uno y 25 SMMLV (salarios mínimos mensuales legales y vigentes).

Por lo anterior, planteó que determinó el IBC de los aportes a cargo del actor con base en los ingresos reportados en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2014. Al respecto, negó que la falta de reconocimiento de las expensas ahí denunciadas implicara desconocer la presunción de veracidad de dicha liquidación privada, puesto que las erogaciones que aminoraban la base gravable de las cotizaciones debían estar debidamente soportadas, a fin de verificar el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Pero esas exigencias no podían acreditarse con la sola declaración del impuesto sobre la renta ni con el certificado del contador público allegado a la actuación administrativa, el cual no estaba respaldado por los comprobantes externos exigidos por el artículo 777 del ET.

Finalmente, defendió la procedencia de las sanciones por omisión e inexactitud, porque el demandante incurrió en ambas conductas infractoras.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 33). Descartó la infracción de las garantías constitucionales invocadas por el demandante, al considerar que la demandada expuso las razones que sustentaban su obligación de efectuar aportes a pensión y salud, así como el monto de estos, a través de dos documentos: uno físico, en el que se identificaron las normas aplicables a su liquidación, y otro digital, en el que se aplicaron al caso concreto para determinar la obligación a su cargo. Además, estimó que el actor pudo oponerse a esa decisión al contestar el acto previo y al interponer el recurso de reconsideración, y que resultaba procedente que, en una misma actuación administrativa, se gestionaran los aportes de distintos periodos.

Con fundamento en los artículos 13, 15 y 157 de la Ley 100 de 1993 y en los artículos 1.º y 16 del Decreto 1406 de 1999, juzgó que, para los periodos del 2014, los trabajadores independientes con capacidad de pago estaban obligados a efectuar aportes a pensión y salud. Esto porque, según lo señalado en la sentencia C-578 de 2009, esa categoría comprendía a quienes prestaban servicios por cuenta propia, como el demandante, quien durante ese lapso percibió ingresos por actividades de transporte de carga.

Asimismo, indicó que la base gravable de las cotizaciones a cargo de dichos sujetos pasivos se encontraba definida en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3.º y 6.º de la Ley 797 de 2003 y reglamentados por los artículos 1.º y 3.º del Decreto 510 de 2003, como los ingresos efectivamente percibidos, esto es, los ingresos mensuales menos las erogaciones que cumplieran los requisitos previstos en el artículo 107 del ET y estuvieran debidamente soportadas, sin que dicha base pudiera ser inferior a un SMMLV ni superior a 25 SMMLV.

En concreto, consideró procedente determinar los ingresos percibidos por el demandante a partir de la mensualización de los reportados en la declaración del impuesto sobre la renta. Sin embargo, descartó la decisión de la demandada de negar efectos probatorios



a dicha liquidación privada en lo relativo a las expensas que aminoraban el IBC, por cuanto, conforme al criterio reiterado por esta Sección, entre otras, en la sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808), su valor probatorio no podía ser parcial. En consecuencia, si los ingresos gravados se determinaban con fundamento en ese medio de prueba, lo propio debía ocurrir con las expensas ahí declaradas. Por ello, ordenó a la demandada liquidar los aportes a cargo del actor tomando como base gravable la determinada, incluyendo los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta.

Por lo expuesto, avaló la imposición de la sanción por omisión, aunque ajustada conforme a la liquidación de los aportes ordenada. De otra parte, estimó que no se vulneró la prohibición del *non bis in idem* con su imposición concurrente con la sanción por inexactitud; sin embargo, descartó la procedencia de esta última, al considerar que fue impuesta sin haber sido propuesta en el acto previo, con lo cual se transgredió la regla de correspondencia prevista en el artículo 711 del ET, pues para su imposición la demandada debió ampliar el requerimiento para declarar o corregir.

### **Recurso de apelación**

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 36), porque estimó que era improcedente reconocer idoneidad probatoria a la declaración del impuesto sobre la renta para efectos de establecer las expensas que aminoraban el IBC de los aportes, pues, conforme al artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, dicho medio de prueba únicamente acreditaba la capacidad de pago del sujeto pasivo. Expuso que, en ejercicio de la potestad de gestión de los aportes, le correspondía verificar que las expensas que disminuían la base gravable cumplieran los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, máxime considerando que dicho procedimiento de depuración era distinto del aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta. En ese sentido, sostuvo que recaía en el sujeto pasivo la carga de demostrar la procedencia de los costos y gastos, carga que fue incumplida por el actor.

Con todo, censuró que el *a quo* hubiera omitido identificar los rubros de la declaración del impuesto sobre la renta que, a su juicio, se desconocieron con los actos demandados, así como las razones por las cuales los costos y gastos reportados en esa liquidación privada debían preferirse frente a los costos estimados conforme al artículo 244 de la Ley 1955 de 2019, disposición que, en el caso concreto, la habilitó para presentar una oferta de revocatoria parcial de los actos demandados, la cual, en su criterio, debió ser aceptada para efectos de establecer las aminoraciones procedentes.

Por último, se opuso a la infracción de la regla de correspondencia declarada por el tribunal, argumentando que las declaraciones que dieron lugar a la imposición de la sanción por inexactitud fueron presentadas por el demandante al contestar el requerimiento para declarar o corregir, lo que habilitaba su examen en la liquidación oficial. Precisó que no se trataba de hechos nuevos, sino del estudio de las pruebas aportadas por el administrado, las cuales, en el *sub examine*, condujeron a la imposición de la sanción por inexactitud, al haberse autoliquidado los aportes con una base gravable inferior a la procedente.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

El demandante y el ministerio público guardaron silencio (índice 21).



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Cuestión

1- Contando con cuórum para decidir<sup>2</sup>, la Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En ese contexto, corresponde determinar si el actor incumplió la carga de demostrar las expensas que aminoraban la base gravable de los aportes a pensión y salud o si, por el contrario, para ese efecto resultaban suficientes la declaración del impuesto sobre la renta y el certificado de contador público aportados a la actuación administrativa. Finalmente, deberá decidirse sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud que fue impuesta en los actos acusados, pese a no haber sido propuesta en el requerimiento para declarar o corregir.

En cambio, la Sala se abstendrá de analizar el planteamiento de la demandada relativo a la aplicación preferente del esquema de presunción de costos previsto en el artículo 244 de la Ley 1955 de 2019, dado que, mediante auto del 13 de diciembre de 2022 (índice 20), el tribunal improbió la oferta de revocatoria directa formulada con ese propósito, al no haber sido aceptada por el demandante, de modo que no produjo efectos en los términos del artículo 95 del CPACA. Por ende, examinar nuevamente los argumentos planteados en la apelación implicaría reabrir una discusión que ya fue resuelta mediante providencia ejecutoriada el 19 de diciembre de 2022, en los términos del artículo 302 del CGP.

### Análisis

2- Conforme al criterio reiterado por esta Sección, entre otras, en la sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808), el tribunal consideró que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante constituía un medio de prueba idóneo de las erogaciones que debían detrarse del IBC de los aportes, en la medida en que, si los ingresos gravados se determinaban con fundamento en ese medio de prueba, era improcedente desconocer su valor probatorio respecto de las expensas ahí declaradas. Por ello, ordenó a la demandada liquidar los aportes a cargo del actor tomando como base gravable la determinada en la sentencia, la cual incluía los costos y gastos hasta la cuantía reportada en esa declaración tributaria.

La apelante única se opone a esa decisión, argumentando que, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, la declaración del impuesto sobre la renta únicamente constituye un medio de prueba de la capacidad de pago del sujeto pasivo de los aportes, por lo que resulta improcedente reconocerle idoneidad probatoria para efectos de establecer las expensas que aminoraban el IBC de estos. Asegura que ello no desconoce la presunción de veracidad de dicha liquidación privada, pues la verificación de las expensas se realiza en ejercicio de la potestad de gestión de las cotizaciones y no incide en la determinación del impuesto sobre la renta, la cual, en todo caso, se rige por un procedimiento de depuración distinto. En ese sentido, aduce que únicamente aminoran el IBC de las cotizaciones los costos y gastos que cumplan los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, cuya acreditación corresponde al contribuyente, carga que, en su criterio, no satisfizo en el caso analizado. Con todo, plantea que el *a quo* omitió identificar los rubros de la declaración del impuesto sobre la renta que no se tuvieron en

<sup>2</sup> Al respecto, la Sala hace constar que consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montañó manifestó por escrito el impedimento para conocer del presente asunto (índice 22). Mediante auto del 19 de febrero de 2026, la Sala aceptó dicho impedimento, razón por la cual al consejero se le separó del conocimiento del presente asunto (índice 28).



cuenta para liquidar los aportes en los actos demandados.

En esos términos, le corresponde a la Sala decidir sobre la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para acreditar las expensas que aminoran la base gravable de los aportes a pensión y salud.

2.1- Al respecto, se advierte que la Sección ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp. 26206, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios similares como ocurrió en las sentencias del 15 de junio y del 14 de septiembre de 2023, (exps. 26698 y 26001, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 18 de mayo de 2023 (exp. 26808) y del 23 de noviembre de 2023, del 08 de febrero y del 08 de agosto de 2024 y del 27 de noviembre de 2025 (exps. 26318, 26822, 27094, 28366 y 28904, CP: Wilson Ramos Girón). Así que para decidir se reiterará el criterio desarrollado en esos precedentes, pues decidieron asuntos que guardan identidad con el caso analizado.

2.2- Con fundamento en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, modificados por los artículos 3.º y 6.º de la Ley 797 de 2003 y 1.º y 3.º del Decreto 510 de 2003, la Sala<sup>3</sup> ha reconocido que la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia, como el actor, para los periodos del año 2014, corresponde a los ingresos efectivamente percibidos entendiendo por tal los ingresos menos los costos y deducciones que les sean imputables, teniendo como base mínima un SMMLV y máxima 25 SMMLV. En concordancia con lo anterior, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 dispone que, cuando existan diferencias entre los montos declarados en las autoliquidaciones de impuestos presentadas ante la DIAN –entre estas, la declaración del impuesto sobre la renta– y las bases de las cotizaciones, estas últimas deben ajustarse conforme a los hechos consignados en dichas liquidaciones privadas.

A partir de esta remisión a las liquidaciones privadas de los impuestos administrados por la DIAN, en las sentencias que en esta oportunidad se reiteran, la Sala ha reconocido la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para establecer la base gravable de los aportes a pensión y salud. En ese sentido, el texto del artículo 33 *ibidem* resulta suficiente para desvirtuar el argumento de la demandada según el cual dicha disposición se limitaría a consagrar una presunción de capacidad de pago de los sujetos pasivos de los aportes, pues, también, reconoce la idoneidad probatoria de las autoliquidaciones tributarias para efectos de establecer los factores de depuración del IBC, al prever que, en caso de divergencia, las liquidaciones de aportes deben ajustarse a las declaraciones de los tributos administrados por la DIAN, entre ellos, el impuesto sobre la renta. En línea con lo anterior, la Sección ha precisado que esa remisión no se circunscribe exclusivamente a los ingresos –como lo sugiere la apelante única–, puesto que la valoración de las autoliquidaciones «no puede ser parcializada», sino que exige al operador jurídico «tener en cuenta las erogaciones en las que se incurrió en la actividad generadora de renta, esto es, los gastos y deducciones, dado que la presunción de veracidad consagrada por el legislador en el artículo 746 del ET cubre la totalidad de la declaración» (sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Con lo anterior, la Sala no desconoce que, tal como lo afirmó en su recurso de apelación, la entidad demandada tiene la potestad para solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones que aminoran el IBC de los aportes a pensión y salud. Pero, con ello, no puede desconocer que esas expensas pueden estar demostradas mediante la declaración del impuesto sobre la renta, en los casos en que ese sea el medio

<sup>3</sup> Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las sentencias del 14 de septiembre, del 05 y del 11 de octubre de 2023 (exps. 26001, 26673 y 26709, CP: Myriam Gutiérrez Argüello) y del 23 de noviembre de 2023 y del 27 de febrero de 2025 (exps. 26822, 26318 y 29032, CP: Wilson Ramos Girón),



probatorio que utilice para establecer los ingresos efectivamente percibidos por los afiliados (sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808).

2.3- En el *sub lite* está demostrado que la demandada determinó los aportes a cargo del actor tomando como base los ingresos que declaró en la autoliquidación del impuesto sobre la renta, pues así lo indicó en la liquidación oficial (f. 83 vto.). Por ende, tal como lo juzgó el tribunal, le correspondía reconocerle valor probatorio a esa liquidación privada también en lo que respecta a las erogaciones, por cuanto la valoración de ese medio de prueba «no puede ser parcializada» (sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26698, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

2.4- Tampoco comparte la Sala el alegato de la demandada según el cual el *a quo* habría omitido detallar los rubros de la declaración del impuesto sobre la renta que fueron desconocidos al momento de liquidar el IBC de los aportes a cargo del actor en los actos demandados. En particular, la Sala constata que, en la sentencia apelada, se advirtió que en dicha liquidación privada el demandante autoliquidó «*otros costos y deducciones*» por valor de \$266.356.000, mientras que en los actos acusados la demandada únicamente reconoció expensas por la suma de \$10.573.836. En ese orden, el tribunal tuvo en cuenta que «*deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante del mismo periodo, habiéndose reconocido costos por la suma de \$10.573.836, cuando en la declaración de renta se reportaron costos por \$266.356.000, resulta una diferencia de \$255.782.164*» (índice 33), diferencia que fue considerada en forma mensualizada para efectos de aminorar el IBC correspondiente a cada uno de los periodos en discusión.

2.5- En definitiva, no le asiste razón a la apelante única al sostener que la declaración del impuesto sobre la renta carece de idoneidad probatoria para acreditar los costos y gastos que aminoran la base gravable de los aportes a pensión y salud a cargo del demandante, ni al afirmar que el tribunal omitió identificar los rubros ahí denunciados que fueron tenidos en cuenta para liquidar el IBC en el *sub examine*. Esto porque, en la medida en que la demandada determinó los ingresos gravados con fundamento en dicha declaración, debía considerar, en los mismos términos, las expensas ahí declaradas, las cuales fueron debidamente identificadas por el tribunal en la sentencia apelada. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta mediante los actos acusados, la cual fue anulada por el tribunal al considerar que no fue propuesta en un acto preparatorio. Al efecto, estimó que, aunque debía ser planteada en una ampliación al requerimiento para declarar o corregir, esa sanción fue impuesta directamente en la liquidación oficial demandada, circunstancia que, a su juicio, conllevó la infracción de la regla de correspondencia prevista en el artículo 711 del ET. A esa decisión se opone la demandada, quien sostiene que las declaraciones que dieron lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, por haber determinado un IBC inferior al precedente, fueron presentadas por el demandante al contestar el requerimiento para declarar o corregir, circunstancia que habilitaba su análisis en la liquidación oficial, sin que pudieran calificarse como hechos nuevos, conforme al artículo 711 *ibidem*, pues correspondía al estudio de las pruebas aportadas por el administrado en el curso de la actuación.

En esa medida, corresponde a la Sala determinar si, como lo alega la apelante única, era procedente imponer la sanción por inexactitud sin haberla propuesto previamente con un acto preparatorio, teniendo en cuenta que la conducta infractora se habría configurado con la presentación de las autoliquidaciones al responder el requerimiento para declarar o corregir, mediante el cual se conminó al actor a efectuar la afiliación, declaración y pago



de los aportes a pensión y salud.

3.1- El artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 prevé el procedimiento aplicable para la determinación de los aportes al Sistema de Protección Social y para la imposición de las sanciones por el incumplimiento de los deberes formales asociados a los mismos. Al respecto, dispone que, de manera inicial, corresponde a la demandada requerir al obligado para presentar o corregir las declaraciones de las cotizaciones, así como conminarlo al pago de la sanción a que hubiere lugar –en particular, por omisión o inexactitud–, todo ello a través de un requerimiento para declarar o corregir previo a la expedición de la liquidación oficial. En línea con lo cual, establece que las sanciones que se impongan en resolución independiente deben estar precedidas de un pliego de cargos.

Al respecto, la Sección ha considerado que con el acto previo se fija el debate tributario, de modo que se deben proponer las cotizaciones que se estimen omitidas o las glosas procedentes respecto de las declaraciones fiscalizadas, junto con las sanciones a que haya lugar, sin que sea válida la modificación posterior de los hechos que lo sustentan (sentencia del 09 de junio de 2022, exp. 25573, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Lo anterior sin perjuicio de la facultad de proferir la ampliación del acto preparatorio, prevista en el artículo 708 del ET, cuya aplicación al procedimiento de gestión de los aportes ha sido reconocida por la Sala en virtud de la remisión contenida en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 «a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI» (auto del 02 de febrero de 2017, exp. 22387, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). En ese sentido, esta Sección también ha precisado que la ampliación del acto previo «permite a la autoridad tributaria incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos ... y sanciones, y, en ese contexto, decretar las pruebas que estime necesarias para llegar al convencimiento de los hechos discutidos por el sujeto pasivo» (sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, CP: Julio Roberto Piza).

En consecuencia, dicha potestad para reorientar el debate también se reconoce a la demandada, quien, en virtud de la remisión normativa mencionada, se encuentra obligada a respetar la regla de correspondencia entre la obligación tributaria propuesta y la determinada oficialmente (artículo 711 del ET). Ello, en tanto la liquidación oficial debe contraerse exclusivamente a los hechos planteados en el acto previo o en su ampliación, si la hubiere, esto es, «a hechos y sanciones respecto de los cuales el particular pudo ejercer su derecho de defensa» (sentencia del 02 de octubre de 2025, exp. 28613, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello<sup>4</sup>), con el propósito de garantizar que pueda formular las alegaciones pertinentes y aportar las pruebas que estime idóneas para controvertir la propuesta de la Administración.

3.2- En el caso concreto, la Sala constata –y no es objeto de controversia entre las partes– que mediante el Requerimiento para Declarar o Corregir RCD-2016-03656, del 27 de diciembre de 2016, la demandada conminó al actor a efectuar la afiliación, declaración y pago de los aportes a pensión y salud correspondientes a todos los periodos del año 2014, así como a pagar la sanción por omisión respectiva (índice 10). Atendiendo a dicho requerimiento, el 23 de marzo de 2017, el actor presentó las declaraciones de aportes a pensión y salud de todos los periodos de 2014 (índice 10).

Al proferir la Liquidación Oficial RDO-2017-02830, del 16 de agosto de 2017, la demandada admitió las declaraciones presentadas y consideró que «desapareció la conducta de omisión desde el 23/03/2017, fecha en que se comprobó la afiliación». En

<sup>4</sup> En el mismo sentido, las sentencias del 04 de septiembre de 2025 (exp. 29611, CP: Wilson Ramos Girón) y del 02 de octubre de 2025 (exp. 28613, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



consecuencia, mantuvo la sanción por omisión propuesta en el requerimiento para declarar o corregir, liquidada hasta esa fecha, de conformidad con la modificación introducida al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, por resultar más favorable al demandante. Adicionalmente, revisó las autoliquidaciones presentadas y concluyó que procedía su modificación, al estimar que «se declaró un valor inferior al que efectivamente debió declararse». Por ello, determinó ajustes por la diferencia entre el monto de las cotizaciones declaradas y el establecido oficialmente; y sancionó por inexactitud al actor, conforme al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, por ser la norma más favorable (ff. 81 a 92 vto.). Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución RDC-2018-00764, del 03 de agosto de 2018 (ff. 94 a 100).

3.3- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de conformidad con el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, la imposición de sanciones por el incumplimiento de los deberes formales asociados a los aportes al Sistema de Protección Social debe estar precedida de un acto preparatorio –que, en el marco del procedimiento de gestión de las cotizaciones, se denomina requerimiento para declarar o corregir–, mediante el cual se conmine al obligado tributario a regularizar la conducta infractora y al pago de la sanción a que hubiere lugar. En esa medida, la liquidación oficial debe circunscribirse exclusivamente a los hechos planteados en el acto previo, *i.e.* «*hechos y sanciones respecto de los cuales el particular pudo ejercer su derecho de defensa*» (sentencia del 2 de octubre de 2025, exp. 28613, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

En el caso analizado, está acreditado –y no es objeto de controversia entre las partes– que la sanción por inexactitud impuesta al demandante no estuvo precedida de un acto preparatorio. Ello obedece a que el requerimiento para declarar o corregir tuvo como finalidad conminarlo a afiliarse, declarar y pagar los aportes a pensión y salud correspondientes a los periodos del año 2014, así como la sanción por omisión respectiva. Dicho requerimiento fue atendido por el actor, quien presentó las declaraciones y efectuó el pago de las cotizaciones en la oportunidad para responderlo. Para la Sala, como lo fue para el tribunal, si la demandada pretendía revisar la exactitud de esas autoliquidaciones con el fin de imponer una sanción por inexactitud, debía proferir un nuevo acto previo, el cual podía consistir en una ampliación del requerimiento para declarar o corregir inicialmente formulado. En ese sentido, la Sala no comparte el planteamiento de la demandada según el cual la imposición de esa sanción fue consecuencia de la simple valoración de las autoliquidaciones presentadas como medios de prueba, pues determinar inexactitudes en las declaraciones tributarias corresponde al ejercicio de la potestad de revisión de la Administración, para lo cual deben aplicarse los procedimientos previstos en la ley, en particular, el reglado en el artículo 180 *ibidem*.

Por ende, en el *sub examine* resultaba improcedente imponer la sanción por inexactitud directamente en la liquidación oficial sin la expedición de un acto preparatorio, bajo el argumento de que se trataba de declaraciones presentadas al contestar el requerimiento para declarar o corregir, pues con ello se impedía al demandante ejercer adecuadamente sus derechos de defensa y contradicción y se desconocía la regla de correspondencia que debe existir entre los actos que integran el procedimiento de gestión tributaria (artículo 711 del ET). En consecuencia, la Sala confirmará la decisión del tribunal de anular la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial demandada sin haber sido previamente propuesta. No prospera el cargo de apelación.

### **Conclusión:**

4- Por lo razonado en precedencia, como contenido interpretativo de la presente



sentencia, la Sala reitera que la idoneidad probatoria de la declaración del impuesto sobre la renta para efectos de determinar los aportes a pensión y salud a cargo de los trabajadores independientes por cuenta propia exige tener en cuenta no solo los ingresos, sino también las erogaciones ahí declaradas. Asimismo, concluye que la imposición de sanciones por el incumplimiento de los deberes formales asociados a la declaración de los aportes al Sistema de Protección Social debe estar precedida de un requerimiento para declarar o corregir, mediante el cual se conmine al obligado tributario a regularizar la conducta infractora y a pagar la sanción a que hubiere lugar, en tanto la liquidación oficial debe circunscribirse exclusivamente a los hechos planteados en el acto previo o en su eventual ampliación. Conforme a esas pautas, se confirmará la decisión del tribunal.

### Costas

5- Atendiendo al ordinal 5.º del artículo 365 del CGP, no se condenará en costas en esta instancia a la demandada, porque no hubo una parte vencida en el proceso en la medida en que se confirmó la nulidad parcial de los actos demandados.

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.
2. Sin **condena** en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería a Nelson Enrique Camelo Salcedo como apoderado de la demandada conforme al poder conferido (índice 9).

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**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

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