



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de abril de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2019-00357-02 (30986)
Demandante	CONRADO DE LOS MILAGROS PÉREZ ZULUAGA
Demandada	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes parafiscales 2014. Reconocimiento costos y gastos. Exoneración sanción. Condena en costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de noviembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Oralidad, que resolvió lo siguiente¹:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial RDO-2017-02741 del 4 de agosto de 2017 y de la Resolución RDC 524 del 6 de septiembre de 2018, proferidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Ordenar, a título de restablecimiento del derecho, a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) que, dentro del término legal, practique una nueva liquidación de los aportes al Sistema de la Protección Social a cargo del señor Conrado de los Milagros Pérez Zuluaga para el período fiscalizado (enero a diciembre de 2014), atendiendo los siguientes parámetros:

Para la determinación del Ingreso Base de Cotización (IBC), deberá tomar como base de cálculo los ingresos efectivamente percibidos, los cuales se obtendrán de restar los costos y gastos reportados en la declaración de renta del año gravable 2014, de los ingresos brutos consignados en el mismo denuncia rentístico.

El valor resultante (renta líquida) deberá ser mensualizado para establecer el Ingreso Base de Cotización para cada uno de los períodos correspondientes al año 2014, respetando los topes mínimos y máximos de cotización vigentes para dicha anualidad.

Tercero: Deja sin efectos las sanciones por no declarar impuestas en los actos administrativos demandados para la totalidad del período fiscalizado, por configurarse la causal de exculpación de error sobre el derecho aplicable, conforme a lo motivado en esta sentencia.

Cuarto: Ordenar a la UGPP, que, sobre el nuevo valor de los aportes que resulte de la reliquidación dispuesta en el ordinal segundo, se imputen los pagos que el demandante acredite haber realizado. Si de esta operación resultare un saldo a favor del contribuyente, se dispondrá su devolución o compensación en los términos de ley.

Quinto: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Sexto: Sin condena en costas en esta instancia.

¹ Samai del Tribunal. Índice 59.



ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento para declarar y/o corregir RCD 2016-03288 del 21 de diciembre de 2016, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la liquidación oficial RDO 2017-02741 del 4 de agosto de 2017, por medio de la cual determinó a cargo de la parte demandante los aportes a salud y pensión para los meses de enero a diciembre de 2014, y lo sancionó por omisión.

Previo recurso de reconsideración, la Resolución RDC 524 del 6 de septiembre de 2018, modificó la liquidación oficial para disminuir el monto de los aportes y la sanción².

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

PRIMERA. Que se declare nulos los actos administrativos distinguidos como Liquidación Oficial No. RDO-2017-02741 “Por medio de la cual se profiere a CONRADO DE LOS MILAGROS PÉREZ ZULUAGA con C.C. (...), Liquidación Oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los subsistemas de Salud y Pensión y se sanciona por no declarar por conducta de omisión” y la resolución No. RDC 524 06 de septiembre de 2018 “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. RDO-2017-02741 del 4 de agosto de 2017”.

SEGUNDA: Que como Restablecimiento del Derecho se ordene archivar este procedimiento administrativo sancionatorio en contra de mi poderdante.

TERCERA: Que como Restablecimiento del Derecho se ordene, si se ha adelantado el cobro coactivo sobre los valores impuestos en los actos administrativos demandados, no continuar con el mismo y se archive.

CUARTO: Que se condene a las Demandadas a cumplir el fallo que resuelva la Litis dentro del término ordenado por los artículos 189 y 192 de la ley 1437 y demás normas concordantes.

QUINTO: Que se condene a las demandadas al pago de costas y agencias en derecho en que se haya incurrido en este proceso judicial a favor del Demandante, de acuerdo con el artículo 188 de la ley 1437 y demás normas concordantes del Código General del Proceso.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 1, 2, 4, 6, 29, 83, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política; 565 parágrafo 1 inciso 2, 568 y 583 del Estatuto Tributario; y 3, 10, 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, bajo los siguientes cargos:

1. Expedición irregular

Sostuvo que la UGPP envió los requerimientos de información, para declarar y/o corregir, así como la liquidación oficial a una dirección distinta a la dirección en la que habitaba, lo que dio lugar a la devolución del correo, por lo que optó por notificar dichos actos mediante aviso cuando debió de dar aplicación a lo dispuesto en el

² Los antecedentes administrativos obran en el Samai del Tribunal. Índice 57.

³ Samai, índice 10. PDF demanda página 24 y siguientes



artículo 568 del Estatuto Tributario, que consagra que ante el regreso de las comunicaciones por haber sido remitidas a una ubicación diferente a la del RUT, era procedente efectuar cruces de información para lograr identificar la correcta, lo que implicaba la consulta de guías telefónicas, directorios, entre otros, o incluso la dirección de su contador.

Como ese procedimiento se pasó por alto, se le cercenó la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y audiencia por no poder remitir la información que le fue solicitada al inicio del proceso de fiscalización.

En consecuencia, se configuró la causal prevista en el numeral 2 del artículo 730 del Estatuto Tributario, que dispone que cuando se omite el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermite el plazo para dar respuesta, la actuación administrativa debe declararse nula.

2. Infracción de normas

Reprochó que la demandada aplicara el artículo 1 del Decreto 510 de 2003 (norma sin rango de ley) que consigna como base de liquidación de los aportes los ingresos efectivamente percibidos, cuando debió atender el 40% como ocurre para aquellos que perciben sus ingresos por la prestación de servicios.

Adujo que para el año fiscalizado el legislador no había expedido una norma que previera la obligación de cotizar al sistema sobre la totalidad de los ingresos, situación que contraría el principio de seguridad jurídica, por lo que no puede existir un deber de contribución sin que una ley lo haya establecido con anterioridad. Indicó que para ese momento existían varias disposiciones que abordaban el tema de los trabajadores independientes, pero de manera incompleta, tales como los artículos 18 de la Ley 1122 de 2007; 30 de la Ley 1393 de 2010; o el 19 de la Ley 100 de 1993.

Si en gracia de discusión se aceptara que esta clase de personas independientes estaban obligadas a efectuar las cotizaciones, debía acudirse a lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 1735 de 2015 (en virtud del principio de favorabilidad), así como el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007.

Señaló que no existía claridad en las normas y por ende «no es respetuosa de los principios de legalidad, de reserva de ley y de seguridad jurídica (...) de lo cual no se puede aprovechar la entidad demandada para su beneficio aplicándolas de forma inadecuada (...) y así poderle imponer sanciones desproporcionadas sin ningún fundamento legal alguno».

3. Desconocimiento del derecho de defensa y audiencia

Reprochó que la UGPP, sin autorización legal, tomara la información reportada en la declaración de renta para determinar la base de liquidación de los aportes, desconociendo el artículo 583 de Estatuto Tributario, que contempla la reserva de la información consignada en dicho documento, y sin agotar el procedimiento para levantar esta reserva. Indicó que el literal b del artículo 1 del Decreto Ley 169 de 2008 que faculta a la demandada a realizar cruces de información, debía ser inaplicable porque el gobierno se extralimitó en sus funciones.

Manifestó que no se valoró en debida forma la documentación allegada con el recurso de reconsideración, tales como soportes y certificados de empresas y de su contador, contratos de arrendamientos de fincas, intereses por tarjetas de crédito,



la relación sobre la amortización de ganado, entre otros, así como tampoco requirió a las personas naturales o jurídicas referenciadas, ni practicó informes o testimonios referentes al cumplimiento de las obligaciones en materia de parafiscales. En general, no revisó toda la información contable o de nómina que sustentaran la omisión o inexactitud en los aportes, sino que se limitó a desacreditar lo allegado argumentando que no eran facturas y la inaplicabilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Oposición de la demanda

La UGPP controvertió las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente⁴:

Frente a la **expedición irregular** dijo que el requerimiento de información inicialmente fue enviado por correo a la dirección del RUT del demandante, «carrera 49 B No. 50-92 IN 202» y, ante la devolución, publicó el acto mediante aviso en la página web de la entidad desde el 25 hasta el 31 de octubre de 2018.

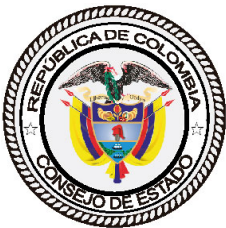
Posteriormente, el requerimiento para declarar y/o corregir se envió a otra dirección debido al cambio en el RUT, el cual sí fue recibido. Sin embargo, no ocurrió lo mismo con la liquidación oficial, que, al ser devuelta, fue notificada por aviso. Explicó que el interesado se abstuvo de responder los requerimientos, poniendo de presente que sí interpuso recurso de reconsideración, cuando la liquidación fue notificada en iguales condiciones a los actos previos.

Sobre la nulidad en los términos del artículo 730 del Estatuto Tributario, dijo que por disposición del artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, en el procedimiento de parafiscales había lugar a la expedición de un requerimiento para declarar y/o corregir y no del requerimiento especial, pues este solo aplicaba para los procesos adelantados por la DIAN.

Frente al **desconocimiento al derecho de defensa y audiencia** adujo que la entidad tenía competencia legal para determinar los aportes al sistema de la protección social, para lo cual podía tomar los datos de la declaración de renta. Además, las erogaciones debían cumplir con los requisitos de los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario, lo cual no se dio al momento de analizar los soportes allegados por el demandante.

En cuanto al cargo relacionado con la **infracción de normas** explicó que el demandante se desempeñaba en la vigencia fiscalizada como un trabajador independiente, que percibió ingresos por las actividades 0141 «Cría de Ganado Bovino y Bufalino» y 4711 «Comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco», y no contaba con contratos de prestación de servicios ni era servidor público, por lo que tenía la calidad de trabajador independiente por cuenta propia, por lo que debió cotizar sobre el valor de sus ingresos, luego de efectuar la deducción de las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, tal como lo consagran los artículos 19 de la Ley 100 de 1993 y 1° del Decreto 510 de 2003, lo cual no ocurrió en el caso.

⁴ El escrito de oposición puede consultarse en Samai. "Gestión en otros despachos". Segundo link. 0500123330002019005701. Índice 13. Expediente digital. PDF contestación.



Señaló que no es cierto que no exista norma que imponga la obligación de cotizar a los independientes por cuenta propia y mucho menos que no esté determinado su IBC.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Oralidad declaró la nulidad parcial de los actos demandados por lo siguiente⁵:

1. Expedición irregular

Advirtió que la entidad remitió sus comunicaciones a la dirección que aparecía registrada en el RUT del demandante consistente en «VDA PANTANILLO» del municipio de San Pedro, Antioquia y que el interesado no controvertió que la dirección a la cual se remitieron los actos no fuera la reportada en dicho registro, por el contrario, alegó la falta de gestiones adicionales por parte de la demandada para encontrar el paradero en una zona rural.

Pese a ello, la obligación de la entidad es utilizar la ubicación señalada por el propio administrado en los registros públicos pertinentes, en este caso el RUT, de manera que, al haber sido devueltas las comunicaciones por causas ajenas, la UGPP podía notificar sus decisiones mediante aviso, tal como lo prescribe el artículo 568 del Estatuto Tributario. Negó el cargo.

2. Derecho de defensa y audiencia

Por disposición de la Ley 1151 de 2007 y el Decreto Ley 169 de 2008, la demandada cuenta con la facultad para verificar la correcta liquidación y pago de los aportes al sistema de seguridad social, así como efectuar los cruces de información con las diferentes autoridades tributarias, como la DIAN. Además, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 estableció que los declarantes del impuesto de renta que cuenten con capacidad de pago deben aportar al sistema.

En ese sentido, era equivocado considerar la vulneración de la reserva de la declaración de renta prevista en el artículo 583 del Estatuto Tributario por el hecho de que la demandada hubiere tomado la información allí reportada. No se trata de una prueba ilícita. Tampoco prosperó el asunto.

3. Infracción de normas

Adujo que para el 2014 la base de cotización de los trabajadores independientes se encontraba regulada en los artículos 15 y 19 de la Ley 100 de 1993, reglamentados en el Decreto 510 de 2003, lo que era equivalente a los ingresos efectivamente percibidos con la posibilidad de deducir las expensas que cumplieran con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En aplicación del precedente del Consejo de Estado⁶, levantó la sanción impuesta en los actos acusados, debido a que para el año 2014 no se tenía claridad sobre la normativa que regulaba las cotizaciones de los trabajadores independientes.

4. Valoración probatoria

Consideró que la UGPP incurrió en una falsa motivación por indebida valoración

⁵ Samai del Tribunal. Índice 59.

⁶ Citó la sentencia de la Sección Cuarta, del 5 de junio de 2025, exp 29087, M.P. Wilson Ramos Girón.



probatoria al desconocer las erogaciones reportadas en la declaración de renta que le sirvió como prueba de los ingresos, documento que era indivisible y debía ser analizado por la autoridad administrativa de manera conjunta, más aún cuando no fue cuestionado por la DIAN.

En ese contexto, declaró la nulidad parcial de la actuación administrativa y, a título de restablecimiento del derecho ordenó a la demandada realizar una nueva liquidación tomando la renta líquida del contribuyente. Así mismo, levantó la sanción impuesta al demandante.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas porque no estaban probadas.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia con fundamento en lo que pasa a exponerse⁷:

1. Desconocimiento del procedimiento para determinar el IBC. Tipicidad por omisión

Sostuvo que en este caso no se presentó la disparidad de criterios para configurar la causal de exculpación, toda vez que el ingreso base de cotización estaba delimitado en los artículos 19 de la Ley 100 de 1993, 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, según los cuales los trabajadores independientes estaban obligados a cotizar sobre los ingresos realmente percibidos, esto es, una vez efectuadas las deducciones que cumplieran con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, o en su defecto, con la aplicación del esquema de presunción de costos.

Advirtió que los trabajadores independientes con capacidad de pago son afiliados obligatorios al sistema de seguridad social tal como lo prevé la Ley 100 de 1993 y los Decretos 806 de 1998 y 1406 de 1999, categoría que en el asunto quedó demostrada con la declaración de renta del actor.

De manera que, si bien con la expedición del artículo 135 de Ley 1753 de 2015 se modificó la forma de determinar la base de cotización de estos sujetos, no significaba que solo hasta ese momento se hubiere creado la metodología para su determinación pues dentro de la normatividad vigente al primer semestre de 2015, no solo es clara la obligatoriedad para los trabajadores independientes con capacidad de pago los cuales deberán cotizar al sistema sino que además se establecía la forma de determinar el IBC de los trabajadores independientes con capacidad de pago.

Consideró que el tema era tan claro que, con el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, se establecieron las conductas sancionables en la materia.

Señaló que en los actos acusados se impuso sanción por omisión, pero en la sentencia apelada se hizo referencia a la sanción por inexactitud, las cuales eran sustancialmente diferentes, y resaltó que la sentencia fundamentó en un pronunciamiento del Consejo de Estado en el que se analizó la exoneración diferente a la acá enjuiciada. Resaltó que la imprecisión en la conducta analizada tiene una incidencia determinante que no permite levantar la sanción en el caso.

2. Desconocimiento de los artículos 742 y 746 del Estatuto Tributario

⁷ Samai del Tribunal. Índice 62



Alegó que el fallo de primera instancia desconoció la comprobación especial que hizo la UGPP mediante el proceso de fiscalización y que desvirtuó la presunción de veracidad atribuida a la declaración de renta.

Explicó que la presunción de veracidad de la declaración es legal y en todo caso puede ser desvirtuada, de conformidad con las pruebas aportadas al proceso e incluso con la carga probatoria de las partes.

Así, en los términos del artículo 746 del Estatuto Tributario la referida presunción estaba supeditada a que sobre los hechos incluidos en la declaración no se solicitara una comprobación especial, siendo deber de cada una de las partes demostrar el supuesto de hecho de la norma cuya consecuencia jurídica persiguen.

Posteriormente, señaló que el demandante tuvo varias oportunidades de allegar las pruebas que pretendía hacer valor para demostrar los gastos en que incurrió para generar la renta en la vigencia fiscalizada y no lo hizo. Y si bien el Código General del Proceso contemplaba la indivisibilidad de la prueba, la actuación administrativa de la UGPP debía regirse bajo los principios del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

3. Ingresos y costos

Manifestó que no todas las erogaciones del denunciado rentístico se pueden deducir de la base de cotización de los aportes parafiscales, así, por ejemplo, frente a los pagos por medicina prepagada, GMF, entre otros, era necesario establecer para el caso de los independientes, las fuentes reales de los ingresos y su aplicación, así que los gastos financieros no asociados a su actividad productora de renta, los intereses de mora, seguros de vida y servicios públicos, debían ser analizados.

En todo caso, el interesado omitió aportar las pruebas que dieran cuenta del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual no tenía como finalidad revisar la declaración de renta sino establecer el ingreso real del obligado.

Advirtió que, si bien el tribunal reconoció las facultades de fiscalización de la UGPP, su decisión las limitaba y reducía a una simple operación matemática, donde se ordena tomar los ingresos de la declaración de renta y deducir los costos igualmente reportados allí, pasando por alto el proceso de verificación o comprobación contenido en el artículo 746 del Estatuto Tributario, así como la presunción de costos, contenida en normas como la Ley 1955 de 2019, el Decreto 1601 de 2022 y las resoluciones 1400 de 2019 y 209 de 2020.

Oposición a la apelación

El demandante⁸ solicitó que la sentencia de primera instancia fuera confirmada por ser razonable y acorde con la ley, pues la decisión que en su momento tomó la UGPP resultó violatoria al debido proceso al desacreditar los documentos allegados que sustentaban las erogaciones, bajo el argumento de no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Además, son varios precedentes del Consejo de Estado que aceptan la confusión normativa sobre la obligación de los independientes de aportar al sistema en el año 2014.

⁸ Samai, índice 13.



Intervención del Ministerio Público

El agente del ministerio⁹ solicitó negar el recurso de apelación interpuesto por la UGPP, por cuanto la decisión de primera instancia se encontraba ajustada a derecho en la medida que ordenó el reconocimiento de los costos y gastos de la declaración de renta del demandante, la cual se trataba de la misma prueba que le sirvió a la entidad para determinar los ingresos. Y, por otro lado, era viable la exoneración de la sanción debido a que para el período en discusión aun no era clara la situación de los trabajadores en materia de aportes parafiscales, lo que daba lugar a confusiones.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada, apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial RDO 2017-02741 del 4 de agosto de 2017 y la resolución RDC 524 del 6 de septiembre de 2018, por medio de las cuales la UGPP determinó a cargo del demandante los aportes al sistema de seguridad social en salud y pensión por los períodos de enero a diciembre de 2014 y lo sancionó por omisión.

De conformidad con los argumentos planteados en el recurso, será del caso analizar la procedencia del reconocimiento de los costos y gastos y la exoneración en la sanción ante la diferencia de criterios como lo determinó el *a quo*.

Análisis del caso concreto

1. Del reconocimiento de costos y gastos

Comoquiera que los cargos segundo y tercero del recurso de apelación persiguen el mismo fin, esto es, cuestionar la valoración dada a la declaración de renta del actor, se resolverán de manera conjunta.

La entidad señaló que la decisión de primera instancia pasó por alto el proceso de comprobación especial a través del cual la UGPP desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de renta del demandante. Puso de presente que el interesado contó con varias oportunidades para allegar las pruebas que pretendía hacer valer como sustento de sus erogaciones, y que, si bien el Código General del Proceso hablaba de una indivisibilidad de la prueba, lo cierto es que el asunto en discusión debía sujetarse a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Por otro lado, indicó que no todos los costos y gastos reportados en renta se pueden deducir de la base gravable de los aportes parafiscales, pues en materia de trabajadores independientes resulta necesario identificar las fuentes reales de los ingresos y la relación de causación frente a su actividad económica. Además, señaló que de aceptarse la tesis adoptada por el *a quo*, se estaría desconociendo la depuración de base que se realiza con los costos probados o con la presunción contenida en la Ley 1955 de 2019, el Decreto 1601 de 2022, y las Resoluciones

⁹ Samai, índice 14.



1400 de 2019 y 209 de 2020.

Agregó que tampoco se allegaron las pruebas que dieran cuenta del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual no tenía como finalidad revisar la declaración de renta sino establecer el ingreso real del obligado.

Previo a resolver el asunto de fondo se pone de presente que en la demanda se planteó una indebida valoración probatoria de los soportes allegados con el recurso de reconsideración (certificados de empresas y de su contador, contratos de arrendamientos de fincas, entre otros) y que, con base en ese cargo, el tribunal estudió la procedencia de aceptar los costos y gastos reportados en la declaración de renta.¹⁰

Por otro lado, se advierte que en esta instancia no se discute la obligación del demandante de pagar los aportes, las normas que regulan la base gravable de los trabajadores independientes, ni el monto mínimo o máximo de cotización, sino que la inconformidad radica únicamente en la depuración del IBC que se ordenó en primera instancia con la información de los costos y gastos reportados en la declaración de renta.

Sobre la remisión a la declaración de renta, la Sección ha insistido en que no se puede tomar de manera parcializada para valorar únicamente los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta las erogaciones en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad económica, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario cobija a toda la declaración.¹¹

La anterior conclusión se sustenta en que *i)* el artículo 250 del Código General del Proceso -norma aplicable por remisión del artículo 211 de la Ley 1437 de 2011- señala que la prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible; *ii)* la UGPP puede solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones, pero la declaración de renta demuestra tanto los ingresos como las erogaciones, sin que sea admisible con este documento se acredite las situaciones que perjudican al demandante, pero no las que lo benefician; y *iii)* la presunción de veracidad de la declaración no puede ser controvertida por una autoridad distinta a la DIAN, conforme el artículo 702 del Estatuto Tributario y el decreto que lo reglamenta¹².

Por ende, no le asiste razón a la demandada al pretender desconocer el reconocimiento de las erogaciones reportadas en el denuncia rentístico del demandante para el año 2014; si aceptó los ingresos de dicha declaración, debe aceptar las erogaciones allí registradas a efectos de determinar el IBC de los aportes al sistema de seguridad social, tal como lo consideró el *a quo* en su decisión.

Ahora bien, sobre la forma en que se depura la renta y la inclusión de pagos como GMF, seguros, intereses, servicios públicos, entre otros, la Sección pone de presente que en este asunto no se tiene certeza de la inclusión de todos estos conceptos en la declaración de renta, pues si bien en el acto que resolvió el recurso de reconsideración se aceptó únicamente la depuración de la base con el gravamen

¹⁰ Se advierte que, en la apelación, la demandada no planteó que la decisión del Tribunal vulnerara el principio de congruencia de las decisiones judiciales. En similar sentido se pronunció la Sección en sentencias del 4 de abril de 2024, exp. 28342 y del 8 de mayo de 2025, exp. 29441 con ponencia de la magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencias del 24 de noviembre de 2022, exp. 26206; del 2 de octubre de 2025, exp. 28613, ambas con ponencia de la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹² En este mismo sentido ver: Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 26808, reiterada en las sentencias del 4 de abril de 2024, exp. 28342 y 21 de agosto de 2025, exp. 29803 ambas con ponencia de la magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



de los movimientos financieros, esto obedeció a la valoración de otras pruebas allegadas por el demandante.

Finalmente, sobre la depuración del IBC con el sistema de presunción de costos de que trata la Ley 1955 de 2019, el Decreto 1601 de 2022, y las Resoluciones 1400 de 2019 y 209 de 2020, se pone de presente que dichas normas no estaban vigentes para cuando se expidieron los actos demandados, pero se destaca que las normas vigentes para la fecha sí establecían la forma de depuración del ingreso de base de cotización y le permitían al aportante descontar los costos y gastos incurridos en su actividad económica, puntualmente aquellos de la declaración de renta según el precedente que aquí se reitera¹³.

Así las cosas, no prospera el cargo de apelación.

2. Exoneración de la sanción

La UGPP reprocha que la sentencia de primera instancia revocara la sanción impuesta al demandante en los actos demandados, pues a su juicio, la obligación de pago de los trabajadores independientes con capacidad de pago se encontraba establecida en la Ley 100 de 1993 y los Decretos 806 de 1998 y 1406 de 1999, así como la base de cotización que fue delimitada en los artículos 19 de la misma Ley 100; y 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, de conformidad con los cuales esta clase de sujetos debían cotizar sobre los ingresos realmente percibidos.

Advirtió que en el caso concreto se impuso sanción por omisión, pero en la sentencia apelada se hizo referencia a la sanción por inexactitud, las cuales eran sustancialmente diferentes; incluso, como fundamento de su decisión, el tribunal citó un pronunciamiento del Consejo de Estado en el que se analizó la exoneración de una conducta diferente a la acá enjuiciada. De manera que la imprecisión en la tipicidad no podía dar lugar a su levantamiento.

Para resolver este asunto, se pone de presente que desde la demanda la parte demandante planteó que no existía certeza sobre la obligación de aportar para los trabajadores independientes y que de ello «no se puede aprovechar la entidad demandada (...) y así poderle imponer sanciones desproporcionadas sin ningún fundamento alguno», de ahí que el tribunal, en su decisión, analizara el eximente de responsabilidad de la sanción bajo una diferencia de criterio con la administración, sin que en la apelación la UGPP discutiera la congruencia de la sentencia de primera instancia, como en el cargo anterior.

Al respecto, esta Sección y la Corte Constitucional¹⁴ han señalado que «no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción»¹⁵.

Bajo este contexto, el error sobre el derecho aplicable como causal de exoneración de responsabilidad punitiva en el régimen sancionador tributario, constituye la materialización de la prohibición constitucional de formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción se impone simplemente como consecuencia de la realización de la conducta sancionable, sin tener certeza de la responsabilidad

¹³ En similar sentido se pronunció la Sala sobre el esquema de presunción de ingresos del Decreto 1601 de 2022 en sentencia del 29 de mayo de 2025, exp 27493, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montañó y en la sentencia del 10 de julio de 2025, exp 29604, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁴ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto de 2016, exp 19851, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 11 de junio de 2020, exp 21640, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



subjetiva del infractor¹⁶, de ahí que su estudio o valoración sea procedente «ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras»¹⁷.

Es por lo anterior que aunque la sanción de que trata el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 resulta independiente y autónoma de la establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sección, de manera pacífica ha considerado que «Aunque el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no prevé la “diferencia de criterios sobre el derecho aplicable” como causal eximente de las sanciones previstas en dicha norma, ello no excluye que sobre estas pueda predicarse el “error sobre el derecho aplicable”, que pueda exonerar de la sanción al sujeto pasivo. Lo anterior, por cuanto, como lo ha señalado la Sala, ese error constituye “una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas”, como garantía del debido proceso»¹⁸

Descendiendo al caso concreto, para sustentar el eximente de culpabilidad de la sanción, el tribunal adujo que para el período fiscalizado 2014 la normativa no era clara en torno a la determinación del IBC de los aportes a cargo de los trabajadores independientes.

La Sección comparte dicha postura, pues, además del reproche mismo planteado en la demanda que incide directamente en la sanción impuesta, se ha considerado que «la literalidad de la norma llevaba a fundamentar un entendimiento de que en la categoría de trabajador independiente no residía la de los comerciantes, así que ha sido producto de las decisiones judiciales la clarificación de que, en una interpretación amplia de los artículos 13, 15, 156 y 157 de la Ley 100 de 1993, en la categoría de independientes estaban integrados aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o una relación legal o reglamentaria, pero que tienen capacidad de pago»¹⁹

De esta manera, era viable que el demandante creyera que no estaba obligado a afiliarse y pagar los aportes a favor del sistema de seguridad social en salud y pensión, y la consecuente convicción de que no estaba incurriendo en algún comportamiento que contraviniera el ordenamiento jurídico²⁰.

En la sentencia de primera instancia se manifestó que la sanción impuesta era por inexactitud, considera la Sección que es un error porque en los antecedentes administrativos se indicó que la conducta fiscalizada fue la omisión, lo cual fue reiterado en la parte resolutive de la providencia.

Además, el precedente jurisprudencial²¹ citado por el tribunal levantó las sanciones por omisión e inexactitud impuestas en ese caso, por lo que no se evidencia alguna irregularidad al respecto. Así mismo, por las mismas razones expuestas en esta sentencia, la Sección ha confirmado sentencias de primera instancia en las que se levanta la sanción por omisión impuesta por la UGPP²².

En esas condiciones, se impone a la Sección negar el recurso de apelación formulado por la demandada y confirmar la sentencia apelada.

Costas

El Tribunal se abstuvo de condenar en costas, decisión frente a la cual no se

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 9 de junio de 2022, exp.25944 M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de junio de 2020, exp.26140, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021, exp.25185, M.P. Milton Chaves García reiterada el 5 de mayo de 2022, exp.25553. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y el 30 de marzo de 2023, exp.26628 M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de octubre de 2024, exp.26883, M.P. Wilson Ramos Girón.

²⁰ Esta posición también fue expuesta en la sentencia del 11 de noviembre de 2021, exp.24719, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Reiterada en la sentencia del 7 de marzo de 2024, exp.26882, con ponencia de la misma magistrada.

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 5 de junio de 2025, exp 29087, M. P. Wilson Ramos Girón (E).

²² Al respecto se puede consultar la sentencia del 8 de mayo de 2025, exp 29441, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



presentó reparo alguno.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, esta no procede, de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, pues se confirma la nulidad parcial de los actos demandados en los términos expuestos en esta providencia.

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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia proferida el 28 de noviembre de 2025 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Oralidad.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>