**RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL DE LOS APORTES PATRONALES – Marco normativo y jurisprudencial.**

El artículo 48 de la Constitución Política como norma reguladora del Sistema de la Protección Social, determina el carácter público de este servicio, los principios que lo rigen y garantizan el amparo de las contingencias propias de la seguridad social, imponiéndole al Estado la obligación de conservar la sostenibilidad del sistema, en los siguientes términos: (…) En desarrollo de la norma transcrita, la Ley 100 de 1993 en aras de garantizar el amparo de las contingencias derivadas de la vejez, invalidez y muerte reguló el reconocimiento de pensiones y prestaciones. Fue así que, dispuso la afiliación obligatoria de todos los trabajadores dependientes e independientes, así como la realización de los aportes previstos en la ley, en los siguientes términos: (…) Los trabajadores independientes, obligatoriamente, deben estar afiliados a pensiones. Además, la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003 al declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1992, indicó que “el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado”, lo que presupone, entonces, la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización. Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequible las expresiones *“los trabajadores independientes”* contenidas en el literal a) del artículo 2º y en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, respectivamente. En cuanto al ingreso base de cotización el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, dispone: (…) Por su parte, el Decreto 510 del 2003, por medio del cual se reglamentaron algunos artículos de la Ley 797 de 2003, dispuso en el parágrafo del artículo 1º que se “entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario”.En cuanto a la base de cotización, dispuso en el artículo 3º que será como mínimo, en todos los casos, un (1) SMLMV y máximo de 25 SMLMV, límite que resulta aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud. Luego, el monto y la forma de cotización de los trabajadores independientes varió con la expedición de la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, que en su artículo 135 dispuso: (…) Así las cosas, desde el Decreto 510 de 2003 y con la Ley 1753 de 2015, los ingresos útiles para calcular el monto de los aportes deben corresponder a los montos que resulten de la deducción de los costos y expensas, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual indicó: (…) En estudio de la anterior base normativa, el Consejo de Estado en su Sección Cuarta emitió sentencia de unificación, en la que fijó las siguientes reglas para la interpretación de la norma, así: (…).

**APORTES PATRONALES – Acciones de cobro/ APORTES PATRONALES - A las administradoras de pensiones, les asiste la obligación de requerir al empleador para que realice correctamente el pago de los aportes, facultándolas para adelantar las acciones tendientes al cobro, así como, liquidar y reconocer el derecho pensional.**

El artículo 24 de la Ley 100 de 1993, establece que las entidades administradoras de fondos de pensiones, ya sean de naturaleza pública o privada, están facultadas para ejercer acciones de cobro con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de empleador y trabajador en materia de aportes al sistema de pensión, indicando lo siguiente: (…) Así las cosas, se tiene que los fondos administradores de pensiones gozan de la facultad de cobrar los aportes al Sistema General del Seguridad Social en Pensiones dejados de realizar por el empleador. Sin embargo, como en el caso bajo estudio, atañe al trámite de cobro a cargo de la UGPP, se advierte que dicha entidad es competente para adelantar las acciones encaminadas a determinar y cobrar las contribuciones al Sistema de Protección Social en los términos señalados por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012, los cuales se trascriben: (…) A ello se suma, que, en voces del órgano de cierre de esta jurisdicción frente al cobro de nuevos conceptos con ocasión de reliquidación de pensión por parte de la UGPP, se pronunció en los siguientes términos: (…) Todo lo anterior, permite concluir entonces, que les asiste a las administradoras de pensiones, la obligación de requerir al empleador para que realice correctamente el pago de los aportes, facultándolas para adelantar las acciones tendientes al cobro, así como, liquidar y reconocer el derecho pensional.

**PRUEBAS NO ALLEGADAS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN - El contribuyente puede allegar nuevas pruebas en sede judicial, siempre y cuando guarden relación con las anexadas en la actuación administrativa / PRUEBAS NO ALLEGADAS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN - Es procedente que en sede judicial se aporten nuevas pruebas que no fueron allegadas en el trámite administrativo de fiscalización, con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.**

Recuerda la Sala que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, indicó que le era proscrito a la parte actora probar gastos y expensas, con documentos que no fueron aportados en el trámite de fiscalización, en razón que la entidad no tuvo la oportunidad para debatirlas en el trámite administrativo. Sobre el particular, la Sala encuentra que las pruebas a las que se refiere la parte recurrente, fueron las facturas que se cancelaron por parte del señor Edison Yamid Vega en el año 2015 y las cuales describen que adquirió varios insumos agrícolas, en especial bienes relacionados con la maquinaria de dicha industria. Sobre las oportunidades probatorias se advierte que, de conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, las oportunidades en vía judicial para aportar pruebas por las partes procesales, se surten al momento de presentarse la demanda, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta. En dicho entendido, las partes pueden aportar o solicitar las pruebas en las oportunidades antes descritas. Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado en su Sección Cuarta ha sido clara en manifestar que a pesar de las previsiones contenidas en el artículo 744 del ET, ello “no obsta para que el contribuyente en su demanda presente nuevas pruebas o mejore las aportadas en vía gubernativa, toda vez que el proceso contencioso otorga a las partes libertad probatoria en la fase petitoria, pues la ley les otorga el derecho a demostrar los hechos que constituyen sus afirmaciones”.En otro pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se afirmó lo siguiente, respecto a la posibilidad de aportar nuevos argumentos (que no se indicaron en sede administrativa) que logran desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo demandado: (…) Si bien la anterior decisión, no hizo referencia a las pruebas que se valoran en sede administrativa y luego ante los jueces contencioso administrativos, lo cierto es que pone de presente que en los procesos adelantados ante la jurisdicción especial administrativa (Nulidad y restablecimiento del derecho), la parte que busca retirar del ordenamiento jurídico una decisión de una entidad pública, como lo es la UGPP, tiene la posibilidad de presentar unos argumentos, que pueden ser soportados con nuevas pruebas, con el fin de sacar avante las pretensiones del medio de control. En estas condiciones, comoquiera que, en el presente asunto, las facturas que demostraron gastos en la adquisición de bienes en materia agrícola para el año gravable 2015, fueron aportadas con la demanda, esto es, dentro de las oportunidades procesales para el efecto, resulta procedente que las mismas deban ser objeto de valoración por parte del Juez contencioso administrativo a fin de determinar la realidad de los ingresos líquidos del señor Edison Yamid Vega para ese año. Así, la Sala no comparte la tesis de la UGPP sobre el rechazo de las documentales, pues en nada se transgrede su derecho de defensa y contradicción, en atención a que en la instancia judicial contó con las respectivas oportunidades procesales para controvertir u oponerse al contenido de las facturas aportadas por la parte demandante, De esta manera, el demandante sí podía allegar pruebas diferentes a las controvertidas en sede administrativa, sin perjuicio de la valoración probatoria que, en su momento, efectué el Juez. (…) Conforme la anterior regla jurisprudencial, se tiene que el contribuyente puede allegar nuevas pruebas en sede judicial, siempre y cuando guarden relación con las anexadas en la vía gubernativa (hoy actuación administrativa). Así las cosas, en el presente proceso, se tiene que el señor Edison Yamid Vega al momento de radicar el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, aportó las certificaciones de los gastos, pruebas que fueron mejoradas con las facturas anexas a la demanda, es decir que las relacionadas en sede judicial guardaron estrecha relación con las documentales estudiadas en sede administrativa En consecuencia, conforme la cita jurisprudencial referenciada en el concepto del Ministerio Público, también se concluye que el juez contencioso ostentaba la facultad para valorar las facturas que se allegaron con la presente demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, pues guardan estrecha relación con las certificaciones emanadas por los proveedores del señor Edison Yamid Vega, en la cual se indicaban las operaciones económicas realizadas en el año 2015. Por lo tanto, la Sala no comparte la tesis del Ministerio Público tendiente a revocar la sentencia de primera instancia. En ese mismo sentido, no habría lugar a que la parte actora alegue una fuerza mayor o caso fortuito, para aportar las correspondientes pruebas en la instancia judicial, en razón que, como se precisó en líneas anteriores, las facturas guardaron estrecha relación con las certificaciones de gastos aportadas en el trámite administrativo, por lo que le era permitido aportarlas, en sede judicial en las oportunidades establecidas en el CPACA, con el fin de mejorar los argumentos que expondrían la ilicitud de los actos administrativos demandados. 107. Ahora bien, tal como lo mencionó el Decreto 510 de 2003 y la Ley 1753 de 2015, para determinar el ingreso base de cotización, se deben descontar las expensas necesarias de la generación de la renta, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir que el gasto tenga estrecha relación con la actividad lucrativa del cotizante, ya que no todo gasto o pago puede considerarse como deducible de la base de cotización. (…) Para el caso en concreto, las partes concordaron en señalar que el señor Edison Yamid Vega es un trabajador independiente que se dedica al comercio, además, según la prueba testimonial rendida por el señor Henry Cárdenas Ávila, quien prestó sus servicios profesionales de contaduría al actor, relató que el demandante adquiría sus ingresos de la compra y venta de bienes. Así las cosas, analizadas cada una de las facturas proferidas por los proveedores del señor Edison Yamid Vega, todas guardan relación con la compra de maquinaria agrícola, de lo cual se puede concluir que son los insumos con los cuales comercializa el aquí demandante, por lo tanto, todas las compras de los bienes tienen la calidad de ser expensas necesarias y por consiguiente descontables de los ingresos brutos del actor ($319.940.000), así las cosas, le asistió razón al Juez de primera instancia en declarar la nulidad de los actos acusados, en razón que los mismos establecieron la base de cotización de los aportes a Seguridad Social, sin tener en cuenta la totalidad de las expensas necesarias que generaron la renta, gastos que se probaron con las facturas relacionadas en el acápite de hechos probados de la presente providencia. (…) Al no prosperar los cargos de disenso formulados por el extremo demandado en sede de apelación, la Sala confirmará la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda, en razón que conforme los últimos pronunciamientos del Consejo de Estado, es procedente que en sede judicial se aporten nuevas pruebas que no fueron allegadas en el trámite administrativo de fiscalización, con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

**NOTA DE RELATORÍA:** La providencia que se presenta al público ha sido modificada solo para incluir sus anteriores descriptores y restrictores, mas no para variar su contenido. Por lo anterior, el código de seguridad del mismo no corresponde al de la original. Para validar la integridad de la providencia los interesados pueden consultarla y descargarla a través de la plataforma SAMAI siguiendo este link:

|  |
| --- |
| [https://samairj.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list\_pr ocesos.aspx?guid=150013333005201900243011500123](https://samairj.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list_procesos.aspx?guid=150013333005201900243011500123) |



Tribunal Administrativo de Boyacá

Sala de Decisión No. 5

Magistrada Ponente: Beatriz Teresa Galvis Bustos

Tunja, diez (10) de agosto de dos mil veintidós (2022).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ref. Expediente**   | **:**  | 15001-33-33-005-2019-00243-01  |
| **Demandante**   | **:**  | **Edison Yamid Vega Vega**  |
| **Demandado**   | **:**  | Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP  |
| **Asunto**   | **:**  | **Nulidad y restablecimiento del derecho**  |
| **Link de consulta**  | **:**  | [https://samairj.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list\_pr ocesos.aspx?guid=150013333005201900243011500123](https://samairj.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list_procesos.aspx?guid=150013333005201900243011500123)   |

**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

#  OBJETO DE LA DECISIÓN

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la **parte demandada** contra la sentencia del 26 de octubre de 2021, proferida por el Juzgado Quinto Administrativo del Circuito Judicial de Tunja, que accedió a las pretensiones de la demanda.

**I. ANTECEDENTES**

# Demanda (a. 02)

1. En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, por conducto de apoderado judicial, el señor Edison Yamid Vega Vega interpuso demanda en contra de la UGPP, con el fin de que se accedan a las siguientes pretensiones:

***PRIMERO:*** *Declarar la Nulidad de la Resolución No.* ***RDO-2018-01752*** *del 31 de mayo de 2018 por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial por Inexactitud en las Autoliquidaciones y pagos al Sistema de Seguridad Social Integral - SSSI y se sanciona por inexactitud.*

***SEGUNDO:*** *Declarar la nulidad de la Resolución No.* ***RDC-2019-01278*** *del 24 de julio de 2019, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No.* ***RDO-2018-01752*** *del 31 de mayo de 2018.*

***TERCERO:*** *A título de restablecimiento del derecho, ORDENAR a la demandada, el reconocimiento de la eficacia y validez de los aportes al subsistema de salud mediante liquidación de aportes PILA realizados en el año 2015 y la consecuente inexistencia de la obligación del pago de las sumas de dinero determinadas en los Actos Administrativos aquí demandados anular.*

***CUARTA:*** *Se condene a la Entidad demandada al pago de costas procesales y Agencias en Derecho (Art. 188 del CPACA)*

# Hechos

1. Para fundamentar sus pretensiones expuso los siguientes:

1. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP profirió el requerimiento No. RCD-2017-02604 de fecha 11 de octubre de 2017, mediante el cual se inició investigación en contra del demandante a efectos de determinar los aportes al Sistema de Seguridad Social integral para el año gravable 2015.

1. La entidad demandada expidió la Resolución No. RDC-2018-01752 del 31 de mayo de 2018, a través de la cual se estableció la liquidación oficial por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos del Sistema de Seguridad Social Integral, sobre los aportes del actor.

1. La UGPP a través de la Resolución No. RDC-2019-01278 del 24 de julio de 2019, confirmó el anterior acto administrativo, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto.

# Fundamentos de la demanda

1. El apoderado de la parte actora, indicó que los actos administrativos acusados vulneraron el principio de la igualdad, toda vez que la UGPP no consultó la capacidad aportante del actor, ni su realidad económica que le permitió efectuar las correspondientes cotizaciones.

1. Explicó que el proceso administrativo no tuvo en cuenta las deducciones y costos asociados con los ingresos del demandante para el año 2015, los cuales, exponen la verdadera realidad económica del aporte; por ende, los actos administrativos exigieron más de lo que se debía contribuir por los aportes al Sistema de Seguridad Social.

1. Manifestó que, la entidad demandada mencionó que el demandante estaba obligado a cotizar como independiente, con base en el artículo 26 del Decreto 806 de 1998, pero no tuvo en cuenta que tal artículo fue derogado por el artículo 89 del Decreto 2353 de 2015.

1. Sostuvo que la UGPP determinó en forma “*abrupta y con violación al principio de legalidad”* los aportes que se debían efectuar con destino al Sistema de Seguridad Social, para el año 2015, en razón que partió de los ingresos totales contenidos en la declaración de renta y complementarios descritos en el formulario No. 111605831412 del 30 de septiembre de 2016 “*sin tener en cuenta que para cada mensualidad tuvo unos ingresos diferenciales e independientemente de que no se hayan entregado los soportes de los costos y los gastos que pudieran ser deducidos, se menciona en el recurso de reconsideración que se deben tener en cuenta las expensas necesarias para el desarrollo de la actividad generadora de renta, con el objeto de obtener el IBC de cotización*.

1. Afirmó que la demandada desconoció los costos y gastos asociados a la actividad generadora de renta, además no observó el contenido del artículo 82 del Estatuto Tributario, según el cual, ante el desconocimiento o imposibilidad de tener los costos y gastos, se debe al menos reconocer el 75% de los costos presuntos, labor que no se realizó en la tarea de fiscalización.

1. Indicó que se distribuyó el ingreso anual, esto es, la suma de $319.940.000 por doce meses del año, situación que atentó contra el principio de legalidad, toda vez que “*solo fue hasta el mes de julio que el legislador estableció esta forma cuando entró en vigencia el Decreto 2353 de 2015*”.

1. Señaló que en vigencia de la Ley 1753 de 2015, los trabajadores independientes, que perciben ingresos mensuales superiores a un salario mínimo legal mensual vigente, cotizaran un mínimo del 40% del valor mensual de los ingresos, permitiéndose deducir las expensas que tengan relación de causalidad, proporcionalidad o necesidad con la actividad generadora de renta, pero dicho porcentaje solo debe ser aplicable desde el mes de julio (mes de publicación de la norma) y no por todo el año de forma retroactiva.

1. Agregó que ante la indebida determinación de la base de los aportes a Seguridad Social, por parte de la entidad demandada en los actos acusados, no hay lugar a fijar algún tipo de sanción por inexactitud.

1. Anotó que para fijar la sanción por inexactitud se debe demostrar una lesividad a la administración, pero las resoluciones acusadas, no efectúan ningún tipo de análisis sobre dicho aspecto.

1. Consideró que en aplicación del contenido del artículo 745 del Estatuto Tributario, las dudas en la declaración tributaria deben resolverse a favor del contribuyente, en ese sentido, no le era permitido a la entidad demandada liquidar el IBC en una suma mayor, ante la existencia de duda por no evaluar las pruebas relacionadas con los costos y deducciones de la renta.

**Trámite procesal**

# Radicación, admisión y notificación de la demanda

1. La demanda fue presentada el 29 de noviembre de 2019 ante la Oficina Judicial de los Juzgados Administrativos de Bogotá, correspondiéndole el conocimiento al Juzgado 5 Administrativo de Bogotá, despacho que mediante auto del 12 de diciembre de 2019 admitió la demanda y ordenó las notificaciones de rigor (a. 06).

1. La diligencia de notificación se surtió a la dirección electrónica para notificaciones judiciales de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales y el Ministerio Público.

# Contestación de la demanda

1. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, indicó que profirió el Requerimiento para declarar No. RCD2017-2604 del 11 de octubre de 2017, a través del cual se requirió al demandante para que pagara, como cotizante, los aportes correspondientes a los periodos enero a diciembre de 2015, toda vez que se evidenció que conforme con su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2015, contó con capacidad de pago que lo obligaba a cotizar al Sistema.

1. Manifestó que los actos acusados fijaron una base del aporte para seguridad social en la suma de $46.072.316, la cual derivó a una sanción por inexactitud de $27.643.390.

1. Destacó que el principio de legalidad no sufrió vulneración alguna durante el trámite administrativo, en razón que el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, que reguló la base de cotización para el periodo comprendido entre enero y junio de 2015, estableció que las personas independientes cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.

1. Señaló que el artículo 3 del Decreto 510 de 2003, estableció que la base de cotización del Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la base de cotización del Sistema de Seguridad Social en el subsistema.

1. Resaltó que en virtud del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, “*los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado son aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal y que, para efectos del ingreso base de cotización, podrán deducirse las sumas que el afiliado debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario*”.

1. Precisó que para el cálculo del IBC para los trabajadores independientes en el periodo comprendido entre el 1 de julio al 31 de diciembre de 2015, se debe acudir a la Ley 1753 de 2015, que en su artículo 135, dividió a los trabajadores independientes en (i) trabajadores por cuenta propia, (ii) independiente con contrato diferente a prestación de servicios e (iii) independiente con contratos de prestación de servicios personales.

1. Conforme lo anterior, explicó que los independientes por cuenta propia e independientes con contrato diferente al de prestación de servicios deben cotizar por el 40% del total de los ingresos, teniendo la posibilidad de descontar las expensas necesarias productoras de la renta de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario.

1. Adujo que los independientes con contrato de prestación de servicios personales relacionados con las funciones de la entidad contratante, cotizan sobre el 40% del valor mensualizado del contrato, sin que haya lugar a la deducción de expensas del artículo 107 del Estatuto Tributario.

1. Indicó que para la procedencia de costos y deducciones se requiere de facturas o documento equivalente que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 617 y

618 del Estatuto Tributario, por lo tanto, “*no es posible tener en cuenta las deducciones reportadas en la declaración de renta dado que estos valores por si solos, no permiten establecer la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de los mimos con la actividad productora de renta*”.

1. Afirmó que el demandante Edison Yamid Vega Vega para el año 2015 percibió unos ingresos brutos operacionales de $319.490.000, según lo reportado en la declaración de renta, los cuales fueron distribuidos en los 12 meses, conforme al artículo 35 del Decreto 1406 de 1999. “*No obstante, dentro del proceso de fiscalización el demandante no allegó facturas, cuentas de cobro o documento equivalente que permitieran validar esta información, por lo que se mantuvieron los ingresos tomados y mensualizados en Liquidación Oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración*”.

1. Manifestó que existe inexactitud cuando se presenta una diferencia entre el valor declarado y pagado en la autoliquidación de aportes y los aportes que efectivamente el demandante, debía declarar y pagar para el periodo de la fiscalización.

1. Por lo anterior, concluyó que en virtud que el demandante realizó una cotización inferior, a la realidad de sus ingresos, es procedente imponer la respectiva sanción por inexactitud, en los términos del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, en un porcentaje del 60% de la diferencia hallada entre lo reportado y lo probado, por concepto de ingresos.

# Audiencia Inicial

1. Previo a continuar con el trámite respectivo, en auto de fecha 26 de noviembre de 2020, el A-quo resolvió aprobar la oferta de revocatoria propuesta por la UGPP respecto a las resoluciones Nos. RDO-2018-01752 del 31 de mayo de 2018 y RDC-2019-01278 del 24 de julio de 2019, con el fin de aplicar el esquema de presunción de costos, en consecuencia, se dio por terminado el proceso de la referencia (a. 024).

1. La entidad demandada presentó recurso de reposición en contra de la anterior decisión, al señalar que terminar el proceso impide que en caso de hallarse un saldo pendiente por cotizar, por parte del demandante, se pueda llegar a aun acuerdo conciliatorio de la respectiva suma y su consecuente sanción (a. 027).

1. El Juzgado Quinto Administrativo a través del auto de fecha 4 de febrero de 2021, repuso la anterior decisión, por cuanto no se acreditó que las partes hubieran celebrado algún tipo de acuerdo o conciliación, por lo que ordenó continuar con el trámite correspondiente (a. 041)

1. El 16 de junio de 2021, se celebró la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, en la cual se fijó el litigio de la siguiente manera:

*“Determinar la legalidad de los actos administrativos contenidos las*

*Resoluciones No. RDO-2018-01752 del 31 de mayo de 2018 y No. RDC-201901278 del 24 de julio de 2019 proferidas por la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP; si la entidad determinó conforme a la normatividad el Ingreso Base de Cotización sobre el cual el demandante debía liquidar sus aportes a la seguridad social y en consecuencia, si el mismo es acreedor de la sanción impuesta por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Seguridad Social Integral — SSSI durante el periodo comprendido entre los meses de enero a diciembre de 2015”.*

1. A su turno, se decretó la prueba testimonial solicitada por la parte actora, la cual fue la declaración del señor Henry Cárdenas Ávila en su calidad de contador público.

# Audiencia de pruebas

35. El 13 de septiembre de 2021 se celebró la audiencia de pruebas, en donde se practicó el testimonio del señor Henry Cárdenas Ávila, finalizado este, se corrió el término de 10 días a las partes, para que presentaran sus alegatos de conclusión.

# Sentencia de primera instancia

1. Mediante sentencia proferida el 26 de octubre de 2021, el Juzgado Quinto Administrativo de Tunja, resolvió:

*“ PRIMERO. Declarar la nulidad de la Resolución No. RDO-2018-01752 del 31 de mayo de 2018, por medio de la cual se profirió liquidación oficial contra el señor Edison Yamid Vega Vega por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Seguridad Social Integral – SSSI durante la vigencia de 2015 y se sanciona por inexactitud; y de la Resolución No. RDC-2019- 01278 del 24 de julio de 2019 que confirmó la anterior vía recurso de reconsideración; conforme a la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se ordena a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, realice el cálculo del IBC para la liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral — SSSI del señor Edison Yamid Vega Vega por los meses de enero a diciembre del año 2015 teniendo en cuenta los gastos y costos en que incurrió el demandante derivados de la actividad generadora de renta y que se encuentran contenidos en las facturas de venta allegadas al plenario. En consecuencia, el cálculo del IBC deberá efectuarse solamente tomando como base la utilidad neta obtenida por el actor durante el periodo correspondiente, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*TERCERO. Sin condena en costas”*

1. En primera medida refirió que las contribuciones parafiscales son las cargas creadas para generar ingresos derivados de pagos obligatorios en favor de un determinado grupo social o económico con el fin de otorgarle beneficios a los sectores que los generan; es la Ley la que establece el manejo, la administración y ejecución de dichos recursos, siendo entonces los elementos de estas contribuciones la destinación específica, obligatoriedad y singularidad.

1. Indicó que una vez se creó la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, a tal entidad se le asignó la función de fiscalización de las contribuciones parafiscales, para lo cual debe adelantar las investigaciones que estime pertinentes con el fin de determinar los hechos generadores de las obligaciones y verificar la exactitud de las autoliquidaciones.

1. Manifestó que la Ley 100 de 1993, dispuso que las personas vinculadas a través de contratos de trabajo, los servidores públicos y los trabajadores independientes, son afiliados al Sistema de Seguridad Social, por lo que deben realizar cotizaciones al mismo, según los ingresos.

1. Precisó que “*los trabajadores independientes deben cotizar sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, no pudiendo ser la base de cotización inferior al salario mínimo legal mensual vigente*”, sin embargo, se pueden deducir las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar la actividad lucrativa en las condiciones previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

1. Señaló que el señor Edison Yamid Vega se encuentra afiliado como cotizante en el régimen contributivo del Sistema General de Salud, además que efectúa aportes a pensión a favor de Porvenir SA, en calidad de trabajador independiente.

1. Explicó que para la vigencia 2015, el actor debía cotizar de la siguiente forma: (i) para el periodo comprendido entre el 1 de enero al 30 de junio, conforme lo señala el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, esto es, sobre los ingresos que declara ante la entidad a la cual este afiliado y (ii) para el periodo comprendido entre el 1 de julio de al 31 de diciembre, según lo relatado en el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, es decir, por el 40% del total de los ingresos. En ambos casos, con la posibilidad de deducir las expensas necesarias productoras de la renta según el artículo 107 del Estatuto Tributario.

1. Afirmó que le asistió razón a la entidad demandada en partir de la suma de $319.940.000 como ingresos del demandante, en razón que fue el valor declarado en el impuesto de renta, como ingresos para el año gravable 2015.

1. Sostuvo que el demandante no contestó el requerimiento especial proferido por la

UGPP, por lo tanto, la demandada no contó con pruebas “*que le permitiesen determinar que la base gravable debía estar sobre un salario mínimo, sino por el contrario, derivado de los hallazgos en la declaración de renta, la misma debía calcularse sobre los ingresos percibidos por el demandante*”.

1. No obstante, resaltó que con el recurso de reconsideración interpuesto, el señor Edison Yamid Vega anexó una serie de documentos en donde expone una lista de compras, pero “*las mismas no se allegaron, ni dicha información está soportada por ningún otro documento que demostrara sin duda alguna los presuntos gastos y costos o que por lo menos diera oportunidad a la entidad de comparar esa información con los montos relacionados en las certificaciones de las empresas y en la relación contable*”.

1. Adujo que “*para que los [gastos del] señor Edison Vega pudiesen deducirse para el cálculo del IBC debió mostrarse la relación de causalidad con la actividad productora de renta, aspecto que no logró ser probado, ya que ninguno de los documentos aportados con el recurso de reconsideración, cumplen con los requisitos impuestos por la norma señalada*”.

1. Aseveró que el demandante, en sede judicial aportó una serie de facturas en donde se exponen los gastos en que incurrió en el año 2015, respecto al mantenimiento y reparación especializada de maquinaria, actividad desempeñada por el actor, en consecuencia, se cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, para deducir esas sumas de la base de la cotización.

1. Consideró “*que le asiste razón a la parte demandante en el entendido que al no tener en cuenta los costos y gastos en los que incurrió el señor Edison Vega para la vigencia de 2015 en el cálculo del IBC afecta la legalidad de los actos demandados, pues se incluyó como base de liquidación ingresos que no fueron percibidos por el aportante, lo que implicó determinar que canceló por concepto de aportes sumas inferiores a las que estaba obligado, aspecto que no se ajusta a la realidad*”.

# Recurso de apelación

1. La apoderada de la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales del Protección Social UGPP, inconforme con lo decidido presentó recurso de apelación contra la anterior sentencia (a. 45 SAMAI), al argumentar que, para deducir sumas del cálculo del IBC se debió demostrar la relación de causalidad con la actividad generadora de renta, circunstancia que no ocurrió en la instancia administrativa.

1. Consideró que los documentos aportados por el actor no constituyen prueba conducente, pertinente y útil, en la medida que no se aportaron durante el proceso de fiscalización, por lo tanto, constituyeron nuevos hechos, en sede judicial, sobre los cuales la entidad no tuvo oportunidad de pronunciarse.

1. Sostuvo que en virtud del artículo 781 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente no presenta las pruebas sobre costos e ingresos, se le atribuye un indicio grave en su contra, “*lo cual no significa que la desestimación de los costos sea inexorable, puesto que deja a salvo la posibilidad de establecerlos por otros medios cuando dispone que salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito*”.

1. Conforme lo anterior, expuso que el Juez de Primera Instancia le competía examinar si operó la fuerza mayor o caso fortuito, para otorgar valor probatorio a las documentales que fueron aportada en el proceso judicial, “*es decir, si no se comprueba que dichas pruebas no se aportaron en vía administrativa porque ocurrió una causal de fuerza mayor o caso fortuito, el Juez no puede valorar la prueba que traiga el contribuyente al proceso judicial, como ocurre en el presente caso, pues eso desconocería el principio de lealtad procesal y el artículo 781 del Estatuto Tributario Nacional, pues no se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia del aportante no se aportaron en vía administrativa*”.

# Trámite de segunda instancia

1. El 18 de febrero de 2022, se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandada y, se ordenó la notificación al Ministerio Público delegado ante esta Corporación. Asimismo, se estableció que cumplido lo anterior, ingresara el expediente al despacho, bien para proveer sobre pruebas (en caso de que fuere necesario su decreto), bien para proferir sentencia, de acuerdo con lo previsto en el numeral 5º del artículo 247 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

1. En la ejecutoria de la anterior providencia, el Procurador 46 Judicial II **rindió concepto**, en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar negar las pretensiones de la demanda, en virtud que “*las facturas que soportan los ingresos percibidos por el señor Edison Vega, para realizar la deducción de las expensas y gastos de su actividad productiva en el año 2015, debieron allegarse en sede administrativa, aun mediante el recurso de reconsideración, para que la entidad demandada pudiera valorarlas de manera clara*”.

1. Indicó que se deberían valorar las documentales que fueron allegadas por el actor en el recurso de reconsideración, las cuales no tienen la fuerza necesaria para demostrar que los gastos y costos en que incurrió el demandante para el año 2015, guardaban relación con los ingresos reportados, pues no se anexaron las correspondientes facturas.

1. Manifestó que se debe mantener la legalidad de los actos administrativos demandados, toda vez que la motivación de los mismos se basó en las pruebas que se aportaron en sede administrativa.

1. Señaló que en sentencia proferida el 30 de agosto de 2016, el Consejo de Estado – Sección Cuarta (exp 17568), indicó que no es procedente aportar pruebas en sede judicial que no fueron debatidas en el procedimiento administrativo, salvo que se alegue una circunstancia de caso fortuito y fuerza mayor, las cuales no se acreditaron en el presente proceso.

**II. CONSIDERACIONES**

# Competencia en segunda instancia

1. Se tiene que dentro del asunto de la referencia interpuso recurso de apelación la parte demandada con el fin de que se *modifique* la sentencia de primera instancia.

1. De acuerdo con lo anterior, se trata de una situación de apelante único, donde, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 328[[1]](#footnote-1) del Código General del Proceso al cual se acude por remisión del artículo 306 de la Ley 1437 de 2011, la competencia del juez en segunda instancia se reduce al análisis de los puntos objeto del recurso.

1. En ese contexto es claro que cuando se trata de apelante único, el *Ad quem* solo puede revisar la actuación en cuanto tiene que ver con los motivos de la impugnación, valga decir, no puede el Juez de segunda instancia entrar a analizar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo el análisis correspondiente de los presupuestos procesales para decidir.

1. Adicionalmente, en este caso, ningún reparo encuentra la Sala respecto de la oportunidad en la presentación de la demanda, el cumplimiento del requisito de procedibilidad y la legitimación de hecho en la causa de las partes, por lo que siendo ello así, se abordará el estudio del presente asunto atendiendo los aspectos en los que la parte demandada ha sustentado la apelación.

1. Así las cosas, según el artículo 153 de la Ley 1437 de 2011, al Tribunal se le asignó el conocimiento en segunda instancia de las apelaciones de sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

# Problema jurídico

1. Corresponde a la Sala dilucidar, si debe revocarse la sentencia de primera instancia, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, al establecer que las pruebas que fueron aportadas en sede judicial, no pueden ser tenidas en cuenta, por no ser presentadas en el proceso de fiscalización.

1. Para resolver el problema jurídico, la Sala inicialmente se ocupará de examinar la normatividad aplicable para el cobro de los aportes pensionales al Sistema de Seguridad Social; para a continuación, describir los hechos probados y descender al análisis del caso concreto, en los términos precisos del problema jurídico planteado.

# Tesis de la Sala

65. La Sala **confirmará la sentencia de primera instancia** que accedió a las pretensiones de la demanda, en razón que, según los últimos pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, es procedente que los contribuyentes o cotizantes aporten pruebas en sede judicial que no fueron radicadas en el trámite de fiscalización. En este orden, se tendrán en cuenta las facturas aportadas en sede judicial que prueban la totalidad de las expensas que generaron la renta, y cuyo valor debe deducirse de la renta fijada por la UGPP al momento de liquidar los aportes al Sistema de Seguridad Social.

**Marco Normativo**

# Régimen jurídico general de los aportes patronales

66. El artículo 48 de la Constitución Política como norma reguladora del Sistema de la Protección Social, determina el carácter público de este servicio, los principios que lo rigen y garantizan el amparo de las contingencias propias de la seguridad social, imponiéndole al Estado la obligación de conservar la sostenibilidad del sistema, en los siguientes términos:

*“Artículo 48. La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la ley. Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social.*

*El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la ley.*

*La Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley.*

*No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.*

*La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.*

*Acto Legislativo 01 de 2005, artículo 1°. Se adicionan los siguientes incisos y parágrafos al artículo 48 de la Constitución Política:*

*El Estado garantizará los derechos, la sostenibilidad financiera del Sistema Pensional, respetará los derechos adquiridos con arreglo a la ley y asumirá el pago de la deuda pensional que de acuerdo con la ley esté a su cargo. Las leyes en materia pensional que se expidan con posterioridad a la entrada en vigencia de este Acto Legislativo, deberán asegurar la sostenibilidad financiera de lo establecido en ellas.”*

67. En desarrollo de la norma transcrita, la Ley 100 de 1993 en aras de garantizar el amparo de las contingencias derivadas de la vejez, invalidez y muerte reguló el reconocimiento de pensiones y prestaciones. Fue así que, dispuso la afiliación obligatoria de todos los trabajadores dependientes e independientes, así como la realización de los aportes previstos en la ley, en los siguientes términos:

*“ARTÍCULO 17. OBLIGATORIEDAD DE LAS COTIZACIONES. Durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deberán efectuarse cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen. (…)*

*ARTÍCULO 18. BASE DE COTIZACIÓN. La base para calcular las cotizaciones a que hace referencia el artículo anterior, será el salario mensual.*

*El salario mensual base de cotización para los servidores del sector público, será el que señale el Gobierno, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 4ª de 1992.*

*El límite de la base de cotización será de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes para trabajadores del sector público y privado. Cuando se devenguen mensualmente más de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes la base de cotización será reglamentada por el gobierno nacional y podrá ser hasta de 45 salarios mínimos legales mensuales para garantizar pensiones hasta de veinticinco (25) salarios mínimos legales.*

*Las cotizaciones de los trabajadores cuya remuneración se pacte bajo la modalidad de salario integral, se calculará sobre el 70% de dicho salario.*

*En todo caso, el monto de la cotización mantendrá siempre una relación directa y proporcional al monto de la pensión. (…)*

1. Los trabajadores independientes, obligatoriamente, deben estar afiliados a pensiones. Además, la Corte Constitucional en la sentencia C-1089 de 2003[[2]](#footnote-2) al declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 15 de la Ley 100 de 1992, indicó que *“el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado”*, lo que presupone, entonces, la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización.

1. Así mismo, en la sentencia C-259 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequible las expresiones *“los trabajadores independientes”* contenidas en el literal a) del artículo 2º y en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 797 de 2003, respectivamente.

1. En cuanto al ingreso base de cotización el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 6 de la Ley 797 de 2003, dispone:

*“ARTICULO. 19.- Base de cotización de los trabajadores independientes. Modificado por el art. 6, Ley 797 de 2003. El nuevo texto es el siguiente: Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.*

*Cuando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido.*

*En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente”.*

1. Por su parte, el Decreto 510 del 2003, por medio del cual se reglamentaron algunos artículos de la Ley 797 de 2003, dispuso en el parágrafo del artículo 1º que se *“entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado, aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario”.* En cuanto a la base de cotización, dispuso en el artículo 3º que será como mínimo, en todos los casos, un (1) SMLMV y máximo de 25 SMLMV, límite que resulta aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud.

1. Luego, el monto y la forma de cotización de los trabajadores independientes varió con la expedición de la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo

2014-2018 “*Todos por un nuevo país*”, que en su artículo 135 dispuso:

*“ARTÍCULO 135. Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda.* ***Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir 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.***

*En caso de que el ingreso base de cotización así obtenido resulte inferior al determinado por el sistema de presunción de ingresos que determine el Gobierno Nacional, se aplicará este último según la metodología que para tal fin se establezca y tendrá fiscalización preferente por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP). No obstante, el afiliado podrá pagar un menor valor al determinado por dicha presunción siempre y cuando cuente con los documentos que soportan la deducción de expensas, los cuales serán requeridos en los procesos de fiscalización preferente que adelante la UGPP.*

*En el caso de los contratos de prestación de servicios personales relacionados con las funciones de la entidad contratante y que no impliquen subcontratación alguna o compra de insumos o expensas relacionados directamente con la ejecución del contrato, el ingreso base de cotización será en todos los casos mínimo el 40% de valor mensualizado de cada contrato, sin incluir el valor total el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no aplicará el sistema de presunción de ingresos ni la deducción de expensas. Los contratantes públicos y privados deberán efectuar directamente la retención de la cotización de los contratistas, a partir de la fecha y en la forma que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.*

*Cuando las personas objeto de la aplicación de la presente ley perciban ingresos de forma simultánea provenientes de la ejecución de varias actividades o contratos, las cotizaciones correspondientes serán efectuadas por cada uno de los ingresos percibidos de conformidad con la normatividad aplicable. Lo anterior en concordancia con el artículo 5o de la Ley 797 de 2003.” – Resaltado por la Sala -*

1. Así las cosas, desde el Decreto 510 de 2003 y con la Ley 1753 de 2015, los ingresos útiles para calcular el monto de los aportes deben corresponder a los montos que resulten de la deducción de los costos y expensas, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual indicó:

*“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.*

*En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible.”*

1. En estudio de la anterior base normativa, el Consejo de Estado en su Sección Cuarta emitió sentencia de unificación, en la que fijó las siguientes reglas para la interpretación de la norma, así:

*"1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*

* 1. *Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*

* 1. *La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*

* 1. ***Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.***

* 1. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos"[[3]](#footnote-3). – Resaltado por la Sala -*

# Del cobro de los aportes patronales

1. El artículo 24 de la Ley 100 de 1993, establece que las entidades administradoras de fondos de pensiones, ya sean de naturaleza pública o privada, están facultadas para ejercer acciones de cobro con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de empleador y trabajador en materia de aportes al sistema de pensión, indicando lo siguiente:

*“ARTÍCULO 24. ACCIONES DE COBRO. Corresponde a las entidades administradoras de los diferentes regímenes adelantar las acciones de cobro con motivo del incumplimiento de las obligaciones del empleador de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional. Para tal efecto, la liquidación mediante la cual la administradora determine el valor adeudado, prestará mérito ejecutivo.”*

1. Así las cosas, se tiene que los fondos administradores de pensiones gozan de la facultad de cobrar los aportes al Sistema General del Seguridad Social en Pensiones dejados de realizar por el empleador.

1. Sin embargo, como en el caso bajo estudio, atañe al trámite de cobro a cargo de la UGPP, se advierte que dicha entidad es competente para adelantar las acciones encaminadas a determinar y cobrar las contribuciones al Sistema de Protección Social en los términos señalados por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012, los cuales se trascriben:

*“ARTÍCULO 156. Gestión de Obligaciones Pensionales y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social. Crease la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:*

*(...) ii) Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente, la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos.*

*(…) El ejercicio de las funciones de determinación y cobro de contribuciones de la Protección Social por parte de cada una de las entidades integrantes del sistema y de la UGPP, se tendrá en cuenta lo siguiente:*

* 1. *Las entidades administradoras de carácter público procederán a efectuar una liquidación oficial en la cual se determine el valor de las contribuciones cuya liquidación y pago se han omitido o se han efectuado incorrectamente;*

* 1. *Las entidades administradoras que no tengan carácter público, deberán informarlo a la UGPP para que esta proceda a expedir el acto de liquidación oficial correspondiente. Para realizar la liquidación a que se refiere este numeral las administradoras públicas y la UGPP tendrán las facultades a que se refiere el artículo 664 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario.”*

*ARTÍCULO 178. COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN*

*SOCIAL. La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.*

*PARÁGRAFO 1o. Las administradoras del Sistema de la Protección Social continuarán adelantando las acciones de cobro de la mora registrada de sus afiliados, para tal efecto las administradoras estarán obligadas a aplicar los estándares de procesos que fije la UGPP. La UGPP conserva la facultad de adelantar el cobro sobre aquellos casos que considere conveniente adelantarlo directamente y de forma preferente, sin que esto implique que las administradoras se eximan de las responsabilidades fijadas legalmente por la omisión en el cobro de los aportes.*

*PARÁGRAFO 2o. La UGPP podrá iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con la notificación del Requerimiento de Información o del pliego de cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En los casos en que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida.*

*ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP. <Artículo modificado por el artículo* [*50*](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014_pr001.html#50) *de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Previo a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación. Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes, si hay mérito para ello.*

*Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción. La resolución que lo decida se deberá proferir y notificar dentro del año siguiente a la interposición del recurso.*

***PARÁGRAFO.*** *Las sanciones por omisión e inexactitud previstas en el artículo* [*179*](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012_pr004.html#179) *de la Ley 1607 de 2012 no serán aplicables a los aportantes que declaren o corrijan sus autoliquidaciones con anterioridad a la notificación del requerimiento de información que realice la UGPP.”*

1. A ello se suma, que, en voces del órgano de cierre[[4]](#footnote-4) de esta jurisdicción frente al cobro de nuevos conceptos con ocasión de reliquidación de pensión por parte de la UGPP, se pronunció en los siguientes términos:

*“En materia de obligaciones pensionales, al empleador le asiste, entre otras, la de realizar el pago oportuno de los aportes por concepto de seguridad social a las entidades administradoras, tanto de los que están a su cargo como en cabeza del trabajador; lo anterior de conformidad con el artículo 22 de la Ley 100 de 23 de diciembre de 1993.*

*Frente a las obligaciones del empleador, son las entidades administradoras las que deben requerirlo para que realice el pago de los aportes o lo haga de manera correcta, e iniciar las acciones de cobro correspondientes y proceder en debida forma a liquidar y reconocer la pensión respectiva, sin que ello pueda influir en el derecho al reconocimiento pensional y su régimen, por ser este de estirpe legal con apego a los deberes del administrador.*

*Con base en los argumentos expuestos en los acápites anteriores, es preciso señalar que la UGPP es quien, de manera inequívoca e independiente, tiene la obligación de realizar en debida forma la liquidación de la pensión, proceder a su reconocimiento y atender el pago de las cuantificaciones pensionales que efectúe.”*

1. Todo lo anterior, permite concluir entonces, que les asiste a las administradoras de pensiones, la obligación de requerir al empleador para que realice correctamente el pago de los aportes, facultándolas para adelantar las acciones tendientes al cobro, así como, liquidar y reconocer el derecho pensional.

# Hechos probados

1. Los medios probatorios documentales obrantes en el expediente aportados en copia simple serán valorados acogiendo el criterio jurisprudencial del máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo[[5]](#footnote-5), pues no fueron objeto de tacha. De ese modo, a partir de los mismos, encuentra la Sala acreditado, en lo que resulta relevante para el estudio del recurso, lo siguiente:

1. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP expidió el requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD2017-02604 del 11 de octubre de 2017, en contra del señor Edison Yamid Vega Vega (a.

003 fl. 2 a 12), al respecto el acto indicó:

*“En el presente caso, los ingresos efectivamente percibidos por el obligado son tomados de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2015, según información suministrada por la DIAN, los cuales corresponden a los ingresos brutos y ascienden a la suma de $319.940.000.*

*Una vez revisada la información contenida en la declaración tributaria antes señalada, se evidenció que los ingresos percibidos por el obligado fueron superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente (SMLMV) para el año 2015, lo que demuestra que contaba con capacidad de pago que le imponía el deber de afiliarse, declarar y pagar los aportes al SSSI en los subsistemas de pensiones y salud en calidad de cotizante para los periodos objeto de fiscalización.*

*Costos*

*El obligado no entregó documentos o pruebas que permitieran establecer que contaba con costos o gastos relacionados con su actividad generadora de renta, que pudieran ser deducidos y considerados en el cálculo de ingresos base de cotización para los subsistemas de salud y pensiones.*

*Según la información de ingresos y teniendo en cuenta que no hay lugar a la deducción de expensas, el IBL sobre el cual se aplicará la tarifa de cotización correspondiente a cada subsistema para los periodos comprendidos entre enero y junio de 2015, correspondiéndole al ingreso bruto mensualizado así: Ingresos brutos anuales $319.940.000. Ingreso Bruto Mensual (Ingreso bruto anual dividido en 12 meses) $26.661.667.*

*(…)*

*Resultado de la Fiscalización*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Periodo  | Valor Inexactitud  | %Sanción  | Valor Sanción  |
| 2015-1  | 4.521.400  | 35%  | 1.582.490  |
| 2015-2  | 4.729.600  | 35%  | 1.655.360  |
| 2015-3  | 4.729.600  | 35%  | 1.655.360  |
| 2015-4  | 4.729.600  | 35%  | 1.655.360  |
| 2015-5  | 4.729.600  | 35%  | 1.655.360  |
| 2015-6  | 4.729.600  | 35%  | 1.655.360  |
| 2015-7  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| 2015-8  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| 2015-9  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| 2015-10  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| 2015-11  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| 2015-12  | 2.983.900  | 35%  | 1.044.365  |
| Total general  | 46.072.800  |   | 16.125.480  |

*Requerimiento para declarar y corregir*

*Con base en los hechos, la normativa y el análisis de la información obtenida en el desarrollo de la investigación, la Subdirección de Determinación de Obligaciones le propone al señor Edison Yamid Vega Vega*

*5.1 Modificar y pagar, como cotizante al Sistema de Seguridad Social Integral SSSI, por los subsistemas de salud y pensiones, los aportes correspondientes a los periodos Enero a Diciembre de 2015, por la suma de $46.072.800.*

 *5.2 Pagar la sanción calculada así: Inexactitud por la suma de $16.125.480*

1. Por medio de la Resolución No. RDO-2018-01752 del 31 de mayo de 2018, la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, profirió la liquidación oficial por inexactitud de la autoliquidación y pagos al Sistema de Seguridad Social Integral – SSSI y se sanciona al señor Edison Yamid Vega Vega, en los mismos valores descritos en el anterior requerimiento, elevando la sanción al 60% de la diferencia, en razón que el obligado no contestó el mismo (a.03 fl. 14 a 22).

1. El 10 de julio de 2018 el actor, a través de apoderado, presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, al argumentar que el aportante se dedica a la comercialización de maquinaria agrícola, por lo tanto, incurrió en costos para el desarrollo de su labor, valores que deben disminuir la base de los aportes, conforme lo señaló el artículo 107 del Estatuto Tributario, “*por lo que los ingresos efectivamente recibidos menos las expensas o costos directos en el desarrollo de la actividad generan un ingreso base de cotización mucho menor a la calculada en la resolución de liquidación oficial por inexactitud establecida por la UGPP… la utilidad fiscal de la cual debe tomarse el ingreso base de cotización para realizar el aporte es la suma de $38.677.000*” (a. 03 fl. 25 a 27).

1. Con el anterior recurso el actor anexó:

* + Certificación emitida por la empresa denominada *Toyama*, en la que se describieron una serie de facturas pagadas por el señor Edison Yamid Vega en el año 2015 que en total ascendieron a la suma de $72.579.908 (a. 3 fl. 28).

* + Certificación expedida por Barmesa SAS del 4 de julio de 2018, que indicó que el demandante tuvo operaciones con la empresa por $23.704.601 en el año 2015 (a.

3 fl. 29).

* + Certificación elaborada por Etargo & CIA S.C.S de fecha 16 de julio de 2018, en la que se describió que el señor Edison Yamid Vega realizó compras en el año 2015 por valor de $74.402.517 (a. 3 fl. 30).

* + Certificación realizada por Beaver SA del 13 de julio de 2018, que señaló que en el año 2015 facturó un monto de $15.168.126 con el demandante (a. 03 fl. 31).

* + Certificación suscrita por el Representante Legal de Lluvia Artificial Ingeniería del 13 de julio de 2018, en la que se expresó que en el año 2015 se generaron ventas con el demandante por valor de $3.712.152 (a. 3 fl. 32).

* + Relación de facturas con la empresa STIHL para el año 2015 por un valor total de $80.218.893 (a. 3 fl. 33).

1. Resolución No. RDC-2019-01278 del 24 de julio de 2019, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la liquidación oficial, al señalar que si bien se alegaron costos, el recurrente no aportó el soporte de los mismos. (a. 03 fl.

39 a 53).

85. Con la demanda de Nulidad y Restablecimiento del derecho la actora anexó las siguientes facturas, en las que adquirió maquinaria para la industria agrícola (a. 3):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| No.  | Empresa  | Valor  | Fecha  |
| 15458 (fl. 58)  | EM SAS  | $752.828  | 16/12/2015  |
| 11738 (fl. 60)  | Toyama  | $1.211.910  | 10/12/2015  |
| 26054 (fl. 61)  | Beaver SA  | $249.644  | 03/12/2015  |
| 11741 (fl. 62)  | Toyama  | $2.423.820  | 10/12/2015  |
| 227945 (fl. 64)  | Mecanelectro SA  | $1.172.269  | 11/12/2015  |
| 47806 (fl. 66)  | Global Motor SA  | $3.455.927  | 11/12/2015  |
| 1022 (fl. 68)  | Global Mec SAS  | $1.102.000  | 11/12/2015  |
| 32991 (fl. 69)  | Riegos Técnicos Ltda  | $855.848  | 29/12/2015  |
| 190065701 (fl. 71)  | Agroedsar Distribuciones  | $2.340.000  | 01/12/2015  |
| 16262 (fl. 72)  | Agroedsar Distribuciones  | $1.950.000  | 11/12/2015  |
| 227568 (fl. 74)  | Mecanelectro SA  | $979.215  | 24/11/2015  |
| 227472 (fl. 76)  | Mecanelectro SA  | $3.413.749  | 19/11/2015  |
| 26018 (fl. 78)  | Beaver SA  | $1.152.974  | 30/11/2015  |
| 24647 (fl. 79)  | Etargo & CIA S en C S  | $3.264.240  | 20/11/2015  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 24650 (fl. 80)  | Etargo & CIA S en C S  | $979.968  | 20/11/2015  |
| 4623 (fl. 82)  | KOR  | $330.990  | 15/10/2015  |
| 11314 (fl. 83)  | Toyama  | $870.000  | 08/10/2015  |
| 4660 (fl. 84)  | EAA Colombia  | $231.710  | 28/10/2015  |
| 5547 (fl. 85)  | King Andina SAS  | $4.369.140  | 22/10/2015  |
| 3192 (fl. 86)  | Riegos Técnicos Ltda  | $1.001.776  | 20/10/2015  |
| 8103 (fl. 87)  | Bayen LTDA  | $337.000  | 22/10/2015  |
| 24244 (fl. 89 -90)  | Etargo & CIA S en C S  | $4.607.011  | 24/09/2015  |
| 4180 (fl. 91)  | Jentek Lubricantes  | $834.300  | 16/09/2015  |
| B-48 (fl. 92)  | Br Ingeniería y Renta SAS  | $320.000  | 07/09/2015  |
| 226377 (fl. 93)  | Mecanelectro SA  | $256.463  | 11/09/2015  |
| B-25 (fl. 94)  | Br Ingeniería y Renta SAS  | $4.900.000  | 03/09/2015  |
| 46852 (fl. 95)  | Global Motor SA  | $2.682.268  | 30/09/2015  |
| 46851 (fl. 96)  | Global Motor SA  | $199.984  | 30/09/2015  |
| 3859 (fl. 97)  | Jentek Lubricantes  | $126.300  | 12/08/2015  |
| FV016825 (fl. 98)  | STIHL SAS  | $2.687.168  | 04/09/2015  |
| 24175 (fl. 99)  | Etargo & CIA S en C S  | $2.564.207  | 16/09/2015  |
| FV016555 (fl. 101)  | STIHL SAS  | $126.652  | 26/08/2015  |
| FV0 16229 (fl. 102)  | STIHL SAS  | $3.379.966  | 14/08/2015  |
| 179679 (fl. 103)  | Caria Group Co  | $1.340.625  | 31/08/2015  |
| 179678 (fl. 104)  | Caria Group Co  | $131.776  | 31/08/2015  |
| 25265 (fl. 105)  | Beaver SA  | $1.152.974  | 10/08/2015  |
| FV0 16210 (fl. 106)  | STIHL SAS  | $591.911  | 13/08/2015  |
| FV0 16093 (fl. 107)  | STIHL SAS  | $3.166.308  | 05/08/2015  |
| FV0 16102 (fl. 108)  | STIHL SAS  | $3.065.410  | 05/08/2015  |
| 226576 (fl. 110)  | Eduardoño SA  | $200.095  | 03/07/2015  |
| 23812 (fl. 111)  | Etargo & CIA S en C S  | $10.698.083  | 23/07/2015  |
| 23905 (fl. 112)  | Etargo & CIA S en C S  | $1.226.526  | 22/07/2015  |
| 23750 (fl. 113)  | Etargo & CIA S en C S  | $2.793.000  | 15/07/2015  |
| FV0 16362 (fl. 114)  | STIHL SAS  | $3.149.970  | 15/07/2015  |
| FV0 16282 (fl. 115)  | STIHL SAS  | $1.423.879  | 13/07/2015  |
| FV0 15248 (fl. 116)  | STIHL SAS  | $3.719.170  | 13/07/2015  |
| FV0 16783 (fl. 117)  | STIHL SAS  | $4.815.606  | 24/07/2015  |
| 12818 (fl. 118)  | EM SAS  | $353.568  | 03/06/2015  |
| 13517 (fl. 119)  | EM SAS  | $419.340  | 29/07/2015  |
| FV0 15158 (fl. 120)  | STIHL SAS  | $5.881.024  | 09/07/2015  |
| 224533 (fl. 123)  | Mecanelectro SA  | $338.263  | 09/06/2015  |
| 45466 (fl. 124)  | Global Motor SA  | $236.895  | 16/06/2015  |
| 21711 (fl. 125)  | Import Asiática SAS  | $2.303.001  | 15/06/2015  |
| FV0 14459 (fl. 126)  | STIHL SAS  | $4.980.930  | 10/06/2015  |
| FV0 14440 (fl. 127)  | STIHL SAS  | $2.600.001  | 10/06/2015  |
| 988 (fl. 128)  | Br Ingeniería y Renta SAS  | $3.250.000  | 05/08/2015  |
| 224553 (fl. 129)  | Mecanelectro SA  | $1.098.376  | 10/06/2015  |
| FV0 14899 (fl. 131)  | STIHL SAS  | $7.591.800  | 26/06/2015  |
| 222599 (fl. 133)  | Eduardoño SA  | $1.545.224  | 28/05/2015  |
| 45030 (fl. 134)  | Global Motor SA  | $2.041.600  | 08/05/2015  |
| 171856 (fl. 135)  | Caria Group Co  | $1.340.625  | 11/05/2015  |
| 23355 (fl. 136)  | Etargo & CIA S en C S  | $8.269.553  | 14/05/2015  |
| 221346 (fl. 137)  | Eduardoño SA  | $33.957  | 19/05/2015  |
| 24629 (fl. 138)  | Beaver SA  | $1.523.931  | 20/05/2015  |
| 224197 (fl. 139)  | Mecanelectro SA  | $2.073.403  | 26/05/2015  |
| 3129 (fl. 141)  | Jentek Lubricantes  | $199.500  | 20/05/2015  |
| FV0 13633 (fl. 142)  | STIHL SAS  | $3.747.588  | 07/05/2015  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 218482 (fl. 144)  | Eduardoño SA  | $33.957  | 20/04/2015  |
| 210396 (fl. 145)  | Eduardoño SA  | $665.167  | 30/04/2015  |
| FV0 14106 (fl. 146)  | STIHL SAS  | $98.690  | 26/05/2015  |
| FV0 14239 (fl. 147)  | STIHL SAS  | $3.063.620  | 29/04/2015  |
| 2812 (fl. 148)  | Jentek Lubricantes  | $362.500  | 15/04/2015  |
| FV0 13017 (fl. 149)  | STIHL SAS  | $2.821.012  | 22/04/2015  |
| 11820 (fl. 150)  | EM SAS  | $436.740  | 15/04/2015  |
| 9454 (fl. 152)  | Toyama  | $11.166.015  | 18/02/2015  |
| FV0 11349 (fl. 153)  | STIHL SAS  | $1.369.515  | 19/02/2015  |
| 22777 (fl. 154)  | Etargo & CIA S en C S  | $2.809.520  | 04/02/2015  |
| 22945 (fl. 155)  | Etargo & CIA S en C S  | $35.264  | 27/02/2015  |
| 178822 (fl. 156)  | Wurth  | $138.997  | 01/02/2015  |
| FV0 11270 (fl. 157)  | STIHL SAS  | $5.071.652  | 17/02/2015  |
| 22833 (fl. 158)  | Etargo & CIA S en C S  | $2.809.520  | 11/02/2015  |
| 22931 (fl. 159)  | Etargo & CIA S en C S  | $2.275.224  | 26/02/2015  |
| 23039 (fl. 160)  | Etargo & CIA S en C S  | $5.908.845  | 17/03/2015  |
| 22703 (fl. 161)  | Etargo & CIA S en C S  | $3.832.640  | 22/01/2015  |
| 22978 (fl. 162)  | Etargo & CIA S en C S  | $382.452  | 05/03/2015  |
| 9590 (fl. 163)  | Toyama  | $931.465  | 05/03/2015  |
| 9606 (fl. 164)  | Toyama  | $826.500  | 09/03/2015  |
| 9588 (fl. 165)  | Toyama  | $4.963.959  | 05/03/2015  |
| 9589 (fl. 166)  | Toyama  | $86.597  | 05/03/2015  |
| FV0 11992 (fl. 167)  | STIHL SAS  | $5.012.788  | 12/03/2015  |
| 9931 (fl. 168)  | Toyama  | $11.166.015  | 31/03/2015  |
| FV0 12265 (fl. 169)  | STIHL SAS  | $6.166.637  | 25/03/2015  |
| 44087 (fl. 170)  | Global Motor SA  | $4.027.520  | 06/02/2015  |
| 44403 (fl. 171)  | Global Motor SA  | $720.360  | 09/03/2015  |
| 44490 (fl. 172)  | Global Motor SA  | $203.829  | 16/03/2015  |
| 9886 (fl. 173)  | Toyama  | $472.018  | 31/03/2015  |
| 9884 (fl. 174)  | Toyama  | $8.331.120  | 31/03/2015  |
| 223489 (fl. 175)  | Mecanelectro SA  | $822.802  | 22/04/2015  |
| FV0 13160 (fl. 177)  | STIHL SAS  | $1.200.060  | 27/04/2015  |
| 223227 (fl. 178)  | Mecanelectro SA  | $2.044.528  | 09/04/2015  |
| 2754 (fl. 181)  | Riegos técnicos Ltda  | $1.128.375  | 06/02/2015  |
| 0497 (fl. 182)  | KOR  | $812.988  | 27/02/2015  |
| 9190 (fl. 183)  | Toyama  | $1.790.460  | 27/01/2015  |
| 9191 (fl. 184)  | Toyama  | $22.405  | 23/01/2015  |
| 9436 (fl. 185)  | Toyama  | $22.405  | 16/02/2015  |
| 9435 (fl. 186)  | Toyama  | $1.790.460  | 16/02/2015  |
| 9157 (fl. 187)  | Toyama  | $7.052.220  | 19/01/2015  |
| 9158 (fl. 188)  | Toyama  | $99.837  | 19/01/2015  |
| FV0 10842 (fl. 189)  | STIHL SAS  | $2.319.130  | 27/01/2015  |
| 23799 (fl. 190)  | Beaver SA  | $2.145.534  | 05/01/2015  |
| 23827 (fl. 191)  | Beaver SA  | $290.750  | 09/01/2015  |
| 24049 (fl. 192)  | Beaver SA  | $2.927.552  | 09/02/2015  |
| 24193 (fl. 193)  | Beaver SA  | $1.523.931  | 04/02/2015  |
| 24263 (fl. 194)  | Beaver SA  | $2.145.534  | 05/03/2015  |
| 22745 (fl. 195)  | Etargo & CIA S en C S  | $373.021  | 29/01/2015  |
| 22765 (fl. 196)  | Etargo & CIA S en C S  | $1.303.991  | 03/02/2015  |
| 222349 (fl. 197)  | Mecanelectro SA  | $746.511  | 24/02/2015  |
| FV0 11114 (fl. 198)  | STIHL SAS  | $2.934.271  | 09/02/2015  |
| 13671 (fl. 199)  | Agroedsar Distribuciones  | $440.000  | 25/02/2015  |
| 222132 (fl. 200)  | Mecanelectro SA  | $2.053.376  | 16/02/2015  |
| 0334 (fl. 201)  | KOR  | $546.990  | 28/01/2015  |
| 266002 (fl. 203)  | Barnes SA  | $1.541.176  | 23/01/2015  |
| 266459 (fl. 204)  | Barnes SA  | $1.468.096  | 02/02/2015  |
| 266739 (fl. 205)  | Barnes SA  | $1.411.256  | 09/02/2015  |
| FV0 11144 (fl. 206)  | STIHL SAS  | $3.102.847  | 21/01/2015  |
| FV0 10398 (fl. 207)  | STIHL SAS  | $2.002.495  | 07/01/2015  |
| 22609 (fl. 208)  | Etargo & CIA S en C S  | $8.712.180  | 09/01/2015  |
| 2677 (fl. 209)  | Riegos técnicos Ltda  | $1.582.001  | 06/01/2015  |
| 43898 (fl. 210)  | Global Motor SA  | $1.539.529  | 22/01/2015  |
| FV0 10691 (fl. 212)  | STIHL SAS  | $3.023.872  | 26/01/2015  |
| FV0 10675 (fl. 213)  | STIHL SAS  | $2.319.872  | 23/01/2015  |
| 2449 (fl. 214)  | Ingeo Metales  | $764.000  | 05/01/2015  |
| 43744 (fl. 215)  | Global Motor SA  | $3.637.760  | 06/01/2015  |
| 43897 (fl. 216)  | Global Motor SA  | $2.389.600  | 22/01/2015  |
| 9106 (fl. 218)  | Toyama  | $6.237.682  | 13/01/2015  |
| 9107 (fl. 219)  | Toyama  | $73.328  | 13/01/2015  |

**Testimonial**

# Valoración

1. En cuanto a la prueba testimonial recaudada dentro del proceso será apreciada en conjunto con el material probatorio, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de conformidad con el Código General del Proceso toda vez que no confluyen circunstancias que afecten la credibilidad del testigo, ni fue tachado de falso por las partes.

1. En la audiencia de pruebas celebrada el 13 de septiembre de 2021, se recibió la declaración solicitada por la parte actora, esto es, del señor **Henry Cárdenas Ávila**, quien afirmó que en el año 2015 el actor contrató sus servicios como Contador Público, para elaborar la declaración de renta.

1. Relató que, en virtud de la contratación de los servicios, tuvo conocimiento de los ingresos del señor Edison Yamid Vega Vega, que ascendieron a $319.400.000, sin embargo, hubo gastos de administración por valor de $18.652.000, gastos de ventas, que corresponden a la publicidad por valor de $180.000 y otras erogaciones de $3.786.336 y adicional a ello, como el actor se dedica al comercio, adquirió varios insumos para la venta, por un valor total de $261.598.941.

1. Explicó que la utilidad en el año 2015 para el señor Edison Yamid Vega Vega fue de $35.722.863 y que tuvo conocimiento que la UGPP no tuvo en cuenta los gastos del demandante para realizar la autoliquidación de aportes.

1. Manifestó que ayudó al demandante en anexar los soportes contables (certificaciones de vendedores) para ser radicados ante la UGPP y soportar los costos de la actividad que desarrolla el señor Edison Yamid Vega.

# Caso concreto

1. Recuerda la Sala que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, indicó que le era proscrito a la parte actora probar gastos y expensas, con documentos que no fueron aportados en el trámite de fiscalización, en razón que la entidad no tuvo la oportunidad para debatirlas en el trámite administrativo.

1. Sobre el particular, la Sala encuentra que las pruebas a las que se refiere la parte recurrente, fueron las facturas que se cancelaron por parte del señor Edison Yamid Vega en el año 2015 y las cuales describen que adquirió varios insumos agrícolas, en especial bienes relacionados con la maquinaria de dicha industria.

1. Sobre las oportunidades probatorias se advierte que, de conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, las oportunidades en vía judicial para aportar pruebas por las partes procesales, se surten al momento de presentarse la demanda, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta. En dicho entendido, las partes pueden aportar o solicitar las pruebas en las oportunidades antes descritas. Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado en su Sección Cuarta ha sido clara en manifestar que a pesar de las previsiones contenidas en el artículo 744 del ET, ello “*no obsta para que el contribuyente en su demanda presente nuevas pruebas o mejore las aportadas en vía gubernativa, toda vez que el proceso contencioso otorga a las partes libertad probatoria en la fase petitoria, pues la ley les otorga el derecho a demostrar los hechos que constituyen sus afirmaciones[[6]](#footnote-6)”.*

1. En otro pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se afirmó lo siguiente, respecto a la posibilidad de aportar nuevos argumentos (que no se indicaron en sede administrativa) que logran desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo demandado:

 *“La Sección[[7]](#footnote-7) en forma reiterada ha expresado que <<al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la ‘nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el*

*Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del*

*Código Contencioso Administrativo[[8]](#footnote-8)>>*

*(…)*

*En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración.*

*En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se le impuso sanción por no enviar información, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración.”[[9]](#footnote-9)[[10]](#footnote-10)*

1. Si bien la anterior decisión, no hizo referencia a las pruebas que se valoran en sede administrativa y luego ante los jueces contencioso administrativos, lo cierto es que pone de presente que en los procesos adelantados ante la jurisdicción especial administrativa (Nulidad y restablecimiento del derecho), la parte que busca retirar del ordenamiento jurídico una decisión de una entidad pública, como lo es la UGPP, tiene la posibilidad de presentar unos argumentos, que pueden ser soportados con nuevas pruebas, con el fin de sacar avante las pretensiones del medio de control.

1. Sin embargo, en un caso de similitudes fácticas, en donde se debatía el monto de los aportes para el Sistema de Seguridad Social, el Tribunal de Cierre de la Jurisdicción explicó:

*“En el presente asunto, la demandante allegó en esta instancia judicial otrosíes que acreditaban la connotación no salarial de la bonificación por desempeño, frente a los cuales la UGPP se opuso a su valoración, por cuanto los mismos no fueron aportados en sede administrativa y reconocerlos en esta instancia quebranta su debido proceso.*

*Al respecto, esta Sección[[11]](#footnote-11)* ***ha considerado que la parte demandante puede atacar la presunción de legalidad de los actos demandados con nuevas pruebas o mejorar las aportadas en la actuación administrativa[[12]](#footnote-12)****. No existe impedimento para apreciar pruebas diferentes a las analizadas por la administración[[13]](#footnote-13),* ***siempre que se alleguen en las oportunidades previstas para tal fin, según lo previsto en los incisos 1º a 3º del artículo 212 del CPACA****.*

*En efecto,* ***en sentencia de 29 de agosto de 2019[[14]](#footnote-14), se reiteraron varios pronunciamientos de la Sala en los que se indicó que a pesar de lo dispuesto en el artículo 744 del ET, esto no impide que el contribuyente, con ocasión de la demanda y demás oportunidades procesales antes descritas, allegue nuevas pruebas o mejore las aportadas en la vía administrativa, dado que el proceso ante la jurisdicción contenciosa otorga a las partes libertad probatoria para demostrar los hechos que constituyen sus afirmaciones****.”[[15]](#footnote-15) – Resaltado por la Sala -*

1. En estas condiciones, comoquiera que, en el presente asunto, las facturas que demostraron gastos en la adquisición de bienes en materia agrícola para el año gravable 2015, fueron aportadas con la demanda, esto es, dentro de las oportunidades procesales para el efecto, resulta procedente que las mismas deban ser objeto de valoración por parte del Juez contencioso administrativo a fin de determinar la realidad de los ingresos líquidos del señor Edison Yamid Vega para ese año.

1. Así, la Sala no comparte la tesis de la UGPP sobre el rechazo de las documentales, pues en nada se transgrede su derecho de defensa y contradicción, en atención a que en la instancia judicial contó con las respectivas oportunidades procesales para controvertir u oponerse al contenido de las facturas aportadas por la parte demandante,

1. De esta manera, el demandante sí podía allegar pruebas diferentes a las controvertidas en sede administrativa, sin perjuicio de la valoración probatoria que, en su momento, efectué el Juez[[16]](#footnote-16).

1. Sobre este mismo planteamiento, el Representante del Ministerio Público conceptuó que no era procedente declarar la nulidad de los actos administrativos acusados, con pruebas que no fueron aportadas por el cotizante en el proceso administrativo, según la sentencia proferida el 30 de agosto de 2016 por el Consejo de Estado – Sección Cuarta, en el expediente No. 17568.

1. Si bien el extracto jurisprudencial que trae a colación el Procurador delegado ante la presente Sala de Decisión, afirmó lo siguiente:

*“No se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma, pues, de lo contrario, se desconocería no sólo el principio de lealtad procesal[17] que debe rodear la actuación de las partes en el proceso, sino la potestad de fiscalización de la DIAN, potestad que se traduce en la capacidad de recoger plenamente las pruebas con las que se desvirtúa la presunción de legalidad de las declaraciones del contribuyente.*

*(...)*

*De la lectura de esa norma se entiende que, en principio, la contabilidad debe aportarse y aducirse como prueba en las oportunidades que la administración otorgue, so pena de que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos que el contribuyente pretenda hacer valer… En el proceso judicial, entonces, el contribuyente puede aportar las pruebas que dejó de presentar cuando lo requirió la administración, siempre que demuestre la circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito”*

1. La Sala realiza las siguientes precisiones sobre tal jurisprudencia: la sentencia en cuestión data del 1 de marzo de 2012 y no del año 2016 como se indicó en el concepto emitido por el procurador; esta circunstancia se resalta, con el objetivo de poner de presente que en los últimos pronunciamientos del Consejo de Estado, de los años 2018 a 2022 ha sido pacífica y reiterada la jurisprudencia en el sentido de señalar que desde que se cumplan con las oportunidades procesales consagradas en el la Ley 1437 de 2011, la parte actora puede allegar las pruebas que considere necesarias para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, sin estar condicionado a la práctica que se hubiera surtido en sede administrativa.

1. Igualmente, la sentencia que citó el Ministerio Público, en su momento, afirmó que la tesis “*no impide que en el proceso judicial, el contribuyente o la propia administración puedan pedir o aportar pruebas para respaldar sus argumentos,* ***siempre que tales pruebas sea conducentes, pertinentes, útiles y lícitas, y guarden relación con las que ya se practicaron en la vía gubernativa****, en procura de demostrar los hechos que demostraron o desvirtuaron las correspondientes glosas. Eso es de la naturaleza del proceso judicial, pues a cada parte le corresponde demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*”.

1. Conforme la anterior regla jurisprudencial, se tiene que el contribuyente puede allegar nuevas pruebas en sede judicial, siempre y cuando guarden relación con las anexadas en la vía gubernativa (hoy actuación administrativa). Así las cosas, en el presente proceso, se tiene que el señor Edison Yamid Vega al momento de radicar el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, aportó las certificaciones de los gastos, pruebas que fueron mejoradas con las facturas anexas a la demanda, es decir que las relacionadas en sede judicial guardaron estrecha relación con las documentales estudiadas en sede administrativa

1. En consecuencia, conforme la cita jurisprudencial referenciada en el concepto del Ministerio Público, también se concluye que el juez contencioso ostentaba la facultad para valorar las facturas que se allegaron con la presente demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, pues guardan estrecha relación con las certificaciones emanadas por los proveedores del señor Edison Yamid Vega, en la cual se indicaban las operaciones económicas realizadas en el año 2015. Por lo tanto, la Sala no comparte la tesis del Ministerio Público tendiente a revocar la sentencia de primera instancia.

1. En ese mismo sentido, no habría lugar a que la parte actora alegue una fuerza mayor o caso fortuito, para aportar las correspondientes pruebas en la instancia judicial, en razón que, como se precisó en líneas anteriores, las facturas guardaron estrecha relación con las certificaciones de gastos aportadas en el trámite administrativo, por lo que le era permitido aportarlas, en sede judicial en las oportunidades establecidas en el CPACA, con el fin de mejorar los argumentos que expondrían la ilicitud de los actos administrativos demandados. 107. Ahora bien, tal como lo mencionó el Decreto 510 de 2003 y la Ley 1753 de 2015, para determinar el ingreso base de cotización, se deben descontar las expensas necesarias de la generación de la renta, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir que el gasto tenga estrecha relación con la actividad lucrativa del cotizante, ya que no todo gasto o pago puede considerarse como deducible de la base de cotización.

1. Para el caso en concreto, las partes concordaron en señalar que el señor Edison Yamid Vega es un trabajador independiente que se dedica al comercio, además, según la prueba testimonial rendida por el señor Henry Cárdenas Ávila, quien prestó sus servicios profesionales de contaduría al actor, relató que el demandante adquiría sus ingresos de la compra y venta de bienes.

1. Así las cosas, analizadas cada una de las facturas proferidas por los proveedores del señor Edison Yamid Vega, todas guardan relación con la compra de maquinaria agrícola, de lo cual se puede concluir que son los insumos con los cuales comercializa el aquí demandante, por lo tanto, todas las compras de los bienes tienen la calidad de ser expensas necesarias y por consiguiente descontables de los ingresos brutos del actor ($319.940.000), así las cosas, le asistió razón al Juez de primera instancia en declarar la nulidad de los actos acusados, en razón que los mismos establecieron la base de cotización de los aportes a Seguridad Social, sin tener en cuenta la totalidad de las expensas necesarias que generaron la renta, gastos que se probaron con las facturas relacionadas en el acápite de hechos probados de la presente providencia.

1. Por último, no hay lugar a aplicar el indicio grave que señala el artículo 781 del Estatuto

Tributario, en el caso en concreto, toda vez que dicha base normativa precisó que “*El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad* ***cuando la administración lo exija****, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra*”, es decir que solo hay lugar al indicio, en el evento que la administración exija al contribuyente o al cotizante, la presentación de sus libros de contabilidad.

1. Para *sub judice*, en el requerimiento especial No. RCD-2017-02604 del 11 de octubre de 2017, la UGPP no solicitó la exhibición de la contabilidad del señor Edison Yamid Vega, solo le preciso que según sus ingresos brutos, la base de cotización debía ser superior a la autoliquidación presentada, por lo tanto, como no se probó el supuesto de hecho, relativo a la exigencia por parte de la administración, no se puede aplicar la consecuencia de indicio grave en contra del aquí demandante.

# Conclusión

112. Al no prosperar los cargos de disenso formulados por el extremo demandado en sede de apelación, la Sala confirmará la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda, en razón que conforme los últimos pronunciamientos del Consejo de Estado, es procedente que en sede judicial se aporten nuevas pruebas que no fueron allegadas en el trámite administrativo de fiscalización, con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

# COSTAS

## Costas en primera instancia

113. En la sentencia de primera instancia, el *A quo* no condenó en costas. Como quiera que dicha decisión no fue objeto de recurso, permanecerá incólume.

## Costas en segunda instancia

114. Ahora: en lo atinente a las costas en esta instancia, el artículo 47 de la Ley 2080 de

2021 del 25 de enero de 2021, dispuso:

*Artículo 47. Adiciónese el siguiente inciso al artículo 188 de la Ley 1437 de*

*2011:*

*En todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal.*

1. Conforme la citada norma, no se condenará en costas en esta instancia, pues no se advierte que concurra dicha circunstancia, en la medida, que fuera debidamente sustentadas las pretensiones y contaba con fundamentación la petición, así como el recurso de apelación interpuesto por la demandada.

1. En mérito de lo expuesto, la Sala Quinta de Decisión del Tribunal Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

# FALLA

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia dictada el 26 de octubre de 2021, proferida por el Juzgado Quinto Administrativo del Circuito Judicial de Tunja, de conformidad con los considerandos de esta providencia.

**SEGUNDO: SIN** condena en costas en esta instancia.

**TERCERO:** En firme esta providencia, devuélvase el expediente al juzgado de origen, una vez hechas las anotaciones en el sistema de información SAMAI.

Este proyecto fue estudiado y aprobado en Sala Virtual, de la fecha.

Notifíquese y cúmplase,

(Firmado electrónicamente)

**BEATRIZ TERESA GALVIS BUSTOS**

Magistrada

(Firmado electrónicamente)

**FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA**

Magistrado

(Firmado electrónicamente)

**FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS**

Magistrado

1. *“ARTÍCULO 328. COMPETENCIA DEL SUPERIOR. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.*

*Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones. (…)”* [↑](#footnote-ref-1)
2. M.P. Álvaro Tafur Galvis [↑](#footnote-ref-2)
3. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación, Expediente No. 25000-23-37-000-2013-0044301(21329)CE-SUJ-4-005 de 26 de noviembre 2020, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez. [↑](#footnote-ref-3)
4. Consejo de Estado. Sección Segunda. Consejero Ponente: William Hernández Gómez. Decisión del 11 de julio de 2018 Radicado No. 17001-23-33-000-2016-00538-01(33517). [↑](#footnote-ref-4)
5. Consejo de Estado en sentencia de unificación proferida el 28 de agosto de 2013, proferida dentro del expediente 25022, Consejero Ponente Dr. Enrique Gil Botero. [↑](#footnote-ref-5)
6. Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta sentencia del 16 de septiembre de 2010. CP William Giraldo Giraldo, expediente 17101 [↑](#footnote-ref-6)
7. Entre otras, se pueden consultar las sentencias: del 19 de octubre de 2006, exp. 15147, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, exp. 16183, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, exp. 16691, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, exp. 19036, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez [↑](#footnote-ref-7)
8. Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. [↑](#footnote-ref-8)
9. Consejo de Estado Sección Cuarta Consejero ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto Bogotá

D.C., ocho (8) de febrero de dos mil dieciocho (2018) Radicación número: 08001-23-31-000-2012- [↑](#footnote-ref-9)
10. -01(22060) Actor: José Fernando Londoño Martínez [↑](#footnote-ref-10)
11. Sentencia de 21 de octubre de 2021, exp 25285. C.P. Milton Chaves García. [↑](#footnote-ref-11)
12. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 4 de abril de 2019, exp 22331, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 13 de octubre de 2016, Exp. 22165, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 6 de agosto de 2015, Exp. 20130, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 16 de septiembre de 2010, Exp. 17101, CP: William Giraldo Giraldo [↑](#footnote-ref-12)
13. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 6 de agosto de 2015, Exp (20130), CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez [↑](#footnote-ref-13)
14. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 29 de agosto de 2019, Exp. (21774), CP Julio Roberto Piza Rodríguez. En igual sentido sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 17101. CP. William Giraldo Giraldo [↑](#footnote-ref-14)
15. Consejo de Estado - Sección Cuarta Consejero ponente: Milton Chaves García Sentencia 3 de marzo de 2022 Exp 25000-23-37-000-2017-00501-01 (25208) [↑](#footnote-ref-15)
16. Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero ponente: Julio Roberto

Piza, Audiencia Inicial 27 de junio de 2018 Radicación número: 2015-00049-00 Actor: Álvaro Arturo Granadillo Demandado: DIAN [↑](#footnote-ref-16)