



Tribunal Administrativo de Boyacá
Sala de Decisión No 3
Magistrada Ponente: Clara Elisa Cifuentes Ortiz

Tunja, julio dieciséis (16) de dos mil veinte (2020)

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho

*Demandante: **Angélica María Ramírez Camacho***

Demandado: Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP

Expediente: 15001-23-33-000-2019-00130-00

Procede la Sala a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

I. ANTECEDENTES

1.1. Demanda y subsanación (f. 3-23 y 117-119 c.1):

1.1.1. Pretensiones:

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Angélica María Ramírez Camacho, a través de apoderado judicial, solicitó:

1.1.1.1. Pretensiones principales:

- a. *Declarar la nulidad de la Resolución No. RDO-2017-01039 de 31 de mayo de 2017, por medio de la cual se expidió liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social en salud y se impuso sanción por omisión, cuyos periodos están comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014.*

- b. *Declarar la nulidad de la Resolución No. RDC-346 de 29 de junio de 2018, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la resolución anterior.*

1.1.1.2. Pretensiones subsidiarias:

*Que, en caso de no conceder la pretensión principal de nulidad total del acto administrativo, se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados y se reliquide la deuda fijada por la UGPP, es decir, se declare la nulidad **parcial** de los mismos actos administrativos, estos son:*

- a. *Resolución No. RDO-2017-01039 de 31 de mayo de 2017, por medio de la cual se expidió liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación de los aportes al sistema de seguridad social en salud y se impuso sanción por omisión, cuyos periodos están comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014.*
- b. *Resolución No. RDC-346 de 29 de junio de 2018, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la resolución anterior.*
- c. *Se exonere del pago de los intereses moratorios del capital adeudado a la seguridad social y se le permita utilizar la Planilla Tipo J, adecuado para para condenas de sentencia judicial.*

A título de restablecimiento del derecho, pidió por concepto de daño emergente:

- ❖ *Se reconozca el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida durante el proceso de fiscalización adelantado por la UGPP, los cuales ascienden a \$2.950.868.*

- ❖ *Se ordene la devolución de los dineros pagados por concepto de pago de seguridad social del año fiscalizado, respecto al capital, intereses moratorios y/o sanciones por inexactitud o mora.*

Finalmente, deprecó que la entidad demandada sea condenada en costas, conforme lo establece el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

1.1.2. Hechos (f. 123 vto.):

El sustento fáctico del petitum, es el siguiente:

- ❖ *La UGPP inició proceso de fiscalización contra las personas naturales que declararon renta en el año 2014.*
- ❖ *La UGPP tomó datos de las declaraciones de renta suministradas por la DIAN, por ejemplo, los ingresos brutos, para calcular la deuda al sistema de seguridad social.*
- ❖ *La demandante administraba los vehículos de su padre mediante contratos de comodato.*
- ❖ *La demandante no recibió requerimiento de información y además no se notificó por aviso, toda vez que no existe registro de haber sido notificada el 25 de octubre de 2016.*
- ❖ *Como no recibió el requerimiento de información, se le dificultó absolver lo requerido por la unidad.*
- ❖ *La demandante fue notificada del Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. RCD 2016-2361 de 5 de diciembre de 2016, mediante aviso el 16 de enero de 2017.*
- ❖ *La UGPP, aun teniendo la forma de comunicar a la demandante sobre el proceso de fiscalización antes de proferir la liquidación oficial, no lo hizo.*

- ❖ *La UGPP expidió la Liquidación Oficial No. RDO-2017-01039 de 31 de mayo de 2019 y fijó la obligación en cuantía de \$56.364.000 y sanción por la omisión por \$112.728.000 en las autoliquidaciones y pagos de los aportes por el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014.*
- ❖ *Contra la anterior decisión presentó recurso de reconsideración, sin embargo, este fue resuelto desfavorablemente mediante la Resolución No. RDC 346 de 29 de junio de 2018, notificada el 17 de julio de 2018.*

1.1.3. Cargos de nulidad:

1) Falsa motivación- indebida notificación en el requerimiento de información y requerimiento para declarar o corregir; la unidad al notificar debe utilizar todos los medios idóneos a su alcance para comunicar al obligado del proceso de fiscalización. Violación al debido proceso, el derecho de defensa y contradicción; buena fe de las entidades públicas:

Sostuvo que la demandada, al realizar la notificación del requerimiento de información y el requerimiento para declarar o corregir y al observar que la demandante no se presentó, debió tratar “por lo menos de comunicar el proceso de fiscalización que se adelantaba en su contra para que pudiera enterarse por otro medio idóneo y eficaz para poder de esta manera defenderse” (f. 127 vto.).

La accionada vulneró el derecho de defensa de la actora, toda vez que si nunca dio respuesta y existía una causal de devolución en la notificación personal, debía adelantar la gestión de comunicación por todos los medios a su alcance. Citó la sentencia T-404 de 2014 proferida por la Corte Constitucional.

A su juicio, si se tomó la dirección que aparece indicada en el RUT, también debía atender los demás datos que estaban consignados en el mismo documento, por ejemplo, el teléfono y correo electrónico, conforme lo

establecen los parágrafos 2 y 3 del artículo 563 del Estatuto Tributario. Trajo en cita la sentencia proferida por el Consejo de Estado en el proceso radicado con el número 11001-03-06-000-2016-00210-00 (2316).

2) Falsa motivación del acto administrativo – potestad exclusiva del Congreso para crear tributos- los independientes por cuenta propia y rentistas de capital carecían en el año 2014 de base gravable – inseguridad jurídica, reserva de la ley:

Advirtió que la demandante laboraba como independiente por cuenta propia y rentista de capital como se observa en el RUT. Citó el artículo 338 de la Constitución Política para señalar que el Congreso de la República es el único que puede regular los tributos que obligan a los ciudadanos al pago de contribuciones parafiscales y que, para el año 2014, no se había definido una base gravable para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, como sí lo hizo para los independientes contratistas; en ese orden de ideas, dijo, la UGPP no podía crear una base gravable sin tener competencia.

Indicó que el sujeto pasivo para cotizar a la seguridad social para los independientes, se regula en el artículo 15 de la Ley 100 de 1993 y, además, se establecen los ingresos que deben tener correspondencia con lo legalmente percibido y debía tenerse en cuenta. Que para subsanar el vacío legal, se expidió la Ley 1122 de 2007, derogada por la Ley 1753 de 2015, pero vigente para el año 2014. Más adelante, dijo:

*“Por lo anterior citado se vislumbra que la base de cotización de los independientes **contratistas** fue estipulada mediante la anterior Ley, la cual definió una base al máxima de 40% dejando los costos de su actividad en el 60% restante, pero para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, **no se creó una base que se pudiera determinar sobre lo que efectivamente se debía pagar**, desencadenando ese actuar en una falta de motivación que redundara en una nulidad de la liquidación oficial, ya que se carece de competencia por parte de la UGPP para crear una base para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, cuando NO se reguló por el congreso mediante una Ley, recordemos que por disposición constitucional y por principio de reserva de la Ley, era*

obligación del congreso que regulara la base de los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, cosa que nunca ocurrió para el año histórico del 2014.” (f. 129 vto.).

Lo anterior constituye, a juicio de la actora, una inseguridad jurídica que la exime de cotizar al sistema de la seguridad social, en tanto desconocía la base sobre la cual debía cotizar para aplicar el pago de seguridad social, ello, repitió, en la medida que solo se definió para los independientes contratistas y no para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital.

Aunado a lo anterior, concluyó que, según la sentencia C-076 de 2012, solo podía aplicarse la base gravable para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital una vez fuera regulada por el Congreso, es decir, solo hasta el año 2015 con la Ley 1753 de 2015, en la cual se definió la base sobre la cual se aplicaba a la tarifa de los independientes, es decir, para el año fiscalizado por la UGPP – 2014 -, no existía base gravable regulada por el Congreso para aplicar la tarifa de seguridad social.

Agregó que mediante la Ley 1438 de 2011, el Congreso definió que tendrían capacidad de pago aquellos que declaren renta con ingresos y, solo por ello, presuntivamente, debían afiliarse al régimen contributivo, sin embargo, indicó que el Gobierno Nacional debía reglamentar la presunción de ingresos sobre las actividades económicas de las personas que declaraban renta, la cual no se realizó para el año 2014. Se configura la causal de nulidad prevista en el numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Dijo que, en gracia de discusión, si hay obligación por existir el sujeto pasivo, se debía cotizar sobre la base declarada ante las administradoras, de conformidad con el artículo 6 de la Ley 797 de 2003. Agregó que al realizar la cotización sobre la base declarada, deberá seguir cotizando sobre ese valor, es decir, que para el año 2014 debía cotizar sobre la base declarada y no sobre los valores que calculó la UGPP, “y como nunca se declaró la base se deduce que se deberá cotizar sobre un salario mínimo por favorabilidad...” (f. 131 vto.)

3) Presunción indebida de ingresos – violación directa de disposición normativa:

Dijo que, según el artículo 6 de la Ley 797 de 2003 que modificó el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, el pago a la seguridad social se realiza sobre lo realmente percibido por el contribuyente, sin embargo, la UGPP presumió arbitrariamente los ingresos de la demandante al dividir en 12 meses los ingresos brutos estipulados en la declaración de renta; además, realizó “para el cálculo del pago de la seguridad social un cálculo de las correspondientes sanciones sobre esa misma presunción” (f 131 vto.).

4) Buena fe de las entidades públicas – la declaración de renta estaba revestida de presunción de veracidad – falsa motivación:

Afirmó que la declaración tributaria presentada por la demandante para el año 2014 estaba revestida de la presunción de veracidad, por tanto, la UGPP no podía desconocer los costos, gastos y deducciones hasta tanto no se desvirtuara su autenticidad. Insistió que al hacer una fiscalización desmesurada sobre los ingresos brutos, la UGPP violó el principio de buena fe.

5) Falta de competencia de la UGPP para analizar los costos y gastos de la declaración de renta – potestad exclusiva de la DIAN:

Arguyó que no existe norma que dé potestad a la UGPP para analizar el costo y gasto de los contribuyentes, pues esta recae exclusivamente en la DIAN.

Citó el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y dijo que la demandada no podía solventar una competencia para analizar los costos y gastos de la declaración de renta; en otros términos, la UGPP carece de competencia para analizar, estudiar y rechazar los costos y gastos de la declaración de renta.

Que, de no prosperar los anteriores argumentos, la UGPP debe tener en cuenta lo estipulado en la delaración de renta y, si es del caso, proceder a calcular la seguridad social sobre la renta líquida de la actividad productora, sin verificar en detalle los costos y gastos, pues esa función es exclusiva de la DIAN.

6) Falsa motivación del requerimiento para declarar o corregir – inaplicación de la Ley 1819 de 2016 – se debía calcular al 5% en el requerimiento para declarar o corregir – la sanción por omisión no podía superar lo adeudado por seguridad social – violación directa de la norma – norma más favorable – rompimiento del principio de igualdad:

Manifestó que la sanción impuesta en el requerimiento para declarar o corregir, debió aplicar el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 y no el artículo 179 de la Ley 1607.

Señaló que la demandante fue notificada del requerimiento para declarar o corregir el 23 de enero de 2017, cuando la Ley 1819 de 2016 se encontraba vigente desde el 29 de diciembre de 2016; advirtió que en otros procedimientos la UGPP ha aplicado el principio de favorabilidad, lo cual evidencia la transgresión del principio de igualdad.

Insistió que, en virtud del mencionado principio, no debía calcularse sobre el 6%, sino sobre el 5%, además, de conformidad con la ley de 2016, la sanción por omisión no podía sobrepasar lo que se adeuda por seguridad social.

Aseveró que el argumento relativo a la naturaleza de trámite del requerimiento especial no tiene ningún respaldo, porque la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que este debe estar debidamente motivado, so pena de viciar de nulidad la liquidación oficial.

Citó el artículo 708 del Estatuto Tributario para indicar que la accionada debía emitir la ampliación al requerimiento para declarar o corregir y proceder a modificar el monto de la sanción.

7) Presunta base de cotización desmesurada – condición favorable – principio de favorabilidad tributaria:

Citó el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 y advirtió:

“El artículo citado tiene una fecha posterior al año 2014 fiscalizado a mi poderdante, pero la citada Ley aunque sea posterior definió la base para los independientes por cuenta propia y/o independientes con contrato diferentes a prestación de servicios, estipulando una base al 40% de sus ingresos en el año 2015, entonces, si la entidad cuando decide iniciar el proceso de fiscalización en el año 2016 ya conocía que se encontraba definida la base para los independientes con capacidad y/o independientes con contrato diferentes a prestación de servicios a partir de junio de 2015 la cual se estipuló en la base del 40% del ingreso neto de la actividad productora, por esta razón se debía por lo menos aplicar favorablemente la Base de la Ley 1753 del 2015 para todos independientes por cuenta propia que se fiscalizan sobre el año 2014.” (f. 135 y vto.) (Resaltado del original)

8) Costos y gastos cumplen con principios de necesidad, causalidad y proporcionalidad- costos y gastos cumplen con requisitos de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario – si rechazan los costos dar aplicación del costo presunto del artículo 81 del Estatuto Tributario – remisión de facturas o documento equivalente – cálculo es sobre renta líquida régimen simplificado:

Sostuvo que la UGPP debió calcular la seguridad social sobre la utilidad y no sobre los ingresos brutos. Agregó que los costos allegados con el recurso de reconsideración estaban avalados por un contador que certificó que cumplían con los requisitos del artículo 618 del Estatuto Tributario. Citó el artículo 777 de la misma norma para indicar que esos documentos constituyen prueba.

Igualmente, precisó que en el año 2014 la actora se encontraba en el régimen simplificado, por tanto, en virtud del artículo 616-2 del Estatuto Tributario, no tenía la obligación de expedir factura.

Lo anterior, aunado a que suscribió tres contratos de comodato con el señor Edil Germán Ramírez Rodríguez, propietario de los vehículos; en este, la actora se obligó a administrar los vehículos (1 furgón y 2 buses).

Que en la declaración de renta se reportó un ingreso que fue producto de un servicio de transporte de pasajeros de acuerdo a los vehículos que administraba en comodato, el cual se entregó mediante una cuenta de cobro que la UGPP no tuvo en cuenta. Mencionó lo siguiente:

“...el señor Edil Germán Ramírez Rodríguez, quien efectivamente es el dueño de los vehículos y quién recibió los ingresos, incurrió en los gastos por los vehículos mencionados, pero entrega el dinero producto de estos vehículos a mi poderdante en el mes de diciembre cuando ya conoció la renta líquida que dejó cada vehículo, (...)” (f. 137 vto.).

Que a partir de esa cuenta de cobro la demandante realizó la declaración de renta y fue en ese mes, diciembre, el cual la UGPP debe realizar el respectivo cálculo de salud y pensión si procediera.

Sumado a lo anterior, consideró que en virtud de la presunción de veracidad de la declaración de renta y los soportes en físico de los ingresos y costos, conforme a la condición más beneficiosa en materia tributaria, se debe restar a los ingresos brutos, los costos y gastos de la actividad productora o, de no ser así, debe restarse a los ingresos brutos el costo presunto del 75% para, finalmente, sobre esa renta líquida, realizar el cálculo de la base del 40%.

1.2. Auto admisorio de la demanda:

La demanda, luego de su corrección, fue admitida en auto proferido el 16 de mayo de 2019 (f. 216 – 217 c.2).

1.3. Contestación de la demanda (f. 224 - 289):

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y de Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda.

Advirtió que se adelantó el proceso de fiscalización en ejercicio de las facultades legales establecidas en el numeral 10 del artículo 21 del Decreto 575 de 2013, en concordancia con los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007, 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012, 50 de la Ley 1739 de 2014, 314 de la Ley 1819 de 2016, 1º literal b) del Decreto Ley 169 de 2008 y, en lo no previsto, en las normas contempladas en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del Estatuto Tributario Nacional.

Luego, se pronunció sobre cada uno de los cargos, en los siguientes términos:

❖ Primer cargo:

Citó el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y dijo que los actos administrativos proferidos por la UGPP deben notificarse electrónicamente, personalmente o por correo a través de las empresas postales debidamente autorizadas y, cuando se trata de notificación por correo, debe atenderse la dirección reportada por el contribuyente en el RUT, este último definido en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

Dijo que, de las tres formas de notificación, ninguna prevalece sobre la otra. Citó el auto proferido por el Consejo de Estado el 11 de febrero de 2014, radicación 08001-23-31-000-2012-00249-01 (19868), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y la sentencia C-035 de 2014 proferida por la Corte Constitucional.

En ese sentido, aclaró, la entidad se remitió a la dirección reportada en el RUT para surtir la notificación del requerimiento de información, pero no

verificó el motivo por el cual fue devuelto sin tratar de informar por cualquier medio a la demandante. Hizo alusión a los artículos 563 y 568 del Estatuto Tributario y a las sentencias proferidas por el Consejo de Estado el 14 de julio de 2016 (radicación 05001-23-31-000-2009-01010-01 (20786), C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 11 de febrero de 2014 (radicación 08001-23-31-000-2012-00249-01, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y la sentencia C-013 de 2013 proferida por la Corte Constitucional.

Advirtió que la entidad presentó consulta a la DIAN con el fin de constatar la dirección RUT de la demandante para los años 2016 y 2017, época en que se notificó el requerimiento de información para declarar y/o corregir. En este se indicó que la dirección correspondía a la Calle 24 No. 10 – 29 del Municipio de Sogamoso.

Luego de narrar todo el procedimiento de notificación, dijo que el Requerimiento de Información No. RQI-M-1629 del 26 de septiembre de 2016 fue notificado por aviso y quedó ejecutoriado el 25 de octubre de 2016, es decir, se publicó desde el 18 al 24 de octubre de 2016.

Frente a la notificación el Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. RCD-2016-02361 de 5 de diciembre de 2016, dijo que fue enviado pero la empresa devolvió la notificación por la causal “cerrado”, por ello, se intentó nuevamente la notificación el 3 de enero de 2017, pero también fue devuelta. En consecuencia, procedió a realizar la notificación por aviso el 23 de enero de 2017 que fue publicada desde el 16 hasta el 20 de enero de 2017.

Agregó que, una vez pasados los 3 meses sin que se diera respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la entidad expidió la Liquidación Oficial No. RDO 2017-01039 de 31 de mayo de 2017; dijo que en esta ocasión también fue devuelta la notificación en dos ocasiones, por eso, procedió a notificar por aviso el 1 de julio de 2017, que fue publicado desde el 23 hasta el 30 de junio de 2017.

Por lo anterior, consideró que no se han quebrantado los derechos al debido proceso, defensa, contradicción y buena fe de la demandante, pues se dio aplicación a las norma que rigen el proceso de notificación y se concedieron los términos para que ejerciera sus derechos.

Aunado a lo anterior, indicó que si bien el artículo 563 del Estatuto Tributario impone el deber de establecer la dirección de notificación mediante la utilización de guías telefónicas o directorios, debe entenderse que ello es así únicamente cuando el contribuyente no hubiera informado una dirección.

❖ Segundo cargo:

Dijo que se verificó en el RUT que la actividad económica de la demandante correspondía al código 4221, relativa al transporte de pasajeros.

Luego, para referirse al IBC de los trabajadores independientes, citó el artículo 19 de la Ley 100 de 1993, el artículo 26 del Decreto 806 de 1998, el artículo 1º del Decreto 1406 de 1999 y el Decreto 510 de 2003, las sentencias C-578 de 2009 y C-1040 de 2005 proferidas por la Corte Constitucional, que definió al trabajador independiente, y señaló que, desde la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 existe la obligación de afiliarse y cotizar a los subsistemas de salud y pensión para los trabajadores independientes con capacidad de pago, término en el cual están incluidos los trabajadores independientes como los cuenta propia y rentistas de capital.

De acuerdo con esto, aseguró que el legislador, para el periodo fiscalizado, sí estableció con claridad cuál era el IBC de los trabajadores independientes que corresponden a los ingresos efectivamente percibidos menos las sumas que recibe pero que debe erogar para desarrollar su actividad económica, en las mismas condiciones del artículo 107 del Estatuto Tributario. Refirió la sentencia proferida por el Consejo de Estado dentro del proceso radicado con el número 25000-23-27-000-2005-01251-01 y con ponencia de la Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia.

En ese orden de ideas, dijo, si la demandante no se encontraba vinculada mediante un contrato de trabajo pero sí percibía ingresos por la actividad económica desarrollada, quiere decir que tenía la calidad de trabajadora independiente en la modalidad de cuenta propia y, por tanto, debió cotizar sobre el valor de sus ingresos luego de efectuar la deducción de las expensas que se generan de la ejecución de la actividad, siempre que se cumplan los requisitos del artículo antes citado.

Refirió el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 para significar que si bien el legislador ordenó al Gobierno Nacional la reglamentación de un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, dejó claro que, en caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la DIAN y los aportes, estos últimos deben ser ajustados.

De otro lado, aclaró que la presunción de ingresos tenía una sola finalidad que consistía en facilitar el pago de aportes para los trabajadores independientes, toda vez que para el periodo fiscalizado debían realizarse de manera anticipada, conforme a lo ordenado en el artículo 35 del Decreto 1406 de 1999.

❖ Aplicación del 40% de la renta líquida:

Respecto a si es posible determinar el IBC teniendo en cuenta el 40% de la renta líquida en los términos establecidos en la Ley 1122 de 2007, dijo que este únicamente es aplicable para quienes tuvieran contrato de prestación de servicios y, comoquiera que la demandante no tenía esta calidad, no le es aplicable.

❖ Aplicación del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015:

Sobre la aplicación retroactiva del artículo 135 de la Ley 1753 de 2015, consideró que no podía aplicarse para este caso, en la medida que los hechos ocurrieron con anterioridad a su expedición, máxime porque las

contribuciones son tributos de causación inmediata; en consecuencia, la determinación del IBC debe realizarse de conformidad con el artículo 19 de la Ley 100 de 1993. Citó la sentencia C-878 de 2011 proferida por la Corte Constitucional.

- ❖ *Mensualización de los ingresos y deducción de costos al momento de calcular el ingreso base de cotización:*

Refirió el artículo 1º del Decreto 510 de 2003 y dijo que el IBC corresponde al ingreso efectivamente percibido por la afiliada menos las deducciones; por esta razón, para determinar el ingreso y en ausencia de prueba diferente a su declaración de renta, al momento de expedir el requerimiento para declarar y/o corregir, tomó los ingresos reportados para el 2014 los cuales corresponden a \$597.125.000. Agregó que, como la demandante no probó si percibió los ingresos de manera mensual, se dividieron en los doce meses del año, sin que constituya una presunción.

- ❖ *Pruebas aportadas en el recurso de reconsideración:*

Frente a los contratos de comodato o préstamo de uso suscritos entre el señor Edil Germán Ramírez Rodríguez y Angélica Ramírez Camacho, dijo que el señor Edil Ramírez, en calidad de comodante, conserva sobre los vehículos los derechos que tenía antes de celebrarse el contrato de comodato con la aportante, por tanto, es a nombre de quien se encuentran los ingresos percibidos, por tanto, no prueban los ingresos de la demandante.

Sobre los extractos de cuentas de la compañía transportadora Flota Sugamuxi S.A., dijo que están a nombre del señor Edil Germán Ramírez y los pagos hacen alusión al Vehículo No. 2199 (tipo bus), en consecuencia, no prueban los ingresos de la demandante. A su juicio, no se aportó ninguna prueba que dé certeza de la fecha exacta de recibo de sus ingresos.

- ❖ *Pruebas aportadas con la demanda:*

Dijo que al verificar la certificación de ingresos aportada con la demanda y certificada por un contador público con el documento equivalente a “cuenta de cobro 002”, se observa que no son consistentes entre sí, toda vez que el primero indica que el ingreso total corresponde al mes de diciembre de 2014 y el segundo señala los ingresos recibidos durante el 2014.

❖ Sobre los costos:

Citó el artículo 107 del Estatuto Tributario y la sentencia proferida por el Consejo de Estado en el proceso radicado con el número 25000-23-27-000-2005-01251-01 y con ponencia de la Consejera Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia de donde se infiere que las sumas que reciba el aportante pueden deducirse para efectos del cálculo del IBC, si se configura relación de causalidad con la actividad productora de renta; además, la relación de necesidad con los ingresos gravados del obligado, debe también ser razonable con relación al ingreso y acreditarse en el periodo o periodos objeto de fiscalización.

Citó el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y la sentencia proferida el 28 de junio de 2010 por el Consejo de Estado (rad. 15791) para señalar la importancia probatoria de la factura para la procedencia de costos y deducciones. Ello, sumado a que si la aportante pertenecía al régimen simplificado, se tendría en cuenta lo señalado en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

Al descender a los soportes de los costos allegados en el recurso de reconsideración (facturas de venta) y las allegadas con la demanda, dijo que no procede la aceptación de los costos, dada la incongruencia entre los mismos, que, dijo, no se detallan mes por mes. Resaltó que todos los hechos económicos que se aleguen deben tener soportes de acuerdo al artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 (artículo 743 del Estatuto Tributario). Es decir que si lo que se pretendía era la deducción de los costos registrados en la declaración de renta, debió aportar los soportes de los

costos que permitieran constatar las condiciones del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que, aunque la demandante hubiese allegado las pruebas dentro de la oportunidad, efectuado el análisis correspondiente, se evidencia que no habría presentado disminución de los ajustes propuestos.

❖ Cuarto cargo:

Que en la actuación administrativa se requirió a la ahora demandante para que allegara todos los documentos que probaran sus ingresos y costos del año 2014, sin que se cumpliera con tal requerimiento, por ello, se expidió la liquidación oficial con base en la información plasmada en la declaración de renta, “partiendo que el total anual declarado corresponde a sus ingresos, y en la base de PILA” (f. 278).

Citó el artículo 33 de la Ley 1438, relativo a la capacidad de pago e ingresos y el artículo 167 del Código General del Proceso, para indicar que era responsabilidad de la demandante aportar las pruebas necesarias para determinar los costos y deducciones.

❖ Quinto cargo:

Luego de pronunciarse sobre las funciones que desarrolla la UGPP, dijo que, frente a la fiscalización, le corresponde verificar que el IBC de los aportantes independientes se encuentre ajustado a la realidad de sus ingresos, para lo cual podrá cotejar las expensas descontadas.

Dijo que a la luz de los artículos 1 y 3 del Decreto 510, al expedir la liquidación oficial, la entidad debe evaluar sobre qué sumas pueden ser deducidas para efectos de calcular el IBC y observar en conjunto los requisitos a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario.

❖ Sexto cargo:

Citó el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 para indicar que el requerimiento para declarar y/o corregir fue expedido el 5 de diciembre de 2016 y esta ley fue proferida el 29 de diciembre de 2016, en consecuencia, no podía ser aplicada. Refirió la sentencia C-932 de 2006 y dijo:

*“De otra parte, en la Liquidación Oficial, teniendo en cuenta que la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, se encontraba vigente se realizó el cálculo de la sanción tal y como consta en la hoja 14 y 15 del acto administrativo, Liquidación Oficial **RDO-2017-01039 del 31 de mayo de 2017.***

Ahora bien, teniendo en cuenta que en el presente recurso se modificó el IBC del mes de enero de (sic) proceder a realizar nuevamente el cálculo de la sanción, dando aplicación nuevamente a lo señalado en el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 (...) [f. 283].

❖ **Octavo cargo:**

Solicitó se resuelvan negativamente los cargos relativos a los costos y gastos por (i) la deducción de los costos probados en esta instancia por cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y (ii) la deducción de los costos estimados y presuntos en desarrollo de la actividad generadora de ingresos. Citó el artículo 82 del Estatuto Tributario y la sentencia proferida el 26 de febrero de 2014 por el Consejo de Estado (rad. 19090, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Adujo que no se puede pretender el reconocimiento de los costos presuntos con fundamento en el principio de equidad y la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, cuando no se adelantó una actividad probatoria que permitiera soportarlos; además, la presunción de costos opera para efectos de declaración de impuesto de renta y no para los aportes al sistema de seguridad social, donde el legislador no estableció para el 2014 ninguna presunción.

Sobre las certificaciones suscritas por contador público o revisor fiscal, hizo alusión al artículo 777 del Estatuto Tributario, así como a la sentencia

proferida el 16 de noviembre de 2017 (rad. 20529 C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez) y arguyó que, para que sean consideradas prueba, deben tener algún grado de detalle en cuanto a los libros o cuentas correspondientes e informar si están respaldadas por comprobantes internos y externos, pero ello no ocurre en este caso porque si bien se indican los ingresos y costos, no se arrima ningún soporte o registro contable.

1.4. Audiencia inicial:

El 8 de noviembre de 2019 se realizó la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011; se agotaron las etapas de saneamiento del proceso, excepciones, fijación del litigio, conciliación, medidas cautelares y se decretaron pruebas (f. 353-355 vto. y CD f. 365 c.2).

1.5. Alegaciones finales:

En la audiencia de pruebas realizada el 8 de noviembre de 2019, el Despacho consideró innecesaria la celebración de la audiencia de alegaciones y juzgamiento y, dispuso que los apoderados presentaran sus alegatos de forma escrita dentro de los 10 días siguientes a la celebración de la audiencia (f. 356 y vto. y CD f. 356 c.2).

1.5.1. Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP (f. 366-372 vto. c.2):

Se ratificó en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Adicionalmente, alegó que los cargos presentados por la actora son genéricos y no cuentan con ningún soporte fáctico, probatorio ni jurídico, por tanto, no logran desvirtuar la legalidad de los actos acusados.

En concordancia con los problemas jurídicos planteados en la audiencia inicial, estructuró los siguientes argumentos:

- 1. La obligación tributaria de realizar aportes a salud y pensión por parte de los trabajadores independientes en la modalidad de rentistas de capital tiene los elementos a saber:*
 - a. Hecho generador: artículo 3 y 204 de la Ley 100 de 1993 y artículo 26 del Decreto 806 de 1998.*
 - b. Sujeto activo: artículo 177 de la Ley 100 de 1993.*
 - c. Sujeto pasivo: literal c) del artículo 16 del Decreto 1406, compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3. del Decreto 780 de 2016; numeral 1º del literal A) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993.*
 - d. Base gravable: Decreto 510 de 2003 (artículos 1 y 3) compilado en los artículos 2.2.2.1.5. y 2.2.3.1.7. del Decreto 1833 de 2016.*

- e. Tarifas: artículo 204 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007.

De acuerdo con esas normas, contrario a lo que sustenta la parte actora, es claro que en el periodo fiscalizado el legislador estableció cuál era el ingreso base de liquidación de los trabajadores independientes que corresponde a los ingresos efectivamente percibidos menos las sumas que recibe pero que debe erogar para desarrollar su actividad económica.

2. *Trabajadores independientes rentistas de capital como sujetos pasivos del pago de aportes parafiscales:*

Citó los Decretos 806 de 1998 (art. 26), 1406 de 1999 (art. 1) y la Ley 1438 de 2011 (art. 33); luego, frente a la determinación del IBC, dijo que no existe ninguna justificación que permita “soportar al demandante cono (sic) cierta la inaplicación normativa a los rentistas de capital, en su calidad de trabajadores independientes...” (f. 369), para sustentar su dicho, hizo alusión al artículo 19 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 6° de la Ley 797 de 2003, el parágrafo del artículo 1° del Decreto 510 de 2003, la sentencia C-578 de 2009 proferida por la Corte Constitucional y el artículo 107 del Estatuto Tributario, para afirmar que el concepto de trabajador independiente contiene de forma integral a las personas que desarrollan directamente una profesión, oficio o actividad económica y que no se encuentran vinculados mediante un contrato de trabajo o una relación legal y reglamentaria.

Insistió que los cálculos y ajustes determinados durante el proceso de fiscalización fueron motivados y determinados conforme al ordenamiento jurídico. A continuación planteó, entre otras, las siguientes conclusiones:

- *La declaración de renta forma parte del acervo probatorio con el que la UGPP cumple el proceso de determinación, sin embargo, no es una fuente de presunción de ingresos y costos, es una prueba de los*

mismos, con la salvedad que para el proceso de la UGPP no existe tarifa probatoria para su valoración.

- *El IBC corresponde a los ingresos efectivamente percibidos durante el periodo a declarar, con la posibilidad de deducir aquellas expensas que tengan relación de causalidad con su actividad productora y sean necesarias y proporcionadas como lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario.*

Finalmente, puso en consideración las sentencias proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 13 de julio de 2017 (M.P. Dra. Amparo Navarro López), 9 de noviembre de 2018 (M.P. Dra. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda) y, también la sentencia proferida el 29 de marzo de 2019 por el Juzgado 44 Administrativo Oral del Circuito de Bogotá.

1.5.2. Angélica María Ramírez Camacho. (f. 380-391 c.2):

Reiteró los hechos y cargos plasmados en el escrito introductorio. Agregó que “[c]on la finalidad de remediar la omisión reglamentaria la UGPP emite la Resolución No. 1400 de 26 de agosto de 2019, sin embargo, esta resolución no tuvo efectos retroactivos, razón por la cual los procesos iniciados antes de dicha reglamentación carecen del principio de legalidad, desencadenando falta motivación (sic) del acto administrativo” (f. 385).

Así mismo, dijo que la UGPP pudo haber solicitado una comprobación especial o haber decretado una inspección judicial, pues la información se contraía a cada uno de los soportes de las transacciones del respectivo año, cuando dentro del denuncia privado de la declaración de renta se encontraba la información consignada, información que la UGPP pudo haber tenido en cuenta y al menos realizar las liquidaciones de aportes con la renta líquida de la actividad de mi poderdante, pero no realizar la presunción sobre ingresos y no tener en cuenta la declaración de renta de manera íntegra.

1.5.3. Ministerio Público: No emitió concepto.

II. CONSIDERACIONES

Una vez surtidas todas las etapas procesales, procede la Sala a abordar el caso bajo los problemas jurídicos establecidos en la audiencia inicial.

2.1. Problemas jurídicos:

En la audiencia inicial celebrada el 8 de noviembre de 2019, se fijó el litigio de la siguiente forma:

- 1. ¿Se vulneraron los derechos al debido proceso, contradicción y defensa de la demandante por indebida notificación de los requerimientos de información y para declarar y/o corregir, la liquidación oficial y el acto por el cual se resolvió el recurso de reconsideración?*
- 2. ¿La UGPP debía comunicar por todos los medios a su alcance a la actora, antes de hacer la notificación por aviso?*
- 3. ¿Para el año 2014 existía una norma que, para los independientes por cuenta propia y rentista de capital, estableciera un porcentaje de cotización máxima?*
- 4. ¿La UGPP creó una base gravable para el año 2014? En caso afirmativo ¿Tenía competencia para ello?*
- 5. ¿Para el año 2014 existía la obligación de afiliarse y cotizar a los subsistemas de salud y pensión para los trabajadores independientes con capacidad de pago?*

6. *¿En la categoría “trabajadores independientes con capacidad de pago” se encuentran comprendidos los trabajadores independientes por cuenta propia y los rentistas de capital?*
7. *¿Era aplicable el porcentaje de cotización máxima del 40%?*
8. *¿El IBC constituye una presunción de ingresos? ¿Ha sido reglamentado este aspecto?*
9. *¿Era procedente tomar los ingresos reportados en la declaración de renta del año 2014?*
10. *¿Era procedente dividir los ingresos brutos establecidos en la declaración de renta en 12 meses?*
11. *¿Son válidos los contratos de comodato allegados por la señora Angélica María Ramírez Camacho?*
12. *¿Los costos y gastos de la demandante tenían una presunción de veracidad? ¿La UGPP desconoció los costos, gastos y deducciones?*
13. *¿La UGPP podía verificar que el IBC de los aportantes independientes se encontrara ajustado a la realidad de sus ingresos?*
14. *Al momento de imponer la sanción, ¿debió aplicarse el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016?*
15. *¿Debe calcularse la contribución sobre una base de los independientes por cuenta propia al 40% de su utilidad percibida en el año 2014?*
16. *¿La UGPP debió hacer el cálculo sobre la utilidad y no sobre los ingresos brutos?*
17. *¿Son válidas las certificaciones expedidas por un Contador que informaban los costos?*

Estos problemas jurídicos serán resueltos al analizar los ocho cargos propuestos en la demanda y los argumentos de defensa esgrimidos en la contestación presentada por la UGPP.

2.2. Sobre las notificaciones surtidas en el procedimiento administrativo adelantado por la UGPP:

2.2.1. Marco normativo y jurisprudencial:

La parte demandante sostiene que los actos administrativos expedidos por la demandada debían ser **comunicados** a través de todos los medios a su alcance, estos son, por ejemplo, el teléfono y el correo electrónico, tal como lo prevén los parágrafos 2 y 3 del artículo 563 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la UGPP señala que se remitió a la dirección reportada en el RUT, además, que, si bien el artículo 563 del Estatuto Tributario impone el deber de establecer la dirección de notificación mediante la utilización de guías telefónicas, directorios, debe entenderse que ello es así únicamente cuando el contribuyente no hubiera informado una dirección.

El Estatuto Tributario prevé cuál debe ser el procedimiento de las notificaciones de los actos administrativos expedidos por la autoridad tributaria; el artículo 565, reza:

*“ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. <Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, **deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.***

*Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, **o por edicto** si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no compareciere** dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica. [Inciso modificado por la Ley 111 de 2006, vigente para la época de los hechos].*

(...)

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Unico Tributario, RUT.

(...)” (Corchetes y negrilla fuera de texto)

A su turno, el artículo 568¹ del mismo estatuto, estableció:

*“ARTICULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. <Artículo modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> **Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad.** La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.”*

¹ Artículo declarado exequible por la Corte Constitucional en las sentencias C-012 de 2013 y C-929 de 2005.

Las normas citadas son claras en establecer que **(i)** las decisiones adoptadas por la autoridad tributaria deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada; **(ii)** cuando el contribuyente o declarante no informe una dirección a la administración, se podrá notificar a la que se establezca a través de la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria y **(iii)** cuando los actos administrativos enviados por correo son devueltos, deben ser notificados mediante aviso.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 12 de diciembre de 2018 dentro del proceso radicado con el número interno 23288 y con ponencia de la Consejera Doctora Stella Jeannette Carvajal Basto (E), se pronunció sobre las notificaciones dentro de las actuaciones administrativas en materia tributaria así:

“Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.”

(...)

“En la sentencia que se reitera, la Sala precisó que, de la interpretación del artículo 568 ib., se concluye, que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN.

En estos casos, la «notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para

responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación».

(...)” (Negrilla fuera del original).

Bajo estos lineamientos se analizará el caso concreto de este cargo.

2.2.2. Caso concreto:

Al revisar el plenario, se encuentra lo siguiente:

a. Requerimiento de Información:

El 26 de septiembre de 2016 fue expedido el Requerimiento de Información No. RQI – M – 1629, en el cual se requirió a la demandante que reportara la relación de los números de planillas integradas de liquidación de aportes (PILA), donde constara el pago de los mismos como afiliado cotizante a los subsistemas de salud y pensiones, entre otros² y, se indicó que se notificaría en los términos del artículo 565 del Estatuto Tributario. Este fue notificado por aviso el 27 de octubre de 2016³.

b. Requerimiento para declarar y/o corregir:

El 5 de diciembre de 2016 el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. RCD-2016-02361 y se indicó:

*“El presente requerimiento se notifica al (a la) señor(a) **ANGELICA MARIA RAMIREZ CAMACHO**, identificado(a) con la cédula de ciudadanía número **1018457790**, a la última dirección registrada en el Registro Único Tributario -RUT-: CL 24 10 29 BOYACA - SOGAMOSO, de conformidad con los artículos 563 y 565 del*

² Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN”, archivo “REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN”

³ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN”, archivo “NOTIFICACION POR AVISO”

Estatuto Tributario, advirtiéndole que con la respuesta podrá informar una dirección procesal diferente.

Igualmente, podrá autorizar la notificación electrónica, para lo cual deberá diligenciar el formato que se encuentra disponible en la página web: www.ugpp.gov.co y hacerlo llegar con la respuesta.”⁴

El 5 de diciembre de 2016 se surtió la notificación por correo a la Dirección “CL 24 10 29 SOGAMOSO , BOYACA (sic)”, esta fue enviada a través de la Empresa de Servicios Postales Nacionales S.A. 472, pero fue devuelta el 30 de diciembre de 2016 y el 3 de enero de 2017 por la causal “Cerrado”⁵. Por lo anterior, se surtió la notificación por aviso el 6 de febrero de 2017⁶ y se certificó la publicación desde el **16 al 20 de enero de 2017**, es decir, la notificación se entendería surtida a partir del día siguiente, 21 de enero de 2017.

c. Liquidación oficial:

El 31 de mayo de 2017 el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió la Liquidación Oficial No. RDO-2017-01039, en la cual se resolvió, entre otras cosas:

*“**ARTÍCULO TERCERO:** Notificar el contenido de la presente liquidación oficial a **ANGELICA MARIA RAMIREZ CAMACHO** identificado (a) con C.C. **1018457790**, por correo a la dirección **CL 24 10 29 de la ciudad de SOGAMOSO - BOYACA**⁷, según el artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional.”⁸*

El 1 de junio de 2017 se remitió la notificación personal a través de la Empresa de Servicios Postales Nacionales S.A. 472, a la dirección señalada

⁴ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “requerimiento para declarar y o corregir”, archivo “requerimiento para declarar y o corregir”, página 11.

⁵ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “requerimiento para declarar y o corregir”, archivo “NOTIFICACION PERSONAL”, página 13.

⁶ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “requerimiento para declarar y o corregir”, archivo “Not aviso”, página 1.

⁷ Dirección informada por el aportante en el RUT.

⁸ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “LIQUIDACION OFICIAL”, archivo “LIQUIDACION OFICIAL”, página 17.

en el acto administrativo, sin embargo, esta fue devuelta por la causal “Cerrado” el 7 y 12 de junio de 2017⁹, por esto, se surtió la notificación por aviso el 6 de julio de 2017¹⁰, en el cual se dejó la constancia de publicación desde el **23 al 30 de junio de 2017¹¹**, es decir que la notificación se entendería surtida a partir del día siguiente (1 de julio de 2017).

Como se observa, la UGPP adelantó la notificación a través de correo certificado en las tres actuaciones antes relacionadas, sin embargo, comoquiera que estos fueron devueltos, procedía la notificación por aviso como, en efecto, se hizo.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 28 de marzo de 2019 dentro del proceso radicado con el número 25000-33-37-000-2014-00909-01(22360), con ponencia del Consejero Doctor Milton Chaves García, siendo demandante Milciades Rozo Méndez y demandada la DIAN, dijo sobre este tema:

*“Esta última norma es clara al disponer que si los actos que se envían por correo para su notificación son devueltos, por cualquier razón distinta a la de dirección errada, es posible proceder a su notificación mediante el aviso de su parte resolutive en la página web de la DIAN. **No se establece el deber a cargo de la DIAN de realizar varios intentos de entrega del acto, sino que basta con que se haya intentado entregar copia del acto en la dirección del contribuyente informada en el Registro Único Tributario (RUT), para que quede legalmente habilitada la posibilidad de notificar mediante aviso.** En caso de que la dirección no sea la correcta, el acto debe notificarse a la dirección correcta dentro del término legal¹².*

La Sala considera que, independientemente de la aplicabilidad de la Resolución 3095 de 2011 expedida por la Comisión de Regulación de Comunicaciones a la notificación de los actos expedidos por la

⁹ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “LIQUIDACION OFICIAL”, archivo “NOTIFICACION PERSONAL”, página 20-21.

¹⁰ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “LIQUIDACION OFICIAL”, archivo “not aviso”.

¹¹ Expediente administrativo a folio 347 c.2, capeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”; subcarpeta “LIQUIDACION OFICIAL”, archivo “not aviso”, página 5.

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 10 de agosto de 2017, exp. 20684, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 12 de diciembre de 2018, exp. 23288, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

DIAN, la Administración sí realizó más de un intento de notificación del requerimiento especial al contribuyente.

*Se encuentra que en la guía nro. 1057682048 de Servientrega constan dos fechas de notificación (“19-6-12” y “20-6-12”), que dan cuenta de dos intentos de notificación realizados por la DIAN en la dirección del contribuyente¹³, con lo que resulta claro que sí se intentó la notificación del requerimiento en la dirección del contribuyente en más de una oportunidad. **Al no lograrse dar a conocer el acto mediante una notificación directa, era procedente notificar mediante el aviso en la página web, conforme lo dispuesto en el Estatuto Tributario.***

En este caso, la DIAN utilizó la dirección informada por el contribuyente en el RUT para notificar por medio de correo certificado el Requerimiento Especial nro. 322392012000105 de 14 de junio de 2012, el cual fue devuelto por la empresa de correo certificado con la causal “no hay quien reciba”¹⁴, motivo por el cual la DIAN dispuso su publicación a través de la página web.

Posteriormente, la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000068 del 21 de febrero de 2013, fue remitida a la misma dirección a través de correo certificado el 26 de febrero de 2013, y devuelta por la misma causal de la anterior Resolución¹⁵, por lo que la DIAN dispuso su publicación en su respectiva página web.

*De acuerdo a lo anterior, para la Sala es claro que **no se vulneró el derecho a la defensa que alegó el demandante**, toda vez que la DIAN procuró hacer la notificación de los actos administrativos por correo certificado a la dirección de notificación inscrita por en el RUT por el contribuyente, como lo disponen los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario.” (Se destaca)*

Entonces, la UGPP sí realizó las gestiones necesarias con el fin de notificar sus actuaciones administrativas a la demandante, empero, comoquiera que tanto los requerimientos como la liquidación oficial fueron devueltos por la causal “Cerrado”, se procedió a la notificación por aviso como lo autorizaba el artículo 568 del Estatuto Tributario.

*Ahora bien, la demandante también sostiene que la UGPP debía **comunicar** por cualquier medio que estaba adelantando el proceso de fiscalización, de conformidad con el artículo 563 del Estatuto Tributario,*

¹³ Folio 91, c.a.

¹⁴ Folios 90 y 91, c.a.

¹⁵ Folios 143 y 144, c.a.

modificado por el artículo 59 del Decreto 19 de 2012 “por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública” prevé:

*“Artículo 563. DIRECCIÓN PARA NOTIFICACIONES. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria **deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección;** la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.*

*Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no hubiere informado una dirección a la Administración de Impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.***

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.” (Resaltado fuera de texto)

En este artículo se reitera que, **cuando no se hubiere informado una dirección a la autoridad tributaria, se podrá¹⁶ notificar** en los demás medios, verbigracia, guías telefónicas, directorios, información oficial, comercial o bancaria; sin embargo, la norma es clara en señalar que estas actuaciones procederán siempre y cuando **no se informe la dirección de notificaciones.**

Debe precisar la Sala que, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el RUT es el registro idóneo y actualizado que permite identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración y “es

¹⁶ Según el Diccionario de la Real Academia Española, es un verbo transitivo que significa: “Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo” (Consulta realizada en el siguiente link: <https://dle.rae.es/poder?m=form>)

agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar **no sólo** la gestión de la DIAN, **sino de las demás entidades del Estado que la requieran**. Tan es así que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, la falta de inscripción, de actualización o de exhibición del RUT, así como el hecho de suministrar información falsa en el RUT, están tipificados como infracción en el artículo 658-3 del ET¹⁷, ello implica entonces que la UGPP sí podía remitirse a la dirección de la señora Angélica Ramírez para adelantar conforme a la ley las notificaciones de los actos expedidos en virtud de su función fiscalizadora.

Es por ello que **cualquier acto** que profiera la administración tributaria, por ejemplo, la UGPP, de conformidad con el artículo 563, citado por la demandante, **debe ser notificada a la última dirección informada por el contribuyente**, es decir, a la indicada en la **última declaración** o en el formato oficial de cambio de dirección que debe ser, necesariamente, la reportada en el RUT¹⁸. En efecto, al revisar el Formato del Registro Único Tributario, se observa que la dirección es la misma a la que fue enviada la notificación, esta es, “CL 24 10 29” (f. 26).

En conclusión, no encuentra la Sala que se hubiese violado el derecho al debido proceso de la demandante, en la medida que la UGPP realizó las notificaciones conforme al Estatuto Tributario; contrario a lo sostenido por la demandante, la búsqueda de la dirección de notificaciones a través de distintos medios de comunicación, **únicamente procede cuando la misma no se ha informado**.

Finalmente, el demandante citó “la sentencia del Consejo de Estado con radicado número 11001-03-06-000-2016-00210-00 (2316)”. Al revisar el sistema de consulta de jurisprudencia del Consejo de Estado, encuentra la Sala que no se trata de una sentencia, sino de un concepto proferido por la Sala de

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 19 de marzo de 2019, radicación 15001-23-31-000-2010-01063-02 (21905), Consejero Ponente Doctor Milton Chaves García.

¹⁸ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 10 de agosto de 2017, exp. 20684. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Consulta y Servicio Civil el 4 de abril de 2017 con ponencia del Consejero Doctor Álvaro Namén Vargas, en el cual, fundamentalmente, se hace un análisis de la aplicación de los artículos 68 y 69 de la Ley 1437 de 2011.

Frente a la cita traída por la parte actora, corresponderá decir, **primero**, que se trata un tema distinto, esta es la notificación dentro del procedimiento administrativo ordinario, no de carácter tributario, es decir que, comoquiera que el Estatuto Tributario reglamenta expresamente el procedimiento de notificaciones, será este el que se deba atender y no el previsto en la norma analizada y, **segundo**, conforme lo establece el artículo 112 del CPACA¹⁹, el concepto no es precedente ni resulta vinculante para el caso concreto.

Así lo sostuvo también la Sección Primera del Consejo de Estado en la sentencia de tutela proferida el 11 de octubre de 2019 dentro del proceso radicado con el número 11001-03-15-000-2019-04059-00(AC) y con ponencia del Consejero Doctor Hernando Sánchez Sánchez:

*“Respecto a los conceptos de 8 de junio de 2018²⁰, 12 de diciembre de 2017²¹ y 23 de mayo de 2018²² de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, para la Sala, la autoridad judicial accionada no incurrió en defecto sustantivo por desconocimiento del precedente judicial, toda vez que **los conceptos emanados por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado no son de obligatorio cumplimiento o ejecución²³ y no constituyen precedente judicial**, teniendo en cuenta que **solo las sentencias que profieren los órganos de cierre como lo es el Consejo de Estado en su función jurisdiccional y no consultiva, tienen fuerza vinculante** y pueden llegar a ser considerados como precedentes jurisprudenciales si*

¹⁹ “Artículo 112. Integración y funciones de la **Sala de Consulta y Servicio Civil**. La Sala de Consulta y Servicio Civil estará integrada por cuatro (4) Magistrados. Sus miembros no tomarán parte en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales. **Los conceptos de la Sala no serán vinculantes**, salvo que la ley disponga lo contrario.” (Resaltado fuera del texto original)

²⁰ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, número único de radicación 11001 03 06 000 2016 00048 00.

²¹ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, número único de radicación 11001 03 06 000 2017 00145 00.

²² Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, número único de radicación 11001 03 06 000 2018 00050 00.

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección primera, sentencia de 18 de mayo de 2004, C.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, número único de radicación 25000 23 24 000 2003 02447 01

cumplen los requisitos señalados para tal fin.” (Negrilla fuera de texto)

*Igual sentido expuso la Subsección “A” de la Sección Segunda de la misma Corporación en la sentencia proferida el 16 de mayo de 2019 con ponencia del Doctor Rafael Francisco Suárez Vargas (radicación 11001-03-15-000-2019-00391-01(AC)), cuando indicó que los conceptos rendidos por la Sala de Consulta y Servicio Civil “son una estricta manifestación de las opiniones técnicas y jurídicas de una autoridad investida de facultades asesoras y consultivas²⁴, razón por la que **no pueden ser utilizados como precedente jurisprudencial**” (Negrilla fuera del original).*

*Bajo esas consideraciones, las respuestas a los problemas jurídicos **1) y 2)** deberán ser negativas, pues la UGPP no violó los derechos al debido proceso, defensa y contradicción y, tampoco, debía comunicar por todos los medios a su alcance a la actora antes de hacer la notificación por aviso.*

El cargo no prospera.

2.3. Sobre el deber de cotización de los rentistas de capital:

La parte actora sostiene que para la época de fiscalización, se desempeñaba como independiente por cuenta propia y rentista de capital como se evidencia en el RUT, por tanto, comoquiera que para el año 2014 el Congreso de la República no había definido una base gravable, quedaba eximido de cotizar al sistema de seguridad social en salud.

Por su parte, la entidad demandada consideró que, desde la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 existe la obligación de afiliarse y cotizar a los subsistemas de salud y pensión para los trabajadores independientes con capacidad de pago, grupo en el cual están involucrados los independientes por cuenta propia y rentistas de capital.

²⁴ M.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Acción Constitucional 11001-03-15-000-2014-02268-00. 05 de febrero de 2015.

Los artículos 156 y 157 de la Ley 100 de 1993 prevén:

“ARTÍCULO 156. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. <Artículo condicionalmente EXEQUIBLE> El Sistema General de Seguridad Social en Salud tendrá las siguientes características:

a) El Gobierno Nacional dirigirá, orientará, regulará, controlará y vigilará el servicio público esencial de salud que constituye el Sistema General de Seguridad Social en Salud;

b) Todos los habitantes en Colombia deberán estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través del subsidio que se financiará con recursos fiscales, de solidaridad y los ingresos propios de los entes territoriales;

(...)

*ARTÍCULO 157. TIPOS DE PARTICIPANTES EN EL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. <Artículo condicionalmente EXEQUIBLE> A partir de la sanción de la presente Ley, **todo** colombiano participará en el **servicio esencial de salud** que permite el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Unos lo harán en su condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados.*

A. Afiliados al Sistema de Seguridad Social.

Existirán dos tipos de afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud:

*1. Los afiliados al Sistema mediante el régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los **trabajadores independientes con capacidad de pago**. Estas personas deberán afiliarse al Sistema mediante las normas del régimen contributivo de que trata el capítulo I del título III de la presente Ley.*

(...)” (Negrilla fuera de texto)

A su turno, el artículo 26 del Decreto 806 de 1998 “por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los

beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional”, estableció:

“ARTÍCULO 26. Afiliados al Régimen Contributivo. Las personas con capacidad de pago deberán afiliarse al Régimen Contributivo mediante el pago de una cotización o aporte económico previo, el cual será financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre éste y su empleador.

Serán afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

1. Como cotizantes:

(...)

d) Los trabajadores independientes, **los rentistas**, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador y cuyos ingresos mensuales sean iguales o superiores a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes;

(...)” (Se destaca)

De otra parte, el Decreto 1406 de 1999 “Por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho Sistema y se dictan otras disposiciones.”, en su artículo 1º previó:

“ARTÍCULO 1º. Alcance de las expresiones «Sistema», «Entidad Administradora», «Administradora», «Aportante» y «Afiliado».

(...)

«Aportante» es la persona o entidad que tiene la obligación directa frente a la entidad administradora de cumplir con el pago de los aportes correspondientes a uno o más de los servicios o riesgos que conforman el Sistema y para uno o más afiliados al mismo. Cuando en este decreto se utilice la expresión «aportantes», se entenderá que se hace referencia a las personas naturales o jurídicas con trabajadores dependientes, a las entidades promotoras de salud, administradoras de pensiones o riesgos profesionales obligadas a realizar aportes correspondientes al Sistema, a los rentistas de

capital y demás personas que tengan capacidad de contribuir al financiamiento del SGSSS, y a los trabajadores independientes que se encuentren afiliados al Sistema de Seguridad Social Integral.” (Se resalta fuera del original)

Y en el artículo 16, al referirse a las clases de aportantes, señaló:

“c) Trabajadores Independientes

Se clasifica como trabajador independiente a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria.

Se considerarán como trabajadores independientes aquellos que teniendo un vínculo laboral o legal y reglamentario, además de su salario perciban ingresos como trabajadores independientes.

Para los efectos del sistema de liquidación de aportes que establece el presente decreto, se asimilan a trabajadores independientes los grupos de población subsidiados dentro del Régimen General de Pensión.” (Resaltado fuera de texto)

La Corte Constitucional en la sentencia C-578 de 2009, al estudiar la constitucionalidad de la expresión “trabajador” contenida en los artículos 157 y 204 de la Ley 100 de 1993, resolvió declararse inhibida, pero por las siguientes razones:

“Plantea la actora que la expresión “trabajador” (sin atender su complemento directo “independiente”) contenida tanto en el numeral 1, letra A del artículo 157 de la ley 100 de 1993 como en el parágrafo 2° del artículo 204 de la misma ley, excluye a los “rentistas de capital”, aspecto que en su concepto se traduce en una omisión legislativa relativa.

Sin embargo, la mayoría de intervinientes -incluido el Ministerio Público- coinciden en afirmar que contrario a lo expresado por la demandante, de una interpretación sistemática e integral de la Ley 100 de 1993, no es posible concluir que los “rentistas” se encuentran excluidos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, pues en los términos del inciso 1° del artículo 157 de la Ley 100 y de los artículos 1° y 156 de esta Ley “Todos lo habitantes en Colombia deberán estar afiliados al sistema general de seguridad social en salud, previo el pago de la cotización reglamentaria o a través de el subsidio[...], de manera tal que ningún colombiano puede eludir esta obligación, a punto que el artículo 154 de la Ley

100, señala que el Estado intervendrá en el servicio público de la seguridad social para asegurar su carácter obligatorio.

(...)

Ahora bien, para intervinientes como la CUT, si bien con la expresión “trabajadores independientes” se incurre en un defecto técnico al otorgar a los “independientes con capacidad de pago” la calidad de “trabajadores”, no por ello la norma deviene inconstitucional, en la medida que una comprensión amplia de la expresión permite incluir dentro de tal concepto el de “rentistas” tal como en su momento lo señaló el Decreto 3063 de 1989, en su artículo 15, según el cual es trabajador independiente toda “persona natural que ejerce personal y directamente una profesión, oficio o actividad económica, con o sin trabajadores a su servicio, sin sujeción a contrato de trabajo”, con lo cual se concluye que la expresión trabajadores independientes incluye a todas las personas económicamente activas.

Lo expuesto permite demostrar que para ninguno de los intervinientes la interpretación de las normas acusadas puede ser diferente a aquella que asegure los principios de universalidad y solidaridad, es decir, la obligatoriedad de que los “rentistas” coticen al Sistema General de Seguridad Social en Salud y, en últimas, es este entendimiento de la norma el que debe preferirse a aquel que no se ajuste al precepto constitucional que obliga a que todo colombiano se encuentre afiliado al Sistema General de Seguridad Social en Salud sin excepción alguna, aspecto que en definitiva permite concluir que los cargos de la demanda recaen sobre una apreciación limitada del tenor literal del numeral 1 de la Letra A del artículo 157 y el párrafo segundo del artículo 204 de la Ley 100, lo cual ni siquiera atiende el mandato contenido en el inciso primero de la disposición acusada, según el cual “A partir de la sanción de la presente ley, todo colombiano participará en el servicio público esencial de salud que permite el sistema general de seguridad social en salud [...]” .

Desde esa perspectiva, conviene recordar que en reiteradas oportunidades esta Corte ha manifestado la imposibilidad de efectuar juicios de constitucionalidad respecto de interpretaciones. De allí la importancia de que el concepto de la violación sea cierto, según lo ha puntualizado la Corte, entre otras, en la sentencia C-1052 de 2001:

(...)

En el presente caso, la demandante parte de una interpretación personal de las disposiciones acusadas, sin atender todos los elementos normativos y fácticos que rodean la obligatoriedad de que el Sistema de Seguridad Social en Salud sea universal. (...)”
(Destacado fuera del original)

La sentencia antes transcrita sirvió de fundamento para pronunciarse sobre la legalidad de los artículos 2.1.4.1. y 3.2.1.1. del Decreto 780 de 2016 por el cual se expidió el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social. En esta oportunidad, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 1 de agosto de 2019 dentro del proceso radicado con el número 11001-03-27-000-2017-00037-00 (23379) y con ponencia del Consejero Doctor Milton Chaves García, dijo *in extenso*:

“Artículo 3.2.1.1 Definición. Para efectos de lo dispuesto en el presente Título, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

El Decreto 780 de 2016 es una norma compilatoria del Ministerio de Salud y de la Protección Social que se encargó de acopiar, unificar y/o actualizar normas reglamentarias preexistentes que rigen en el sector salud y de la protección social.

Por la naturaleza compilatoria de la norma acusada, su contenido material corresponde a los decretos compilados, entre otros, Al Decreto 1406 de 1999, que reglamentó la afiliación al Sistema General de Seguridad Social en Salud, ya al Decreto 2353 de 2015, que estableció reglas para la afiliación y la autoliquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

Así, el Decreto 780 de 2016 incluyó en el artículo 2.1.4.1 numeral 1.4, lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto 2353 de 2015 [11] y en el artículo 3.2.1.1 numeral 1, lo establecido en el artículo 1° del Decreto 1406 de 1999

Según el actor, las normas parcialmente demandadas vulneran los artículos 2, 95 [9] y 338 de la Constitución Política y 157 literal a) numeral 1) de la Ley 100 de 1993, en lo referente al principio de legalidad de los tributos, dado que es al legislador a quien le corresponde determinar los sujetos pasivos, como elemento esencial del tributo.

- 1. En relación con el Artículo 2.1.4.1 numeral 1.4 del Decreto 780 de 2016, la actora sostiene que los rentistas de capital y los propietarios de empresas no están obligados por ley a cotizar en el régimen contributivo de salud.*

(...)

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2000, precisó que una interpretación amplia de la expresión “trabajador

independiente” contenida en el numeral 1) del literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 admite la inclusión de los rentistas de capital como **obligados a cotizar** o aportar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo el entendido que son personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. En lo pertinente, la Corte sostuvo lo siguiente:

(...)

De igual forma, el alcance dado por la expresión “trabajador independiente” prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa.

Por su parte, el artículo 157 literal a) numeral 2) de la Ley 100 de 1993 señala que, en general, hacen parte del régimen subsidiado “las personas sin capacidad del pago para cubrir el monto total de la cotización”.

Así, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen.

En relación con los rentistas de capital, cuya capacidad de pago no se discute en este asunto, la Corte Constitucional, en la citada sentencia C-578 de 2009 agregó lo siguiente

:

(...)

Con base en los principios de universalidad y solidaridad previstos en la Ley 100 de 1993, al reglamentar los artículos 154 y 157 de la misma ley, el artículo 26 literal d) del Decreto 806 de 1998 incluyó expresamente a los rentistas de capital y propietarios de empresas como afiliados al régimen contributivo de salud, así:

(...)

Dicha norma fue reproducida en el artículo 34 del Decreto 2353 de 2015 -que derogó el Decreto 806 de 1998-, que, como se advierte, se refirió en forma expresa a los rentistas y propietarios de empresas como cotizantes del régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud

Conforme lo anterior, bajo los parámetros interpretativos definidos por la corte constitucional en sentencia C-578 de 2009, **los rentistas de capital y propietarios de empresas están obligados a cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, en desarrollo de los**

principios de solidaridad y universalidad, pues, todas las personas con capacidad económica deben contribuir con el financiamiento del sistema.

Bajo esas consideraciones, al expedir el Decreto 780 de 2016, la Nación – Ministerio de Salud y de la Protección Social no desconoció el principio de legalidad, ya que por su naturaleza compilatoria, esa norma se limitó a incorporar disposiciones que, como se expuso previamente, **imponen a los rentistas de capital** y a los propietarios de empresas **una obligación tributaria, con base en la ley que los considera como aportantes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.**

En consecuencia no hay lugar a anular las expresiones “los rentistas” y “los propietarios de las empresas” del artículo 2.1.4.1 numeral 1.4 del Decreto 780 de 2016, que, en los términos de la Ley 100 de 1993, regula los afiliados al régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

(...)

Frente a la expresión “rentistas de capital” a que se refiere la norma demandada, la Sala concluye que no es nula, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 100 de 1993, el **Sistema de Seguridad Social Integral** es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que define esa ley. Así pues, del Sistema de seguridad Social Integra forma parte el sistema de pensiones, entre otros.

El artículo 1° del Decreto 1406 de 1999, por el cual se implementó el Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad social Integral, incluyó de manera expresa a los rentistas de capital como “aportantes” del Sistema Integral de Seguridad Social:

(...)

El texto de la citada disposición, incorporado en el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016, no establece de forma expresa, como lo considera el demandante, que los rentistas de capital se encuentren obligados a cotizar al sistema de pensiones. La norma se limita a definir y dar alcance a la expresión “aportante” en el contexto del Sistema de seguridad Social Integral y se refiere a quien tiene la obligación directa de realizar aportes a uno o más servicios o riesgos que conforman ese sistema general.

En consecuencia, el artículo 3.2.1.1, numeral 1 del Decreto 780 de 2016 **al mencionar a los rentistas de capital** no excedió la facultad

reglamentaria. Además, **la inclusión de los rentistas de capital en la definición de aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral no viola el principio de unidad de materia, pues el decreto demandado compila normas del sector salud y protección social.**

En ese orden, no se estructura el cargo de nulidad invocado por la parte actora en tanto no se probó la falta de competencia del Ministerio de Salud y de la Protección Social para incluir como cotizantes del sistema de salud a los rentistas de capital y propietarios de empresas y definir como aportantes del SSSI a los rentistas de capital.

*Por lo anterior, se niegan las pretensiones de la demanda”
(Resaltado fuera de texto)*

Como se observa, todas las personas que habitan en Colombia tienen el **deber** de realizar los aportes a Salud, independientemente de la actividad que desarrollen; en otros términos, los rentistas de capital también son aportantes al sistema de seguridad social en salud y, por tanto, siempre que tengan capacidad de pago, deberán realizar las cotizaciones.

En suma, frente al problema jurídico 3) y 5) no hay duda que para el año 2014 sí existía una norma que, para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, estableciera el deber de cotizar al subsistema de salud.

El cargo no prospera.

2.4. Sobre la base gravable:

La parte actora aduce que la UGPP no podía crear una base gravable para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital en el año 2014. Que se reguló la base para los independientes contratistas al 40% pero para los independientes antes mencionados se guardó silencio y ordenó a Gobierno Nacional reglamentar el sistema de presunción de ingreso para los demás contratos.

Que si existiera alguna obligación por existir el sujeto pasivo, se deberá cotizar sobre la base declarada, conforme a lo previsto en el artículo 6º de la Ley 797 de 2003. En consecuencia, para el año 2014, la demandante no

debía cotizar sobre los valores que presuntivamente calculaba la UGPP y, como nunca se declaró la base, se deduce que debe cotizarse sobre el salario mínimo, de conformidad con el principio de favorabilidad.

Por su parte, en la contestación de la demanda la UGPP señaló que sí se ha determinado cuál es la base de cotización de los trabajadores independientes para los subsistemas de pensión y salud, estos son, los ingresos efectivamente percibidos, menos, las sumas que recibe pero que debe erogar en virtud de la actividad económica. Además, que el porcentaje de 40% no es aplicable al caso concreto, en tanto únicamente era aplicable a quienes tuvieran contrato de prestación de servicios.

Ahora bien, el Decreto 510 de 2003 “Por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10 y 14 de la Ley 797 de 2003” en sus artículos 1° y 3°, estableció:

*“Artículo 1°. De conformidad con lo previsto por el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3° de la Ley 797 de 2003, las personas naturales que prestan directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, **deberán estar afiliados al Sistema General de Pensiones y su cotización deberá corresponder a los ingresos que efectivamente perciba el afiliado.** Para este propósito, él mismo deberá declarar en el formato que para tal efecto establezca la Superintendencia Bancaria, ante la administradora a la cual se afilie, **el monto de los ingresos que efectivamente percibe, manifestación que se entenderá hecha bajo la gravedad del juramento.***

El afiliado deberá actualizar dicha información, cuando se produzcan cambios significativos en sus ingresos, es decir, en más del 20%, respecto de su declaración inicial y, en todo caso, por lo menos una vez al año dentro de los dos primeros meses.

(...)

Parágrafo. 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 (25) del Estatuto Tributario.

(...)

Artículo 3°. La base de cotización del Sistema General de Pensiones será como mínimo en todos los casos de un salario mínimo legal mensual vigente, y máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, límite este que le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud. Este límite se aplicará a las cotizaciones cuyo pago debe efectuarse a partir del mes de marzo.

La base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la base de la cotización del Sistema General de Seguridad Social en Salud, salvo que el afiliado cotice para el Sistema General de Pensiones sobre una base inferior a la mínima establecida para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.”
(Se destaca)

Por su parte, el artículo 204 de la Ley 100 de 1993, estableció:

“ARTÍCULO 204. MONTO Y DISTRIBUCIÓN DE LAS COTIZACIONES.

*<Inciso 1o. modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007. El nuevo texto es el siguiente:> **La cotización** al Régimen Contributivo de Salud será, a partir del primero (1°) de enero del año 2007, del 12,5% **del ingreso** o salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo. La cotización a cargo del empleador será del 8.5% y a cargo del empleado del 4%. Uno punto cinco (1,5) de la cotización serán trasladados a la subcuenta de Solidaridad del Fosyga para contribuir a la financiación de los beneficiarios del régimen subsidiado. Las cotizaciones que hoy tienen para salud los regímenes especiales y de excepción se incrementarán en cero punto cinco por ciento (0,5%), a cargo del empleador, que será destinado a la subcuenta de solidaridad para completar el uno punto cinco a los que hace referencia el presente artículo. El cero punto cinco por ciento (0,5%) adicional reemplaza en parte el incremento del punto en pensiones aprobado en la Ley*

²⁵ “ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> **Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo 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. (...)**”

797 de 2003, el cual sólo será incrementado por el Gobierno Nacional en cero punto cinco por ciento (0,5%).

(...)

PARÁGRAFO 2o. Para efectos de cálculo de la base de cotización de los trabajadores independientes, el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunciones de ingreso con base en información sobre el nivel de educación, la experiencia laboral, las actividades económicas, la región de operación y el patrimonio de los individuos. Así mismo, la periodicidad de la cotización para estos trabajadores podrá variar dependiendo de la estabilidad y periodicidad de sus ingresos.” (Se resalta)

Y el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011 “Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones” dispuso:

“ARTÍCULO 33. PRESUNCIÓN DE CAPACIDAD DE PAGO Y DE INGRESOS. Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

33.1 Las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio.

33.2 Quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo.

33.3 Quienes cumplan con otros indicadores que establezca el Gobierno Nacional.

Lo anterior, sin perjuicio de poder ser clasificado como elegible al subsidio por medio del Sisbén, de acuerdo con las normas sobre la materia.

El Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas. En caso de existir diferencias entre los valores declarados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los aportes al sistema estos últimos deberán ser ajustados.” (Destacado fuera de texto)

Asiste razón a la parte actora cuando señala que se ordenó al Gobierno Nacional la reglamentación sobre el sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, sin embargo, no puede pasarse por alto que también tomó como referencia los **valores declarados ante la DIAN** y el ajuste de los aportes cuando difieran de aquella.

En ese orden de ideas, a juicio de esta Sala y contrario a lo señalado por la actora, el ingreso base de cotización deberán ser los ingresos percibidos producto de su actividad económica que se determinan, fundamentalmente, a través de los declarados ante la DIAN.

Ahora, el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015²⁶ estableció:

“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.

²⁶ Derogado por el artículo [336](#) de la Ley 1955 de 2019. También fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-219 de 2019 por infracción al principio de unidad de materia.

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.

Y, en el artículo 244, la Ley 1955 de 2019 reguló el IBC de los trabajadores independientes.

En ese estado de las cosas, a juicio de esta Sala, sí estaban determinados los elementos esenciales de la obligación, pues la norma es clara al indicar que la base gravable no es otra que los ingresos mensuales propios menos las erogaciones como ya se explicó párrafos atrás.

*Recuérdese que el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 estableció que 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.***

Al descender al caso concreto, se observa en la Liquidación Oficial No. RDO-2017-01039 de 31 de mayo de 2017, que se determinaron los aportes así:

“En este caso, los ingresos efectivamente percibidos por EL OBLIGADO en el proceso de fiscalización fueron tomados de la

*declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2014, según información suministrada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, los cuales corresponden a los ingresos brutos y ascienden a la suma de **QUINIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES CIENTO VEINTICINCO MIL PESOS (\$597.125.000)**. (F. 41 vto.)*

(...)

Se encontró que EL OBLIGADO percibió durante la vigencia fiscalizada los siguientes ingresos, como se explica a continuación:

Formulario DIAN No. 210 – Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad

(...)

*Sin embargo, teniendo en cuenta que el IBC de aportes a la Seguridad Social Integral, tanto en salud como en pensiones, no puede ser inferior al salario mínimo ni superior a los 25 salarios mínimos mensuales legales vigentes, el IBC sobre el cual se propusieron los ajustes para cada uno de los periodos objeto de fiscalización corresponde a **QUINCE MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS (\$15.400.000)**” (f. 42 y vto.)*

Revisada la Declaración de Renta y Complementarios presentada ante la DIAN (f. 26 vto.) evidencia la Sala que la UGPP tomó como base de liquidación el total de ingresos netos, lo cual se ajusta a todas las disposiciones antes citadas pues, como se observa, la demandante contaba con capacidad de pago y cotización al régimen contributivo en salud.

Nótese que las normas han sido claras en señalar que se presume con capacidad de pago y están obligados a afiliarse al régimen contributivo, aquellas personas naturales que declaren el impuesto de renta y complementarios como ocurrió en el caso bajo examen.

Por lo anterior, no podía determinarse la base gravable sobre un salario mínimo como lo aduce la parte actora; la base de cotización debía corresponder a los ingresos percibidos por la demandante, como lo determinó en sede administrativa la UGPP.

Y es que no puede predicarse en el caso bajo análisis una presunción de ingresos pues, lo cierto es que la entidad demandada se remitió a las sumas reportadas por la misma actora para determinar la base gravable sobre la cual se debía fijar la contribución.

Finalmente, se tiene que el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, vigente para el año 2014, estableció:

“ARTÍCULO 18. Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que ello genere relación laboral.

Para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso.

PARÁGRAFO. Cuando el contratista pueda probar que ya está cotizando sobre el tope máximo de cotización, no le será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.”

Sin embargo, esta disposición normativa **no era aplicable al caso de la demandante**, toda vez que reguló únicamente la base de cotización para los independientes contratistas de prestación de servicios, no para los rentistas de capital.

En ese contexto, se contestan los problemas jurídicos **6) a 9)**, pues en los trabajadores independientes con capacidad de pago sí se encuentran los trabajadores independientes por cuenta propia y rentistas de capital; no era aplicable la base de cotización del 40% y el IBC no constituye una presunción de ingresos.

El cargo no prospera.

2.5. Sobre la presunción indebida de ingresos y los costos y gastos:

Sostuvo la actora que, arbitrariamente, la UGPP decidió presumir los ingresos al dividir en 12 meses los ingresos brutos estipulados en la declaración de renta. Para respaldar su dicho, citó el artículo 19 de la Ley 100 de 1993.

Por otro lado, la UGPP sostuvo que, pese a que se requirió a la demandante para que relacionara los ingresos que devengó mensualmente, no lo hizo. Además, que se tomaron los ingresos informados en la declaración de renta y fueron estos los que se dividieron en 12, en consecuencia, no constituye una presunción.

Frente a este argumento, bastará decir que el artículo citado por la parte actora estableció que la base de cotización de los trabajadores independientes corresponde a los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, **guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.**

En el acápite anterior se dilucidó que la UGPP sí determinó los ingresos efectivamente percibidos al determinar el ingreso neto reportado por la demandante en la declaración de renta presentada ante la DIAN. Recuérdese que por ingresos netos se entiende el total de ingresos percibidos una vez deducidos los gastos y expensas.

En ese orden de ideas, si la demandante consideraba que los ingresos no debían mensualizarse como lo hizo la UGPP, en el recurso de reconsideración debió allegar la prueba **idónea** de las fechas en que los dineros ingresaron a su patrimonio.

Ahora, en el expediente administrativo que reposa en el CD visto a folio 347 del cuaderno 2, se observa que con el recurso de reconsideración se allegaron las siguientes pruebas:

a. Contratos de comodato:

- Contrato de Comodato y Préstamo de Uso suscrito el 10 de marzo de 2013 por Edil Germán Ramírez Rodríguez (comodante) y Angélica María Ramírez Camacho (comodatario) en el cual se entregó el vehículo tipo furgón con placas SMK-329 afiliado a la empresa Coflonorte Ltda, el cual era de propiedad del comodante. Se pactó un término de 4 años²⁷.
- Contrato de Comodato o Préstamo de Uso suscrito el 1 de octubre de 2014 por Edil Germán Ramírez Rodríguez (comodante) y Angélica María Ramírez Camacho (comodatario) en el cual se entregó el vehículo tipo bus con placas XGD-784 afiliado a la empresa Coflonorte Ltda el cual era de propiedad del comodante. Se pactó un término de 2 años²⁸.
- Contrato Comodato o Préstamo de Uso suscrito el 1 de enero de 2013 por Edil Germán Ramírez Rodríguez (comodante) y Angélica María Ramírez Camacho (comodatario) en el cual se entregó “75% del vehículo tipo bus” afiliado a la empresa Flota Sugamuxi S.A. de propiedad del comodante. Se pactó un término de 19 meses²⁹.

En los tres contratos arrojados en sede administrativa se hizo alusión al Código Civil, el cual, sobre el contrato de comodato (artículo 2200) prevé que se trata de un negocio en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella y con cargo de restituir la misma después de terminar el uso. Así mismo, prevé que el comodante conserva sobre la cosa prestada **todos los derechos**

²⁷ Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 50-51.

²⁸ Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 52-53.

²⁹ Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 54-55.

que antes tenía, **pero no su ejercicio**, en cuenta fuere incompatible con el uso concedido al comodatario (artículo 2201).

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el concepto número 1510 proferido el 24 de julio de 2006 con ponencia de la Consejera Doctora Susana Montes de Echeverri, se pronunció sobre la naturaleza de los contratos de comodato, en los siguientes términos:

“La Sala retoma algunos aspectos analizados en consultas anteriores sobre las características del contrato en comento y precisa lo siguiente con el fin de comprender el alcance de esta figura:

- *El comodato se clasifica dentro de los denominados contratos traslaticios del uso y disfrute de un bien.³⁰*

(...)

- *Del texto del artículo 2200 del Código Civil se desprende como característica de la esencia del contrato “la gratuidad” en el uso de los bienes objeto del comodato³¹.*

Esto es, tal y como lo expresa el profesor Bonivento Fernández, que “el uso y goce que se proporciona es sin contraprestación. Hay una intención liberal por parte del comodante, que es la parte que se grava. Por eso, la definición de comodato recoge con exactitud esta característica. Si el comodatario por el uso se obliga a una contraprestación desaparece el contrato y se convierte en otro negocio jurídico, de acuerdo con el querer o intención de las partes.”³²

(...)

Ahora bien, y como quiera que uno de los puntos centrales de la consulta versa sobre la naturaleza de los recursos que se derivan de la explotación del bien dado en comodato, llama la atención la Sala, sobre el alcance de los derechos transferidos al comodatario.

³⁰ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto No.1077 del 26 de marzo de 1998.

³¹ Corte Constitucional. Sentencia C-026/93. Este contrato crea obligaciones para el comodatario, como la de conservar y usar la cosa de acuerdo a los términos convenidos en el contrato, y en caso de no haberse pactado éste, a darle el uso ordinario que corresponda a esta clase de cosas y además restituir la cosa al expirar el tiempo acordado, y si no se indicó plazo se entiende que debe hacerse una vez concluya el uso”.

³² Bonivento Fernández, José Alejandro. Los principales Contratos Civiles y su paralelo con los comerciales. Décima Edición. Ediciones Librería Profesional 1992. Tomo I Página 528.

Entonces, cabe preguntarse, ¿Qué significa trasladar “gratuitamente” el uso y el goce del bien mueble o inmueble del comodante al comodatario? Puede jurídicamente, en un típico contrato de comodato, interpretarse que los frutos civiles del bien son del comodante?.

La respuesta, en concepto de la Sala, debe revisarse a la luz de los conceptos de uso y goce propios del Derecho Civil. El profesor Arturo Valencia Zea, al analizar los atributos del derecho de propiedad, señala:

“El titular o propietario puede sacar de la cosa todas las ventajas posibles, ya que ejerce un poder pleno sobre ella (plena in re potestas). Tradicionalmente, ese señorío se ha caracterizado por tres atributos: a) **poder de usar la cosa, servirse de ella**: sembrar un campo, habitar una casa; b) **poder gozar de la cosa, o sea, percibir los frutos y utilidades** que suministra, ya directa o indirectamente: arrendar una finca, recoger una sementera (...). c) **poder disponer de la cosa**, ya sea materialmente, transformándola en otra o destruyéndola, ya jurídicamente, haciendo tradición del mismo derecho de propiedad a otra persona, o constituyendo sobre la cosa otros derechos reales como el usufructo, una servidumbre, una prenda o una hipoteca; por último, defendiendo judicialmente su derecho, mediante el ejercicio de acciones civiles “.³³

Así las cosas, como quiera que en el contrato de comodato el propietario de un bien transfiere en ejercicio de su facultad de libre disposición, **el derecho al uso y goce del mueble o inmueble al comodatario, entiende la Sala que transfiere, salvo pacto expreso en contrario, el derecho a servirse del bien y a percibir los frutos derivados de su explotación en forma gratuita.**” (Negrilla fuera de texto)

Las anteriores consideraciones permiten afirmar entonces que las sumas provenientes de la explotación de los vehículos **ingresaban al patrimonio de la señora Angélica Ramírez** y no del comodante, Edil Germán Ramírez pues, precisamente, al transferir el uso **y goce** del bien, lo cierto es que la comodataria percibía los frutos derivados de los rodantes.

b. Cuentas de cobro:

Ahora bien, en el expediente administrativo también reposan las siguientes cuentas de cobro:

³³ Valencia Zea, Arturo. Derecho Civil. Parte General y Personas. Pág. 242.

- Cuenta de Cobro No. 002 de 30 de diciembre de 2014 en la cual se lee que Edil Germán Ramírez Rodríguez debía a Angélica María Ramírez Camacho la suma de \$597.125.000 por concepto de ingresos recibidos durante el año 2014 por los vehículos de placas SMK-329, XGD-784 y XGD-890 según los contratos de comodato³⁴.
- Cuenta de Cobro No. 003 de 31 de diciembre de 2014 en la cual se lee que Angélica María Ramírez Camacho debía a Edil Germán Ramírez Rodríguez la suma de \$533.115.000 por concepto de sostenimiento y mantenimiento durante el año 2014 de los vehículos de placas SMK-329, XGD-784 y XGD-890³⁵.

Frente a este asunto, la parte actora sostuvo que en la declaración de renta se reportó un ingreso al 30 de diciembre de 2014, producto del servicio de transporte de pasajeros en los vehículos recibidos en comodato, cuenta de cobro que la UGPP se abstuvo de examinar; así mismo, la Cuenta de Cobro No. 003 evidencia el pago por parte del señor Edil Ramírez del gasto incurrido por los vehículos en diciembre de 2014. Ello, a juicio de la actora, demuestra el costo y el gasto en el que incurrió.

De acuerdo con este análisis, debe decir la Sala que si bien en estos documentos se hace alusión a que se trataba de un “Documento equivalente a la factura para personas naturales inscritas en el régimen simplificado de acuerdo al decreto 522 de 2003 en su artículo 3º no se causa impuesto por pertenecer al régimen simplificado”, lo cierto es que **no demuestran** que, efectivamente, se haya realizado el pago por parte del señor Edil Ramírez a la demandante.

Ahora, frente a la cuenta de cobro que alude la demandante para probar el egreso, deberá decirse que si bien se refieren costos y gastos de mantenimiento de los vehículos dados en comodato, ello tampoco

³⁴ Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 48.

³⁵ Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 49.

demuestra el pago efectivo ni que su causa haya sido el contrato, ello porque: i) se presentó cuenta de cobro **sin soporte ninguno**, lo cual se considera mínimo tratándose del mantenimiento de los rodantes y; ii) en la Cuenta de Cobro No. 003 de 31 de diciembre de 2014 se indica que el sostenimiento y mantenimiento se causó **“durante el año 2014”** y en las certificaciones suscritas por el Contador Público la información no es coincidente, en efecto, mientras en la certificación que reposa en el expediente administrativo señala “lo efectivamente percibido en el año 2014”³⁶, en la certificación vista a folio 27 se indicó que se trataba **únicamente** de lo percibido en el mes de **diciembre de 2014**.

Sea este el momento para señalar que el artículo ART. 771-2 E.T., establece la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, señala que, para este fin, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e) f) y g) del artículo

³⁶ Certificación expedida el **4 de agosto de 2017** por José Floriberto Blanco Martínez, Contador Público (Expediente Administrativo, CD f. 347 c.2, carpeta “ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS”, subcarpeta “recurso de reconsideración”, archivo “recurso de reconsideración”, página 43):

“la información relacionada en medio magnético y físico en este memorial en formato archivo Excel, sobre los ingresos y los costos asociados a la actividad productora de la Señora ANGELICA RAMIREZ CAMACHO como comodatario según contratos de comodato de los vehículos de placas SMK 329; XGD 890 y XGD 784 de los vehículos generadores de renta, se entregan en la siguiente estructura y **corresponden a lo efectivamente percibido en el año 2014:** (...)

Por último, avalo y soy fe pública que la información entregada en este memorial corresponde a los soportes físicos suministrados por la contribuyente, constituyendo prueba contable para los procesos de fiscalización que adelanten las entidades públicas en especial la UGPP toda vez que el Estatuto Tributario en su articulado 777 me faculta para ello.”

617³⁷ y 618 del E.T. Además, sobre la prueba de la contabilidad, la jurisprudencia ha señalado que³⁸:

“La prueba contable que, como lo dispone el artículo 772 del E.T., constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que los libros de contabilidad los lleve en debida forma.

*Y, se llevan en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del E.T. Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable se erige como una de las pruebas, por excelencia, en materia tributaria, **al punto que la contabilidad prevalece sobre la declaración de renta cuando la declaración difiere de los asientos contables, pero así mismo, prevalecen los comprobantes externos sobre los asientos de contabilidad cuando las cifras registradas en esos asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes y, por lo tanto, esos conceptos se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de los comprobantes** (Artículos 775 y 776 del E.T.).”* (Resaltado fuera de texto)

Lo anterior, indica entonces, que no basta una certificación contable para probar deducciones o costos, deben probarse con soportes contables, pero si éstos son deficientes o inexistentes, no pueden ser tenidos en cuenta, adicionalmente, si éstos cumplen con los requisitos de forma pero son desvirtuados por otros medios probatorios, se destruye la presunción legal de veracidad que cobija los hechos consignados en las declaraciones tributarias, consagrada en el artículo 746 del E. T. En efecto, prevé el artículo 123 del Decreto 1649 de 1993:

³⁷ “ART. 617. **Requisitos de la factura de venta.** Para efectos tributarios, la expedición de la factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos;

- a) Estar denominada expresamente como factura de venta;
 - b) Apellidos y nombre o razón y número de identificación tributaria NIT del vendedor o de quien presta el servicio;
 - c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento;
 - d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta;
 - e) Fecha de su expedición;
 - f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados;
 - g) Valor total de la operación;
 - h) El nombre o la razón social y el NIT del impresor de la factura, e
 - i) Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.
- (...).”

³⁸ Consejo de estado, Sección Cuarta, sentencia de 15 de abril de 2010, proferida dentro del expediente No. 25000-23-27-000-2002-01276-02(16571), siendo demandante Laboratorios de Cosméticos Vogue S.A. (En restructuración) y demandado DIAN. Actúa como ponente, el Consejero, doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*“ARTICULO 123. Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos **deben documentarse mediante soportes**, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.*

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.”

También, en la sentencia proferida el 13 de diciembre de 2017 en el proceso radicado con el número 25000-23-27-000-2009-00187-01(20858), con ponencia del Consejero Doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, demandante Mallas y Trefilados Ltda. y demandada la DIAN, dijo “...que de conformidad con el artículo 774 del Estatuto Tributario, para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada por comprobantes externos.”

*Lo anterior aunado a que ninguna de las certificaciones expedidas por el Contador Público cuenta con las pruebas que den cuenta de cada una de las erogaciones **directamente relacionadas con la actividad económica.***

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 14 de agosto de 2019 dentro del proceso radicado con el número 63001-23-33-000-2015-00150-01(22530) y con ponencia del Consejero Doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, siendo demandante Carlos Alberto Calderón Martínez y demandada la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, explicó:

“(…)

*1.1 En cuanto al **mérito probatorio de la certificación del contador público** o del revisor fiscal, el artículo 777 del ET señala que es prueba contable suficiente, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de impuestos de hacer las comprobaciones pertinentes.*

1.2 La fuerza probatoria de esta certificación dependerá de su contenido, de la capacidad que tiene para probar el hecho investigado.

Por esta razón, **no basta con que el contribuyente aporte un certificado del contador o del revisor fiscal para que la DIAN esté obligada al reconocimiento de los conceptos y sumas certificadas.**

Como lo ha dicho la Sala³⁹, esta prueba **debe** contener “**algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria**”⁴⁰, porque la suficiencia que declara el artículo 777 del ET “**no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable**”⁴¹.” (Resaltado fuera de texto)

Lo anterior, también en virtud del artículo 107 del Estatuto Tributario, que indicaba son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo 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.

Como se observa, en las certificaciones, además de existir información inconsistente, no se señalan ni adjuntan los documentos que soporten las sumas que, presuntamente, corresponden a los costos y gastos por concepto de mantenimiento y sostenimiento de los vehículos. En otras palabras, no se allegaron las pruebas que demuestren que los costos y gastos aducidos por la demandante y excluidos por la UGPP cumplen con

³⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 13 de octubre de 2016, proceso 08001-23-31-000-2007-00657-01 (19892), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias de 13 de diciembre de 2017, proceso 25000-23-27-000-2009-00187-01 (20858), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 21 de febrero de 2019, proceso 08001-23-31-000-2012-00335-01 (21366), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁰ “Entre otras, ver las sentencias del 30 de abril de 1998, radicado No. 8725 C.P. Dr. Delio Gómez Leyva; del 27 de noviembre de 1998, radicado No. 9099, C.P. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo; del 15 de octubre de 1999, radicado No. 9387, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva; del 20 de marzo de 2003, radicado No. 12951, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 1º de abril de 2004, radicado No. 13681, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de julio de 2010, radicado No. 16508, C. P. Dr. William Giraldo Giraldo”.

⁴¹ “Sentencia del 25 de noviembre de 2004, radicado No. 14155, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez”.

los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que establece el artículo 107 antes citado.

En el escrito de alegaciones la demandante argumenta que “en un acuerdo comercial con su socio, decide asumir todos los costos de la actividad en el año y finalmente cobrarle a su socio en el mes de diciembre.”, sin embargo, esta afirmación no pasa de ser un aserto carente de prueba.

Huelga señalar que, en virtud o no del contrato de comodato suscrito por la demandante, lo cierto es que en la declaración de renta reportada ante la DIAN se indica el monto de los ingresos, por consiguiente, a juicio de esta Sala, la entidad demandada no estableció ninguna presunción de ingresos.

Frente a la “Consulta de Información reportada por terceros” de la demandante, no encuentra la Sala que los valores reportados coincidan plenamente con aquel denunciado en la declaración de renta, además, no se especifica que se trate, precisamente, de la actividad derivada del contrato de comodato.

Finalmente, la actora cita el artículo 82 del Estatuto Tributario, que reza:

“ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 31> Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.” (Subrayas fuera de texto)

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 10 de octubre de 2019, dentro del proceso radicado con el número 25000-23-37-000-2015-00109-01(23175) y con ponencia del Doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, demandante Carlos Alejandro Forero Castro y demandada la DIAN, sobre la aplicación del artículo transcrito, explicó:

“Frente a este particular, la Sala⁴² ha precisado que el funcionario de fiscalización debe encontrarse frente a alguna de las siguientes situaciones:

- *La existencia de indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real.*
- *No se conoce el costo de los activos enajenados, o no es determinable mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos.*

Respecto de los eventos descritos, la norma permite a la autoridad tributaria que estime los costos incurridos en la enajenación de activos conforme con los sufragados por personas que desarrollaron la misma actividad del contribuyente u operaciones similares a la enajenación de activos. También, con fundamento en datos estadísticos de diferentes entidades, y como último recurso, estimándolos en el 75% del valor de la respectiva enajenación.

2.2 En el caso bajo análisis, la Sala enfatiza que el demandante no desplegó actividad probatoria o argumentativa para demostrar la realidad de las operaciones de compra de oro en desuso y esa falta de soportes para la admisibilidad de los costos fue lo que llevó a la Administración al desconocimiento de tales rubros.

Se trata, pues, de la falta de comprobación de los costos, supuesto que escapa a los eventos frente a los que el legislador autorizó la estimación del costo presunto (art. 82 ET)⁴³.

⁴² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia 25 de abril de 2016. Proceso 54001233300020120017701(20384). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia 19 de julio de 2017. Proceso 68001-23-33-000-2013-0334-01(20981). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2.3 Igualmente, por efecto de la inactividad probatoria del actor no cabe dar aplicación al artículo 745 del ibidem, pues las dudas provenientes de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente siempre y cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos, condición que no se presenta en el caso estudiado en el que la carga de la prueba recaía sobre el demandante y este se abstuvo de cumplirla⁴⁴.” (Resaltado fuera de texto)

Y en la sentencia proferida el 26 de febrero de 2014 dentro del proceso radicado con el número 25000-23-27-000-2009-00049-02(19090) y con ponencia del Consejero Doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, siendo demandante Central de Aceites y Grasas Cenagra E.U. y demandada la DIAN, al pronunciarse sobre los mismos supuestos, concluyó:

“4.3. Ninguna de estas circunstancias ha ocurrido en el caso en examen, en el cual el contribuyente solicita el reconocimiento de los costos asociados a los ingresos adicionados, sin demostrar por qué no fueron declarados, así como tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera soportar esas erogaciones, evento en el cual no hay lugar a aplicar el costo presunto, habida cuenta de que el legislador, como se observa de la norma transcrita, no incluye el incumplimiento de requisitos formales o su no comprobación como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto⁴⁵.”

4.4. En ese sentido, el contribuyente no puede pretender la aplicación de esta norma para que se desconozca que la ley tributaria condiciona la aceptación de los costos a que se encuentren soportados probatoriamente en facturas o documentos equivalentes⁴⁶.”

En manera alguna puede pensarse que la norma constituye un permiso para que el contribuyente incumpla las exigencias mínimas establecidas en la ley para el reconocimiento de costos, ni que por tal sistema obtenga el reconocimiento de costos.

En consecuencia, no es procedente la determinación de costos presuntos.” (Negrilla fuera del original)

⁴⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia 19 de mayo de 2016. Proceso 15001-23-33-000-2013-00675-01(21185). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁵ En igual sentido se pronunció esta Sala en sentencia del 4 de agosto de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 17628.

⁴⁶ Artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

En el caso bajo análisis el demandante tampoco allegó prueba de los costos y gastos que pretendía hacer valer frente a la actividad de transporte de pasajeros; como se dijo, su pago efectivo no se demostraba con una cuenta de cobro que, ni por asomo, demostraba el sostenimiento y **mantenimiento** de los vehículos tipo furgón y bus.

Considera esta Sala que el análisis hasta acá expuesto encuentra respaldo en la interpretación que del artículo 745 del E.T. hiciera el Consejo de Estado Sección Cuarta, en sentencia proferida el 10 de marzo de 2011, dentro del expediente radicado bajo el número 250002327000200600841 - 01 y otros, con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en el siguiente sentido:

“(…) Y si bien las dudas provenientes de los vacíos probatorios pueden resolverse a favor del contribuyente; para que así sea, por una parte, debe estar plenamente establecido que no hay forma de eliminar las dudas y, por otra, sobre los hechos que se pretenden probar, el contribuyente no debe estar obligado a aportar la prueba, conforme así lo prevea el E.T. (Artículo 745 E.T.) En ese contexto, la inexistencia a que alude el artículo 647 del E.T. está referida a la evidencia probatoria de que los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, en realidad no se hicieron, o que habiéndose hecho, conforme se deduzca de ciertos medios probatorios, en el proceso no reposa la prueba conducente, pertinente y útil que dé cuenta de su cuantificación, o que estando probada la existencia y la cuantificación del egreso, ese egreso no se subsuma en ninguna norma que lo reconozca como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, en virtud de la norma específica que les otorgue esa condición para ser invocado con fines tributarios.” (Resaltada fuera de texto original).

Por lo expuesto, como la parte actora **no probó la procedencia de los costos y deducciones alegadas**, conforme con la prueba idónea prevista en la ley, el cargo no prospera. De esta manera se da respuesta a los problemas jurídicos **10), 11), 16) y 17)**.

2.6. Sobre la presunción de veracidad de la declaración de renta:

La parte actora, concretamente, sostuvo que los costos y gastos tenían presunción de veracidad hasta que la administración verifique en ellos algún vicio. Que la UGPP no podía desconocer los costos, gastos y deducciones, en consecuencia, al presumir ingresos y realizar la fiscalización sobre ingresos brutos, recae en una actuación contraria a derecho y desconoce el principio de buena fe.

El artículo 746 del Estatuto Tributario prevé:

“ARTICULO 746. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 33> Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.” (Negrilla fuera de texto)

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 4 de diciembre de 2019 dentro del proceso radicado con el número 54001-23-33-000-2015-00235-01(22790) y ponencia del Doctor Milton Chaves García, siendo demandante Astrid Marina Sagayo Alzamora y demandada la DIAN, explicó que “el artículo 746 del Estatuto Tributario contempla la presunción de veracidad de la cual gozan las declaraciones tributarias, no obstante, ha dicho la Sala⁴⁷, que **dicha presunción no es impedimento para que el contribuyente pruebe los hechos reflejados en su declaración tributaria.**” (Negrilla fuera de texto)

La Sala coincide con el demandante cuando señala que la declaración de renta goza de la presunción de veracidad, sin embargo, al revisar el artículo 107 del Estatuto Tributario, no puede pasarse por alto que son deducibles las expensas en el desarrollo de la actividad **siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta** que, en este caso, era el transporte de pasajeros.

⁴⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2015, exp. 20580, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

En ese orden de ideas, contrario a lo sostenido por la parte actora, no bastaba la cuenta de cobro allegada en sede administrativa porque, como ya se indicó, no está probado el pago efectivo. Además, la suma \$533.115.000 se consignó en el renglón 50 “Otros costos y deducciones”, pero de allí no puede extraerse, per sé, que se trate de costos derivados de la actividad que desarrollaba.

*Cabe destacar que, se infiere del artículo 746 del Estatuto Tributario, si la autoridad tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación ha solicitado una comprobación especial, le corresponde **al contribuyente probar los hechos en que fundamentó las declaraciones tributarias**. Sobre el particular, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 12 de marzo de 2012, dentro del expediente número 080012331000200601952-01 (17734), siendo demandante la Sociedad Transcom Colombia S.A. y demandada la DIAN, con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expuso:*

El artículo 746 del E.T. prescribe que “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”.

La norma citada consagra una presunción legal que admite prueba en contrario o mejor a demostrar como cierto el hecho declarado, una vez así se lo exija la autoridad tributaria. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifieste con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración gozan de presunción de certeza.

Sin embargo, el contribuyente está obligado a demostrar “el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias.

(...)

*De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de **que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado y, por lo tanto, está en condiciones de allegar***

la prueba respectiva del hecho controvertido y alegado por la autoridad tributaria.

Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T., en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T.

En ese contexto, los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas que, luego, se controvierten con otras que presente la administración tributaria, o simplemente con la valoración de las mismas, o con la simple subsunción de los hechos probados por el contribuyente, en los presupuestos previstos en la ley para otorgar un derecho o imponer una obligación tributaria (comprobación).” Resaltado fuera de texto)

Además, los hechos deben acreditarse con medios de prueba idóneos, que en voces del artículo 743 del Estatuto Tributario, dependen de las exigencias para establecer determinadas circunstancias según las normas que los regulan; para el caso sub iudice, son los señalados en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso, cuando éstos sean compatibles con aquéllos (art. 742 E.T.). Así, constituyen medios de prueba en el proceso fiscal, entre otros, cualquier clase de documentos, los testimonios, los indicios y las pruebas trasladadas.

Entonces, si las deducciones o costos, eran trascendentales para efecto de establecer la renta líquida y, por consecuencia, el IBL para aportes, puede inferirse, como lo establece la norma acabada de citar, que tales hechos exigían una “comprobación especial” pero, a pesar de ello y como se ha venido discutiendo, la actividad probatoria de la demandante fue nula, únicamente, sustentada en una presunción de veracidad que, para la situación que se debatía ante la administración, ameritaba un ejercicio probatorio básico que la entonces investigada omitió acreditar, siquiera de forma sumaria y que tampoco acreditó en este proceso, siendo esta una nueva oportunidad probatoria que fue desechada.

Entonces, frente al problema jurídico 12), deberá decirse que los costos y gastos de la demandante gozaban de la presunción de veracidad, sin embargo, la demandante debía demostrar que, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, guardaban relación con la actividad económica que desarrollaba.

El cargo no prospera.

2.7. De la competencia de la UGPP para analizar los costos y gastos de la declaración de renta:

La accionante sostiene que no existe ninguna ley que le haya dado potestad a la UGPP para analizar el costo y gasto de los contribuyentes, por el contrario, dijo, es una función que solo corresponde a la DIAN. Más adelante, consideró:

“... si no se accede a la nulidad propuesta en este memorial, por lo menos la UGPP debe tener en cuenta lo estipulado en la declaración de renta y si es del caso proceder a calcular la seguridad social sobre la renta líquida de la actividad productora de mi poderdante, sin entrar a verificar al detalle los costos y gastos de mi poderdante, pues esa es una función como se dijo es exclusiva de la DIAN” (f. 133).

En este punto, debe reiterar la Sala que, conforme al Decreto 510 de 2003, frente a los afiliados al sistema general de pensiones (también aplicable al sistema de seguridad social en salud), la base de cotización debe corresponder a los ingresos efectivamente percibidos por el usuario, entendidos estos como los recibidos para su beneficio personal, sin perjuicio, que se puedan deducir las sumas que recibe y debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa, **siempre que guarden estricta relación con la actividad económica que realiza el cotizante.**

Esto, a juicio de la Sala, resulta suficiente para insistir que la UGPP no podía tener en cuenta los costos plasmados en la declaración de renta sin el

material probatorio suficiente que demostrara que la suma reportada, esta es, \$533.115.000, estuviera estrechamente relacionada con la actividad de transporte de pasajeros.

De otra parte, la Ley 1151 de 2007, por la cual “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010” estableció:

“ARTÍCULO 156. Gestión de Obligaciones Pensionales y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social. Corregido por el Artículo 1 del Decreto 1193 de 2012. 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.

(...)”(Negrilla fuera de texto)

Posteriormente, en el Decreto 169 de 2008 “por el cual se establecen las funciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, y se armoniza el procedimiento de liquidación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.” dispuso:

“Artículo 1º. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social,

UGPP, en concordancia con el artículo 156 del Plan Nacional de Desarrollo, Ley 1151 de 2007, **tendrá las siguientes funciones:**

(...)

B. Efectuar 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 ello, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales recomendará estándares a los procesos de determinación y cobro que le corresponden a las administradoras y demás entidades del Sistema de la Protección Social; le hará seguimiento a dichos procesos y administrará mecanismos de consolidación de información del Sistema de la Protección Social, como de coordinación de acciones que permitan articular sus distintas partes y de las que tienen responsabilidades de vigilancia o de imposición de sanciones; y adelantará acciones de determinación y cobro de manera subsidiaria o cuando se trate de evasores omisos que no estén afiliados a ningún subsistema de la protección social debiendo estarlo.

Para ejercer estas funciones de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social la UGPP podrá adelantar las siguientes acciones:

1. Solicitar la información relevante que tengan las diferentes entidades, administradoras y órganos vigilancia y control del Sistema de la Protección Social. Para el caso de las administradoras, la UGPP definirá la frecuencia de actualización de tal información y el formato en el que debe ser suministrada teniendo en cuenta los formatos y frecuencias ya establecidos por otras entidades receptoras de información del Sistema de la Protección Social.

(...)

3. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la existencia de hechos que generen obligaciones en materia de contribuciones parafiscales de la protección social.

4. Solicitar de los aportantes, afiliados o beneficiarios del Sistema de la Protección Social explicaciones sobre las inconsistencias en la información relativa a sus obligaciones en materia de contribuciones parafiscales de la protección social.

5. Solicitar a aportantes, afiliados o beneficiarios del Sistema de la Protección Social la presentación de los documentos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones en materia de

contribuciones parafiscales de la protección social que la UGPP considere necesarios, cuando estén obligados a conservarlos.

6. Citar o requerir a los aportantes, afiliados y beneficiarios del Sistema de la Protección Social o a terceros para que rindan informes o testimonios referentes al cumplimiento de las obligaciones de los primeros en materia de contribuciones parafiscales de la protección social.

(...)

*9. **Efectuar cruces con la información de las autoridades tributarias**, las instituciones financieras y otras entidades que administren información pertinente **para la verificación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social**. Esta información será reservada y solo podrá utilizarse para los fines previstos en la presente ley.*

(...)” (Negrilla fuera de texto)

*Incluso, en el Decreto 575 de 2013 “Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se determinan las funciones de sus dependencias”, se indicó que una de las funciones de la Subdirección de Determinación de Obligaciones consiste en **efectuar los cruces de información con las autoridades tributarias** y otras que permitan verificar la liquidación y pago de contribuciones parafiscales de la protección social (artículo 26).*

Y en la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, concretamente, el artículo 178 previó que la UGPP es competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, respecto de los omisos o inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.

Lo anterior, aunado a que en el artículo 29 de la Ley 1393 de 2010 se estableció que, para efecto del cumplimiento de las funciones a cargo de la UGPP, en cuanto al control a la evasión y a la elusión de los aportes

parafiscales al Sistema de Protección Social, los operadores públicos y privados de bancos de información y/o bases de datos reportarán la información relevante para tal efecto.

Lo anterior implica entonces que, en armonía con las funciones de otras entidades tributarias, por ejemplo, la DIAN, la UGPP pueda acudir a la información a aquella reportada para determinar el valor de las contribuciones y, si es del caso, las sanciones a que haya lugar cuando no se realicen los aportes obligatorios como en el caso bajo análisis.

Contrario a lo señalado por la parte actora, encuentra la Sala que la UGPP sí goza de competencia para adelantar las investigaciones que tengan como fin determinar la existencia de los hechos que dan lugar a obligaciones frente a las contribuciones de la protección social.

Si bien es cierto que las normas antes referidas no precisan la facultad de determinar los costos o erogaciones reportadas en la declaración de renta, no lo es menos que, a la luz del artículo 742 del Estatuto Tributario, las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, los cuales conciernen a quien pretende obtener la consecución de un derecho como en este caso era que, al momento de determinar el monto de la contribución, se tuvieran en cuenta los egresos directamente relacionados con la actividad económica.

*Ello, agregado a que el artículo 743 ídem prevé que la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, **o de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirseles de acuerdo con la sana crítica.***

En ese sentido, no se encuentra en el caso bajo análisis una falsa motivación de los actos administrativos acusados, pues la demandante no allegó los medios de prueba idóneos que demostraran con certeza el origen de la suma reportada como costos y deducciones en la declaración de renta.

Por lo anterior, también resultaba improcedente calcular la seguridad social sobre la renta líquida de la actividad productora, pues lo cierto es que ésta resulta de la resta entre el total de ingresos recibidos por concepto de renta y los costos y deducciones que, se insiste, no podían ser tenidos en cuenta en el sub lite.

*Y es que tampoco se podría aceptar que si la UGPP tiene como función solicitar información a otras entidades y adelantar **las investigaciones que estime convenientes** para establecer la existencia de hechos que generen obligaciones frente a las contribuciones, no pueda, dentro de este marco, establecer la naturaleza de los costos y deducciones pues, precisamente, este es el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario que está estrechamente relacionado con la base gravable de las cotizaciones al sistema de seguridad social en salud.*

Así las cosas, frente al problema jurídico 13) corresponde colegir que la UGPP sí podía verificar que los datos reportados estuvieran ajustados a la realidad.

El cargo no prospera.

2.8. Sobre el cargo relacionado con la aplicación de la Ley 1819 de 2016 y la sanción por omisión:

Argumentó que se debió aplicar la norma vigente para el momento de la notificación del requerimiento para declarar, esta es, el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016 y no el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012. En ese sentido, si el requerimiento para declarar o corregir fue notificado el 23 de enero de 2017, la sanción por omisión no podía superar el monto de la

deuda (\$56.364.000), de conformidad con el principio de correspondencia. Agregó que en casos similares, la UGPP aplicó el principio de favorabilidad; además, a juicio de la actora, la perjudica que se haya calculado la sanción sobre un 6% cuando se debía calcular sobre el 5%. Luego dijo:

“Por lo anterior (...), la norma que debía aplicarse por FAVORABILIDAD era la Ley 1819 de 2016 específicamente el artículo 314 donde reza que la sanción NO PODÍA superar lo que debía el aportante al sistema de la seguridad social, desencadenando que se genere una falsa motivación por aplicación indebida de la norma en el requerimiento para declarar o corregir y obligando que se genere una nulidad en esta liquidación oficial del proceso de fiscalización en contra de mi poderdante por la inaplicación de la norma...” (f. 135).

El artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 fue modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016; estos artículos establecían:

<i>Ley 1607 de 2012</i>	<i>Ley 1819 de 2015</i>
<p><i>ARTÍCULO 179. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.</i></p> <p><i>1. El aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Protección Social en la fecha establecida para tal fin, deberá liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes de retardo, de acuerdo al número de empleados, la cual aumentará si el pago se realiza con ocasión de la notificación del Requerimiento para Declarar o la Liquidación Oficial proferidos por la UGPP, conforme a los siguientes</i></p>	<p><i>ARTÍCULO 314. Modifíquese el artículo <u>179</u> de la Ley <u>1607</u> de 2012, el cual quedará así:</i></p> <p><i>Artículo <u>179</u>. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.</i></p> <p><i>1. Al aportante a quien la UGPP le haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, por conductas de omisión o mora <u>se le propondrá una sanción por no declarar equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin que exceda el 100% del valor del aporte a cargo, y sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.</u></i></p> <p><i><u>Si el aportante no presenta y paga las autoliquidaciones dentro del término</u></i></p>

<p>porcentajes del valor del aporte mensual a cargo:</p> <p>(...)</p> <p>2. El aportante que corrija por inexactitud las autoliquidaciones de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, sin que medie Requerimiento de Información de la UGPP, deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al 5% del mayor valor a pagar, que se genere entre la corrección y la declaración inicial.</p> <p>Cuando la UGPP notifique el primer Requerimiento de Información, la sanción aumentará al 20%.</p> <p>Cuando la UGPP notifique el Requerimiento para Corregir, la sanción aumentará al 35%.</p> <p>Si la UGPP notifica Liquidación Oficial y determina el valor a pagar a cargo del obligado, impondrá sanción equivalente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar.</p> <p>3. Las personas y entidades obligadas a suministrar información a la UGPP, así como aquellas a las que esta entidad les haya solicitado informaciones y/o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello, se harán acreedoras a una sanción de cinco (5) UVT por cada día de retraso en la entrega de la información solicitada.</p> <p>4. Las administradoras del Sistema de la Protección Social que incumplan los estándares que la UGPP establezca para el cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, serán sancionadas hasta por doscientas (200) UVT.</p> <p>PARÁGRAFO. Los recursos recuperados por concepto de las</p>	<p><u>de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP le impondrá en la liquidación oficial sanción por no declarar equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.</u></p> <p>Si la declaración se presenta antes de que se profiera el requerimiento para declarar y/o corregir no habrá lugar a sanción.</p> <p>PARÁGRAFO TRANSITORIO. <u>La sanción aquí establecida será aplicada a los procesos en curso a los cuales no se les haya decidido el recurso de reconsideración, si les es más favorable.</u></p> <p>2. El aportante a quien se le haya notificado el requerimiento para declarar y/o corregir, que corrija por inexactitud la autoliquidación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al 35% de la diferencia entre el valor a pagar y el inicialmente declarado.</p> <p>Si el aportante no corrige la autoliquidación dentro del plazo para dar respuesta al Requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP impondrá en la Liquidación Oficial una sanción equivalente al 60% de la diferencia entre el valor a pagar determinado y el inicialmente declarado, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.</p>
--	---

<i>sanciones de que trata el presente artículo serán girados al Tesoro Nacional.”</i>	
---	--

La Ley 1819 de 2016 fue publicada en el Diario Oficial No. 50.101 de **29 de diciembre de 2016** y en el expediente administrativo, se encuentra probado que:

- El Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. RCD-2016-02361 fue expedido el **5 de diciembre de 2016** (antes de la expedición de la Ley 1819) y la notificación por aviso se realizó entre el 16 y 20 de enero de 2017.

En este documento, sobre la sanción, se indicó:

“1.4 Sanciones

1.4.1 Por omisión en la afiliación y/o vinculación

El artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 establece que el aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Protección social en la fecha establecida para tal fin, deberá liquidar y pagar como sanción, por cada mes o fracción de retardo, un porcentaje del valor del aporte mensual a cargo, así:

	<i>Sanción después del requerimiento o de información y antes de la notificación del requerimiento o para declarar y/o corregir</i>	<i>Sanción con la notificación del requerimiento o para declarar y/o corregir</i>	<i>Sanción con la notificación de la liquidación oficial</i>
<i>INDEPENDIENTES</i>	<i>3,00%</i>	<i>6,00%</i>	<i>12,00%</i>

(...)”

- En la Liquidación Oficial No. RDO-2017-01039 de 31 de mayo de 2017, la sanción fue abordada así:

5.3. De las sanciones impuestas por la UGPP

La obligación de pago de las contribuciones parafiscales del Sistema de Seguridad Social

Integral implica la correcta determinación de todos los factores que conforman el Ingreso Base de Cotización (IBC), así como la obligación de declarar y pagar las cotizaciones a que hubiere lugar, por consiguiente, el incumplimiento a las disposiciones legales que establecen dichos deberes, generan la imposición de sanciones.

Mediante el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, se le otorgó a la UGPP la facultad de imponer sanciones al aportante que omita la afiliación y/o vinculación y no pague los aportes al Sistema de la Protección Social en la fecha establecida para tal fin (sanción por omisión), liquidada con base en los porcentajes del valor del aporte mensual a cargo del aportante, según la tabla establecida en la norma, de acuerdo al número de empleados.

Igualmente, la facultad de imponer sanción al aportante que corrija por inexactitud las autoliquidaciones de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (sanción por inexactitud), la cual se liquidará sobre el mayor valor a pagar que se genere entre la corrección y la declaración inicial. Sin embargo, si la UGPP notifica liquidación oficial y determina el valor a pagar a cargo del obligado, impondrá sanción equivalente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar.

Por su parte la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, en su artículo 314, modificó lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, estableciendo que la UGPP impondrá sanciones por no declarar, por las conductas de omisión y mora, y por la inexactitud en el pago de los aportes.

Ahora bien, el Requerimiento para Declarar y/o Corregir N° 2361 fue proferido el 05/12/2016, esto es, se expidió en vigencia de la Ley 1607 de 2012, y la presente liquidación oficial se profiere en vigencia de la Ley 1819 de 2016, la cual introdujo como conducta sancionable la mora y modificó las bases y las tarifas de las sanciones por las conductas de omisión e inexactitud consagradas en la norma anterior.

Hay que mencionar, además, que el párrafo transitorio del numeral 1° del artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el numeral 1° del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, estableció que la sanción por no declarar por las conductas de omisión y mora será

aplicada a los procesos en curso a los cuales no se les haya decidido el recurso de reconsideración, si le es más favorable.

Por su parte, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 establece que las sanciones a que se refiere el régimen tributario nacional se deberán imponer teniendo en cuenta, entre otros principios, el de favorabilidad, según el cual, en materia sancionatoria, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

En ese sentido, el principio de favorabilidad se aplicará, en caso de ser procedente, tanto a la conducta de omisión como a la inexactitud.

Por lo anteriormente expuesto, esta Subdirección comparará las sanciones correspondientes a la luz de las referidas normas, para finalmente imponer al aportante la que le resulte más favorable.

5.3.1. Sanción por omisión

Corresponde a esta Subdirección verificar que efectivamente EL OBLIGADO cumpla con el deber de afiliarse y/o vincularse al Sistema de Seguridad Social Integral, toda vez que le asiste dicha obligación en su condición de trabajador independiente.

En el Requerimiento para Declarar y/o Corregir N° 2361 del 05/12/2016 se propuso a EL OBLIGADO una sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación a los Subsistemas de Salud y Pensión, durante el periodo enero a diciembre de 2014 por valor de CIENTO TRES MILLONES CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL CIENTO VEINTE PESOS (\$103.146.120).

En atención al principio de favorabilidad, se procede a verificar el cálculo de la sanción por la conducta de omisión aplicable en la presente etapa procesal:

Sanción por omisión, según el numeral 1° del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012:

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
*Demandante: **Angélica María Ramírez Camacho***
Demandado: Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP
Expediente: 15001-23-33-000-2019-00130-00

Periodo	Valor Omisión	% Sanción	No. Meses de retardo	Valor Sanción
2014-1	4.697.000	12%	41	23.109.240
2014-2	4.697.000	12%	40	22.545.600
2014-3	4.697.000	12%	39	21.981.960
2014-4	4.697.000	12%	38	21.418.320
2014-5	4.697.000	12%	37	20.854.680
2014-6	4.697.000	12%	36	20.291.040
2014-7	4.697.000	12%	35	19.727.400
2014-8	4.697.000	12%	34	19.163.760
2014-9	4.697.000	12%	33	18.600.120
2014-10	4.697.000	12%	32	18.036.480
2014-11	4.697.000	12%	31	17.472.840
2014-12	4.697.000	12%	30	16.909.200
Total general	56.364.000			240.110.640

Sanción por no declarar, por la conducta de omisión, según el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el numeral 1° del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012:

Periodo	Valor Omisión	% Sanción	No. Meses de retardo	Valor Sanción	Limite Sanción-Tope 200%
2014-1	4.697.000	10%	41	19.257.700	9.394.000
2014-2	4.697.000	10%	40	18.788.000	9.394.000
2014-3	4.697.000	10%	39	18.318.300	9.394.000
2014-4	4.697.000	10%	38	17.848.600	9.394.000
2014-5	4.697.000	10%	37	17.378.900	9.394.000
2014-6	4.697.000	10%	36	20.291.040	9.394.000
2014-7	4.697.000	10%	35	16.439.500	9.394.000
2014-8	4.697.000	10%	34	15.969.800	9.394.000
2014-9	4.697.000	10%	33	15.500.100	9.394.000
2014-10	4.697.000	10%	32	15.030.400	9.394.000
2014-11	4.697.000	10%	31	14.560.700	9.394.000
2014-12	4.697.000	10%	30	14.091.000	9.394.000
Total general	56.364.000			200.092.200	112.728.000

*Verificado el resultado del cálculo de la sanción, de acuerdo al anterior análisis, se concluye que **la más favorable para EL OBLIGADO** es la contenida en el numeral 1° del artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012; así las cosas, en el presente acto se impone sanción por no declarar por la conducta de omisión por valor de CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS (\$112.728.000).”*

De acuerdo con lo transcrito, no encuentra la Sala ninguna causal de nulidad que retire del ordenamiento jurídico este acto administrativo, por el contrario, si bien en el requerimiento especial se calculó la sanción con fundamento en la Ley 1607 de 2012, al momento de expedir la liquidación oficial, cuando ya había entrado en vigencia la Ley 1819 de 2016, fue esta la que aplicó en virtud del principio de favorabilidad.

Tampoco tiene vocación de prosperidad el argumento relativo a que se aplicó indebidamente la ley al momento de expedir el requerimiento para declarar y/o corregir, en la medida que este fue expedido **antes** de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Ahora, la demandante también sostiene que la Ley 1819 de 2016 prevé que el valor de la sanción no podía superar lo que debía el aportante al sistema de la seguridad social, sin embargo, pasa por alto que **dentro del término de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir no se presentó ni pagó la autoliquidación**, lo cual daba lugar, según el tenor literal del artículo 314, a que en la liquidación oficial se impusiera la sanción equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, **sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo**.

En la liquidación se determinó que el valor de los aportes ascendía a cincuenta y seis millones trescientos sesenta y cuatro mil pesos (\$56.364.000), es decir, que el 200% correspondía a **ciento doce millones setecientos veintiocho mil pesos (\$112.728.000)** que coinciden con la suma impuesta; así se lee en la parte resolutive de la liquidación oficial:

*“ARTÍCULO SEGUNDO: Imponer sanción por omisión a **ANGÉLICA MARIA RAMIREZ CAMACHO** identificado (a) con C.C. **1018457790**, por la suma de **CIENTO DOCE MILLONES SETECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS (\$112.728.000)**, como se resume a continuación:*

(...)” (Negrilla del original y subrayas fuera del mismo)

En conclusión, la liquidación oficial no contiene causal de nulidad en lo referente a la sanción por omisión pues, **primero**, si bien el requerimiento calculó la sanción con las disposiciones de la Ley 1607 de 2012 (porque no había sido expedida la Ley 1819 de 2016), en aquella (la liquidación oficial) se atendió el principio de favorabilidad y, **segundo**, la sanción de ajustó a la condición contenida en el inciso segundo del numeral 1º del artículo 314

que modificó el artículo 179 de la Ley 1607 ya citada. De esta forma se responde el problema jurídico **14**).

El cargo no prospera.

2.9. Sobre la presunta base de cotización desmesurada:

La demandante considera que la UGPP debió aplicar el principio de favorabilidad, toda vez que para el año 2016 ya estaba vigente el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 que estableció el ingreso base de cotización de los independientes (40%). A lo anterior agregó:

“El artículo citado tiene una fecha posterior al año 2014 fiscalizado a mi poderdante, pero la citada Ley aunque sea posterior definió la base para los independientes por cuenta propia y/o independientes con contrato diferentes (sic) a prestación de servicios, estipulando una base del 40% de sus ingresos en el año 2015, entonces, si la entidad cuando decide iniciar el proceso de fiscalización en el año 2016 ya conocía que se encontraba definida la base para los independientes con capacidad y/o independientes con contrato diferentes a la prestación de servicios a partir de junio del año 2015 la cual se estipuló la base al 40% del ingreso neto de la actividad productora, por esta razón se debía por lo menos aplicar favorablemente la Base de la Ley 1753 de 2015 para todos independientes por cuenta propia que se fiscalizaban sobre el año 2014” (f. 135 y vto.)

El artículo 363 de la Constitución Política prevé:

“ARTICULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

*Las leyes tributarias **no se aplicarán con retroactividad.**”*
(Resaltado fuera de texto)

En materia tributaria, el principio de la legalidad del impuesto, incluidas las sanciones de diversa índole que se aplican a quienes la violen, implica que la ley debe ser preexistente al hecho imponible, esto es al hecho generador de la obligación tributarla, pues la ley tributarla, como toda ley no es

retroactiva y sólo se aplica hacia el futuro, a hechos que se verifican dentro de su vigencia.

La Corte Constitucional en la sentencia C-711 de 2001, enseñó que el principio de irretroactividad prevé que *“las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”*

Luego, en la sentencia C-430 de 2009, cuando decidió sobre el inciso del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008 por medio del cual se dotó de efectos retroactivos propios, es decir, relacionados con periodos ya culminados, el monto de las cotizaciones al régimen contributivo de salud, sostuvo:

*“A partir de la Constitución de 1991, la retroactividad in bonus se ha reconocido expresamente en materia penal en el artículo 29 de la Carta y en materia laboral en el artículo 53 Superior, con la finalidad de privilegiar y proteger derechos fundamentales como la libertad y el trabajo, respectivamente. No obstante, el reconocimiento de efectos retroactivos de beneficios en materia fiscal ofrece complejidades, más allá de la restricción perentoria del artículo 363 Constitucional, en tanto el gravamen lejos de constituir una sanción o restricción a un derecho fundamental, **constituye un instrumento mediante el cual el ciudadano coadyuva con las cargas públicas del Estado** de acuerdo con el artículo 95.9 de la Carta, de manera que los recursos que se recaudan tienen destinación pública de carácter social.*

*Al respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, **asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista.***

(...)

*De lo transcrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, **al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es***

decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retroactividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.

(...)

3.2.7 En ese orden, **encuentra la Sala que la aplicación retroactiva de una modificación favorable al contribuyente respecto de un gravamen de aplicación instantánea, necesariamente afecta situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio de la ley vigente al momento de su causación** y aplicación y, por esa vía, los derechos adquiridos por los beneficiarios del tributo, más aun cuando, como en el caso que nos ocupa, **el tributo se encuentra destinado a la prestación de un servicio público esencial como lo es la salud**. Por tal razón, podría afirmarse, como lo hizo la jurisprudencia española que la retroactividad tributaria in bonus no encuentra objeción a primera vista por razones de justicia y equidad, **pero no puede ser admisible cuando de su aplicación se derive un perjuicio para el bien común**. Conviene recordar la sentencia C-625 de 2003, por la cual se estableció que:

"Sobre el concepto de irretroactividad la Corte ha considerado que "La retroactividad por regla general, resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores...". Así como que "La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la **imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente**, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad."

'(...) Como puede observarse la Corte ha aceptado que **excepcionalmente si una norma beneficia al contribuyente puede aplicarse al mismo período por razones de justicia y equidad**. No obstante, el presente asunto resulta ser completamente distinto ya que no se trata de una norma tributaria que pretenda tener efectos hacia el pasado, haciendo aún más gravosa la situación fiscal de los contribuyentes a los que cubre, sino que el actor pretende que la exoneración del régimen de renta presuntiva cubra a empresarios que consolidaron acuerdos de reestructuración anteriores a la vigencia de la Ley 550 de 1999 y regulados por actos administrativos.

Como se señaló en párrafos anteriores de esta providencia, las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud, se encuentran atadas a una **destinación específica**, en cuanto **contribuciones parafiscales**, según lo autoriza el artículo 359 Constitucional. Es decir, el monto de las cotizaciones percibidas de la población económicamente activa –trabajadores, pensionados y jubilados–, **son recursos de seguridad social en salud**, de los cuales el Sistema reconoce a cada Entidad Promotora de Salud –EPS–, un valor por cada afiliado con el cual garantiza la prestación de los servicios incluidos en el plan obligatorio de salud –POS–, lo que se conoce con el nombre de "Unidad de Pago por Capitación" – UPC– (Artículo 177 y 205 de la Ley 100 de 1993).

(...)

En esos términos, **si la contribución parafiscal al Sistema de Seguridad Social en Salud es calificada como de causación inmediata**, esto significa que el porcentaje de 12.5% de cotización sobre la mesada pensional pagado por los pensionados entre los meses de enero y noviembre de 2008, bajo la vigencia de la Ley 1122 de 2007, fue aplicado mes a mes al Sistema de Seguridad Social en Salud. Es decir, fue usado para financiar la "Unidad de Pago por Capitación –UPC–" y parte de la "Unidad de Pago por Capitación UPS-S" de un número determinable de beneficiarios del Sistema en aplicación del principio de solidaridad previsto en el artículo 48 Superior, **lo cual revela la existencia de una incuestionable situación jurídica consolidada en los términos del artículo 58 Constitucional, cuya preservación es el fin último del artículo 363 de la Constitución Política.**

Adicionalmente, tal como se dejó consignado en el numeral 3.1 de esta providencia, el legislador como único facultado para establecer los efectos de la ley, nunca tuvo como propósito otorgar efectos retroactivos a esta modificación tarifaria, como se deduce del trámite legislativo, circunstancia que respalda la decisión de la Corte de declarar inexecutable la expresión demandada por violación al artículo 363 Constitucional, en la medida en que el defecto legislativo no puede aplicarse en beneficio del contribuyente, **por encima de la prohibición perentoria de irretroactividad** de la ley tributaria que según lo analizado en esta providencia **se mantiene incólume como límite de configuración tributaria sin excepción distinta de la retrospectividad en cuanto a impuestos de período.**" (Resaltado fuera del texto original)

Esta sentencia dilucida tres circunstancias importantes:

- La Constitución Política de 1991 permitió la aplicación del fenómeno de retrospectividad de la ley cuando existan modificaciones que beneficien al contribuyente frente a los **tributos de periodo**, es decir, cuando los hechos económicos gravados **no** se hayan consolidado⁴⁸. Lo anterior, en términos del Consejo de Estado, siempre que así lo establezca el legislador⁴⁹.
- El principio de irretroactividad de la ley tributaria se contrae a la imposibilidad de otorgar consecuencias jurídicas a hechos que ya **están formalizados jurídicamente**, es decir, aquellos de causación inmediata.
- La contribución parafiscal al sistema de seguridad social en salud es calificada como de **causación inmediata** no de periodo, en consecuencia, una vez vencido el tiempo para cumplirla, se configura una situación jurídica consolidada que impide la aplicación retrospectiva de la norma y, por el contrario, permite el cabal cumplimiento del artículo 363 de la Constitución Política.

Lo mismo se lee en la sentencia C-898 de 2011 citada por la parte actora, cuando se indica que la Constitución Política de 1991 autorizó “la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados **tributos de periodo**” (Negrilla fuera de texto)

⁴⁸ Incluso, la consideración sobre los impuestos de periodo también fue discutida por el Consejo de Estado cuando, luego de pronunciarse sobre todas las sentencias proferidas por la Corte Constitucional, sostuvo que “ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «favorabilidad» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva.” (Sección cuarta, sentencia de 27 de junio de 2019, radicación 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421), Consejero Ponente Doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, demandante: Mauricio Plazas Vega y otor y demandada: DIAN).

⁴⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia proferida el 23 de noviembre de 2018, radicación, 11001-03-27-000-2016-00015-00(22392), Consejera Ponente Doctor Stella Jeannette Carvajal Basto, demandante: Juan Rafael Bravo y demandado: DIAN.

Entonces, “entre los principios fundamentales del sistema tributario, se encuentra el principio de irretroactividad, que junto con el principio de legalidad, enseñan que la ley tributaria debe ser preexistente al hecho imponible y, así mismo, las normas tributarias se aplican hacia el futuro, es decir, cobijan hechos económicos o jurídicos que tales normas definan como generadores del tributo⁵⁰” máxime si se trata de contribuciones parafiscales como en el caso bajo examen.

Con lo expuesto se da respuesta al problema jurídico 7). El cargo no prospera.

Por las razones vertidas en esta sentencia, se negarán las pretensiones de la demanda presentada por Angélica María Ramírez Camacho contra la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.

3. Costas:

El artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 dispuso que el juez, en la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, excepto que se trate de un interés público. Tal condena se sujetará a las normas del ordenamiento procesal civil, entonces:

- ❖ Prevé el artículo 361 del CGP, que las costas están integradas por la totalidad de expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso, y por las agencias en derecho.*
- ❖ El numeral 8° del artículo 365 del mismo ordenamiento, dispone que sólo habrá lugar a ellas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*

⁵⁰ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 29 de abril de 2010, expedientes 17754 y 17823, C.P. William Giraldo Giraldo, del 12 de mayo de 2012, exp. 17012, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 30 de septiembre de 2010, exp. 17939, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 2 de diciembre de 2010, exp. 18045, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 9 de diciembre de 2010, exp. 18044, C.P. William Giraldo Giraldo.

En el caso bajo análisis, las pretensiones serán negadas y no se demuestran gastos por la parte vencedora, sin embargo, sí se observa la intervención de la UGPP en todas las etapas procesales, estas son: contestación de la demanda [f. 224 y ss.]; audiencia inicial [f. 353-355]; audiencia de pruebas [f. 356] y alegatos de conclusión [f. 366 y ss.]. En consecuencia, se condenará en costas por agencias en derecho a la parte demandante y a favor de la demandada, UGPP.

Como lo recordó la Sección Segunda del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 12 de abril de 2018, en el expediente con Radicación No. 05001-23-33-000-2012-00439-02 (0178-2017) con ponencia del Consejero Doctor William Hernández Gómez, las agencias en derecho corresponden al rubro por apoderamiento dentro del proceso que juez reconoce a favor de la parte vencedora atendiendo los criterios del artículo 366 del Código General del Proceso, sin que sean, necesariamente, el mismo monto de los honorarios pagados por dicha parte a su abogado, los cuales deberán ser fijados contractualmente conforme a los criterios previstos en el ordinal 8° del artículo 28 de la Ley 1123 del 2007.

Ahora, este Tribunal en la sentencia proferida el 22 de mayo de 2018⁵¹ por la Sala de Decisión No. 1 de este Tribunal, con ponencia del Magistrado Doctor Fabio Iván Afanador García, precisó:

“Ahora bien, sobre la liquidación, el artículo 366 del CGP establece las reglas acerca de la liquidación de las costas y agencias en derecho, para lo cual cabe precisar cuatro aspectos que son relevantes: i. cuándo deben ser liquidadas; ii. quién debe hacerla y quién debe aprobarla; iii. cómo debe hacerse la liquidación; y iv. quién debe fijar las agencias en derecho, en qué momento y con qué criterio.

Sin mayor examen, la Sala destaca que las costas y agencias en derecho deben ser liquidadas "... inmediateamente quede ejecutoriada la providencia que le ponga fin al proceso o notificado el auto de obediencia a lo dispuesto por el Superior", de manera

⁵¹ *Medio de control: reparación directa; demandante: Juan Antonio Hernández y otros y demandado: Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional.*

concentrada en el juzgado que haya conocido del proceso en primera instancia, por el Secretario y con la aprobación del juez.

*Ahora bien, frente a fijación del valor de las agencias en derecho, el numeral 3 del artículo 366 del CGP dispone que tal determinación corre a cargo del juez o magistrado sustanciador y de acuerdo con las pautas o criterios establecidos en el numeral 4 del mismo artículo 366. Frente a este tópico, resta por dilucidar en qué momento procesal el juez o magistrado sustanciador debe fijar el valor de las agencias en derecho. **Cabe recordar que la condena en costas debe hacerse en la sentencia, pero ello implica que allí también debería quedar consignado el quantum de las agencias en derecho?***

*A juicio de la Sala, **el momento procesal oportuno para la fijación del valor de las agencias en derecho no es la sentencia ni la providencia que las imponga, sino una vez quede en firme la finalización del proceso judicial, y como paso previo a la liquidación que debe realizar el Secretario.** En otras palabras, la condena por concepto de costas y agencias en derecho, si bien debe hacerse en la sentencia, la misma no puede ser en concreto sino en abstracto.*

(...)” (Negrilla fuera de texto)

Así las cosas, la sentencia condenará en costas a la parte demandante por concepto de agencias en derecho, las cuales serán tasadas una vez se encuentre ejecutoriada esta sentencia, siguiendo para ello el procedimiento previsto en el artículo 366 del Código General del Proceso.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala No. 3 de Decisión, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

Primero. **Negar** las pretensiones de la demanda presentada por Angélica María Ramírez Camacho contra la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

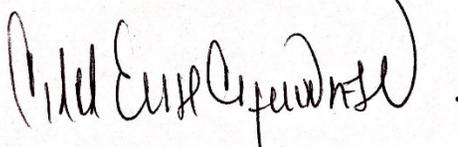
Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: **Angélica María Ramírez Camacho**
Demandado: Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP
Expediente: 15001-23-33-000-2019-00130-00

Segundo. Condenar en costas por agencias en derecho a la parte demandante y a favor de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP; liquídense por Secretaría y sígase el procedimiento establecido en el artículo 366 del Código General del Proceso.

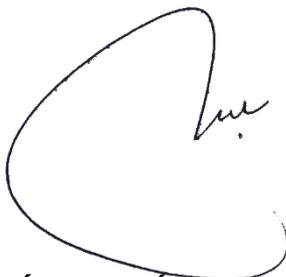
Tercero. En firme esta providencia, archívese el expediente previo las anotaciones de rigor.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada por la Sala de Decisión No. 3, en sesión celebrada en la fecha.

Notifíquese y cúmplase,



CLARA ELISA CIFUENTES ORTIZ
Magistrada



JOSÉ A. FERNÁNDEZ OSORIO
Magistrado



ÓSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO
Magistrado

HOJA DE FIRMAS

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: **Angélica María Ramírez Camacho**
Demandado: Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP
Expediente: 15001-23-33-000-2019-00130-00