



JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DE BOGOTÁ

- SECCIÓN CUARTA-

Bogotá D.C. cuatro (4) de septiembre de dos mil veinte (2020).

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

RADICACIÓN: 110013337042 2019 00020 00

DEMANDANTE: SEBASTIÁN ANTONIO BELTRÁN BOHÓRQUEZ

DEMANDADO: UGPP

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante:

SEBASTIÁN ANTONIO BELTRÁN BOHÓRQUEZ, identificado con CC. No. 1.072.649.729.

Recibe notificaciones en la dirección ases1juridica@gmail.com teléfono 3112511518.

Demandada:

U.A.E. Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.

Recibe notificaciones en la dirección notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co

OBJETO

Pretensiones principales:

La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

(i) Resolución RDO-2017-03474 del 5 de octubre de 2017, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales, de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP.

(ii) Resolución RDC-2018-01058 del 13 de septiembre de 2018, proferida por el director de parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución RDO-2017-03474 del 5 de octubre de 2017".

A título de restablecimiento solicita:

(i) Se declare que no son procedentes las sanciones que se pretenden imponer por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, en los subsistemas de salud y pensión por los periodos de enero a diciembre de 2014, y que el demandante no está obligado al pago de suma alguna por concepto de aportes al sistema de seguridad social y parafiscales correspondiente al periodo enero a diciembre de 2014, y por ende se ordene el archivo de la investigación.

Pretensiones subsidiarias:

- (i)** Se declare que para determinar el ingreso base de cotización del demandante se deben descontar los costos y gastos en que incurrió, en aplicación del artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que reglamenta parcialmente el artículo 3 de la Ley 797 de 2003.
- (ii)** Que subsidiariamente se declare que la base de cotización de aportes al Sistema de la Protección Social a cargo del demandante corresponde al 40% de los ingresos brutos recibidos durante el periodo fiscalizado, de conformidad con el artículo 135 de la Ley 1735 de 2015.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FÁCTICOS:

1. El 1 de julio de 2016, el demandante recibe de parte de la subdirección de determinación de obligaciones de la dirección de parafiscales, de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP, un "único aviso" donde se le requiere por el incumplimiento del pago de las obligaciones a su cargo del régimen contributivo en salud, pensiones y parafiscales.
2. El día 22 de julio de 2016, en respuesta al requerimiento anteriormente señalado, el demandante presenta escrito radicado bajo el número 201650052374192, en el cual manifiesta que desde el año 2007, ha hecho aportes al régimen contributivo como cotizante a través del operador MIPLANILLA.COM, como empleado de OPTICAS SBC LTDA con NIT 800.102.107.-1 y adicionalmente que está cotizando como independiente, desde el año 2010. Para acreditar su dicho, adjunta las certificaciones generadas por el anotado operador MIPLANILLA.COM en las que consta tanto la cotización hecha como empleado dependiente, como las hechas como independiente, junto a su RUT y copia de su cédula de ciudadanía.
3. El día 19 de abril de 2017, la UGPP envía al demandante oficio radicado bajo el número 201715101178301, con asunto "Acción persuasiva radicada 201650052374192 decreto 3033", refiriendo supuestos indicios contra el demandante, consistentes en "hallazgos reportados por alguna administradora del sistema de la protección social"; en el que ratifican que dicha entidad le solicitó en su oportunidad la corrección, aclaración o pago de una inexactitud u omisión detectada, sin que a la fecha se evidenciara tal gestión", sin mencionar a cuál administradora se refiere, ni en qué fecha se le envió la referida solicitud, la cual el demandante nunca recibió.
4. El jueves 20 de abril de 2017, la UGPP envió al demandante oficio radicado bajo el numero 201715101198701, con asunto respuesta acción persuasiva radicado 201715101198701 PERUSSIVO VIP OMISOS, firmado por el señor IVAN ENRIQUE QUASTH TORRES, subdirector de integración de Aportes Parafiscales, en el cual se indica:

*"Teniendo en cuenta que **ya cumplió con los requisitos para pensión, no se encuentra obligado a realizar aportes a pensión**, lo invitamos a realizar a realizar sus aportes a la seguridad social por la totalidad de los ingresos percibidos.*

"En este sentido y de acuerdo a su comunicación, evidenciamos que, aunque realiza aportes al SGSS el ingreso base de cotización que está auto declarando no corresponde a la realidad de su situación económica evidenciada a través de los ingresos declarados en su información tributaria oficial.

A continuación le presentamos como debe presentar como debe realizar la liquidación del ingreso base de cotización - IBC -y el pago de aportes como trabajador independiente así:

- Liquide su IBC de la siguiente manera: Ingresos totales recibidos por sus actividades desarrolladas como independiente, luego deduzca los costos asociados siempre que cumplan los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, finalmente multiplique ese valor por mínimo el 40%*
- Clasifíquese como trabajador independiente y realice el pago por medio de la planilla "I" de independientes*
- Utilice el sub tipo de cotizante 4 (cotizante con requisitos cumplidos para pensión).*
- Realice el pago de sus aportes a salud a través de los operadores de información de PILA".*

5. El día 24 de marzo de 2017, el demandante recibe la comunicación de fecha 22 de marzo de 2017, por medio de la cual la UGPP remite copia del requerimiento No. RCD-2017-00252 del 17/03/2017.
6. El día 22 de junio de 2017, el demandante da respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD-2017-00252 del 17/03/2017; manifestando su inconformidad.
7. El día 5 de octubre de 2017, el demandante recibe copia del acto administrativo de determinación No. RCD-2017-00252 del 17/03/2017 "*por medio de la cual se profiere a SEBASTIAN ANTONIO BELTRAN BOHORQUEZ con C.C. 700011320/CC1.072.649.729, Liquidación Oficial por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los SUBSISTEMAS DE SALUD Y PENSIÓN y se sanciona por inexactitud*".
8. El día 5 de diciembre de 2017, el demandante presenta recurso de reconsideración contra la liquidación oficial No.RCD-2017-03474 del 05/10/2017.

9. El día 1 de octubre de 2018, el demandante se notificó de la resolución No RDC-2018-01058 del 13 de septiembre de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. RDO-2017-03474 del 5 de octubre de 2017.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política de Colombia,
- Artículos 32, 42, 60, del decreto Distrital de Bogotá 352 de 2002.
- Artículos 107, 104 647, 761 y 777 Estatuto Tributario
- Ley 100 de 1993 parágrafo 2 del artículo 204.
- Ley 797 de 2003, artículo 5 y 6 que modificaron el artículo 18 y 19 de la Ley 100 de 1993.
- Decreto 510 de 2003, artículos 1 y 3.
- Artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Concepto de violación:

Sostiene que los actos administrativos cuestionados, son violatorios del orden jurídico superior por interpretación erróneamente las disposiciones legales en que se fundamenta la administración para su expedición.

Sostiene que para el año 2014 no existía reglamentación de sistema de presunción de ingresos al que se refiere el parágrafo 2 del artículo 204 de la ley 100 de 1993, por lo que para determinar la base gravable para los independientes por cuenta propia, como lo era justamente el demandante en su calidad de comerciante, es aplicable el párrafo final del parágrafo primero del artículo 5 de la ley 797 de 2003, que modifica el artículo 18 de la ley 100 de 1993, en tanto dispone que en ningún caso la base gravable de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente.

Sostiene que, por falta de reglamentación, no es aplicable el artículo 6 de la ley 797 de 2003. Así mismo, sostiene que carece de justicia tributaria adoptar como base de

cotización el 40% de los ingresos percibidos en su calidad de comerciante, por cuanto los costos y gastos en que incurre pueden superar el 90% de la utilidad bruta. De igual manera, sostiene que no es aplicable para los independientes por cuenta propia la presunción de ingresos a que se refiere el anotado artículo 66 de decreto 806 de 1998, puesto que la norma no previó tal sujeción de manera explícita.

Por el contrario, considera que debe darse aplicación al artículo 1 del Decreto 510 de 2003, que reglamenta parcialmente el artículo 3 de la Ley 797 de 2003, en tanto los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado se deben determinar deduciendo los costos y gastos de conformidad con el artículo 107 ET.

Igualmente, sostiene que la entidad demandada omitió el hecho de que el demandante aportó durante el periodo fiscalizado sobre un salario mínimo legal vigente.

Sostiene que, de los ingresos brutos percibidos por su actividad comercial, debe restarse el monto pagado a título de impuesto sobre la renta, pues de lo contrario se vulnera el artículo 683 del ET.

Sostiene que la entidad accionada no debía desconocer los costos y gastos declarados por el demandante en su denuncia rentística del periodo fiscalizado por la UGPP, pues para la fecha de expedición del acto de determinación oficial, la declaración del impuesto sobre la renta había ya adquirido firmeza, de conformidad con el artículo 705 del ET. Concluye que tal desconocimiento de los costos y gastos declarados vulnera el artículo 107 del ET.

Sostiene también que el artículo 107 del ET es vulnerado por el desconocimiento de los costos y gastos certificados por contador público en constancia aportada durante la actuación administrativa que se resolvió mediante los actos demandados, lo cual además es violatorio de lo dispuesto en el artículo 777 ET. Añade que debe darse aplicación a los artículos 10, 35, 69 y 70 de la ley 43 de 1990, en el sentido de presumir, salvo prueba en contrario, que los costos y gastos certificados por el contador público en su calidad de depositario de la confianza pública, se ajustan a los requisitos legales. Añade que desconocer la certificación de costos y gastos por parte de contador público viola el debido proceso y la presunción de legalidad y buena fe de los particulares, previstos en los artículos 29 y 83 de la Constitución

Política de Colombia.

Cuestiona que la entidad accionada, en virtud del literal B del artículo 1 del Decreto Ley 169 de 2008, no hubiere decretado pruebas a fin de desvirtuar la información contable certificada por el contador publico de la parte demandante.

Respecto de la sanción por inexactitud, sostiene que debe darse aplicación al parágrafo 2 del artículo 647 ET, como quiera que el menor valor pagado por el contribuyente en comparación con las sumas impuestas mediante los actos demandados obedece a un error de apreciación o a una diferencia de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante.

Finalmente, solicita se dé aplicación los artículos 745, 746 y 772 ET.

1.2. OPOSICIÓN

La apoderada de la UGPP se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, argumentando que la entidad actuó en ejercicio de las funciones legales de conformidad con las disposiciones especiales vigentes al momento de expedir los actos administrativos objeto de la demanda, actos que se encuentran investidos de presunción de legalidad.

Acepta los hechos de la demanda, con excepción del 7, en tanto señala que no es cierto que el requerimiento RDC 2017-00252 del 17 de marzo de 2017 fue recibido por el demandante el día 05 de octubre de 2017, sino que el 19 de octubre de 2017 se le notificó la Liquidación Oficial RDO 2017-03474 del 05 de octubre de 2017.

Respecto de los cargos de la demanda, sostuvo que la determinación de la base gravable de los independientes por cuenta propia en el subsistema de pensiones debe ser la misma que la del subsistema en salud, y se encuentra regulada en el artículo 19 de la ley 100 de 1993 y reglamentada en los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, correspondiendo a los ingresos efectivamente percibidos, menos la deducción de costos y gastos de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir de las expensas que tengan relación de causalidad con su actividad productora y sean necesarias y proporcionadas.

Añadió que con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 1122 de 2007 y su decreto reglamentario Nro. 3085 de 2007, para los independientes con contratos distintos a

prestación de servicios y con otro tipo de ingresos, el IBC debía ser declarado para liquidar sus aportes del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente y cuando no declarara el IBC, se tomaría el correspondiente al período anterior.

Precisa que pese a que en la Ley 1122 de 2007 se estableció que se reglamentaría una presunción de ingresos para los independientes que no percibieran ingresos derivados de contratos de prestación de servicios, esta solo sería aplicable ante el desconocimiento de los ingresos del independiente; luego, la falta de reglamentación del sistema de presunción es irrelevante en aquellos casos en que el independiente presenta su declaración anual de IBC o autoliquida sus aportes con los ingresos efectivamente percibidos en aplicación del artículo 19 de la ley 100 de 1993.

Respecto del caso en concreto, argumenta que la UGPP evidenció que el aportante fue contribuyente del impuesto sobre la renta declarando ingresos brutos por valor de \$2.282'854.000, lo que demostró su capacidad de pago y por tanto su sujeción pasiva de las obligaciones con el Sistema de la Protección Social.

Concluyó señalando que, para el periodo de enero a diciembre de 2014, el marco legal aplicable a efectos de determinar el IBC del trabajador independiente por cuenta propia se conforma por los artículos 26 y subsiguientes del Decreto 806 de 1998, el artículo 33 de la ley 1438 de 2011, los artículos 3 y 6 de la Ley 797 de 2003 y los artículos 1 y 3 del Decreto 510 de 2003, los cuales constituyeron el fundamento jurídico de los actos demandados.

Respecto de la deducción de los costos y gastos, argumentó que el demandante no aportó en la actuación administrativa pruebas que los acreditaran, pues en criterio del apoderado de la UGPP, en virtud de los artículos 771-2, 617 y 618 ET, la depuración solo puede realizarse a través de dos medios probatorios: las facturas de ventas o los documentos equivalentes.

Sostiene que los costos y gastos denunciados en la declaración de renta no permiten establecer la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos percibidos.

Respecto de la certificación de contador publico de los costos y gastos en que incurrió el demandante durante el periodo fiscalizado, sostiene que esta debe aportarse junto

con las pruebas que acrediten lo certificado por aquel profesional, pues en caso contrario no existen elementos que otorguen convicción acerca del cumplimiento de lo establecido en el artículo 107 ET. Concluye afirmando que la carga de la prueba se encontraba en cabeza del demandante luego de que la administración expidiera el requerimiento para declarar y/o corregir, por encontrarse en mejor posición para acreditar los hechos económicos.

En relación con el respecto al principio de buena fe y la aplicación de los artículos 745 y 746 del ET, recordó con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial, el demandante allegó pruebas de ingresos, costos y deducciones, las cuales fueron analizadas por la entidad demandada pero no encontró que estos se encontraran asociados a los ingresos denunciados en la declaración de renta.

Por otro lado, en relación con la aplicación de la diferencia de criterios de que trata el párrafo 2 del artículo 647 ET, sostiene que la remisión expresa a las normas procedimentales del ET que se encuentra prevista en el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 no prevé la aplicación del párrafo 2 del artículo 647 ET, aunado al hecho de que la sanción por inexactitud aplicada por la UGPP fue prevista en el numeral 2 del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.3.1. PARTE DEMANDANTE

La actora reiteró los argumentos contenidos en la demanda y refiere antecedentes judiciales horizontales aplicables al caso.

1.4.2. PARTE DEMANDADA

Reitero los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, e hizo hincapié en que el artículo 705 ET no es aplicable al procedimiento de fiscalización y determinación oficial de las contribuciones al Sistema de la Protección Social, por cuanto no fue previsto en la remisión expresa a las normas procedimentales regulada en el artículo 156 de la ley 1151 de 2007, la cual se limita a normas de orden procedimental. Adicionalmente, sostiene que el legislador estableció en una norma especial- artículos 178 y 180 de la ley 1607 de 2012- la oportunidad para adelantar los

procesos de fiscalización y determinación oficial de las contribuciones, que corresponde a un término de 5 años contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En tal orden de ideas, no se encuentran en firme las declaraciones privadas realizadas por el aportante respecto de sus obligaciones con el SGSS por el periodo del año 2014.

1.4. PROBLEMA JURÍDICO

¿Para la cotización al Sistema de la Protección social de los independientes por cuenta propia, la base gravable, como elemento esencial del tributo, se encontraba regulada en una norma expedida por autoridad competente?, en caso afirmativo, deberá el Despacho resolver: ¿fue correctamente calculado por la entidad demandada el IBC con fundamento en el cual se determinaría la base gravable de los aportes al SGSS?

¿En cabeza de cual de las partes se encuentra la carga de la prueba a efectos de acreditar los costos y gastos en los que incurrió el demandante para desarrollar su actividad productiva?, ¿la UGPP debió otorgar validez a la certificación de ingresos y costos expedida por el contador público del demandante?

TESIS DE LAS PARTES

Tesis de la parte demandante: Sostiene que la determinación de la sujeción pasiva de los rentistas de capital con el Sistema de la Protección Social debe realizarse a través de una ley en aplicación del artículo 338 de la Carta; sin embargo, en la ley 100 de 1993 no se establece de manera expresa la condición de aportantes al Sistema de la Protección Social. Añade que el legislador no ha determinado tampoco la base gravable de la contribución a cargo de los rentistas. Adicionalmente, que los actos demandados se encuentran falsamente motivados al justificar la sujeción pasiva de los rentistas de capital en la intervención de un tercero dentro del proceso de control de constitucionalidad resuelto en la Sentencia C-578 de 2009 y no en lo verdaderamente considerado por el fallador constitucional.

Tesis de la parte demandada: Argumenta que la sujeción pasiva de los rentistas de capital en el SGSS fue prevista al determinar que los trabajadores independientes son afiliados obligatorios, en tanto personas económicamente activas con capacidad de pago. Sostiene que la base de cotización de los rentistas de capital se determina con base en los ingresos realmente percibidos, de conformidad con el artículo 19 de la ley 100 de 1993 y 1 del Decreto 510 de 2003, deduciendo los costos incurridos en la actividad productora de renta.

Tesis del Despacho: El Despacho sostendrá que la expresión *trabajador independiente* prevista en los artículos 15 y 157 de la ley 100 de 1993, se extiende a los independientes por cuenta propia como lo son los comerciantes, toda vez que aquellos sujetos son personas naturales económicamente activas que desarrollan de manera personal y directa una actividad económica que no se deriva de un contrato laboral ni de una relación legal o reglamentaria. Luego el actor tiene la obligación de afiliarse y cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud y Pensiones. Igualmente, sostendrá que para la vigencia 2014, en aplicación de la ley 100 de 1993 con las modificaciones surtidas mediante la Ley 797 de 2003 y en concordancia con la ley 1122 de 2007, la base gravable de la cotización al SGSS de los independientes no contratistas de servicios como los comerciantes, corresponde al ingreso devengado en el periodo gravable, procediendo la deducción de las expensas necesarias de que trata el artículo 107 ET.

Finalmente, sostendrá que la UGPP se encontraba facultada para requerir comprobaciones especiales sobre la veracidad de los costos y gastos deducibles, por lo que el demandante no está exento de respaldar con pruebas los hechos que le son favorables a sus intereses.

2. CONSIDERACIONES

Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por el señor Sebastián Antonio Beltrán Bohórquez, se estudia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la UGPP determinó oficialmente las contribuciones al Sistema General de Seguridad

Social en Salud y Pensiones a su cargo por el año 2014. Concretamente, se decidirá si el demandante, quien obtuvo sus ingresos del ejercicio del comercio de productos nuevos al por menor, era sujeto pasivo del gravamen durante la vigencia fiscalizada y si en la ley estaba determinada la base gravable de la contribución. También se resolverá si el demandante cumplió la carga probatoria relativa a los costos y gastos con que pretende de aminorar su carga tributaria.

Sujeción pasiva al SGSS de los independientes por cuenta propia

De conformidad con los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, la sujeción a los principios de universalidad, solidaridad y eficiencia implica que en Colombia todas las personas deben tener acceso al servicio público de la Seguridad Social, el cual, a su vez, es un derecho irrenunciable. Por su parte, de conformidad con el preámbulo y el artículo 363 de la Carta, la justicia como fin del Estado y los principios de eficiencia, progresividad y equidad tributaria que limitan el orden jurídico en la materia, llaman a las personas, según su capacidad contributiva, a aportar a la financiación del sistema que garantice el servicio público de la Seguridad Social.

En desarrollo de lo anterior, a través de la ley 100 de 1993 se creó el Sistema de Seguridad Social Integral, que tiene por fin amparar prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios¹, para garantizar los derechos a la vida, la salud y la dignidad humana a las personas y a la comunidad en su conjunto ante ciertas contingencias sobrevinientes que les afecten. El Sistema está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos laborales y algunos servicios sociales complementarios².

Ahora bien, los principios de universalidad y solidaridad previstos en la Carta, se manifiestan, entre otras, al establecer la normativa *ibídem* i) que el Sistema General de Pensiones se aplicará a todos los habitantes del territorio nacional³ y que deben afiliarse de manera obligatoria todas las personas naturales vinculadas mediante

¹ Artículo 1, Ley 100 de 1993.

² Artículo 8, Ley 100 de 1993.

³ Artículo 11, Ley 100 de 1993.

cualquier modalidad de contratación y los trabajadores independientes⁴; y *ii*) que todo colombiano participará del Sistema General de Seguridad Social en Salud, bien en condición de afiliado al régimen contributivo o subsidiado, o bien temporalmente como participante vinculado⁵, y que los afiliados obligatorios al régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes, cuales deben cotizar al régimen contributivo en razón a su capacidad de pago⁶.

Como se puede razonar, el Congreso de Colombia, en ejercicio de las facultades y competencias de configuración legislativa otorgadas por la Constitución⁷, estableció la sujeción pasiva de los trabajadores independientes al imponerles la obligación de afiliarse al Sistema y de cotizar al régimen contributivo tanto en los regímenes de pensiones como salud, en razón a su capacidad de pago.

Ahora bien, el concepto de trabajador independiente, de acuerdo con el Decreto 1406 de 1999, se define como “aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria”⁸. A su vez, en el Decreto 3063 de 1989, se dispuso que “[s]e entiende por trabajador independiente o autónomo, la 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” (subraya el Despacho)⁹.

Por su parte, la Corte Constitucional, al pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad parcial contra el numeral 1 de la letra A del artículo 157 y del párrafo 2º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993¹⁰, en lo tocante a la expresión “trabajadores”, sostuvo que una interpretación amplia y acorde con la Constitución, cobija también a las personas que gozan de capacidad contributiva, derivada del ejercicio de una actividad económica, pese a que esta no se desarrolle en virtud de la

⁴ Artículo 15, Ley 100 de 1993.

⁵ Artículos 153, 156 literal b) y 157, Ley 100 de 1993.

⁶ Artículos 155 y 203, Ley 100 de 1993.

⁷ Artículo 338.

⁸ Artículo 16.

⁹ Artículo 15.

¹⁰ Sentencia C-578 de 2009.

prestación de un servicio sino de la gestión y explotación económica de los haberes propios.

La hermenéutica del interprete autorizado de la Constitución se manifestó opuesta a la sostenida por la parte actora y, por el contrario, hizo suyas las apreciaciones de algunos intervinientes que sostuvieron que *"[...] una comprensión amplia de la expresión [trabajador independiente] 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 [...]"*¹¹.

En efecto, sostuvo el Tribunal Constitucional:

"[...] 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 [...]'".

(Subraya el Despacho.)

De lo anterior, observa el despacho que la Guardiana de la Constitución consideró que el término *trabajador independiente*, empleado por el Legislador para denominar un sector poblacional en el que recae la sujeción pasiva de la contribución al régimen de Seguridad Social en Salud, corresponde a la *persona natural que ejerce personal y directamente, entre otras, una actividad económica que no se deriva de un contrato*

¹¹ Ibídem.

laboral ni de una relación legal o reglamentaria; así mismo, comprende esta Judicatura que la expresión trabajadores independientes, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, se presenta como un criterio residual que incluye a las personas económicamente activas no vinculadas a un empleador, del sector público o privado, mediante una relación laboral.

En este mismo orden de ideas ponderativas de los principios de universalidad y solidaridad, no escapa de este análisis el estudio interpretativo efectuado por la mayoría de integrantes de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en providencia del 1 de agosto de 2019, al resolver sobre la demanda de nulidad parcial presentada en contra de los artículos 2.1.4.1 [numeral 1.4] y 3.2.1.1 [numeral 1] del Decreto 780 de 6 de mayo de 2016, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social", en relación con los apartes que prescriben la sujeción pasiva de los rentistas y los propietarios de las empresas en el Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud. En aquella oportunidad, el Órgano de Cierre de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa consideró que *"el alcance dado por la Corte [Constitucional] a 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"*¹². Igualmente sostuvo que: *"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"*¹³.

De igual manera, con fundamento en una interpretación sistemática de las normas que regulan la materia¹⁴ y el desarrollo jurisprudencial anotado¹⁵, en virtud del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y en aplicación de los principios de universalidad y solidaridad, comprende el Despacho que alcance de la

¹² Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro del proceso con radicado: 11001-03-27-000-2017-00037-00 (23379), C.P. Milton Chaves García.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ En lo pertinente, esencialmente el Preámbulo y los artículos 48, 49, 338, 363 de la Carta; así como los artículos 1, 8, 11, 15, 153, 155, 156 literal b), 157 y 204 de la Ley 100 de 1993.

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-578 de 2009. Consejo de Estado, Sentencia del proceso N. 23379.

expresión *trabajador independiente* se extiende no solo a los rentistas y propietarios de empresas, sino a los independientes por cuenta propia- dentro de los que se encuentran los comerciantes, como es el caso del demandante-, tanto en el régimen de salud y como en el de pensiones, toda vez que aquellos sujetos son personas naturales económicamente activas, esto es que desarrollan de manera personal y directa una actividad económica que no se deriva de un contrato laboral ni de una relación legal o reglamentaria.

Aplicando dichos razonamientos al presente caso es menester concluir que dado el hecho de que el demandante gozó de capacidad contributiva durante la vigencia fiscalizada- cuestión que por demás no es objeto de debate en el proceso de la referencia-, estando acreditado que durante la misma fue una persona económicamente activa, que desarrolló personal y directamente la actividad económica del comercio, estima el Despacho que el señor Sebastián Antonio Beltrán Bohórquez en el año 2014 tenía la obligación de afiliarse y cotizar con el fin de contribuir a la garantía de cubrimiento y ampliación de cobertura del Sistema General de Seguridad Social en Salud y Pensiones, dentro de los conceptos de justicia y equidad tributaria. En tal medida, no prospera el cargo relativo a que el demandante, en su calidad de comerciante, es decir independiente por cuenta propia, no era sujeto pasivo de las contribuciones objeto de liquidación oficial.

Base gravable de los aportes al SGSS de los independientes por cuenta propia durante la vigencia fiscal del año 2014

Se considera que los aportes a la seguridad social tienen naturaleza tributaria derivada de su condición de contribución parafiscal¹⁶, en tanto prestaciones publicas unilaterales de carácter pecuniario impuestas en virtud de la facultad prevista en el artículo 338 de la Constitución Política, aun cuando ostentan una destinación específica que les hace una clase *sui generis* de tributos. En esta medida, los elementos esenciales de los gravámenes de la protección social deben ser fijados por el legislador como legítimo representante de la voluntad de los administrados, de manera que se respete, entre

¹⁶ Entre otras, ver las Sentencias de la Corte Constitucional SU-480 de 1997 y C-644 de 2016.

otros, el principio de reserva de ley en materia tributaria y se realice el aforismo de "*no taxation without representation*".

Concretamente, en lo tocante al *quantum* de esta tipología de tributos, comprende el despacho que en la ley deben estar determinadas con suficiencia tanto la base gravable como la tarifa aplicable, de manera que sea determinable el monto al que ascienden los aportes a cargo de los obligados y así se prediquen del imperativo de cotización la certeza, seguridad jurídica, confianza legítima y, en ultimas, la justicia y equidad tributaria.

En primera medida, el despacho debe recordar que los trabajadores independientes se encuentran obligados a afiliarse y aportar al Sistema de Seguridad Social Integral, siempre que tengan capacidad de pago¹⁷; sin embargo, en relación con este aspecto, la obligatoriedad de afiliación y realización de aportes se determina a partir de la interpretación conjunta del limite inferior de que trata el artículo 18 de la ley 100 de 1993, como quiera que la base mínima de cotización a seguridad social es un salario mínimo mensual legal vigente¹⁸; por tanto, cuando el independiente devengue al menos un salario mínimo, se entiende que ostenta capacidad contributiva y por tanto es un cotizante obligatorio. Por otro lado, debe atenderse al limite máximo de cotización que, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 797 de 2003, por regla general es de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Advertidos de esta manera los limites inferior y superior de la base gravable de la cotización- 1 a 25 s.m.l.m.v.-, debe ahora tenerse presente que, de acuerdo a los dispuesto en el artículo 18, en concordancia con el artículo 17, de la ley 100 de 1993, cuando el afiliado perciba ingresos por prestación de servicios como contratista, las cotizaciones correspondientes deben ser efectuadas de conformidad con el ingreso devengado; en el caso de que perciba varios ingresos, las cotizaciones se efectúan en forma proporcional a cada uno y sin que acumuladamente excedan el tope legal

¹⁷ Artículos 15 y 157 de la ley 100 y demás normas concordantes y jurisprudencia aplicable.

¹⁸ Téngase presente que, de conformidad con el parágrafo del artículo 18 de la Ley 100 de 1993, por regla general, todo trabajador independiente que se encuentre cotizando al régimen contributivo en salud, debe hacerlo también a pensiones sobre la misma base, salvo el caso de los trabajadores independientes con ingresos iguales o inferiores a un salario mínimo, de conformidad con la Ley 1250 del 2008 y el Decreto 4465 del 25 de noviembre de 2011.

antedicho. En cambio, a voces del artículo 19 del mismo estatuto, cuando el independiente no esté vinculado mediante contrato de prestación de servicios, la base de cotización corresponde al monto de los ingresos declarados ante la entidad a la cual se afilie, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.

Debe hacerse énfasis en que los ingresos efectivamente percibidos se relacionan con la debidamente acreditada realidad contable del aportante, de manera que se reconoce en el sistema jurídico la existencia de eventuales costos y gastos en que incurre el independiente a efectos de desarrollar su actividad generadora de ingresos y que en ultimas impiden que perciba como utilidad efectiva la totalidad de estos.

En este orden de ideas cobra relevancia el artículo 1 del Decreto 510 de 2003, según el cual el ingreso efectivamente percibido corresponde a "*aquellos que [el independiente] mismo recibe para su beneficio personal*", reconociendo la deducción de las expensas necesarias de que trata el artículo 107 del ET, *siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*. Igualmente, debe resaltarse que mediante el artículo 3 del Decreto ibídem, se reiteró el imperativo de que la base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Ahora bien, ya en el año 2007 el Congreso expidió la ley 1122, y en su artículo 18 estableció que la base de cotización de los independientes contratistas de prestación de servicios al Sistema General de Seguridad Social en Salud sería como máximo el 40% del valor mensualizado del contrato. Igualmente, señaló que para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentaría 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.

A este respecto debe tenerse en cuenta que pese al mandato impuesto al Gobierno Nacional para reglamentar un sistema de presunción de ingresos para los independientes que no percibieran ingresos derivados de contratos de prestación de servicios personales, no se observa que el legislador haya condicionado

la obligatoriedad de los aportes ni haya incurrido en una cesión de la competencia para modificar vía decreto los elementos esenciales del gravamen.

Por el contrario, estima el Despacho que el mandato de reglamentación no se opone a las reglas definidas mediante los instrumentos legales en vigor, como quiera que la base gravable, como elemento esencial de la contribución al Sistema de Protección Social, se mantuvo incólume en tanto regulada para los independientes dependiendo del origen de sus ingresos, siendo el 40% de estos cuando se originaran en contratos de prestación de servicios y el 100% para los demás contratos y tipos de ingresos de los independientes como es el caso de los rentistas de capital, aplicando en todo caso la deducción de expensas al tenor de lo dispuesto en el artículo 107 ET.

En una palabra, contrario a lo expuesto por la parte actora, el sistema de presunción de ingresos que por mandato legal debía desarrollar el gobierno colombiano no comporta un elemento esencial del gravamen, sino un método presuntivo de calificación sobre el ingreso del independiente, de manera que se torne más eficiente tanto para la administración como para el administrado la liquidación y pago de los aportes a cargo. En tal orden de ideas, la falta de implementación del sistema de presunción de ingresos no conduce a la vulneración del principio de certeza ni de reserva de ley en materia tributaria, al no tener efectos directos en la determinación legal de los elementos esenciales de la contribución al Sistema General de Seguridad Social.

Dicho ello, debe recordarse que, a su turno, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3085 de 2007, reglamentario de la Ley 1122 de 2007, disponiendo en el artículo 1 que los trabajadores independientes debían presentar una declaración anual a más tardar en el mes de febrero de cada año, informando el Ingreso Base de Cotización que se tendría en cuenta para liquidar sus aportes a partir del mes de febrero de cada año y hasta enero del año siguiente. En caso de omisión en declaración de información, se presumiría que el IBC es igual a aquel definido para el período anual anterior y sobre el mismo se realizaría la autoliquidación y pago del mes de enero de cada año.

Como se puede observar, entonces, para el año 2014 y en aplicación de la ley 100 de 1993 con las modificaciones surtidas mediante la Ley 797 de 2003 y en concordancia con lo dispuesto en la ley 1122 de 2007, el legislador estableció que la base gravable de la cotización al SGSS de los trabajadores independientes que no fuesen contratistas de prestación de servicios, como es el caso de los comerciantes, corresponde al ingreso devengado en el periodo gravable, deduciendo expensas necesarias en que hubiere incurrido siempre que, al decir del artículo 107 ET, tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

En esta medida, considera el despacho que no tiene vocación de prosperar el cargo relativo a que en el ordenamiento jurídico vigente para el año 2014, no existía con certeza una determinación legal acerca de la base gravable como elemento esencial de las contribuciones a cargo del demandante, en tanto su calidad de independiente por cuenta propia dado su ejercicio profesional como comerciante de bienes nuevos al por menor.

La misma suerte corre el cargo consistente en que de los ingresos brutos percibidos por su actividad comercial, debe restarse el monto pagado a título de impuesto sobre la renta, pues lejos de contrariar ello el espíritu de justicia, es la realización del principio de legalidad y con ello de la certeza tributaria y de la confianza legítima, pues el legislador no previó que los pagos a título de renta puedan aminorar la carga tributaria del independiente a efectos de las contribuciones al Sistema de la Protección Social a su cargo.

Carga de la prueba y procedencia de la deducción de costos y gastos del independiente demandante

De acuerdo con la teoría general del proceso, el ejercicio probatorio que una parte lleva a cabo es la realización de una carga jurídico-procesal que tiene por fin acreditar supuestos fácticos concretos en que apoya su teoría del caso. La consecuencia directa del incumplimiento de este imperativo jurídico, en principio, solo afecta a la parte llamada a probar, como quiera que, a diferencia de las obligaciones y los deberes, el cumplimiento de las cargas no está sujeto a la

coacción y su incumplimiento no es generador de sanciones y solo impide que se produzca el fin perseguido por el interesado.

En materia tributaria, la carga de aportar determinados medios de prueba, así como las particulares consecuencias jurídicas de su incumplimiento, se encuentra regulada en el sistema jurídico positivo y ha sido desarrollada por vía jurisprudencial, atendiendo no solo a la naturaleza impositiva y unilateral de la obligación tributaria, sino también al carácter no paritario de la relación procesal entre los contribuyentes y el Estado.

Tanto en los procesos administrativos como en los judiciales, la carga de la prueba tributaria se distingue, entonces, dado que los supuestos de hecho que se buscan acreditar probatoriamente corresponden a los diferentes aspectos del hecho imponible, permitiendo establecer la cuantía del gravamen, al aplicar al caso en concreto las normas que determinan la obligación tributaria sustancial; uno de los aspectos del hecho imponible es cuantitativo y se relaciona, entre otros, con las expensas que se deducen del monto percibido a título de ingreso, en tanto tal depuración conduce a aminorar la carga impositiva que recae en el administrado.

Ahora bien, según el sistema de determinación de la obligación tributaria, sea el de autodeterminación o el de determinación de autoridad, la labor probatoria por parte del contribuyente se concreta no solo en la prueba, sino también en la comprobación. En este sentido, se ha atinado a considerar a la prueba tributaria como impropia,¹⁹ en la medida en que la Administración, al realizar las fiscalizaciones tributarias, puede exigir la verificación de los hechos económicos denunciados por el contribuyente en sus declaraciones.

Incluso, las facultades inquisitivas le permiten a la administración en ciertos casos determinar la obligación tributaria con fundamento en indicios, presunciones e incluso estimaciones²⁰, razón por la cual la falta de aportación de medios probatorios de comprobación a cargo del administrado no conlleva ni la inexistencia de los

¹⁹ Piza Rodríguez, J. R, en Análisis crítico de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016. 2016, p. 241, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

²⁰ Estatuto Tributario, artículos 754 y 754-1

supuestos del hecho gravado ni a la imposibilidad de determinar oficialmente de la obligación sustancial.

En este orden de ideas, cobra relevancia el artículo 746 del ET en tanto que, la presunción de veracidad que recae sobre los denuncios tributarios del contribuyente y que tiene por ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, admite prueba en contrario, toda vez que la administración puede exigir una comprobación especial sobre tales hechos. Así, de acuerdo con el artículo 684 ET, dadas las amplias facultades de fiscalización e investigación que ostenta la autoridad fiscal, el contribuyente se encuentra sometido a la carga de acreditar probatoriamente aquellos hechos declarados, sobre los que la administración requiera particular comprobación, lo que conduce a entender que no se entiende eximido el contribuyente de demostrar los hechos denunciados en las declaraciones tributarias, sus correcciones y respuestas a requerimientos²¹.

Valga en este punto recordar que, en virtud del artículo 156 de la ley 1151 de 2007, en cuanto a los procedimientos de liquidación oficial adelantados por la UGPP, es aplicable por remisión expresa el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I (art. 555-570), IV (art. 683 en adelante), V y VI (hasta el art. 791).

Es así como, aunque la administración esta llamada a desvirtuar la veracidad presunta de los hechos declarados, en virtud de sus amplias facultades inquisitivas, la carga de la prueba se invierte en el sentido de que el contribuyente habrá de aportar medios de prueba de conformidad con la solicitud de comprobación especial que realice de la autoridad. De acuerdo con el artículo 744 ET, la oportunidad para que el contribuyente demuestre los supuestos fácticos que sustentan su postura tiene lugar durante la actuación administrativa de fiscalización, determinación y discusión, al responder los requerimientos previos a la expedición de liquidación oficiales y al interponer los recursos en contra de estas; igualmente, de acuerdo con

²¹ Al respecto, ver la sentencia de la, Sección Cuarta, del Consejo de Estado del 20 de enero de 2017, Exp. 20551.

la ley 1437 de 2011²², también tiene la oportunidad de aportar o solicitar la practica de pruebas en el proceso judicial contencioso administrativo.

En este sentido, se ha pronunciado el Consejo de Estado:

*"La Sala ha precisado que el artículo 746 del Estatuto Tributario establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos. En el mismo sentido, ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así, con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación."*²³

(Subraya el despacho.)

Por otro lado, en relación con aquellos casos en que el contribuyente llamado a presentar su declaración tributaria omite aquel deber formal, en virtud del artículo 715 ET²⁴ en el caso de los impuestos administrados por la DIAN y los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012 en el caso de las contribuciones a cargo de la UGPP, se impone a la administración la comprobación de la obligación tributaria y cuantificarla. Sin embargo, con el objeto de cuestionar la determinación realizada por el fisco, la carga de la prueba una vez más se invierte, de manera tal que el contribuyente se encuentra llamado a desvirtuar los presupuestos fácticos del hecho

²² CPACA, artículos 162 numeral 5, 166 numeral 1, 173 y 212.

²³ Consejo de Estado, Sentencia de 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ "Artículo 715. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642." (Subraya el Despacho.)

imponible en que se sustenta la determinación oficial de la obligación tributaria sustancial.

Los anteriores análisis aportan elementos de juicio a la solución del cuestionamiento acerca de a quién le corresponde asumir la carga de la prueba de los costos y gastos que disminuyen la obligación tributaria sustancial a cargo de los trabajadores independientes obligados a realizar aportes al Sistema de Protección Social, como quiera que tanto en caso de que se haya presentado la respectiva declaración, como en caso de omisión, siempre que la administración ejerza sus facultades de fiscalización y determinación, el aportante está llamado a acreditar mediante medios probatorios los supuestos de hecho que a su favor sustentan la obligación determinada en la declaración en PILA, o a cuestionar, si a bien tiene, aquellos que sustenten la liquidación oficial en caso de omisión.

En tal orden de ideas, pese a que las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementarios dan cuenta tanto de los ingresos percibidos por el trabajador independiente como de los costos y gastos en que este incurre, en caso de que la UGPP, a efectos de determinar la correcta contribución al SGSS, requiera al aportante a fin de que acredite que los costos y gastos declarados tienen relación de causalidad con su actividad económica y fueren necesarios y proporcionados de acuerdo con tal actividad, el contribuyente se encuentra llamado a cumplir con la carga de la prueba que otorgue convicción acerca de esta relación de necesidad, causalidad y proporcionalidad entre los ingresos y los costos y gastos²⁵.

Además, es de resaltar que de conformidad con el artículo 686 ET²⁶, el contribuyente tiene un deber de colaboración, en el sentido de atender los requerimientos que en materia de prueba se le impongan por la autoridad tributaria. Adicionalmente, es de

²⁵ Respecto de la necesidad, causalidad y proporcionalidad de la prueba tributaria, ver la Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el Exp. 16454.

²⁶ Artículo 686. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales –U.A.E. DIAN.–, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de esta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.

(Enfatiza el Despacho.)

tener en cuenta que, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado, *"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 una posición privilegiada para probar el hecho económico declarado"*²⁷.

El concepto de firmeza de la declaración tributaria- que la torna inmodificable por la administración y el mismo contribuyente- difiere de la presunción de veracidad que tienen los hechos denunciados en la misma, razón por la cual aunque la declaración del impuesto de renta y complementarios del demandante correspondiente al año 2014 hubiese adquirido firmeza de conformidad con el artículo 714 ET, ello no obsta para que la UGPP, en virtud de sus amplias facultades de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, solicite una comprobación especial relacionada con aquello que respecta a los gravámenes a su cargo.

Al respecto, el Consejo de Estado ha considerado que la solicitud de comprobación especial sobre los hechos declarados en el denuncia rentístico *"... tiene por finalidad hacer efectivas la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."*²⁸

Así las cosas, contrario a lo sostenido por la parte actora, la UGPP se encuentra facultada para realizar comprobaciones especiales sobre la veracidad de los hechos económicos declarados en el denuncia rentístico del aportante- como lo son los costos y gastos-, y en tal medida, si el independiente, quien no está exento de respaldar con pruebas los hechos declarados, no cumple con la carga probatoria debida a efectos de acreditar y otorgar convicción respecto de la procedencia de las expensas necesarias denunciadas en su declaración de renta, la consecuencia jurídica adversa debe soportarla al contribuyente y la UGPP se encontrará llamada

²⁷ Consejo de Estado, Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

²⁸ Consejo de Estado, Sentencia del 31 de mayo De 2012, Exp. 18135, C.P. William Giraldo Giraldo Sentencia

a desconocer tales aminoraciones al momento de determinar oficialmente la contribución al Sistema de la Protección Social.

En el caso que nos ocupa, el Despacho observa que tanto en los actos administrativos demandados como en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir N. RDC 2017-00252 del 17 de marzo de 2017²⁹, la Administración expresó que con el mero denuncia rentístico de los gastos y costos del comerciante actor, no se encontraba probada la realidad del hecho económico que origina la alegada deducción en la contribución al Sistema de la Protección Social, aduciendo que la declaración de renta en sí no daba cuenta de la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de que trata el artículo 107 ET.

Estas afirmaciones desplazaron la carga probatoria al contribuyente, quien pese a estar llamado a demostrar la realidad del gasto y el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, enfocó su ejercicio probatorio esencialmente aportando una relación de las expensas suscritas por contador público respecto del desconocimiento de costos y gastos carente de soportes contables, facturas o documentos equivalentes.

Así las cosas, en primera medida debe recordar el despacho que, en efecto, de conformidad con el artículo 777 ET, son suficiente prueba contable las certificaciones de los contadores o revisores fiscales que cumplan con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

Igualmente, comprende el Despacho que en nuestro ordenamiento jurídico no existe disposición que limite a determinado medio probatorio la posibilidad de acreditar ante la administración tributaria la realidad económica que se deriva de los costos y gastos en que hubiere incurrido el independiente a efectos de desarrollar la actividad económica generadora de ingresos. En este sentido, no se ajusta a derecho el alegato de la parte pasiva del debate que se sostiene en que las expensas necesarias

²⁹ CD obrante a f. 77.

solo podían acreditarse en el caso en concreto mediante la aportación de facturas o documentos equivalentes.

Sin embargo, es de alta importancia recordar que las decisiones de la administración tributaria deben ajustarse a los hechos que se encuentren probados en el expediente mediante los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil vigente, siempre que éstos sean compatibles, de conformidad con el artículo 742. Ahora, en cualquier lugar, las pruebas tributarias deben ser conducentes, pertinentes y útiles a fin de acreditar los hechos que soportan, tal como lo dispone el artículo 743 del ET en tratándose de la idoneidad de los medios de prueba, que sujeta a las exigencias de las leyes tributarias o las que regulan el hecho a probar- más no necesariamente aquellas que regulan la actividad contable- y, residualmente, al grado de conexión con el hecho a probar y el valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Teniendo ello presente, se advierte que el Órgano de Cierre de esta Jurisdicción ha establecido que las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, a efectos de comportar una prueba contable válida, requieren de *"algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar..."* [y además deben] *informar que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la realidad financiera del ente económico*³⁰, a fin de que permitan el convencimiento del hecho que pretenden probar, como lo fueron los costos y gastos en que incurrió el independiente durante la vigencia fiscalizada por la accionada.

En tal medida, atendiendo a las particularidades del caso que ocupa la atención del Despacho, se considera que era dable para la autoridad tributaria desconocer los costos y gastos del toda vez que la certificación aportada³¹ *se limita a informar sobre diferentes valores sin ofrecer ningún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar*³², de manera

³⁰ Consejo de Estado, Sentencia 16 de noviembre 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³¹ CD obrante a f. 77.

³² Ibídem.

que no se aportan medios de convicción suficientes acerca del cumplimiento de lo establecido en el artículo 107 ET.

Por tanto, no prospera el cargo relativo a que debe aminorarse la carga tributaria que recae sobre el demandante ante el SGSS con los rubros que a título de gasto y costo fueron informados sin sustento suficiente, mediante certificado de contador público. Igualmente, se desprende del anterior análisis que no tiene vocación de prosperar el cargo relativo a que la UGPP incurre en una violación de los artículos 107 y 777 ET y 29 y 83 de la Carta al desconocer los costos y gastos informados a favor del demandante por parte de su contador público.

Así mismo, con base en esta disertación, valga anotar que no hay lugar a dar aplicación al artículo 745 ET, pues el eventual vacío probatorio que ahora sale a flote debía ser solventado por el aportante que demanda.

Finalmente, respecto de la diferencia de criterios alegada por el demandante a fin de dar aplicación al párrafo 2 del artículo 647 ET, advierte el despacho que, de acuerdo con el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP es competente para imponer las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias relativas a las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, como lo son la sanción por no presentar información, omisión en el pago o afiliación al Sistema o inexactitud en las autoliquidaciones de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Concretamente, según indica el artículo 179 en cita, la sanción por inexactitud resulta aplicable sobre el mayor valor a pagar que se genere entre la corrección y la declaración inicial, correspondiendo al 20%, 35% o 60% de la diferencia o mayor valor dependiendo de si ha sido notificado el requerimiento de información, el requerimiento para declarar y/o corregir o la liquidación oficial, respectivamente. Igualmente, previó la norma que los aportantes serían beneficiarios de una exoneración de la sanción siempre que corrigieran su declaración inicial antes de que les fuera notificado el requerimiento de información. Tras la modificación surtida a través del artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, se eliminó el monto de 20% correspondiente a la corrección por inexactitud siguiente a la notificación del requerimiento de información, y se amplió el

beneficio de exoneración de la sanción al evento en que el aportante corrija hasta la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir.

En términos generales, la conducta de inexactitud corresponde a incluir en las declaraciones tributarias hechos o datos que no corresponden con la realidad económica del aportante y que, en últimas, inciden en la cuantificación del impuesto al reducir la base gravable, lo cual conduce a aminorar la carga tributaria del obligado. Ahora, no se constituye como hecho sancionable el mero hecho de corregir la declaración inicial, sino por el contrario, únicamente constituye una infracción el corregir por inexactitud cuando haya sido notificado el requerimiento de información o el requerimiento para declarar y/o corregir, según el caso de ser aplicable o no la modificación surtida a través del artículo 314 de la Ley 1819 de 2016.

En este sentido, se comprende que en la regulación propia de las contribuciones parafiscales de la Protección Social se reguló tanto el supuesto fáctico que conduce a la imposición de la sanción y la autoridad competente para imponerla, como los montos y las posibilidades de exoneración de la sanción por inexactitud. En tal medida, para el Despacho no resulta aplicable la regulación contenida en los artículos 647 y 648 ET respecto de la inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias correspondientes a los gravámenes recaudados y administrados por la DIAN y los Entes Territoriales; igualmente, cabe señalar que en la remisión expresa a las normas de orden procedimental del Estatuto Tributario que fuere dispuesta en el artículo 156 de la ley 1151 de 2004 tampoco fue prevista la aplicación de los artículos 647 y 648 ET a efectos de adelantar los procedimientos de liquidación oficial.

No obstante lo anterior, sí es del caso estudiar si en el negocio de marras se configura la causal de exoneración de la sanción por la configuración del fenómeno comúnmente denominado como “diferencia de criterios” entre el contribuyente y la administración, pues aunque el error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad punitiva no fue reconocido expresamente por el legislador en el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, al ser la culpabilidad un presupuesto de raigambre constitucional para la imposición de sanciones administrativas, también resulta aplicable al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que recae en cabeza de la UGPP.

Dado que la República de Colombia se fundamenta en los principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana³³, la garantía del debido proceso³⁴ se concreta, entre otras, en la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, razón por la cual es irrelevante, para su aplicación, que en la legislación se reconozca de manera explícita o no el error sobre derecho como causal de exoneración de la responsabilidad punitiva en materia tributaria, como ha dispuesto el Consejo de Estado:

"Así, por virtud de los artículos constitucionales 1.º y 29, ninguna voluntad normativa o diseño de política criminal tiene autorización para desconocer al error como una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas, integrada explícita o implícitamente en el texto de esa clase de normas, al punto que no perdería vigencia ni siquiera en el evento en que el legislador decidiera derogar el reconocimiento del error como eximente de responsabilidad punitiva [...] el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor"³⁵

En materia del derecho administrativo-tributario, el concepto de error sobre el derecho aplicable "*consiste en una equivocada comprensión o [en] el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico*"³⁶.

En tal orden de ideas, la falta de culpabilidad del infractor se presenta cuando, de acuerdo con el grado de diligencia y de conocimiento normativo que se espera de aquel, no tenía ni debía tener consciencia de estar violando una disposición imperativa contenida en una norma que bien regula tanto el procedimiento administrativo o la sustancia del tributo, como la sanción imponible.

³³ Preámbulo y artículo 1 de la Constitución Política.

³⁴ Artículo 29 de la Constitución Política.

³⁵ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza; reiterada en la Sentencia del 23 de julio de 2020, Exp. 23580, CP: Julio Roberto Piza.

³⁶ *Ibidem*.

De manera que, a efectos de establecer si en un caso determinado el declarante se condujo bajo el error sobre la aplicación del derecho eximente de responsabilidad punitiva, el fallador debe realizar una valoración objetiva con el fin de establecer si sobre la norma aplicable recaía en ese entonces cierto grado de incertidumbre en torno a su *identificación, vigencia o contenido*³⁷, como ha señalado el Consejo de Estado:

"Al respecto, habría que calificar circunstancias como la oscuridad de la normativa — ya sea que obedezca a su complejidad técnica³⁸, a sus relaciones con otras normas del ordenamiento³⁹, o a los defectos legislativos de los que adolezca⁴⁰—; los cambios legislativos del instituto objeto de aplicación o la novedad del ordenamiento, pues estando frente a las primeras aplicaciones de una normativa probablemente se carezca de certeza sobre su radio de aplicación"⁴¹.

Luego, no basta apenas la diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración sobre el derecho aplicable, sino la acreditación argumentativa y probatoria de que el infractor actuó con fundamento en un error sobre el derecho aplicable a efectos de determinar la obligación tributaria sustancial en su autodeclaración.

En el caso de marras, se observa que la parte demandante se limitó a afirmar que la diferencia entre el menor valor declarado y pagado por el contribuyente y las sumas impuestas mediante los actos demandados obedece a una diferencia de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante. Sin embargo, se abstuvo de cumplir la carga argumentativa debida a efectos de acreditar el error sobre la aplicación del derecho.

Sin embargo, para el Despacho, no se advierte el error en la aplicación del derecho pues los artículos 1, 8, 11, 15, 153, 155, 156 literal b), 157 y 204 de la Ley 100 de 1993 con las modificaciones surtidas mediante la Ley 797 de 2003 y en concordancia

³⁷ Consejo de Estado, Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 09 de marzo de 2017 (exps. 19369 y 19195, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

³⁸ Sobre el particular, sentencias del 15 de junio de 2001 y del 03 de diciembre de 2003 (exps. 11799 y 13696, CP: Ligia López Díaz).

³⁹ En ese sentido, sentencia del 10 y del 16 de octubre de 2019 (exps. 22485 y 23361, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

⁴⁰ Al respecto, sentencias del 27 de octubre de 2005 y del 25 de octubre de 2006 (exps. 15282 y 14725., CP: Ligia López Díaz); del 07 de octubre de 2010 (exp. 16951, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

⁴¹ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto

con la ley 1122 de 2007, interpretados en clave constitucional al tenor del Preámbulo y los artículos 48, 49, 338, 363 de la Carta, son claros en prever la sujeción pasiva y la base gravable de los independientes no contratistas respecto de las contribuciones al Sistema de la Protección Social.

Luego, al no existir una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable, se encuentra acreditado que demandante omitió declarar el IBC correspondiente a sus ingresos reales pues solo denunció los percibidos como empleado de OPTICAS SBC LTDA con NIT 800.102.107.-1 y como independiente por un salario mínimo, que a la postre derivaron en un menor impuesto a pagar, por lo que se configura la conducta de inexactitud tipificada como sancionable en el artículo 179 de la ley 1607 de 2012.

Zanjado lo anterior, en conclusión, no procede declarar la nulidad de los actos demandados al no prosperar ninguno de los cargos elevados en la demanda, por lo que deberán negarse las pretensiones, previo a resolver sobre la condena en costas.

3.- COSTAS

En la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), agosto 30/16, la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Por otro lado, se tiene que la condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP²². Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas²³, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenará exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura; ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso (folio 67). Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

RESUELVE:

PRIMERO. Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte vencida en este pleito.

TERCERO: En firme esta providencia, **expedir** copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y **archivar** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ

Firmado Por:

ANA ELSA AGUDELO AREVALO

JUEZ CIRCUITO

**JUZGADO 042 ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO BOGOTA-
CUNDINAMARCA**

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez
jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario
2364/12

Código de verificación:

**f17bb09da8021fe5523a037645f596b968b16506d5b7801c4892e5333115
c4c5**

Documento generado en 05/09/2020 04:34:16 p.m.