



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE
BOGOTÁ D.C. - SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil veintiuno (2021).

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

RADICACIÓN: 110013337042 2018 00384 00
DEMANDANTE: ANA AURORA GUTIÉRREZ DE QUEVEDO
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:

ANA AURORA GUTIÉRREZ DE QUEVEDO, identificada con CC. No. 20.441.163.

Dirección virtual de notificaciones: yeyeka100@hotmail.com /
directorjuridico@dasmaroabogados.com.co

Demandada:

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

Dirección virtual de notificaciones: notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co

OBJETO

DECLARACIONES

Principales

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

(i) Resolución RDO 2017-02115 de 07 de julio de 2017, *por medio de la cual se profiriere a ANA AURORA GUTIERREZ DE QUEVEDO identificada con la cedula de ciudadanía N. 20.441.163, liquidación oficial por omisión en la afiliación y/o vinculación y pagos de los aportes de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en el subsistema Salud por los periodos de enero a diciembre de 2014, por la suma de VEINTITRES MILLONES CIEN MIL PESOS M/CTE (\$23.100.000) y sanción por no declarar por la conducta de omisión, por un valor de CUARENTA Y SEIS MILLONES DOSCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$46.200.000).*

(ii) Resolución N. RDC-2018-01026 del 10 de septiembre de 2018 "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución N. RDO-2017-02115 del 7 de julio de 2017" por valor de VEINTIDOS MILLONES QUINIENTOS VEINTIDOS MIL OCHOCIENTOS PESOS M/CTE (\$22.522.800) y sanción por omisión, por un valor de CUARENTA Y CINCO MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS PESOS M/CTE (\$45.045.600)".

Subsidiarias

1. Reliquidar la presunta deuda fijada por la UGPP en los actos administrativos demandados, declarando la nulidad parcial de los mismos.
2. Solicita se exonere al demandante del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole utilizar la planilla tipo J.

A título de restablecimiento solicita

(i) Se reconozca por concepto de daño emergente el pago de SIETE MILLONES DE PESOS M/CTE (\$7.000.000), de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida por el demandante durante el proceso de fiscalización de la UGPP para interponer el recurso de reconsideración y la presentación de la demanda de la referencia

(ii) En caso de que se declare la nulidad parcial o total de los actos administrativos demandados, se ordene a la UGPP la devolución de los dineros pagados por concepto de aportes al sistema de seguridad social del año fiscalizado, respecto al capital, intereses moratorios y/o sanciones por omisión.

(iii) Se declare que el demandante no adeuda ningún valor por concepto de seguridad social del año fiscalizado.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

Los fundamentos fácticos de la demanda se pueden resumir así:

1. Que la actividad productora de la demandante durante el año 2014 se centraba en el Transporte de Carga por carretera, tal como fue declarado en la casilla de actividad económica con el N. 4923 en su declaración de renta del año 2014.
2. La Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, profiere en contra de la demandante Requerimiento de información No. RQI-M-1420 del 26/09/2016, fiscalizando el año gravable del 2014.
3. El Subdirector de Determinación de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales de la UGPP, notifica a la demandante por aviso el requerimiento de información el día 11 de noviembre del 2016.
4. La demandante no respondió el Requerimiento de información No. RQI-M-1420 del 26/09/2016.
5. La demandante fue notificada el día 21 de enero de 2017 por correo certificado del Requerimiento para Declarar y/o Corregir No RDC-2016-03390 del 22 de diciembre de 2016.
6. La demandante no dio contestación al requerimiento para declarar o corregir No RDC-2016-03390 del 22 de diciembre de 2016.
7. La UGPP expidió la Liquidación Oficial RDO-2017-02115 del 7 de julio de 2017, en contra la demandante.
8. El día 10 de noviembre del 2017 se interpone en contra de la resolución de liquidación oficial recurso de reconsideración con el No. 201750053507042.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Normas de rango suprallegal:

Constitución Política: artículos 29, 48, 338.

Normas de rango legal:

- Ley 1753 de 2015, artículo 135.
- Ley 1122 de 2007, artículo 18.
- Ley 797 de 2003, artículos 2, 3 y 5.
- Ley 1739 de 2015, artículo 50.
- Estatuto tributario, artículos 107, 617, 618 y 330.
- Ley 1819 de 2016, artículo 314.

Normas de rango reglamentario:

- Decreto 3085 de 2007, artículo 1.

Concepto de violación:

Primer cargo.

Sostiene que para el año 2014 no existía en la ley la fórmula para determinar la base gravable para los independientes por cuenta propia, como lo era justamente la ciudadana demandante, al dedicarse a la actividad económica de transporte de carga.

Precisa que si bien para el caso de los trabajadores independientes por contrato de prestación de servicios, el artículo 18 de la ley 1122 de 2007 prescribió que la base gravable para efectos de cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud sería el 40% del valor mensualizado del contrato, pero guardó silencio para los independientes por cuenta propia. De manera que al no haber sido prevista por el legislador la base gravable, para la demandante en la anualidad del 2014 no recae la carga de cotización a sistema general de seguridad social.

Añade que los actos demandados son nulos por falsa motivación, en tanto que la UGPP carecía de competencia para regular el ingreso base de cotización.

Pese a lo anterior, dice de paso que, en aplicación del artículo 19 de la ley 797 de 2003, la base aplicable a los trabajadores independientes es el monto de los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los

ingresos efectivamente percibidos, sin que sea menor a un salario mínimo. Por tanto, sostiene que debido a que para el año 2014 no fueron declarados los ingresos por parte de la demandante, lo correspondiente es tomar como base gravable a la suma de un salario mínimo, de acuerdo con el principio de favorabilidad en materia tributaria.

Cargo segundo:

Sostiene que la demandada notificó indebidamente el requerimiento de información, toda vez que, al configurarse causal de devolución del correo certificado, antes de proceder a notificar por aviso el acto administrativo, debió intentar comunicarlo por otros medios, tal como señala el artículo 563 del Estatuto Tributario. Infiere que era la intención de la entidad demandada evitar que el contribuyente ejerciera su derecho a la defensa y contradicción.

Cargo tercero:

Sostiene que los costos y gastos declarados en la Declaración del impuesto sobre la renta de la anualidad fiscalizada gozan de la presunción de veracidad prevista en el artículo 746 del ET. En tal medida, siempre que tales costos y gastos no fueran desvirtuados por la UGPP, no podían sustraerse del cálculo de la base gravable para efectos de la cotización al Sistema de Seguridad Social.

Cargo cuarto:

Sostiene que la UGPP carece de competencia para analizar los costos y gastos de la declaración de renta, pues esta es una potestad exclusiva de la DIAN. En tal medida, la demandada no podía rechazar los gastos y costos declarados, para efectos de establecer la base gravable de los aportes al SGSS en Salud.

Cargo quinto:

Sostiene que es arbitrario el rechazo de los ingresos certificados mediante contador público, evitando garantizar que se guarde correspondencia entre la base gravable y los ingresos efectivamente percibidos. Afirma que en otros procesos de fiscalización fueron aceptados los costos y gastos certificados por contador público- como el que fuere resuelto mediante Liquidación Oficial RDO-2017-03511 del 12/10/2017-, por lo que no aceptarlos en el caso del demandante es una violación al principio de igualdad. Precisa que la entidad demandada presumió los ingresos

del demandante al prorratear en 12 meses los ingresos brutos declarados para el impuesto de renta en la anualidad 2014.

Cargo sexto:

Sostiene que los actos demandados se encuentran viciados de nulidad por falsa motivación, en tanto se inaplica la ley 1819 de 2016, artículo 314, y en su lugar se aplicó el artículo 179 de la ley 1607 de 2012. Así, en aplicación del principio de favorabilidad, sostiene que la sanción debió calcularse sobre el 5% de los aportes omitidos por cada mes o fracción de mes de retardo, sin superar el límite del 100% del total del aporte a cargo.

Cargo séptimo:

Sostiene que por principio de favorabilidad debe darse aplicación retroactiva al artículo 135 de la ley 1753 de 2015, en el sentido de calcular la base gravable del demandante sobre el 40% del valor mensualizado de sus ingresos percibidos en el año 2014.

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 noveno, al cual manifiesta que no le consta. Respecto de los hechos enumerados del 10 al 16, sostiene que no son hechos sino apreciaciones subjetivas del apoderado de la demandante.

Respecto de la determinación de la base gravable de los independientes por cuenta propia, la defensa argumenta que se encuentra regulado en el artículo 19 de la ley 100 de 1993 y reglamentado en el artículo 1 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.

A este respecto, recordó que, 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.

En relación con los costos y gastos declarados para el impuesto sobre la renta del año 2014, sostuvo que no es posible constatar que tengan relación de causalidad con el ingreso ni que hayan sido necesarios y proporcionales. Con respecto a la certificación de costos y gastos suscrita por contador público, afirmó que se determinan ingresos y costos mensuales, ni exactamente en cuales libros se encuentra su registro contable. Finalmente, en relación con las documentales que soportan los costos y gastos en que incurrió el demandante, sostiene la pasiva que fueron rechazados por estar contenidos en documentos ilegibles y por tratarse de intereses distintos a los pagados por concepto de canon de arrendamiento en contrato de Leasing Financiero. Adicionalmente, la demandante no acreditó probatoriamente el valor de sus ingresos mensuales, por lo cual procede el prorrateo mensualizado de los ingresos brutos.

En relación con el cargo segundo, sostiene la pasiva que en aplicación del artículo 536 del ET, por regla general la notificación de las actuaciones de las actuaciones de la administración tributaria debe efectuarse a la dirección informada por el aportante y, en caso de que no la hubiere informado, debe notificarse a la dirección establecida por la autoridad mediante verificación directa de guías telefónicas, directorios o información oficial. De no ser ello posible, se debe notificar mediante publicación en la página web de la entidad.

En relación con el requerimiento de información RQI-M1420 de septiembre 26 de 2016, sostiene que se remitió a la dirección reportada en el RUT del demandante los días 10 y 11 de octubre de 2016. Sin embargo, la empresa de mensajería certificó que el predio correspondiente a la dirección se encontraba cerrado.

Por tanto, procedió a dar aplicación al artículo 568 ET, que prescribe que cuando las notificaciones por correo sean devueltas por cualquier razón, procede la notificación por aviso.

Respecto del cargo quinto, sostiene que mediante el requerimiento de información se le solicitó a la demandante que aportara copia de los documentos que soportan los ingresos y costos asociados a su actividad productiva. Sin embargo, sostiene que la certificación de contador público aportada con el demandante no reúne los

requisitos para ser considerada como prueba contable, a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado, los cuales resume así:

- I. La contabilidad se debe llevar de acuerdo con las prescripciones legales.
- II. Que los libros se encuentren registrados en la Cámara de Comercio.
- III. Que reflejen la situación financiera del ente económico.
- IV. Que tengan un grado de detalle en cuanto a libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar, estando respaldados por comprobantes internos y externos.
- V. Que lleven al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

En relación con el cargo sexto, sostiene la pasiva que el requerimiento para declarar o corregir N. RCD 2016-03398 del 22 de diciembre de 2016, es un acto de trámite y fue expedido previo a la vigencia de la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, sostiene que en la liquidación oficial y el acto por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración, fue recalculada la sanción aplicando el principio de favorabilidad, por cuanto se aplicó como tarifa sancionatoria el 10% y limitándola al tope de 200%.

Finalmente, en relación con el cargo séptimo, sostiene que el principio de favorabilidad en materia tributaria se limita a la imposición de sanciones, sin que sea procedente dar aplicación a leyes que regulan la obligación tributaria sustancial de manera retroactiva, con excepción a los impuestos de periodo, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado.

1.3. PROBLEMA JURÍDICO

Con el objeto de determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, el despacho debe establecer: ¿para la cotización en salud 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 entrar a 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 Salud, correspondiente a la anualidad fiscalizada?

En segunda medida, deberá establecerse: ¿a la luz del principio de favorabilidad en materia tributaria era aplicable al caso en concreto el artículo 135 de la ley 1753 de 2015?, ¿la sanción por omisión fue calculada de conformidad con el artículo 314 de la ley 1819 de 2016?

También deberá establecerse: ¿la indebida notificación del requerimiento de información RQI-M-01420 del 26 de septiembre de 2016 es causal de nulidad de los actos demandados?, en caso afirmativo, deberá establecerse: ¿procedía su notificación por aviso?

Finalmente, se establecerá: ¿la UGPP debió valorar la certificación de ingresos y costos expedida por el contador público de la demandante, que fuere aportada con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial objeto de control judicial?

1.3.1. TESIS DE LAS PARTES

Tesis de la parte demandante: Sostiene que los actos demandados deben ser declarados nulos por cuanto a través de los cuales se le impone a la demandante la obligación de cotizar en salud durante el año 2014, pese a que el legislador no había previsto la base gravable de su contribución. También sostiene que la UGPP no podía requerir de parte de la contribuyente comprobaciones especiales respecto de los costos que fueron declarados por aquella en su declaración de impuesto de renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscalizada por la UGPP, por lo que no le era dable desconocer las expensas denunciadas.

Tesis de la parte demandada: Argumenta que estaba determinada en la ley la base gravable de las contribuciones a cargo de la actora para el año 2014, y que el contribuyente se encontraba llamado a cumplir la carga probatoria que le asiste a fin de acreditar los costos declarados en su denuncia rentístico.

Tesis del Despacho: El Despacho sostendrá que, para la vigencia fiscal del año 2014, se encontraba plenamente determinada en la ley la base gravable correspondiente a los independientes por cuenta propia. Igualmente, que, de acuerdo con las amplias facultades de fiscalización, la UGPP estaba facultada para requerir comprobaciones especiales por parte del contribuyente para que a través de medios probatorios idóneos acreditara el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 ET en relación con los costos y gastos denunciados en su

declaración de renta del año 2014, a fin de determinar la correcta contribución al SGSS en Salud.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.4.1. PARTE DEMANDANTE

Durante la diligencia elevada a cabo el día 12 de noviembre de 2019, la actora reiteró los argumentos contenidos en la demanda.

1.4.2. PARTE DEMANDADA

Durante la diligencia elevada a cabo el día 12 de noviembre de 2019, la pasiva reitero los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

1.4.3. Ministerio Público: El Procurador Delegado ante este Juzgado no rindió concepto en este proceso.

2. CONSIDERACIONES

Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por la señora Ana Aurora Gutiérrez de Quevedo, 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 a su cargo por el año 2014. Concretamente, se decidirá si la demandante, quien obtuvo sus ingresos por el ejercicio del Transporte de Carga por carretera, era sujeto pasivo del gravamen durante la vigencia fiscalizada y si en la ley estaba determinada la base gravable de la contribución parafiscal a su cargo.

También se resolverá si la UGPP se encontraba facultada para requerir comprobaciones especiales respecto de los costos y gastos declarados por la aportante en su denuncia rentístico correspondiente al año fiscal 2014; y si la demandante cumplió con la carga probatoria relativa a demostrar en cuáles periodos del año percibió los ingresos que le generaron capacidad contributiva, a fin de censurar la presunción de mensualización de ingresos realizada por la demandada durante la acotación administrativa.

A este respecto se advierte que en la demanda el apoderado de la parte actora no cuestionó la valoración probatoria que la autoridad tributaria efectuara respecto de los soportes contables relativos a los costos y gastos en que incurrió la contribuyente a fin de obtener sus ingresos durante los periodos fiscalizados, razón por la cual este despacho se abstendrá de controlar el desconocimiento de las expensas que fueron rechazadas debido a estar soportadas en documentos ilegibles y a corresponder a rubros diferentes a los intereses pagados por concepto de contratos de Leasing Financiero suscritos con la Compañía de Leasing Corficolombiana S.A.

Por otro lado, advierte el despacho que el segundo cargo de la demanda se centra en la censura al Requerimiento de Información No. RQI-M-1420 del 26/09/2016, expedido por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP. A este respecto, se cuestiona la indebida notificación de aquel acto al considerar la parte actora que, al haberse configurado una causal de devolución del correo certificado, antes de haber procedido a notificarlo por Aviso, el funcionario competente debió intentar comunicarlo por otros medios, tal como señala el artículo 563 del Estatuto Tributario. Incluso infiere el apoderado de la actora que era la intención de la entidad demandada evitar que el contribuyente ejerciera su derecho a la defensa y contradicción.

No obstante, a la luz del artículo 43 de la ley 1437 de 2011, tal acto administrativo ostenta una naturaleza jurídico-procedimental preparatoria, toda vez que a través del cual no se decidió directa ni indirectamente el fondo del asunto, ni se hizo imposible continuar con la actuación administrativa a cargo de al UGPP, sino que por el contrario se adelantó la actuación administrativa de fiscalización de cuyas resultas investigativas brotan los elementos de juicio para que la administración decida si adelantar o no la actuación de determinación de la obligación tributaria sustancial.

Ello significa que esta censura escapa del objeto de control judicial, toda vez que la administración en aquella manifestación de su voluntad no produjo efectos jurídicos al administrado, en el sentido de crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones de su titularidad. Justamente por ello, tal acto administrativo no podía pretenderse nulo, tal como efectivamente se observa de conformidad con el libelo introductorio del negocio, en cuyo aparte de pretensiones no se solicitó su anulación.

Adicionalmente, se observa que la presunta notificación indebida de aquel acto de trámite no es susceptible de generar un agravio al derecho al debido proceso que le asiste a la demandante, como quiera que ya durante el curso de la actuación administrativa de determinación que se definió a través de la Resolución RDO 2017-

02115 de 07 de julio de 2017 y la Resolución N. RDC-2018-01026 del 10 de septiembre de 2018, la ciudadana tuvo múltiples oportunidades de ejercer su derecho a la defensa y contradicción: a saber, al contestar el Requerimiento para Declarar y/o Corregir No RDC-2016-03390 del 22 de diciembre de 2016, y al presentar el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación oficial que ahora demanda.

En tal orden de ideas, comprende esta Judicatura que habrá de relevarse del estudio de fondo del cargo segundo de la demanda, por estar dirigido en contra de un acto administrativo cuya naturaleza es de trámite y que no es susceptible del control judicial.

Sujeción pasiva al SGSS de la demandante en su calidad de independiente por cuenta propia

Se considera que los aportes a la seguridad social tienen naturaleza tributaria por su condición de contribución parafiscal¹, en tanto prestaciones públicas 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 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 últimas, la justicia y equidad tributaria.

Dicho ello, se debe recordar que los trabajadores independientes se encuentran obligados a afiliarse y aportar al Sistema de Seguridad Social Integral, siempre que tengan capacidad de pago²; sin embargo, en relación con este aspecto, la obligatoriedad de afiliación y realización de aportes se determina a partir de la

¹ Entre otras, ver las Sentencias de la Corte Constitucional SU-480 de 1997 y C-644 de 2016.

² Artículos 15 y 157 de la ley 100 y demás normas concordantes y jurisprudencia aplicable.

interpretación conjunta del límite 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 vigente³; por tanto, cuando el independiente devengue al menos un salario mínimo, se entiende ostenta capacidad contributiva y por tanto es un cotizante obligatorio, comprendiéndose el límite mínimo de la base de cotización, de manera ambivalente, también como condicionante que otorga el carácter de sujeto pasivo de la contribución. Por otro lado, debe atenderse al límite 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 límites inferior y superior de la base gravable de la cotización- 1 a 25 SMMLV-, debe ahora tenerse presente que, de acuerdo a lo 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 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.

Ahora bien, 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 últimas 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

³ Téngase presente que, de conformidad con el párrafo 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.

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.

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 previos a la ley 1122 de 2007, como quiera que durante la vigencia de la norma la base gravable, como elemento esencial de la contribución al Sistema de Protección Social, se mantiene 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, aplicando en todo caso la deducción de expensas al tenor de lo dispuesto en el artículo 107 ET.

En una palabra, el sistema de presunción de ingresos que por mandato legal debía desarrollar el gobierno colombiano no se constituye en elemento esencial del gravamen, sino en 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 su 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. Por lo anterior, no tiene vocación de prosperar lo alegado por la parte actora en el sentido de que la falta de reglamentación del sistema de presunción de costos conlleva a una violación a los principios de certeza y de reserva de ley en materia tributaria.

Dicho ello, se precisa 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, IBC, 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.

No obstante, se advierte que aquella presunción puede ser derrotada si se encontrara acreditado el IBC del año objeto de fiscalización y determinación oficial a través de los medios probatorios acordes a la legislación tributaria y de conformidad con las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la autoridad fiscal, razón por la cual carece de sentido lo alegado por el apoderado de la parte actora cuando afirma que si el contribuyente se abstiene de cumplir el deber de declarar su IBC, puede calcularlo sobre un salario mínimo mensual legal vigente; ello conduciría a que los contribuyentes pudieran a su arbitrio incumplir aquel deber para aminorar la carga tributaria que les asiste, y tal consecuencia es contraria a los principios de justicia y equidad tributaria de que trata el numeral 9 del artículo 95.9 constitucional, que prevé como un deber que enaltece al ciudadano el "*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad*".

Como se puede observar, entonces, para la vigencia del año 2014 el legislador estableció la base gravable de la cotización al SGSS de los independientes en la ley 100 de 1993 con las modificaciones surtidas mediante la ley 797 de 2003, correspondiendo aquel 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.

Tal es el caso justamente de la señora Ana Aurora Gutiérrez de Quevedo, quien se entiende un independiente *cuentapropista* al percibir ingresos por el ejercicio de la actividad económica de Transporte de Carga por carretera. En tal medida, no está llamado a prosperar el cargo primero de la demanda, como quiera que el legislador, no la UGPP, estableció en el ordenamiento jurídico ya aplicable para el año 2014 la base gravable de la contribución a su cargo.

Zanjado lo anterior se ocupa el despacho respecto de los cargos tercero y cuarto, relativos a la presunción de veracidad de los costos denunciados por la demandante en su declaración de renta del año 2014 y a la competencia de la UGPP para desconocerlos, de cara a las funciones y competencias a su cargo para controlar la correcta contribución de los aportantes al Sistema de la Protección Social.

Procedencia de la comprobación especial de la UGPP respecto de costos y gastos declarados en el denuncia rentístico del aportante

En materia tributaria, dada la naturaleza impositiva y unilateral de la obligación tributaria y el carácter no paritario de la relación procesal entre los contribuyentes y el Estado, la labor probatoria por parte del contribuyente se concreta no solo en la prueba, sino también en la comprobación, en la medida en que la Administración, al realizar las fiscalizaciones tributarias, puede exigir la verificación de los hechos económicos generadores de la obligación tributaria denunciados por el contribuyente en sus declaraciones.

Concretamente, en relación con la procedencia de la comprobación especial efectuada por la UGPP sobre los costos y gastos declarados en el denuncia rentístico del demandante, cobra relevancia el artículo 746 ET⁴, en tanto que, pese la presunción de veracidad que recae sobre las declaraciones tributarias y que da por ciertos los hechos consignados en estas, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, tal presunción no es legal y admite

⁴ Valga 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).

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 sobre los que la UGPP requiera particular comprobación, lo que conduce a entender que no estaba eximida la parte actora de demostrar los costos que, denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año objeto de fiscalización, pretende hacer valer para las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social cuyo control se encuentra a cargo de la UGPP⁵.

En una palabra, aunque la administración debe desvirtuar la veracidad presunta de los hechos declarados, en virtud de sus amplias facultades, la carga de la prueba se torna de cara al contribuyente para aportar los medios de prueba de conformidad con la solicitud de comprobación especial manifestada en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir No RDC-2016-03390 del 22 de diciembre de 2016⁶.

En este sentido cabe precisar que, de acuerdo con el artículo 744 ET, la oportunidad para que el contribuyente demostrara los supuestos fácticos que sustentan su teoría del caso tuvo lugar durante la actuación administrativa de determinación y discusión, al responder el requerimiento previo a la expedición de la liquidación oficial y al interponer los recursos en contra de esta; igualmente, de acuerdo con la ley 1437 de 2011⁷, también tuvo la oportunidad de aportar o solicitar la práctica 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

⁵ Al respecto, ver la sentencia de la Sección Cuarta, del Consejo de Estado del 20 de enero de 2017, Exp. 20551.

⁶ F. 155, contenido del expediente administrativo del caso.

⁷ CPACA, artículos 162 numeral 5, 166 numeral 1, 173 y 212.

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.⁸

(Subraya el despacho.)

Los anteriores análisis conducen al entendimiento de que le correspondía al aportante asumir la carga de la prueba de los costos y gastos que disminuyen la carga impositiva a su cargo, como quiera que la administración ejerció sus facultades de fiscalización y determinación. Es decir, una vez más, que la parte actora estaba llamada a acreditar a través de los medios probatorios correspondientes los supuestos de hecho que sustentan la obligación determinada en su declaración en PILA.

Luego, pese a que la declaración tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios dan cuenta tanto de los ingresos percibidos por el demandante como de los costos y gastos en que éste incurrió, dado que en el presente caso, como se vio, la UGPP le requirió a fin de que acreditara a efectos de las cotizaciones a la Seguridad Social los costos y gastos que tienen relación de causalidad con su actividad económica y fueren necesarios y proporcionados de acuerdo con tal actividad, la actora se encontraba llamada a cumplir con la carga de la prueba que otorgara convicción acerca de la relación de necesidad, causalidad y proporcionalidad entre los ingresos y los costos y gastos⁹.

De esta manera, en concepto del Despacho, aunque una declaración del impuesto de renta y complementarios del demandante para el 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, solicitara una comprobación especial respecto de los gravámenes a su cargo, pues la firmeza de una declaración tributaria difiere de la presunción de veracidad que tienen los hechos denunciados en la misma.

⁸ Consejo de Estado, Sentencia de 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ 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.

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.*"¹⁰

Además, es de resaltar que, de conformidad con el artículo 686 ET, 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, 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*"¹¹.

En tal orden de ideas, si la señora Gutiérrez de Quevedo, quien no estaba exenta de respaldar con pruebas los hechos económicos que pretende sean tenidos en cuenta para calcular la cuantía de sus contribuciones, no logra, a través de medios probatorios meritorios e idóneos, acreditar y otorgar convicción respecto de la procedencia de las expensas necesarias debe soportar la consecuencia jurídica adversa derivada del desconocimiento por parte de la UGPP de tales aminoraciones al determinar oficialmente la contribución al Sistema de la Protección Social.

Por lo dicho, no prosperan los cargos tercero y cuarto, mediante los cuales la parte actora cuestionó la facultad de la UGPP para indagar a través de comprobaciones especiales si los costos denunciados en la declaración de renta de la contribuyente correspondiente al año fiscalizado por al UGPP cumplían los requisitos de que trata el artículo 107 ET.

Se ocupa ahora el despacho de resolver el quinto cargo de nulidad, correspondiente

¹⁰ Consejo de Estado, Sentencia del 31 de mayo De 2012, Exp. 18135, C.P. William Giraldo Giraldo Sentencia

¹¹ 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.)

al alegato de que fue arbitrario el rechazo de los ingresos certificados mediante contador público, impidiendo que se guardara correspondencia entre la base gravable y los ingresos efectivamente percibidos por la actora, al haberse prorrateado en 12 meses los ingresos brutos declarados para el impuesto de renta en la anualidad 2014.

Desconocimiento de ingresos certificados por contador público sin soportes contables

En primer lugar, se debe redundar en que las contribuciones parafiscales a la seguridad social son un gravamen del que el cumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración tributaria a través de PILA y la obligación tributaria sustancial de pago de los aportes se realiza una vez por cada periodo mensual, por lo cual el IBC de la demandante puede ser variable dependiendo de los ingresos percibidos cada mes.

Sin embargo, a la aportante le corresponde acreditar el monto de los ingresos percibidos en cada mes de manera que el cálculo del IBC corresponda a su realidad económica en cada periodo, bien al momento de haber sido requerida por parte de la UGPP o bien al discutir los actos administrativos de liquidación oficial y al momento de someter los actos de determinación al control de esta Jurisdicción. Pero si, en cambio, la actora no acredita con los medios probatorios correspondientes la proporción en la que mes a mes percibió los ingresos totalizados, no será dable para la administración liquidar oficialmente el gravamen de manera diferenciada.

Al respecto, se advierte que en sede administrativa y en sede judicial la señora Gutiérrez de Quevedo se abstuvo de cumplir con la carga probatoria de acreditar el monto de los ingresos percibidos en cada mes, pues se limitó a cuestionar argumentativamente la facultad de determinar mensualmente los ingresos, por lo que coincide el despacho con la administración en el sentido de verse aquella obligada a establecer un promedio mensual de los ingresos percibidos por la independiente que demanda, de manera que se cumpla el mandato de que su aporte se realice mensualmente. Esto se explica en las líneas que siguen.

Pues bien, en virtud del artículo 777 ET, en efecto son suficiente prueba contable las certificaciones de los contadores o revisores fiscales que cumplan con las normas legales vigentes. Sin embargo, se estableció también en aquella norma que administración tributaria tiene la facultad de realizar o requerir comprobaciones respecto de los hechos económicos certificados.

Al respecto, se precisa 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.

Sin embargo, 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 les sujeta no solo a las exigencias de las leyes tributarias o las que regulan el hecho a probar, sino también al grado de conexión con el supuesto fáctico y el valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Al respecto, dispuso el Consejo de Estado *"que esta prueba no está sometida a una tarifa legal. Su valoración se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él"*¹².

En este sentido, pese a que claramente la certificación de contador público aportada oportunamente podrá tener mérito probatorio, el despacho comprende que en el Sistema Jurídico propende por la valoración de aquella prueba a fin de que el funcionario competente pueda establecer si los hechos que se pretenden acreditar se encuentran fundamentados, por lo que tras aquel ejercicio valorativo y motivado, bien podrán la administración o el juez de la causa apartarse del contenido contable certificado.

Se advierte también 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"*¹³, a fin de que permitan el convencimiento del hecho que pretenden probar, como lo fueren

¹² Sentencia del 23 de julio de 2015, Exp.19965, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Consejo de Estado, Sentencia 16 de noviembre 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

las fechas ciertas en que fueron percibidas los ingresos de la aportante durante la vigencia fiscalizada.

En tal medida, observa el Despacho que en el caso de marras era dable para la autoridad tributaria *mensualizar* el total de ingresos percibidos por la aportante en el año fiscalizado, pues la certificación suscrita por su contador público- en la que se afirma que *"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 señor (Sic) en TRANSPORTE DE CARGA POR CARRETERA, se entregan en la siguiente estructura y corresponden a lo efectivamente percibido en el año 2014"*-, no está acompañada de la relación de los libros o cuentas en que se encuentra el registro contable de los ingresos percibidos en cada periodo fiscal; apenas se acompaña de una hoja de Excel en que se relacionan rubros a título de ingreso entre los meses de enero a junio del año 2014, pero no se aportan comprobantes contables internos y externos de aquellos ingresos. Esta prueba, aportada durante el curso de la actuación administrativa de determinación, no fue mejorada tampoco en sede judicial.

De manera que, para el Despacho, la certificación del contador público de la parte actora no otorga convicción acerca de que la información relativa a los meses en que fueron percibidos los ingresos refleja la realidad financiera de la aportante durante la vigencia objeto de determinación oficial.

Ahora bien, afirmó el libelista que la UGPP, en la Liquidación Oficial RDO-2017-03511 del 12/10/2017-, aceptó lo certificado por contador público, por lo que de no aceptarlo en el caso de la señora Gutiérrez de Quevedo es una violación al derecho a la igualdad de trato. Sin embargo, el apoderado de la demandante se abstuvo de aportar o solicitar copias del mencionado acto administrativo, con lo cual sustrae al Despacho de efectuar un análisis de si los parámetros fácticos de aquel caso coinciden con el de marras.

Además de lo anterior, pero no con menor importancia, se estima que el hecho de que en un otro, tras valorar el medio probatorio, se haya encontrado por parte del funcionario competente que la certificación le otorgaba convicción acerca de los hechos económicos allí expresados, no conduce a la conclusión de que en el caso de marras se viole el derecho a la igualdad, como quiera que aquel se predica de cara a la aplicación de las normas que componen el ordenamiento vigente, y no a la

conclusión casuística a la que pueda arribarse en relación con otro contribuyente determinado.

En conclusión de lo considerado, no prospera el cargo quinto de la demanda.

Finalmente, se ocupa el Despacho de estudiar los cargos sexto y séptimo, relacionados con la solicitud de que se de aplicación al principio de favorabilidad en materia tributaria, tanto en lo relativo a la sanción impuesta, como a la aplicación retroactiva de una norma que regula la obligación tributaria sustancial a cargo de la demandante. En primera medida, se estudia si puede aplicarse el artículo 135 de la ley 1753 de 2015 a la demandante, respecto de las contribuciones a su cargo durante el año 2014.

Pues bien, a partir de junio 9 de 2015- fecha de entrada en vigencia de la ley 1753 de 2015 por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país"- y hasta el mayo 25 de 2019- día de publicación de la ley 1955 de 2019 "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad"-, en aplicación del artículo 135 de la ley 1753 de 2015, los trabajadores independientes por cuenta propia, con contrato diferente a prestación de servicios y aquellos con 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, que percibieran ingresos mensuales iguales o superiores a 1 SMMLV, cotizarían 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 IVA, cuando fuere aplicable.

Sin embargo, es claro para el Despacho que, dada la naturaleza tributaria de las contribuciones parafiscales, estas se encuentran ineludiblemente sujetas a los principios que aplican a éstos¹⁴. Así, en los artículos 338 y 363 de la Carta se prevé la irretroactividad en la aplicación de las normas que regulan las contribuciones parafiscales cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo

¹⁴ Al respecto de puede consultar sentencia C-430 de 2009 en cita de Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2019, radicado No. 25000-23-37-000-2014-00900-01(23599). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencias de la Corte Cosntitucional C-349 de 2004 y C-824 de 2004 de la Corte Constitucional.

determinado, no pudiendo aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma.

La irretroactividad de las normas tributarias pretende salvaguardar el principio de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula y así ser conocido por los destinatarios de la norma¹⁵ de manera que no se vean sorprendidos por cambios en los asuntos reglados, lo cual redundaría en la confianza legítima como una de sus dimensiones para amparar unas expectativas válidas surgidas a partir de acciones de la Administración¹⁶.

Por esta razón, en criterio de la Corte Constitucional, el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de cargas nuevas o más gravosas, de tal forma que se pueda evitar el abuso del derecho de imponer tributos¹⁷.

De lo expuesto, se entiende proscrita la aplicación retroactiva a las normas tributarias frente a hechos causados y asuntos consolidados, teniendo en cuenta que por regla general estas producen efectos hacia el futuro. Luego, en criterio de este Estrado, la disposición contenida en el artículo 135 de la ley 1753 de 2015 no es aplicable al caso de marras, como quiera que entró en vigor con posterioridad a la consolidación de los hechos generadores de las contribuciones a cargo de la demandante durante los 12 periodos mensuales del año 2014. No prospera el cargo séptimo.

Ahora, respecto del cargo sexto de la demanda, según el cual los actos demandados se encuentran viciados de nulidad por falsa motivación en tanto se inaplica la ley 1819 de 2016, artículo 314, y en su lugar se aplicó el artículo 179 de la ley 1607 de 2012 violentando el principio de favorabilidad en materia sancionatoria, considera el despacho que tampoco tiene vocación de prosperidad, ya que no era dable para la autoridad tributaria calcular la sanción por omisión sobre el 5% de los aportes omitidos por cada mes o fracción de mes de retardo, sin superar el límite del 100% del total del aporte a cargo, por las razones que se exponen en seguida.

¹⁵ Corte Constitucional C-878 de 2011 y C- 785 del 10 de octubre de 2012.

¹⁶ Piza Rodríguez, Julio Roberto (2015). La obligación Tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. ISBN 978-958-772-260-4. Página 130.

¹⁷ Corte Constitucional C-878 de 2011.

Para resolver, téngase presente que la favorabilidad ha sido consagrada como un principio rector del derecho punitivo, a través del cual se permite dar aplicación inmediata a normas posteriores beneficiosas¹⁸, de manera que, esta prescripción jurídica debe regir en el derecho sancionador, entendido como una de las manifestaciones de la facultad *ius puniendi* del Estado¹⁹.

Es en virtud de este principio que en el régimen sancionatorio tributario la Ley 1607 de 2012, durante su vigencia, estableció expresamente el deber de dar aplicación preferente a la norma permisiva o favorable para el contribuyente sancionado aun cuando sea posterior a los hechos que son objeto de sanción²⁰, precepto que se mantuvo con la Ley 1819 de 2016²¹, tras la modificación al ET, a fin de evitar el aumento de cargas impositivas por razones de equidad.

Dicho lo anterior, téngase presente que respecto del cargo de nulidad que se estudia no se está en presencia del principio de favorabilidad, sino del errado entender de la norma que regula la sanción por omisión que le fue impuesta a la parte actora.

De acuerdo con el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 314 de la ley 1819 de 2016, la sanción por no declarar equivale 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; pero si en cambio la UGPP profiere la liquidación oficial, la sanción aumenta 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 tal orden de ideas, la Liquidación Oficial RDO-2017-02115 del 7 de julio de 2017 se ajusta a derecho como quiera que al no haber liquidado la parte actora la sanción correspondiente antes de que se le fuera notificado el acto de determinación oficial, la sanción que le corresponde es 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.

¹⁸ Corte Constitucional T-704 de 2012.

¹⁹ Corte Constitucional C-762 de 2009. En esta oportunidad, la Corte Constitucional precisó que "*el derecho sancionador es una categoría jurídica amplia y compleja, por la cual el Estado puede ejercer un derecho de sanción o ius puniendi, destinado a reprimir conductas que se consideran contrarias al Derecho, (...) dentro de sus manifestaciones, se han distinguido de un lado el derecho penal delictivo (...) y de otro, los que representan en general poderes del Derecho administrativo sancionador*".

²⁰ Artículo 197. "Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) 3. **FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.**" (Negrilla del Despacho).

²¹ Artículo 282, por medio del cual se modifica el artículo 640 del ET. "Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

Luego, no prospera el cargo sexto de la demanda.

Finalmente, se advierte que la parte actora solicitó ser exonerada del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole utilizar la planilla tipo J. Sin embargo, el despacho carece de competencia para cobijar tal pretensión, como quiera que el Legislador, a través de una norma impositiva de obligatorio cumplimiento como lo es el artículo 156 de la ley 1151 de 2007, estableció que a título de sanción deben liquidarse y pagarse intereses de mora la misma tasa vigente para efectos tributarios, sin que sea dable para la suscrita autoridad judicial exonerar a la actora de las obligaciones impuestas por la administración con fundamento en las previsiones del legislador.

Así las cosas, al no prosperar ninguno de los cargos de la demanda, corresponde al despacho despachar negativamente las retenciones de la demandante, previo a resolver lo atinente a las costas y agencias en derecho.

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), Ago. 30/16, se indicó que 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

²² Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

²³ Artículo 365 del Código General del Proceso.

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 147).

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.

CUARTO: Medidas adoptadas para hacer posibles los trámites virtuales.

Todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso debe ser enviada **únicamente** por los canales virtuales. Para este efecto se ha dispuesto el buzón de correo electrónico correscanbta@cendoj.ramajudicial.gov.co

Es indispensable escribir en la referencia de la comunicación los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación del asunto no será posible darle trámite.

Igualmente, es indispensable enviar archivos DOC, DOCX, o PDF livianos, máximo 500K, - verificar que los PDF no tengan páginas en blanco y que tengan calidad para envío por correo, con el fin de que se pueda dar expedito trámite a lo enviado.

En cumplimiento del deber procesal impuesto en los artículos 83 numeral 14 del Código General del Proceso²⁴ las partes deben enviar todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso no sólo al Despacho, también a las demás partes mediante su correo electrónico, siendo estos:

- notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co
- yeyeka100@hotmail.com
- directorjuridico@dasmaroabogados.com.co

Toda actuación en el proceso se comunicará mediante estos correos, que para los apoderados deben corresponder a los registrados en el sistema SIRNA.

La atención al público se presta de manera telefónica en el número 3134895346 de lunes a viernes entre las 8:00 am y la 1:00 pm y las 2:00 pm y 5:00 pm.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ

Firmado Por:

ANA ELSA AGUDELO AREVALO

JUEZ CIRCUITO

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

²⁴ CÓDIGO GENERAL DEL PROCESORTÍCULO 78. Deberes de las partes y sus apoderados. Son deberes de las partes y sus apoderados: 14. Enviar a las demás partes del proceso después de notificadas, cuando hubieren suministrado una dirección de correo electrónico o un medio equivalente para la transmisión de datos, un ejemplar de los memoriales presentados en el proceso. Se exceptúa la petición de medidas cautelares. Este deber se cumplirá a más tardar el día siguiente a la presentación del memorial. El incumplimiento de este deber no afecta la validez de la actuación, pero la parte afectada podrá solicitar al juez la imposición de una multa hasta por un salario mínimo legal mensual vigente (1 smlmv) por cada infracción.

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:

**d0d0e7378188df284ffd50f620d0bbe4da9d80bc018f632f5192decc5fdb8
856**

Documento generado en 29/04/2021 03:58:00 PM

Valide éste documento electrónico en la siguiente URL:

<https://procesojudicial.ramajudicial.gov.co/FirmaElectronica>