



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

Bogotá D.C., siete (7) de septiembre de dos mil veinte (2020).

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

RADICACIÓN: 110013337042 **2018 00106** 00

DEMANDANTE: TALENTOS S.A.S.

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:

La sociedad TALENTOS S.A.S., identificada con NIT No. 900.401.824

Dirección electrónica de notificaciones: abel.cupajita@sescolabogados.com y abel.cupajita@gmail.com

Demandada:

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

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

OBJETO

DECLARACIONES Y CONDENAS

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

(i) Resolución No. RDO – 2016 – 01096 de 18 de noviembre de 2016, por medio del cual se profiere liquidación oficial.

(ii) Resolución No. RDC – 2017- 00493 del 04 de diciembre de 2017, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

A título de restablecimiento del derecho solicita que se declare que la compañía TALENTO SAS no debe pagar las moras e inexactitudes y la sanción por inexactitud, liquidadas en los actos administrativos demandados.

Se condene en costas y agencias a derecho.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

La apoderada de la sociedad señala los siguientes hechos dentro de la actuación procesal administrativa:

- a) La UGPP profirió el requerimiento para declarar y/o corregir No. RDC-2016-0174 de 24 de febrero de 2016 por los periodos comprendidos entre enero a diciembre del año 2013, el cual es notificado el 28 de marzo de 2016
- b) El 17 de junio de 2016 la compañía presentó respuesta al requerimiento.
- c) La demandada profirió la liquidación oficial No. RDO – 2016 – 01096 de 18 de noviembre de 2016 por supuestos hallazgos de omisión o inexactitud en la presentación de las autoliquidaciones y pagos de aportes al Sistema de la Protección Social.
- d) Dentro de la oportunidad legal se interpuso recurso de reconsideración.
- e) Mediante la resolución RDC – 2017- 00493 del 04 de diciembre de 2017 notificada personalmente el 09 de enero de 2017, la UGPP resolvió el recurso de reconsideración modificando la liquidación impugnada.
- f) La resolución que resuelve el recurso de reconsideración disminuyó el valor de la determinación por mora e inexactitud a dieciséis millones cuatrocientos cincuenta y tres mil ochocientos pesos (\$16´453.800 m/cte) y la sanción por

inexactitud a nueve millones ciento noventa y un mil cuarenta pesos (\$9'191.040 m/cte).

g) Vulnerando los derechos de la entidad emitió aviso de cobro persuasivo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Normas de rango supralegal:

.- Constitución Política: artículos 2, 6, 29, 83, 121, 209 y 363

Normas de rango legal:

.- Ley 1437 de 2011: artículos 1, 3, 9 y demás normas.

.- Ley 1607 de 2012: artículo 193 numerales 10 y 12.

.- Estatuto Tributario: artículos 647, 683, 694 y 730

.- Código Sustantivo del Trabajo

Concepto de violación:

Fundamenta su solicitud indicando que la UGPP llevó a cabo un proceso de fiscalización determinando 12 periodos fiscales diferentes e independientes a través de un acto administrativo, sin sustento probatorio ni jurídico desconociendo el principio de buena fe, el debido proceso y el derecho a la defensa, por lo cual, propone los siguientes cargos:

PRIMER CARGO. NULIDAD POR VICIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El demandante sostiene que la UGPP omitió trámites esenciales y cometió graves vicios procedimentales por la falta de diligencia en cuanto a la apreciación e interpretación de las normas, por esta razón sustenta el cargo a partir de ocho aspectos a saber:

(i) Insuficiente motivación del acto administrativo. Violación del artículo 42 del CPACA

Cuestiona que en la parte primera de las consideraciones de la liquidación oficial se integrara un abstracto resumen de las normas aplicables y que en la segunda parte al dar respuesta de los cuestionamientos del contribuyente no analizara con

claridad la explicación de las presuntas inconsistencias identificadas en las autodeclaraciones. En cuanto a la parte resolutive, cuestiona que la UGPP concluyera los resultados de las presuntas moras e inexactitudes, sin que dicha argumentación se halle dentro de la parte motiva de la liquidación oficial.

En lo que atañe al cuadro Excel adjunto a los actos de determinación, sostiene que la explicación de las inconsistencias es efímera y vaga al limitarse a breves comentarios tales como "*registró pago de aportes por valor inferior, registró aportes por un valor inferior y no registró pago de aportes*". Es decir que, en concepto de la parte actora, los fundamentos de hecho y de derecho incluidos por la UGPP en el cuadro de Excel no identifican claramente a cuál de los fundamentos enunciados en el texto de la liquidación oficial les son aplicables, impidiendo para el administrado comprender y cuestionar los motivos de la decisión administrativa que le perjudica.

En conclusión, sostiene que la UGPP incurrió en falta de contenido sustancial sobre el núcleo de los actos administrativos pues (i) solo contienen números y cruces de información y no las verdaderas razones ni el sustento que dio lugar a las supuestas moras e inexactitudes; y (ii) no existe correspondencia concreta entre el archivo Excel y la liquidación oficial.

En lo referente al acto que resuelve el recurso de reconsideración, afirma que no motivó si quiera sumariamente las razones por las cuales fueron descartados los planteamientos relativos a la falsa motivación contra la liquidación oficial.

(ii) Indebida aplicación de las normas contenidas en el Estatuto Tributario a los aportes parafiscales

Manifiesta que la naturaleza de los aportes parafiscales es distinta a la de los impuestos así posean elementos comunes, dado que los últimos, no tienen contraprestación directa y tangible para el contribuyente, mientras que las contribuciones se traducen en una utilidad definida, por lo cual yerra la UGPP al pretender aplicar las normas del ET a los aportes parafiscales¹, encontrándose los actos administrativos viciados de nulidad de conformidad con lo señalado en el artículo 730 del ET y en la Ley 1437 de 2011².

(iii) La UGPP pretende determinar 12 periodos fiscales independientes

¹ Al respecto cita la sentencia de la Corte Constitucional C – 992/01, de fecha 19 de septiembre de 2001. Magistrado Ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil

² Folio 34

mediante un solo acto administrativo

Cuestiona que en un mismo procedimiento y en el amparo de un solo acto administrativo complejo la UGPP hubiera liquidado 12 periodos de contribuciones parafiscales a la seguridad social, desconociendo que la vigencia fiscal de tales aportes es mensual e independiente para cada subsistema, de acuerdo con los artículos 19 y 204 de la ley 100 de 1993, el artículo 17 del Decreto 1295 de 1994 y el artículo 9 del Decreto 1406 de 1999, así como los decretos 1670 de 2007 y 728 de 2008.

Concluye que, en virtud del artículo 694 del ET, la demandada debió expedir un requerimiento para declarar y/o corregir por cada uno de los periodos en los cuales se incluyeron trabajadores y una liquidación oficial por cada periodo mensual correspondiente al año 2013.

(iv) La UGPP pretende determinar y liquidar mediante un solo acto administrativo las supuestas inexactitudes y liquidar aportes que no fueron presentados (omisiones y moras)

Cuestiona que los fundamentos jurídicos expuestos por la entidad no son claros para identificar si los mismos están dirigidos a señalar bien sea la existencia de una mora por parte de la sociedad en el pago de los aportes o bien una inexactitud en la autoliquidación de los aportes. Censura también que en el mismo acto administrativo se hayan determinado ajustes por inexactitud y mora en el pago de aportes por cuanto, en aplicación analógica de las reglas de procedimiento aplicables a los tributos administrados por la DIAN, considera que los ajustes por mora debían proponerse en una suerte de requerimiento para declarar y los ajustes por inexactitud por un requerimiento para corregir, aplicando lo contenido en el artículo 13 del Decreto 1161 de 1994 y en el artículo 5 del Decreto 2633 de 1994.

(v) Indebida aplicación del procedimiento para la determinación de las obligaciones

Sostiene que el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 no desarrolla en su totalidad un procedimiento que garantice el derecho a la defensa de los administrados, en tanto dispone que la UGPP puede expedir requerimientos para declarar, corregir o pliegos de cargos y señala términos especiales para la contestación del requerimiento y para la interposición del recurso de reconsideración en contra de

la liquidación oficial o resolución sanción, pero no dispone de garantías procesales con la regulación de los actos administrativos que se puedan expedir en proceso de determinación, como sí lo hace el Estatuto Tributario, en los artículos 637, 703, 712 y 715 del ET.

En tal sentido, aduce que tanto el requerimiento para corregir como la liquidación oficial demandada se caracterizan por mezclar de diferentes tipos de actos administrativos de fiscalización donde se incluyen las presuntas inexactitudes (emplazamiento para corregir) y las presuntas omisiones en el cumplimiento de las obligaciones formales del aportante (emplazamiento por declarar), reflejando una falta de técnica jurídica pues los objetivos perseguidos y los resultados esperados están contenidos en normas diferentes y no pueden expedirse de manera similar.

Censura que el requerimiento para corregir no cumple con los requisitos previstos en el artículo 712 del ET, toda vez que en la base de cuantificación del tributo no se encuentra de manera clara el IBC que deben ser modificados; en el monto del tributo y sanciones a cargo no se expone de manera precisa el valor de los aportes que la UGPP propone modificar y pagar y finalmente, no se evidencia una explicación si quiera sumaria de las modificaciones efectuadas.

(vi) Violación del principio de economía

Manifiesta que la UGPP en el proceso de fiscalización no realizó las validaciones necesarias en cumplimiento del artículo 684 del ET, pues tan solo efectuó algunos cruces contables y con base en esa información emitió el requerimiento para declarar y/o corregir y posteriormente la liquidación oficial, con el único objetivo de invertir la carga de la prueba, y que sea el mismo aportante quien realice una verdadera inspección contable y tributaria, generando costos y desgastes para el contribuyente como para el mismo Estado, todo en detrimento y violación del principio de la economía, el cual reviste todas las actuaciones administrativas, situación que fue puesta en conocimiento desde la presentación del recurso de reconsideración.

(vii) Firmeza de las autodeclaraciones de liquidación de aportes al Sistema de seguridad Social Integral y aportes parafiscales

Sostiene que las autoliquidaciones de aportes presentadas durante la vigencia del año 2013 se encuentran en firme con fundamento en el artículo 714 del Estatuto

Tributario, teniendo en cuenta que el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado mediante correo certificado el 28 de marzo de 2016, ninguna de las autoliquidaciones presentadas en los periodos comprendidos de enero a diciembre de 2013, estaban sujetas a fiscalización por parte de la UGPP.

(viii) Violación al debido proceso y al espíritu de justicia

Censura que la UGPP justifica su actuar en contravía del debido proceso y espíritu de justicia al tener un referente diferente a la realidad objetiva de los hechos.

SEGUNDO CARGO. NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO POR VICIOS PROBATORIOS.

Refiere que la UGPP, pretendió invertir la carga de la prueba imponiéndole al aportante el deber de demostrar que sus autodeclaraciones fueron correctas, lo que precisa una carga excesiva en cabeza de los administrados. Precisa que la autoridad tributaria limitó a hacer un juicio y valoración sobre el cruce de información sin constatar la situación real de los aportes liquidados, y no valoró adecuadamente los medios probatorios aportados por el demandante. Sin embargo, se abstiene la actora de precisar las irregularidades en la valoración de medios probatorios determinados.

TERCER CARGO. CORRECCIONES

Solicita se anulen los ajustes correspondientes a los registros que fueron declarados y pagados por el contribuyente con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial demandada, como quiera que la UGPP sostiene que no se tienen en cuenta pagos posteriores a la notificación de la liquidación con base en principio de congruencia dentro del proceso administrativo de fiscalización de aportes. Se relacionan las planillas en cuestión:

| EMPLEADO | N° PLANILLA | PERIODO | TIPO | VALOR | FECHA DE PAGO |
|------------------------------------|-------------|---------|------|------------|---------------|
| Viera Ortega Mary Luz | 1006321880 | 2013-01 | N | \$ 59.700 | 26/12/2016 |
| Gaspar Jiménez Arnovis de Jesús | 1006352189 | 2013-12 | N | \$ 104.960 | 30/12/2016 |
| Pérez Pérez Dairo Alberto | 1006352263 | 2013-12 | N | \$ 120.480 | 30/12/2016 |

| | | | | | |
|----------------------|------------|---------|---|------------|------------|
| Peña Flores Rocío | 1006351789 | 2013-04 | N | \$ 3.040 | 30/12/2016 |
| | 1006352056 | 2013-06 | N | \$ 167.940 | 30/12/2016 |
| | 1006352099 | 2013-09 | N | \$150.600 | 30/12/2016 |
| | 1006352139 | 2013-11 | N | \$ 501.200 | 30/12/2016 |
| | 1006352263 | 2013-12 | N | \$ 39.640 | 30/12/2016 |

| | | | | | |
|------------------|------------|---------|---|------------------------|------------|
| Vergara Aldana | 1006351789 | 2013-04 | N | \$ 20.310 | 30/12/2016 |
| Jader Daniel | 1006352056 | 2013-06 | N | \$ 44.640 | 30/12/2016 |
| Bohórquez Herazo | 1006351789 | 2013-04 | | | |
| Johany Lisset | | | N | \$ 13.040 | 30/12/2016 |
| Mendoza Herrera | | | | | |
| Amel | 1006352056 | 2013-06 | N | \$ 59.760 | 30/12/2016 |
| TOTAL | | | | \$ 1.285.310,00 | |

CUARTO CARGO. DISCUSIÓN DEL ASUNTO DE FONDO

- Ajustes por mora:

Respecto de los ajustes por mora en los subsistemas de Pensión, ARL, CCF, SENA e ICBF, asevera que en la liquidación oficial la UGPP no dio aplicación a los pagos realizados mediante las planillas "M" arrimadas por el contribuyente durante la actuación administrativa, hecho que denota que la autoridad no reconoció ni valoró las planillas aportadas. Solicita la parte actora que este despacho las valore por constituir prueba fehaciente del cumplimiento de la obligación tributaria.

- Ajustes por inexactitud:

Frente a los ajustes por inexactitud, alega que la UGPP reconoció en el acto que resuelve el recurso de reconsideración que los auxilios eventuales y las bonificaciones se configuran como pagos no salariales, no obstante, los incluyó en cuando excedían el 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Al respecto, conceptúa que las bonificaciones por mera liberalidad y los auxilios de movilidad y alimentación se configuran como pagos no salariales y por ende no forman parte del IBC, añadiendo que los acuerdos de desvalorización suscritos entre el empleador y los empleados pueden ser verbales, para finalizar cuestionando que la norma en cita no aplica para aquellos pagos dado que no representan un ingreso real para el trabajador, por lo que las bonificaciones por mera liberalidad y los auxilios de transporte y alimentación no deben integrar el IBC ni cuando excedan el 40% de la remuneración del trabajador.

Añadió que, en el proceso de fiscalización, la entidad en ningún momento solicitó información adicional, especialmente relacionada con la explicación o el fundamento para que el empleador realizará pagos con carácter no salarial.

QUINTO CARGO. DE LAS NOVEDADES DE LOS TRABAJADORES

Expone que desde la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir se puso de presente a la UGPP que los trabajadores objeto de réplica presentaron la novedad de licencia no remunerada, de manera que, de acuerdo con el inciso final del artículo 19 del Decreto 1772 de 1994, no es procedente la realización de aportes parafiscales (SENA, ICBF, CCF) sobre tales conceptos, afirmación que es reconocida por la demandada, sin embargo, consideró que persistían los ajustes en cuanto al subsistema de salud alegando que desestimaron los recibos de nómina por cuanto en la contabilidad figuran pagos por salario y además por incapacidades.

SEXTO CARGO. DE LA INEXACTITUD SANCIONABLE

Afirma que no existe inexactitud sancionable toda vez que en las planillas PILA no se omitieron ingresos, se trata de un error de apreciación o diferencia de criterios entre la UGPP y la sociedad, omitiendo realizar una evaluación prudente de las pruebas y aseverando un mal actuar de la compañía sin los argumentos jurídicos necesarios para obtener una respuesta convincente ante sus mismos planteamientos. Para que proceda la sanción por inexactitud no debe ocasionarse como consecuencia de un error de apreciación o diferencia de criterios como lo dispone el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Finalmente señala que una vez que los actos administrativos demandados sean declarados nulos por esta instancia judicial, conforme a los argumentos hechos valer en la presente demanda; consecuentemente, no habrá lugar a la imposición de sanción alguna, pues lo contrario sería tanto como aplicar una sanción calculada sobre la base de una deuda inexistente con fundamento en un acto administrativo absolutamente nulo.

1.2. OPOSICIÓN

La apoderada la UGPP (folios 161 a 190) se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda en virtud de la presunción de legalidad de los actos demandados, los cuales fueron expedidos en ejercicio de las facultades y funciones establecidas en la ley conforme a las disposiciones especiales vigentes.

Acepta y complementa los hechos de la demanda, señalando como parcialmente ciertos los hechos 1 y 9.

Tras conceptuar sobre la función social que cumple la UGPP al determinar el adecuado, completo y oportuno pago de las contribuciones parafiscales de la protección social, sostiene que la motivación de los actos administrativos proferidos por la unidad se encuentran soportados en dos documentos (i) la liquidación oficial y (ii) el archivo Excel (SQL) adjunto en medio magnético. Precisa que en el documento escrito (liquidación) se plasman las disposiciones legales que fundamentan la existencia de las obligaciones para con el Sistema de la Protección Social y la forma de cumplirlas, mientras que en el Excel se materializa la aplicación de las disposiciones legales del escrito, así, para comprender por qué motivos se adeuda una determinada suma de dinero al Sistema de Protección Social, el aportante debe verificar ambos documentos.

Añade que el cuadro que aparece en el artículo primero de la parte resolutoria de la Liquidación Oficial y de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, corresponde a un resumen extraído del archivo Excel (SQL), donde pueden encontrarse los datos del aportante, del trabajador, el ingreso base de cotización, los pagos realizados a los trabajadores por concepto de aportes a cada subsistema, IBC calculado por la entidad y los ajustes determinados a favor del Sistema de Protección Social.

Frente a la indebida aplicación de las normas contenidas en el ET a los aportes parafiscales, sostiene que el demandante se limita a explicar qué son los aportes parafiscales para justificar que no se les puede aplicar las disposiciones normativas del Estatuto Tributario, desconociendo que el último inciso del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 estableció que los procedimientos de liquidación oficial se ajustan a los títulos I, IV, V y VI del libro V del ET, es decir que solo opera para aspectos procedimentales y es de carácter residual, con fundamento en esto, la unidad aplica dentro de sus competencias el procedimiento establecido en las leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014, y en lo que estas no contemplan se acude al ET.

Respecto a la determinación de doce periodos fiscales independientes mediante un solo acto administrativo afirma que no es procedente aplicar el artículo 649 del ET por cuanto versa sobre el procedimiento que debe adelantar la DIAN y hace alusión a las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, asunto diferente al pago de las contribuciones, por tanto dado que en las normas especiales

(como son artículo 180 de la ley 1607 de 2012 y artículo 50 de la Ley 1739 de 2014) no se indica nada acerca de la prohibición de expedir la liquidación oficial por más de una vigencia, mal podría considerarse que por esta razón es procedente aplicar el ET.

Por otro lado realiza un análisis del desarrollo normativo que articula la competencia y funciones de la UGPP para adelantar el proceso de determinación de las contribuciones parafiscales del Sistema de Protección Social, encontrando que se le asigne competencia sobre los omisos y los inexactos, ante la conducta de mora por acción preferente, es decir, que la competencia del ICBF y SENA se limita a los ajustes por mora, es decir, cuenta con facultades fiscalizadoras con el fin de determinar dichas conductas. Sobre este aspecto, cita la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "B", fecha 09 de abril de 2015, MP: José Antonio Molina Torres, expediente No. 11001-33-37-044-2013-00045-01, concluyendo que no puede acogerse la tesis relativa a que por cada conducta deba proferirse un requerimiento para declarar y/o corregir y una liquidación oficial, pues según el procedimiento especial de las normas aplicables (Ley 1151/07; Ley 1607/12 y Ley 1739/14), no se estableció así, aunado a ello en la ley no existe la distinción entre el requerimiento para declarar y el requerimiento para corregir, siendo un único acto administrativo el requerimiento para declarar y/o corregir.

Al revisar las actuaciones por medio de las cuales dio cumplimiento a lo señalado en la ley concluye que dio cumplimiento al principio de legalidad y respetó el debido proceso pues, en el proceso de determinación oficial, con el requerimiento para declarar y/o corregir, tuvo en cuenta las pruebas obrantes en el expediente (nómina, contabilidad y PILA), anotando que estos insumos pertenecen únicamente al aportante quien es responsable de su contenido, limitándose la entidad a comprar la información allí contenida con el marco legal correspondiente. Dentro de los seis meses otorgados por la Ley, profirió la liquidación oficial acompañada de un archivo Excel SQL y finalmente, se le dio la oportunidad de oponerse presentando el recurso de reconsideración.

Frente a la aplicación del artículo 637 del ET, indicó que no hace parte de los títulos a los cuales se puede acudir por remisión de la Ley 1151 de 2007. En cuanto al artículo 715 *ibídem*, manifestó que aplica exclusivamente para las declaraciones tributarias y, como lo manifestó el demandante en uno de sus cargos, la naturaleza de la contribución parafiscal es distinta a la del tributo.

Precisa que, la aplicación del principio de economía de que trata el artículo 3 de la ley 1437 de 2011 no implica que al demandante se le exima de la carga probatoria, sino que se orienta a que la administración actúe de manera eficiente dentro de los términos que la ley le otorga y con el menor gasto de recursos de la administración.

Es a través de la contabilidad y la información entregada por el aportante que la unidad adelanta la valoración probatoria en el proceso de fiscalización para comprobar el comportamiento de este frente a la liquidación y pago de las obligaciones, y en el caso no se encontró como necesaria y conducente la práctica de una inspección, pues el demandante remitió la información tributaria y contable solicitada. Del mismo modo precisa que la actividad fiscalizadora se basó en la información suministrada por el aportante, sin modificar lo que en ella se señaló al momento de determinar el pago correcto al Sistema de la Protección Social.

Ahora bien, en lo referente a la carga de la prueba manifiesta que para la demandada la carga de la prueba se encontraba en el aportante en virtud del principio dispositivo, el cual se materializó no solo con alegar hechos sino además con probar de manera idónea la existencia de estos.

Discute la aplicación del artículo 714 del Estatuto Tributario, pues el contenido de dicha norma riñe de manera evidente con la naturaleza de las contribuciones parafiscales de la protección social, ya que, en primer lugar, el artículo del estatuto en cita tiene naturaleza sustancial y por ende excede los límites de la remisión normativa consagrada en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 prevista para aspectos procedimentales. En segundo lugar, la norma hace referencia a liquidaciones de revisión y a declaraciones tributarias en las que se presente saldo a favor del contribuyente, lo que no ocurre con la declaración y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Adicionalmente, manifiesta que el artículo 178 de la ley 1607 de 2012 estableció un término de caducidad para iniciar las acciones sancionatorias y/o de determinación de las contribuciones dentro de los cinco años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar, por lo que resulta improcedente la aplicación del artículo 714 del ET a las planillas de autoliquidación de aportes al sistema.

En cuanto al segundo cargo, reitera que la carga de la prueba corresponde al aportante y agrega que la única forma idónea de prueba de hechos económicos es de carácter contable, en virtud de los artículos 772, 774 y 777 del ET.

Al referirse al tercer cargo sostuvo TALENTOS SAS pagó algunas planillas con posterioridad a la fecha en que se profirió la liquidación oficial: *la planilla No. 1006321880, tiene como fecha de pago el 26 de diciembre de 2016 y las planillas Nos. 10069352189, 1006352263, 1006351789, 10063520556, 1006352099, 1006352139, tienen como fecha de pago el 01 de enero de 2017.*

Señala que la liquidación oficial se encuentra motivada en circunstancias de hecho y de derecho ocurridas con anterioridad a su expedición, por tanto, si con ocasión a la determinación oficial de las contribuciones parafiscales, el aportante procede a la corrección y pago, no hay lugar a modificar o revocarlo, toda vez que se dejaría sin fundamento el acto que da origen a la corrección. Aunado a ello, afirma que los pagos serán aplicados en la etapa de cobro.

Respecto del cuarto cargo argumenta que, con las planillas allegadas tipo m, únicamente se realizaron pagos de aportes al subsistema de salud, subsistema que no tiene ajuste en la liquidación oficial.

Comparte que no constituyen salario los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente y otorgados en forma extralegal, cuando así lo hayan dispuesto las partes expresamente. Sin embargo, por mandato legal se fijó que los pagos laborales que no constituyen salario hechos a los trabajadores particulares no pueden superar el 40 % del total de la remuneración para determinar el IBC a los subsistemas de la Protección Social en Salud, Pensión y Riesgos laborales (artículo 30 de la ley 1393 de 2010).

Se refirió a las bonificaciones por mera liberalidad indicando que aquellas que fueron pagadas por tiempo inferior a la mitad del tiempo laborado en el periodo fiscalizado se consideraron como *no salariales* e hicieron parte del cálculo del excedente del 40% y, para los trabajadores a los que se les pagó bonificaciones por mera liberalidad por un periodo superior o igual a la mitad del tiempo laborado se consideraron *salariales* y se tuvieron en cuenta para determinar el IBC y los ajustes a partir del 100 % del valor informado.

Afirma que, aunque el contribuyente aportó adiciones a los contratos de trabajo contemplando la desalarización de los conceptos de *bonificación por producción*,

auxilio de movilización y auxilio de alimentación, no se encontró prueba del acuerdo entre las partes de que las bonificaciones por mera liberalidad hayan sido pactadas como no salariales. Expuso a modo de ejemplo cuatro casos donde muestra el análisis de habitualidad de pagos y el cálculo del IBC (folios 180 a 184 del expediente).

En lo que atañe al cargo de las novedades por las licencias no remuneradas, con fundamento en el artículo 71 del Decreto 806 de 1998 refiere que, si bien desaparece temporalmente el elemento de la prestación personal del servicio, no cesa la obligación del empleador de realizar los aportes al sistema.

Procedió a valorar el Excel SQL del recurso, encontrando que, para los trabajadores con novedad de licencia no remunerada, se determinaron los ajustes teniendo en cuenta el artículo 71 del Decreto 806 de 1998 para el subsistema de salud.

Por último, se pronuncia sobre la sanción por inexactitud advirtiendo que se encuentra regulada en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, siendo claro en establecer que cuando existe una diferencia entre el valor determinado por la UGPP y el valor declarado por el obligado, en la liquidación oficial a título de sanción el aportante pagará el 60 % de dicha diferencia. Añade que no es aplicable el artículo 647 del ET en relación con las contribuciones al SPS.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.3.1. PARTE DEMANDANTE (folios 217 a 222)

Mediante memorial de fecha 15 de mayo de 2019, la apoderada de TALENTO SAS reiteró en su totalidad los argumentos expuestos en la demanda.

1.4.2. Parte demandada (folios 223 y 224)

Mediante memorial del 14 de mayo de 2019 el apoderado de la entidad ratificó los argumentos expuestos en la contestación.

Expone que los actos administrativos expedidos son integrados aparte del texto de cada una de las respectivas resoluciones, de un archivo en formato Excel donde se encuentra pormenorizado subsistema por subsistema, en ese orden de ideas, para desvirtuar la legalidad de los actos demandados debe estudiarse en su conjunto los dos documentos.

Indica que la demandada garantizó la totalidad de las garantías que constituyen el debido proceso al demandante y se ajustó al principio de economía.

Los pactos de desregularización salarial no son absolutos y la simple consagración de dicho pacto no le quita la naturaleza de salario a un pago que tiene dicho carácter.

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

1.4. PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS

Con el objeto de determinar la legalidad de la Liquidación Oficial No. RDO – 2016 – 01096 de 18 de noviembre de 2016 y la Resolución No. RDC – 2017- 00493 del 04 de diciembre de 2017, corresponde al Despacho establecer si ¿es procedente la determinación de aportes por mora e inexactitud por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2013 a la sociedad TALENTO S.A.S y, en consecuencia, la imposición de la sanción por inexactitud?

Tesis de la parte demandante: Sostiene que la UGPP incurrió en múltiples irregularidades procedimentales en torno a la deficiente motivación de sus actos y la desacertada valoración de los medios de prueba; igualmente, que TALENTO SAS cumplió con las obligaciones derivadas del Sistema de Seguridad Social realizando el pago conforme a la base salarial de cada trabajador teniendo en cuenta que las bonificaciones por mera liberalidad y los auxilios de transporte y alimentación fueron excluidos del contrato de trabajo como factor salarial toda vez que son pagos ocasionales, por lo tanto, no deben ser tenidos en cuenta para el pago de las cotizaciones.

Tesis de la parte demandada: Sostiene que en la actuación administrativa que se definió a través de los actos demandados tuvo lugar la aplicación de la normas sustanciales y procedimentales que regulan el caso, por lo que la determinación oficial de los gravámenes a cargo de TALENTOS SAS no se encuentra viciada de irregularidad alguna que acarree la nulidad de la liquidación y su acto confirmatorio.

Tesis del Despacho: El Despacho sostendrá que, a la luz de los cargos de la demanda, en los actos demandados la autoridad tributaria motivó con suficiencia sus decisiones administrativas y garantizó que el contribuyente ejerciera su derecho a la defensa y contradicción; igualmente realizó una correcta valoración probatoria de los documentos aportados por el contribuyente, y determinó correctamente los aportes a

cargo del demandante conforme al ordenamiento aplicable y a los hechos probados en el expediente.

2. CONSIDERACIONES

Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por TALENTOS S.A.S., se estudia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la UGPP determinó oficialmente por mora e inexactitud las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social a su cargo por los doce (12) periodos fiscales del año dos mil trece (2013). Concretamente se decidirá si la autoridad tributaria cumplió el deber de motivar debidamente las decisiones contenidas en los actos demandados; si dio correcta aplicación a las normas que regulan la carga de la prueba en materia tributaria; y, finalmente, si los ajustes impuestos corresponden a la realidad jurídica y económica del hecho generador de los gravámenes, a la luz del régimen aplicable y los hechos acreditados probatoriamente en el proceso.

La metodología del estudio de legalidad y constitucionalidad a los actos demandados consistirá en el abordaje de cada cargo de nulidad de manera independiente, siguiendo la estructura argumentativa presentada por la parte demandante.

El requerimiento para declarar y/o corregir No. RDC-2016-00174 de 24 de febrero de 2016 no es objeto de control judicial

Pese a que las pretensiones de la demanda se dirigen a declarar la nulidad de la liquidación oficial No.RDO-2016-01096 de 18 de noviembre de 2016 y de la Resolución No. RDC-2017-00493 de 04 de diciembre de 2017, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, encuentra el despacho que en varios de los componentes del primer cargo de nulidad se censura el requerimiento para declarar y/o corregir No. RDC-2016-00174 de 24 de febrero de 2016.

A la luz del artículo 43 de la ley 1437 de 2011, tal requerimiento para declarar y/o corregir ostenta una naturaleza jurídico-procedimental de trámite, 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 la UGPP. Ello significa que su censura escapa del objeto de control judicial de la referencia, toda

vez que la administración tributaria 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.

Adicionalmente, se observa que 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 a lo largo del procedimiento administrativo adelantado en contra del contribuyente la autoridad tributaria garantizó el ejercicio de la defensa y contradicción no solo al dar oportunidad para responder el requerimiento para declarar y/o corregir, sino al permitir interponer recursos en contra de la liquidación oficial No.RDO-2016-01096 de 18 de noviembre de 2016

En tal orden de ideas, comprende esta Judicatura que habrá de relevarse del estudio de los argumentos de nulidad en que se censura el requerimiento para declarar y/o corregir No. RDC-2016-00174 de 24 de febrero de 2016, por ser un acto administrativo cuya naturaleza de trámite lo sustrae del control judicial. En su lugar, los argumentos presentados por la parte demandante serán atendidos de conformidad con lo pretendido en el proceso, esto es, como argumentos que debaten la presunción de legalidad de los actos administrativos definitivos que fueron demandados.

Primer cargo: "Nulidad por vicios en el procedimiento administrativo".

- "Insuficiente motivación del acto administrativo. Violación del artículo 42 del CPACA".

En este primer cargo, sostiene la parte actora que los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad por falta de motivación, en tanto que las justificaciones contenidas en el cuerpo de la Liquidación Oficial, su acto confirmatorio y los SQL adjuntos carecen de una explicación de los ajustes impuestos al administrado que sea suficiente para que el administrado comprenda las razones de ser de la decisión administrativa que le perjudica.

Por su parte, la demandada debatió la postura de la actora explicando los elementos que componen el acto y justificando su estructura técnica y argumentativa, para concluir que no se encuentran viciados de nulidad.

Pues bien, el despacho observa que este componente del primer cargo de nulidad corresponde a la causal de expedición en forma irregular por falta de motivación, prevista por el legislador en el artículo 137 del CPACA. Este vicio de procedimiento

irregular corresponde a la omisión por parte de la autoridad administrativa del cumplimiento de su deber de motivar los actos administrativos que expide, de conformidad con el debido proceso previsto en el artículo 29 de la Carta.

Para determinar si se ha omitido o no la motivación del acto, el examen de control judicial no se limita a la verificación de la mera inclusión de motivaciones genéricas en los actos, mas se adentra en el estudio de la relación existente entre los motivos concretos que fundamentan el acto y los fundamentos de derecho y hecho. Al respecto, ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado que la falta de motivación tiene lugar cuando la autoridad administrativa "*[...] se limita a señalar el ejercicio de una facultad oficiosa y el cumplimiento de una función, pero en sí misma no contiene una fundamentación o explicación fáctica y probatoria referida al asunto en concreto, indicativa de los motivos de la decisión plasmada en la parte resolutive. [...] la motivación es una exigencia del acto administrativo [...] reclamable [...] de todos los actos y debe basarse en hechos ciertos y demostrados al momento de la emisión del acto, so pena de viciarlo de nulidad por ausencia de uno de sus elementos esenciales[...]*"³.

Como se puede observar, la motivación de los actos administrativos tiene tres componentes estructurales: la indicación de la facultad, función o competencia atribuidas mediante un instrumento normativo con fundamento en las cuales la autoridad administrativa toma una decisión que afecta los derechos y/o las obligaciones de titularidad del administrado; el señalamiento e interpretación del marco jurídico concreto que resulta aplicable al asunto; y, finalmente, la expresión analítica y valorativa de los motivos o fundamentos de orden fáctico y probatorio que dan curso a la decisión contenida en la parte resolutoria del acto administrativo.

Dicho lo anterior, introduce el despacho su postura que resulta desfavorable a los intereses de la parte actora, como quiera que se encuentra del estudio integral de los actos demandados que no se encuentran viciados por procedimiento irregular al contener motivación suficiente a efectos de explicar y justificar la decisión de la autoridad tributaria y, en tal sentido, garantizar al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa y a la contradicción, como se pasa a explicar en seguida.

³ Sentencia de 28 de febrero de 2008, exp. 15944.

En primer lugar, encuentra el despacho que el Subdirector de Determinación de Obligaciones como el Director de Parafiscales de la UGPP, indican en la primera página de los actos demandados las normas que les atribuyen la competencia bajo la cual desarrollan las funciones a su cargo. En segundo lugar, encuentra esta Judicatura que las autoridades tributarias presentan una relación cronológica de los antecedentes de la actuación administrativa que fue resuelta mediante la Liquidación Oficial demandada.

Seguidamente, se observa que los actos censurados contienen una indicación del marco jurídico aplicable que tiene lugar a partir de la expresión de cada una de las normas jurídicas que regulan la obligación del pago de los aportes parafiscales a cargo de la parte demandada. En este sentido, se observa que la relación de presupuestos normativos corresponde a la actuación administrativa adelantada en contra de TALENTOS SAS, pues trata sobre la regulación de aspectos sustanciales y procesales de las contribuciones parafiscales a cargo del empleador y las sanciones aplicables a las conductas de mora e inexactitud, conforme la vigencia normativa del año 2013.

En tercer lugar, se encuentra que los actos administrativos demandados contienen un acápite denominado "FUNDAMENTOS DE DERECHO", en el cual se presenta la interpretación del derecho aplicable al caso concreto, estudiando aspectos tales como la Seguridad Social y los subsistemas de Salud, Pensiones, Riesgos Laborales, Subsidio Familiar y Contribuciones parafiscales.

Concretamente en la Liquidación oficial, en el acápite "ASPECTOS QUE INCIDEN EN LA DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL", se estudian aspectos relativos a la conformación del IBC y, posteriormente, se estudia la tipología de los pagos laborales que concretamente realiza el contribuyente TALENTOS SAS de conformidad con la nómina y contabilidad arrimada al expediente administrativo durante la actuación de fiscalización tributaria, para luego estudiar los conceptos de pago constitutivos o no de salario, así como los conceptos de pago reportados por el aportante como no constitutivos de salario pero determinados por la UGPP como constitutivos de salario en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir. Finalmente, estudia los diferentes conceptos de novedades que inciden en el hecho generador de las contribuciones.

En el acápite "ANÁLISIS Y CONCLUSIONES" de la liquidación oficial, se identifican los subsistemas en los que se impondrán los ajustes, se estudia la respuesta al

Requerimiento para Declarar y/o Corregir, se explican de manera concreta los ajustes determinados por mora y los ajustes por inexactitud, la aplicación de planillas doble línea y las sanciones impuestas.

Ahora bien, debe decirse que los registros sometidos a ajustes por parte de la UGPP se explican de manera concreta a partir de dos componentes contenidos ya en el archivo Excel anexo a ambos actos administrativos demandados: por un lado, cada ajuste resulta de la aplicación aritmética de los postulados normativos sobre los valores de pagos laborales a fin de conformar el IBC y determinar el ajuste imponible. Los valores de pagos laborales se discriminan entre (i) aquellos que conforman el IBC (sueldo, horas extras, comisiones y Bonificaciones salariales según UGPP) (ii) aquellos que no (Auxilios de transporte, alimentación y comunicación, auxilio de alimentación, bonificaciones trabajadores, Auxilio o bonificación de mera liberalidad), y (iii) los referentes a las novedades tanto temporales como definitivas (Incapacidad, días incapacidad, Valor de Suspensión o licencia no remunerada, cálculo Decreto 806 de 1998, días de suspensión o licencias no remuneradas, permiso y licencia remunerada, días de licencias remuneradas, vacaciones en tiempo, vacaciones compensadas en dinero, días vacaciones disfrutadas, Vacaciones pagadas x liquidación de contrato de trabajo). Los anteriores valores se discriminan por cada registro, que es identificado a partir del periodo fiscal, el subsistema y el trabajador (nombre y número de identificación).

En segundo lugar, después de realizar la liquidación aritmética del aporte por cada periodo, sistema y trabajador, se observa del archivo Excel de cada uno de los dos actos demandados que la autoridad tributaria realiza una comparación entre el IBC liquidado y el aporte pagado por el empleador y el IBC liquidado por la UGPP, el aporte determinado y el ajuste impuesto como resultante de la diferencia entre la Liquidación oficial y la autodeclaración fiscalizada. A renglón seguido, en la casilla de Observaciones, encuentra el despacho que la autoridad administrativa expone las razones del ajuste en la liquidación oficial y las razones de mantenerlo o eliminarlo en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto.

Teniendo en cuenta la amplia cantidad de los registros, se transcriben a manera de ejemplo solo las observaciones de algunos registros: *i) Persiste ajuste ICBF, SENA y CCF. El IBC fue calculado según la información reportada por el aportante en el proceso de fiscalización y la normatividad vigente, sin encontrar información adicional que permita validar las diferencias; ii) Persiste ajuste CCF. El aportante no allega*

sopORTE probatorio (contrato, otro sí, cláusula de desalarización, etc.) para este trabajador, que permita desvirtuar la objeción sobre el concepto no salarial de dichos pagos. iii) Desaparece ajuste CCF. Se reclasifica la naturaleza de pago del concepto "Bonificaciones salariales según ugpp" teniendo en cuenta los soportes allegados.; y iv) Disminuye ajuste CCF. Se modifica cotización según lo reportado en PILA. No obstante ajuste no desaparece, dado que el IBC fue calculado según la información reportada por el aportante en el proceso de fiscalización y la normatividad vigente, sin encontrar información adicional que permita validar las diferencias.

Ahora bien, para finalizar, se encuentra que, en la parte resolutive del texto de los actos administrativos, se presenta un consolidado de los ajustes por cada subsistema, de manera que el administrado conoce la totalización de los ajustes expresados de manera concreta e individual en el SQL.

En este orden de ideas, no comparte el despacho la censura del actor, pues se encuentra que la UGPP realiza un análisis concreto en cada registro a partir de los fundamentos jurídicos y administrativos expresados en el texto de los actos, que ya al consultar el archivo Excel anexo permite comprender la razón jurídica, fáctica y probatoria de las inconsistencias identificadas en la autodeclaración sometida a control administrativo y ese análisis se presenta de manera resumida en la parte resolutive de las resoluciones. Luego, en concepto del despacho, la motivación de los actos administrativos demandados no se limita a observaciones vagas, sino que estudia jurídica, aritmética y probatoriamente los fundamentos de hecho y las cifras individuales y consolidadas que permiten comprender el cálculo de la liquidación oficial expedida en contra de TALENTOS SAS a partir de la conformación del IBC conforme a derecho y la consecuente liquidación del aporte. Por lo cual, no prospera la censura relativa a la presunta falta de motivación de la liquidación oficial.

Ahora bien, concretamente en relación con el cuestionamiento al acto que resuelve el recurso de reconsideración, en el que el accionante afirma que la UGPP no motivó la decisión de despachar negativamente los argumentos relativos a los vicios en el procedimiento administrativo⁴, encuentra el despacho que, por el contrario, la autoridad tributaria se refirió concretamente a la censura en los folios 9 a 25 del acto confirmatorio, estudiando uno a uno los argumentos que componen aquel cargo de nulidad por vicios en el procedimiento.

⁴ F. 27 de la demanda.

En tal medida, al no resultar acreditada la afirmación del demandante atinente a que *"en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no motivó, siquiera sumariamente, las razones por las cuales descartó los planteamientos relativos a este tema expuestos en el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁵"*, considera el despacho que tampoco está llamado a prosperar el cargo de falta de motivación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, pues

- *"Indebida aplicación de las normas contenidas en el Estatuto Tributario a los aportes parafiscales"*.

En este aparte del cargo primero, cuestiona que la UGPP aplique normas del ET a los aportes parafiscales, dado que considera que este tipo de gravámenes se diferencia de los impuestos por tener una *utilidad definida*.

Pues bien, comprende el despacho que las contribuciones parafiscales, según las denominó el constituyente primario en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política, en efecto son diferentes a los impuestos, pero no por ello dejan de hacer parte de los tributos, junto con los impuestos, las tasas y las contribuciones⁶. Es así como se considera que los aportes para fiscales y a la seguridad social tienen naturaleza tributaria derivada de su condición de contribución parafiscal,⁷ 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. Es justamente por ello que, 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"*.

En segundo lugar, encuentra el despacho que la parte actora, ni en la demanda ni en el recurso de reconsideración al que hace referencia en el libelo inicial, determina concretamente cuáles normas del ET no pueden ser aplicadas en relación con los aportes al Sistema Integral del Seguridad Social. Sin embargo, recuerda el despacho que, por previsión legislativa contenida en el artículo 156 de

⁵ *Ibidem*.

⁶ Consideró la Corte Constitucional en Sentencia C 134 de 2009, que *"Son tributos, en términos generales, las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad"*

⁷ Entre otras, ver las Sentencias de la Corte Constitucional SU-480 de 1997 y C-644 de 2016.

la ley 1151 de 2007, los procedimientos de liquidación oficial se rigen con lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI.

En ese sentido, el cargo habrá de despacharse desfavorablemente, como quiera que, por un lado, el hecho de que las contribuciones parafiscales no sean como los impuestos no les resta naturaleza tributaria, pues son considerados tributos junto a los impuestos, tasas y contribuciones, por ser prestaciones públicas unilaterales de carácter pecuniario impuestas en virtud de la facultad prevista en el artículo 338 de la Constitución Política; y por otro lado, aun cuando la parte no identifica cuáles normas del ET considera que no deben ser aplicadas a los asuntos relativos a las contribuciones parafiscales, por previsión del legislador a los procedimientos de liquidación oficial se les debe aplicar las normas contenidas en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del el Estatuto Tributario.

- "La UGPP pretende determinar 12 periodos fiscales independientes mediante un solo acto administrativo". // "La UGPP pretende determinar y liquidar mediante un solo acto administrativo las supuestas inexactitudes y liquidar aportes que no fueron presentados (omisiones y moras)".

En estas censuras, el actor cuestiona que en una misma actuación administrativa definida por un mismo acto administrativo no puede desarrollarse la determinación oficial de más de un periodo fiscal ni tampoco se pueden imponer a la vez ajustes por mora y por inexactitud, razón por la cual son nulos los actos demandados al determinar oficialmente las contribuciones a cargo del demandante por mora e inexactitud en los 12 periodos fiscales del año 2013.

A este respecto, recuerda el despacho que para proferir la Liquidación Oficial- acto administrativo a través del cual se determina la obligación del aportante por incumplimiento en la afiliación o autoliquidación y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social-, como se vio atrás, la UGPP debe ajustarse a lo establecido en el Libro V – PROCEDIMIENTO TRIBURARIO- Títulos I -ACTUACIÓN. NORMAS GENERALES-; IV -DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO E IMPOSICIÓN DE SANCIONES; V -DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN- y VI - REGIMEN PROBATORIO- del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas, la norma tributaria dispone que la liquidación oficial de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del

constituyente⁸ y, así mismo, prevé que tanto en los requerimientos como en la liquidación la Administración podrá referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente⁹.

Ahora, si bien estos postulados se refieren concretamente a las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, se considera ajustado a los principios de economía, celeridad y eficiencia consagrados en el artículo 209 de la Constitución Política el liquidar de manera acumulada varios períodos fiscales en los actos administrativos respecto de las obligaciones tributarias del Sistema de la Protección Social, como quiera que las modificaciones propuestas por la autoridad tributaria para cada una de las autodeclaraciones se fundamentan en unos mismos presupuestos de hecho y de derecho¹⁰.

Por otro lado, debe considerarse que, con excepción de la remisión prevista en el artículo 156 de la ley 1151 de 2007, las disposiciones atinentes al procedimiento de determinación oficial a cargo de la UGPP están contenidas en leyes especiales como lo son la ley 1607 de 2012 y la ley 1739 de 2014, en las cuales no se proscribió la facultad de determinar a través de un mismo acto administrativo aportes en mora o inexactos, lo cual se explica en tanto que la UGPP es la competente para desarrollar ambos tipos de determinación.

A este respecto, cabe precisar que la UGPP puede iniciar la acción administrativa para la determinación oficial de los aportes parafiscales a favor del Sistema de la Protección Social previsto en la Ley 1607 de 2012, cuando evidencie presuntos incumplimientos a los deberes de afiliación o pago de aporte en los subsistemas. El incumplimiento de la obligación se puede configurar por omisión, mora o inexactitud en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Protección Social¹¹.

En este orden de ideas, la competencia orgánica y funcional de la UGPP se concentra en adelantar el procedimiento administrativo de determinación de las contribuciones parafiscales del Sistema de Protección Social tanto sobre omisos y como inexactos, razón por la cual no hay lugar a considerar que deba adelantar sus facultades de determinación de manera separada sobre un mismo contribuyente, tal como lo

⁸ Artículo 694, ET.

⁹ Artículo 695 ET

¹⁰ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "A", Bogotá D. C. Providencia del 26 de febrero de 2020. Expediente No. 11001-33-37-041-2017-00068-01. M.P.: Dra. Gloria Isabel Cáceres Martínez.

¹¹ Artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 compilado en el artículo 2.12.1.1. del Decreto Único Reglamentario 1068 de 2015.

sostuvo el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "B", en providencia 09 de abril de 2015¹².

Así, en concepto del despacho, estas censuras del primer cargo no están llamadas a prosperar, como quiera que es contrario a los principios de economía, celeridad y eficiencia el desarrollar múltiples actuaciones administrativas para determinar oficialmente los aportes parafiscales de cada periodo del año y por concepto de mora o inexactitud de manera independiente.

- ***Indebida aplicación del procedimiento para la determinación de las obligaciones***

Sostiene la parte actora que el procedimiento previsto en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 no garantiza el derecho a la defensa de los administrados como sí lo garantiza el procedimiento previsto en los artículos 637, 703, 712 y 715 del Estatuto Tributario.

A este respecto, observa el despacho que los cuestionamientos del actor se dirigen en contra de la regulación legislativa del procedimiento de determinación de obligaciones tributarias a cargo de la UGPP, razón por la cual se estima que la demanda de la referencia resulta improcedente a fin de concretar el interés de la parte actora dado que a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho tiene el fin de anular los actos administrativos de contenido particular que lesionen los derechos subjetivos de las personas para restablecerlos, y no la anulación de disposiciones contenidas en instrumentos normativos como las leyes que ahora cuestiona el actor.

En segundo lugar, debe reiterarse que los cuestionamientos en contra del requerimiento para declarar y/o corregir No. RDC-2016-00174 de 24 de febrero de 2016 escapan del control de esta jurisdicción, por ser aquel un acto administrativo cuya naturaleza de trámite lo sustrae del control judicial.

En tercer lugar, considera el despacho que no tiene vocación de prosperar el cargo del actor en que solicita se anulen los actos demandados por no haber dado aplicación a los artículos 703, 704, 712, 715 y 719 ET en el procedimiento adelantado por la UGPP, como quiera que las normas que regulan el procedimiento adelantado por la parte

¹² Exp. No. 11001-33-37-044-2013-00045-01, MP: Dr. José Antonio Molina Torres.

demandada está previsto en normas especiales, en atención a sus particularidades, como se estudia a continuación.

La Ley 1151 de 2007 creó la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-, otorgándole la tarea de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social¹³. Para lo cual, se le otorgó la facultad de (i) verificar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación; (ii) solicitar a los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás administradores de estos recursos, la información necesaria a efectos de establecer la ocurrencia de los hechos generadores de la obligación; (iii) adelantar las investigaciones y diligencias que estime convenientes para establecer la existencia de los hechos; (iv) efectuar labores de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la protección Social ¹⁴ y; (v) proferir las liquidaciones oficiales a que haya lugar¹⁵. Además de la función de sancionar a los empleadores por los incumplimientos establecidos en los artículos 161, 204 y 210 de la Ley 100 de 1993¹⁶.

De acuerdo con lo dicho, la UGPP puede iniciar la acción administrativa para la determinación oficial de los aportes parafiscales a favor del Sistema de la Protección Social previsto en la Ley 1607 de 2012, cuando evidencie presuntos incumplimientos a los deberes de afiliación o pago de aporte en los subsistemas.

El incumplimiento de la obligación se puede configurar por omisión, mora o inexactitud¹⁷ en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Protección Social. El artículo primero del Decreto 3033 de 2013, compilado en el artículo 2.12.1.1. del Decreto Único Reglamentario 1068 de 2015, los define de la siguiente manera:

En primer lugar, se presenta omisión en la afiliación cuando, existiendo la obligación, no se realiza la afiliación a alguno de los subsistemas que integran el Sistema de la Protección Social y como consecuencia de ello, se prescinde de la

¹³ Artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. (...)."

¹⁴ Artículo 178 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ Art. 1 Decreto Ley 169 de 2008

¹⁶ Artículo 6 del Decreto 575 de 2013.

¹⁷ Artículo 1 del Decreto 3033 de 2013 compilado en el artículo 2.12.1.1. del Decreto Único Reglamentario 1068 de 2015.

declaración y pago de las respectivas contribuciones parafiscales. También puede presentarse omisión en la vinculación cuando no se reporta la novedad de ingreso a alguna de las administradoras del Sistema de la Protección social y, por tanto, no se realiza el pago de los aportes a los subsistemas.

En segundo lugar, se configura la inexactitud cuando habiéndose presentado la declaración y pago de los aportes, la autoliquidación presenta un menor valor declarado y pagado frente a los aportes que efectivamente el aportante se encontraba en la obligación de declarar y pagar.

Por último, se evidencia mora cuando, a pesar de existir afiliación, no se genera la autoliquidación acompañada del respectivo pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social en los plazos establecidos.

- Requerimiento para declarar y/o corregir

Para determinar las obligaciones relativas al Sistema de Seguridad Social, la UGPP requiere al presunto infractor la información para establecer la existencia del hecho generador¹⁸ y en el evento en que compruebe la omisión o incorrecta liquidación de los aportes al Sistema Integral de la Protección Social deberá expedir el requerimiento para declarar y/o corregir proponiendo las obligaciones pendientes, de lo contrario archivará el expediente.

Notificado el requerimiento para Declarar o Corregir, el aportante cuenta con el término de tres (3) meses para aceptar la propuesta presentada por la UGPP o manifestar los motivos de su desacuerdo. Si el requerido no se acoge a la propuesta de la entidad, ésta procederá a expedir dentro de los seis (6) meses siguientes la respectiva liquidación oficial, contra la cual procede el recurso de reconsideración que debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación y, ser resuelto y notificado por la UGPP dentro del año siguiente¹⁹.

¹⁸ Al respecto, el artículo 21 del Decreto 575 de 2013 otorga la función en cabeza de la Subdirección de Determinación de Obligaciones de adelantar las investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la liquidación y pago de aportes parafiscales de la protección social.

¹⁹ Artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 vigente a partir de publicación en el Diario Oficial No. 49.374, esto es el 23 de diciembre de 2014, derogando expresamente *los artículos 498-1 y 850-1 del Estatuto Tributario, y las demás disposiciones que le sean contrarias*.

- Liquidación oficial

Una vez la UGPP realiza la verificación de las objeciones o pagos presentados por el aportante frente al requerimiento para declarar y/o corregir, procede a expedir la liquidación oficial aplicando las normas procedimentales a las que remite el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Ahora bien, de conformidad con el Estatuto Tributario, las liquidaciones oficiales de revisión deben contener (a) la fecha de expedición del acto administrativo, en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación; (b) el período gravable a que corresponda; (c) la identificación del contribuyente, esto es el nombre o razón social; (d) el número de identificación tributaria; (e) bases de cuantificación del tributo; (f) monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente; (g) explicación sumaria de las modificaciones efectuadas en lo concerniente a la declaración y (h) firma o sello del control manual o automatizado²⁰.

- Recurso de reconsideración

El recurso de reconsideración corresponde a la actuación dentro del proceso en la cual el aportante puede discutir los valores determinados en la liquidación oficial. Para interponerlo, deberá cumplir con los siguientes requisitos a saber²¹:

- a) Ser formulado por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad;
- b) Ser interpuesto dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial;
- c) Ser interpuesto directamente por el aportante o a través de apoderado o representante cuando se acredite la personería para actuar.

Es importante precisar que en esta etapa, por expresa disposición legal, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir²². En caso de no cumplirse con estos requisitos, la administración cuenta con el término de un mes siguiente a la interposición del recurso para dictar auto inadmisorio, contra el cual procede el

²⁰ Artículo 712 del ET.

²¹ Artículo 722 del Estatuto Tributario

²² Artículo 723 del Estatuto Tributario

recurso de reposición ante el mismo funcionario dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación y debe resolverse dentro de los cinco (5) días siguientes a su interposición²³.

Como se puede observar, no es dable acceder a la solicitud del actor tendiente a que se anulen los actos administrativos demandados porque el procedimiento dentro del cual fueron expedidos no se acomoda a las previsiones de los artículos 703, 704, 712, 715 y 719 ET, debido a que el procedimiento con base en el cual debe adelantar la UGPP sus funciones y competencias está regulado en disposiciones contenidas en las normas especiales estudiadas en precedencia.

- ***Violación del principio de economía***

En este cargo se cuestiona que la UGPP en el proceso de fiscalización no realizó las validaciones necesarias en cumplimiento del artículo 684 del ET, y se limitó a efectuar algunos cruces contables con el objetivo de invertir la carga de la prueba, en detrimento y violación del principio de la economía dado que fue excesivamente oneroso para el contribuyente asumir la carga probatoria que considera le asistía a la autoridad tributaria.

Sin embargo, dada su relación de interdependencia con el cargo segundo de la demanda- a través del cual sostuvo el actor que la UGPP no solo se limitó a hacer un juicio y valoración sobre el cruce de información sin constatar la situación real de los aportes liquidados, sino que también pretendió invertir la carga de la prueba imponiéndole el deber de demostrar lo reiterado-,el despacho se permitirá dar solución a estas censuras de manera unificada.

En primer lugar, concretamente en cuanto al cuestionamiento acerca de por qué la autoridad tributaria no practicó pruebas adicionales, observa el despacho que la parte actora se abstiene de argumentar cuales medios probatorios que no fueron tenidos en cuenta por parte de la autoridad tributaria hubiesen tenido la vocación de variar el sentido de la decisión administrativa contenida en los actos demandados.

²³ Artículo 726 *ibídem*.

En segundo lugar, se observa que, dadas las particularidades del procedimiento de determinación oficial de los tributos, al contribuyente le asistía la carga de acreditar los hechos económicos generadores de los gravámenes a su cargo, tal como se pasa a explicar.

En materia tributaria, la carga jurídico-procesal 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.

La carga de la prueba tributaria se distingue, tanto en los procesos administrativos como en los judiciales, 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 cuantitativamente la obligación tributaria sustancial.

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*,²⁴ 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.

Incluso, las facultades inquisitivas le permiten a la administración en ciertos casos²⁵ determinar la obligación tributaria con fundamento en indicios, presunciones e incluso estimaciones, razón por la cual el llamado *non liquet* no tiene lugar en materia tributaria y por el contrario, la falta de aportación de medios probatorios de comprobación a cargo del administrado, no conlleva ni la inexistencia de los supuestos del hecho gravado ni a la imposibilidad de determinar oficialmente de la obligación sustancial.

²⁴ Piza Rodríguez, J. R, en Análisis crítico de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016. 2016, p. 241, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

²⁵ Estatuto Tributario, artículos 754 y 754-1

En este orden de ideas, cobra relevancia el artículo 746 del ET en tanto que, pese la presunción de veracidad que recae sobre los denuncios tributarios del contribuyente y que da por ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, tal presunción no es legal y 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 está eximido el contribuyente de demostrar los hechos denunciados en las declaraciones tributarias, sus correcciones y respuestas a requerimientos²⁶.

Es así como, aunque la administración está llamada a desvirtuar la veracidad presunta de los hechos declarados, en virtud de sus amplias facultades, 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 facticos que sustentan su teoría del caso tiene lugar durante la actuación administrativa de fiscalización, determinación y discusión, al responder los requerimientos previos a la expedición de liquidaciones oficiales y al interponer los recursos en contra de estas; igualmente, de acuerdo con la ley 1437 de 2011²⁷, también tiene 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

²⁶ Al respecto, ver la sentencia de la Sección Cuarta, del Consejo de Estado del 20 de enero de 2017, Exp. 20551.

²⁷ CPACA, artículos 162 numeral 5, 166 numeral 1, 173 y 212.

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.²⁸

(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 de los artículos 178 y 180 de la ley 1607 de 2012, 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 facticos del hecho 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 que ocupa al despacho, como quiera que ya en caso de que se haya presentado la respectiva declaración con inexactitud, como en caso de omisión, dado que la administración ejerza sus facultades de fiscalización y determinación el aportante estará llamado a acreditar a través de los medios probatorios correspondientes los supuestos de hecho que 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, no prospera la censura por violación al principio de economía, ni tampoco el Cargo segundo de la demanda.

- ***Firmeza de las autodeclaraciones de liquidación de aportes al Sistema de seguridad Social Integral y aportes parafiscales***

En este cargo, la parte actora sostiene que, con fundamento en el artículo 714 del Estatuto Tributario, adquirieron las autodeclaraciones presentadas por el contribuyente, razón por la cual no podían ser modificadas por parte de la UGPP a través de los actos administrativos demandados.

En lo referente a la caducidad para iniciar las acciones sancionatorias y de

²⁸ Consejo de Estado, Sentencia de 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, la ley 1607 de 2012 estableció, expresamente, el término de cinco (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, para notificar el requerimiento de información o el pliego de cargos; salvo que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, pues en estos casos el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida²⁹.

Sin embargo, esta disposición normativa entró en vigencia a partir de la promulgación de la Ley, el 26 de diciembre de 2012³⁰, lo que significa que, en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria contenido en el artículo 363 de la Constitución Política, es en ese momento que comenzó a producir efectos jurídicos y resultó aplicable para las situaciones jurídicas presentadas, luego aquellas que se consolidaron en forma definitiva al amparo de la normativa anterior, escapan de su ámbito de aplicación³¹.

Así las cosas, solo para periodos anteriores resulta procedente acudir a lo previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 por tratarse de la norma anterior vigente para asuntos relativos a las contribuciones parafiscales, y con ello al artículo 714 del Estatuto Tributario por la remisión expresa que está disposición realiza para los procedimientos de liquidación oficial³².

Nótese que el artículo 714 del Estatuto Tributario fijó el término para que la administración ejerciera la facultad de fiscalizar y determinar los periodos comprendidos en las autodeclaraciones, que para el caso particular son las Planillas Integradas de Liquidación de Aportes – PILA, las cuales adquieren firmeza si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha de presentación extemporánea, la UGPP no ha notificado el requerimiento para declarar y/o corregir.

Respecto a la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes – PILA, cabe anotar que

²⁹ Parágrafo segundo del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012.

³⁰ Diario Oficial No. 48.655

³¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de septiembre de 2014, radicado No. 54001-23-31-000-2005-01253-01(19784). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³² Ver Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B. Fallo del 30 de agosto de 2018. Radicado No. 250002327000-2015-00266-00. M.P.: Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda y subsección A. Sentencia del 26 de febrero de 2020, radicado No. 11001-33-37-041-2017-00068-01. M.P.: Gloria Isabel Cáceres Martínez.

corresponden al mecanismo utilizado para la autoliquidación y pago de aportes de manera unificada al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales³³ en la cual los aportantes reportan la información para cada uno de los subsistemas a los que el cotizante está obligado a aportar, por tanto, constituye la declaración tributaria.

Precisado lo anterior, debe señalarse que, una vez en firme la liquidación por haber transcurrido el término previsto en el artículo 714 del ET, se torna inmodificable, de manera que la UGPP pierde la facultad de fiscalización y determinación de los periodos declarados en la Planilla PILA³⁴.

Conforme con lo expuesto, es dable concluir que el término de caducidad de cinco (5) años previsto para iniciar el procedimiento de determinación de oficial de las obligaciones al Sistema de la Protección Social opera exclusivamente para las situaciones jurídicas presentadas desde la entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012. En ese orden de ideas, como los periodos fiscales cuyos aportes fueron determinados oficialmente mediante los actos demandados corresponden a la anualidad 2013, es decir con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 1607 de 2012, no es dable acceder a la solicitud de la parte actora, pues no resulta aplicable el termino de que trata el artículo 714 ET.

- ***Violación al debido proceso y al espíritu de justicia***

En este cargo, censura la parte actora que la UGPP violó el debido proceso y espíritu de justicia al tomar un referente diferente a la realidad objetiva de los hechos. Sin embargo, la parte demandante no precisa a cuál es la realidad objetiva de los hechos y construye su censura a manera de conclusión del cargo primero. Luego, de acuerdo con el estudio de los restantes elementos del primer cargo de nulidad, no avizora el despacho una violación concreta al principio de justicia tributaria, razón por la cual el cargo primero de nulidad ha de despacharse desfavorablemente por entero.

Tercer cargo: "CORRECCIONES".

En este cargo, la parte actora solicita sean tenidas en cuenta algunas planillas de corrección tipo N que fueron pagadas con posterioridad a la expedición y notificación de la liquidación oficial, de manera que se modifique la liquidación

³³ Decretos 3667 de 2004 y 1465 de 2005, los cuales fueron compilados en los artículos 3.2.3.1, 3.2.3.4 a 3.2.3.8 del título 3 de la parte 2 del Libro 3 del Decreto 780 de 2016.

³⁴ 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.

eliminando los ajustes pagados mediante las planillas de corrección.

Sin embargo, encuentra el despacho que la decisión administrativa de no tener en cuenta pagos posteriores a la notificación de la liquidación oficial no es violatoria de los derechos de la parte demandante, como quiera que el pago efectuado tuvo lugar justamente como consecuencia de los ajustes determinados en la misma liquidación oficial y en ese sentido el pago no tiene la virtud de modificar el acto estimatorio.

Por otro lado, comprende el despacho que los pagos realizados como consecuencia de los ajustes determinados en la Liquidación oficial pueden ser presentados a manera de excepción parcial al mandamiento de pago que llegare a expedir la UGPP en su contra, en virtud del procedimiento previsto para los procesos administrativos de cobro coactivo a cargo de la autoridad tributaria, por lo que el hecho de que no se modifique la liquidación oficial no significa una violación a los derechos del contribuyente inexacto.

En tercer lugar, considera el despacho que no hay lugar a eliminar los ajustes determinados en la Liquidación Oficial que fueron pagados por el demandante mediante las planillas de corrección tipo N, dado que ello equivaldría a exonerarle del pago de la sanción por inexactitud que le fue impuesta en el acto de determinación oficial.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, en virtud del artículo 179 de la ley 1607 de 2012, si el aportante hubiera corregido por inexactitud sus autoliquidaciones antes de que la UGPP le hubiera notificado la Liquidación oficial, habría tenido que cancelar una sanción apenas equivalente al 35% del mayor valor a pagar, que se generara entre la corrección y la declaración inicial, pero al haber procedido a corregir por inexactitud solo una vez la UGPP notificó la Liquidación Oficial, la sanción equivale ya al 60% de la diferencia y eliminar los ajustes supondría una exoneración del pago de la sanción a cargo del actor.

En tal orden de ideas, no hay lugar a anular los ajustes que fueron pagados con posterioridad a la notificación del acto por medio del cual fueron determinados. No prospera el cargo.

- Ajustes por mora

El censor afirma que los actos demandados son nulos por cuanto la UGPP no dio aplicación a los aportes pagados mediante las planillas tipo "M" arrimadas al

expediente administrativo durante la actuación de determinación oficial, en relación con los subsistemas de Pensión, ARL, CCF, SENA e ICBF. De acuerdo con el recurso de reconsideración radicado por el contribuyente, las planillas tipo "M" a las que hace referencia son las siguientes:

| EMPLEADO | N° PLANILLA | PERIODO | TIPO | VALOR |
|--------------------------------|--|---------|------|------------|
| Álvarez Bonet Martha Gregoria | 19673748 | 2013-01 | M | \$ 78.700 |
| Pérez Pérez Jasenis del Carmen | 19673748 | 2013-01 | M | \$ 207.700 |
| Pérez Guzmán Maura | 20778265 21106917 | 2013-03 | M | \$ 201.800 |
| | | 2013-04 | M | \$ 168.100 |
| Pérez Sánchez Bernardo Manuel | 23217347 | 2013-00 | M | \$ 172.000 |
| Contreras Arias Rosmery | 26518381 26518449 26518510 26518531 | 2013-01 | M | \$ 3.000 |
| | | 2013-02 | M | \$ 73.700 |
| | | 2013-03 | M | \$ 73.700 |
| | | 2013-04 | M | \$ 73.700 |
| Rosso Robinson Ricardo | 26517876 26517919 | 2013-01 | M | \$ 100.000 |
| | | 2013-02 | M | \$ 100.000 |
| Suares Ricardo Juan Luis | 23222299 | 2013-09 | M | \$ 199.500 |
| Campo Dilueña Dilver Enrique | 23217347 | 2013-09 | M | \$ 184.900 |
| Viloria Guerra Katia Andrea | 21106919 | 2013-04 | M | \$ 173.800 |
| Sierra Canero Eliecer | 16390164 | 2013-04 | | \$ 228.432 |

La parte demandante no aportó con la demanda las copias de las planillas pagadas. Sin embargo, de los anexos al recurso de reconsideración obrante en el disco compacto de los antecedentes administrativos, encuentra el despacho que solo obran las siguientes planillas tipo M:

- N. 26518381, por el periodo 2013-02, trabajador CONTRERAS ARIAS ROSMERY, con pago por valor de 3.000 únicamente en el sistema Salud.
- N. 26518449, por el periodo 2013-03, trabajador CONTRERAS ARIAS ROSMERY, con pago por valor de 73.700 únicamente en el sistema Salud.

- N. 26518510, por el periodo 2013-04, trabajador CONTRERAS ARIAS ROSMERY, con pago por valor de 73.700 únicamente en el sistema Salud.
- N. 26518531, por el periodo 2013-05, trabajador CONTRERAS ARIAS ROSMERY, con pago por valor de 73.700 únicamente en el sistema Salud.
- N. 26517876, por el periodo 2013-02, trabajador ROSSO ROSSO ROBINSON RICARDO, con pago por valor de 100.000 únicamente en el sistema Salud.
- N. 26517919, por el periodo 2013-03, trabajador ROSSO ROSSO ROBINSON RICARDO, con pago por valor de 100.000 únicamente en el sistema Salud.

No obstante, advierte el despacho que ninguna de estas planillas contiene un pago por los subsistemas Pensión, ARL, CCF, SENA e ICBF.

En tal orden de ideas, el cargo no está llamado a prosperar, como quiera que i) la parte actora no cumplió con la carga probatoria de arrimar copia de las planillas tipo M que aduce fueron pagadas por mora en relación con los trabajadores ALVAREZ BONET MARTHA GREGORIA, PEREZ PEREZ JASENIS DEL CARMEN, PEREZ SANCHEZ BERNARDO MANUEL, PEREZ GUZMAN MAURA, SUARES RICARDO JUAN LUIS, SIERRA CANERO ELIECER, VILORA GUERRA KATIA ANDREA, CAMPO DILUEÑA DILVER ENRIQUE. Y ii) en relación con los trabajadores CONTRERAS ARIAS ROSMERY y ROSSO ROSSO ROBINSON, si bien aporta las planillas aducidas, aquellas no acreditan pagos en los subsistemas Pensión, ARL, CCF, SENA e ICBF.

Cuarto cargo: "DISCUSIÓN DEL ASUNTO DE FONDO".

- Ajustes por inexactitud

El censor afirma que los actos demandados son nulos por cuanto integran en el cálculo del IBC pagos que no son salariales. Se pronuncia el despacho de manera particular respecto de cada uno de los pagos, atendiendo a la estructura argumentativa de la demanda:

1. Bonificaciones por mera liberalidad

Cuestiona el demandante que la UGPP no excluyó del cálculo del IBC aquellos pagos a título de bonificación por mera liberalidad que fueron pactados como no salariales por el demandante y sus empleados.

Pues bien, en tratándose de los acuerdos de las partes para estipular pagos extralegales que se cancelan de forma ocasional o habitual, la Corte Constitucional, al estudiar el alcance e interpretación del artículo 128 del C.S.T, ha señalado que además de provenir de la autonomía de las partes, revisten de validez y eficacia siempre y cuando el rubro no ostente la connotación salarial³⁵.

Ahora bien, la norma laboral ha establecido que tanto los auxilios como bonificaciones habituales constituyen salario pero no ostentan la misma naturaleza los denominados auxilios o bonificaciones ocasionales que por mera liberalidad se pagan al trabajador, ni aquellos habituales extralegales cuando expresamente lo pactan las partes de la relación laboral convencional o contractualmente, siempre que no excedan el límite del 40 % previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010³⁶ ya que de lo contrario, harán parte del ingreso base de cotización para el pago de los aportes a los subsistemas de la Protección Social en Salud, Pensión y Riesgos Laborales.

Tratándose de las bonificaciones, de manera reiterada el Consejo de Estado³⁷ ha dicho que lo determinante para establecer si aquellas que un empleador le paga a su trabajador deben ser tenidas en cuenta para efectos de calcular el aporte parafiscal, es si no son extralegales y constituyen salario, ya sea por esencia o porque no existe pacto entre las partes intervinientes en la relación laboral de excluirlas del salario (pacto de exclusión salarial).

Igualmente, recalcó que "para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda excluir de la base de los aportes (nómina mensual de salarios), las bonificaciones extralegales expresamente excluidas por las partes como factor salarial debe probar que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no son constitutivos de salario"³⁸.

Es decir, corresponde al aportante probar que en la liquidación de los aportes parafiscales propuesta por la Administración no se debe tener en cuenta el pago por concepto de bonificaciones, por encontrarse en una posición privilegiada respecto de la posibilidad de acreditar la desalarización de las bonificaciones.

³⁵ Corte Constitucional. Sentencia T-1029 del 29 de noviembre de 2012. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

³⁶ Sentencia del 6 de agosto de 2014 del Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, radicación No. 25000-23-27-000-2011-00336-01(20030). Reiteración del alcance de los artículos 127 y 128 del C.S.T.

³⁷ Cfr. la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en las sentencias del 17 de marzo de 2016, radicado Nro. 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de junio de 2016, radicado nro. 250002337000-2012-00409-01 (20873), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁸ Cfr. la sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En cuanto a los pagos por concepto de beneficios, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca precisó que serán no constitutivos de salario si han sido expresamente pactados entre las partes, de manera que, para darle esta connotación, es necesario que obre prueba de que se ha realizado dicho acuerdo entre el empleador y el trabajador, ya sea de forma contractual o convencional³⁹.

Ahora bien, en el caso de marras, la parte actora sostiene que estableció un pacto expreso de desalarización con sus trabajadores, pero que aquel pacto fue verbal. En ese sentido, pese a que la legislación laboral no exige que el pacto sea solemne y se eleve por escrito, no se entiende eximido el demandante de aportar medios de prueba que acrediten la realidad de su alegación.

Sin embargo, el demandante no aportó pruebas que acreditaran los pactos verbales, razón por la cual no tiene vocación de prosperar el cuestionamiento relativo a los pagos a título de bonificaciones por mera liberalidad, no por ser pactos verbales, sino porque el demandante se abstuvo de cumplir la carga probatoria que tiene en su cabeza para probar que realizó los pactos de desalarización.

2. Auxilios de movilidad y de alimentación y limitante del 40%

Sostiene la parte actora que los pagos realizados por estos conceptos no pueden integrar el IBC debido a que no son rubros que enriquecen al trabajador. La parte pasiva coincide en esta afirmación.

No obstante, considera la parte demandante que al no ser pagos representan un ingreso real para el trabajador, tampoco pueden incluirse en el IBC en el exceso del 40% de que trata el artículo 30 de la ley 1393 de 2010.

Pues bien, la ley 1393 de 1993 estableció en el artículo 30 el límite del 40% para excluir de la determinación del ingreso base de cotización aquellos emolumentos que no constituyen salario⁴⁰, como *medida en materia de control a la evasión y elusión de cotizaciones y aportes al Sistema de la Protección Social*, lo que comporta que su propósito no fue modificar o redefinir el concepto de salario, sino evitar algunas conductas de los empleadores que puedan llegar a tener como

³⁹ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, subsección B. Sentencia del 05 de febrero de 2020. Radicado No. 110013337040201400257-01. M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña. Demandante: CADENA COMERCIAL OXXO COLOMBIA S. A. S. Demandado: UGPP.

⁴⁰ Artículo 30. Sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% de la remuneración.

resultado reducir la base de sus aportes al sistema integral de seguridad social⁴¹ y fijar un tope máximo para efectos de depurar el IBC.

Precisamente en este sentido, la exposición de motivos del proyecto de ley dispuso que el propósito de la norma no es otro que *“adoptar medidas que permitan generar nuevos recursos al sistema para superar el deterioro financiero del mismo, así como para asegurar el avance en materia de cobertura universal y unificación de planes de beneficios. De esta manera, se requiere la consecución de nuevas fuentes de recursos, y la potenciación y optimización de los recursos existentes, especialmente a través de medidas integrales que permitan ejercer un control eficaz a la evasión y elusión en el pago de las cotizaciones y mediante la reorientación de los recursos al interior del sistema”*⁴².

Es decir que la iniciativa legislativa buscó fortalecer el equilibrio financiero del Sistema de Seguridad Social mediante la adopción de medidas dirigidas a la obtención de recursos para la financiación de servicios prestados a la población en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que se atiende a través de la red hospitalaria pública, de conformidad con los lineamientos definidos por la Corte Constitucional en las sentencias T-760 de 2008 y C-252 de 2010.

Así pues, el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 prevé la obligación de los empleadores -al momento de efectuar la liquidación y pago de aportes a la seguridad social- de verificar que “los pagos no constitutivos de salario”, cualquiera sea su denominación, no superen el límite del total de la remuneración, entendida esta como la contraprestación económica que surge por la prestación del servicio, dado que las sumas que excedan dicho porcentaje harán parte del ingreso base de cotización (IBC) para el pago de los aportes a los subsistemas de la protección social en salud, pensión y riesgos laborales⁴³.

⁴¹ Ver Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de agosto de 2019, radicado No. 25000-23-37-000-2016-01259-01(24259). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y Corte Suprema de Justicia, Sala Casación Laboral. SL5159-2018 sentencia del 14 de noviembre de 2018. M.P.: Clara Cecilia Dueñas Quevedo.

⁴² Oscar Iván Zuluaga Escobar, Ministro de Hacienda y Crédito Público y Diego Palacio Betancourt, Ministro de la Protección Social. Exposición de Motivos al Proyecto de Ley 280-2010 Cámara. Publicada en la Gaceta del Congreso No. 128 del 20 de abril de 2010. Corresponde al proyecto de Ley presentado en aras de definir rentas de destinación específica para la salud, adoptar medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, que dio origen posteriormente a la promulgación de la Ley 1393 de 2010.

⁴³ Al respecto, consultar Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de agosto de 2019, Exp. 24259 y del 24 de octubre de 2019, Exp. 24085 C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Así como Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B. Providencia del 11 de octubre de 2018. Radicado No. 25000-23-37-000-2015-01074-00. M.P. Dra. Carmen Amparo Ponce Delgado.

Ahora, frente al concepto de remuneración para los efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, ha de señalarse que corresponde a aquellos pagos que tienen su fuente próxima o inmediata en el servicio personal prestado por el trabajador, esto es que depende directamente del trabajo realizado⁴⁴. En otras palabras, la labor realizada es la que da lugar a la contraprestación económica de parte del empleador como retribución del servicio establecido en el contrato de trabajo.

De manera que comprende el despacho que la alegación de la parte actora no tiene vocación de prosperar, como quiera que pese a que los pagos realizados a título de auxilios de movilidad y alimentación no son pagos salariales, ello no le sustrae al contribuyente de incluirlos en el IBC en tanto excedan el 40% de la remuneración, pues por expresa previsión legal contenida en el 30 de la Ley 1393 de 2010, para efectos de calcular la base de salud y pensiones, debe tenerse en cuenta todo rubro que no constituya salario que supere el 40% de la remuneración total del trabajador, pues *"la norma busca precisamente limitar o fijar como tope máximo para efectos de depurar el IBC el 40% de la remuneración total, como se infiere del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 que explícitamente dispuso que únicamente para efectos de la cotización a pensión y salud de que tratan los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, "los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración"*.⁴⁵

De manera que al no prosperar las alegaciones relativas a los ajustes por mora y por inexactitud, el cargo cuarto de la demanda debe despacharse negativamente.

CARGO QUINTO. "DE LAS NOVEDADES DE LOS TRABAJADORES"

En este cargo, cuestiona los ajustes por inexactitud en el subsistema Salud respecto de los trabajadores de los que se reportó novedad de licencia remunerada. Sostiene que a partir de los comprobantes de nómina aportados durante la actuación administrativa se prueba que el demandante realizó los aportes correctamente.

⁴⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, Sala de Descongestión No. 2. SL4501-2019, radicación No. 66659 del 21 de octubre de 2019. M.P.: Cecilia Margarita Durán Ujueta.

⁴⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre de 2019, Exp. 24085 C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Pues bien, a folios 66 a 79 del recurso de reconsideración, aportó la parte demandante comprobantes de pagos de nómina, pero en ninguna de tales documentales se advierten descuentos o no pagos por conceptos de licencias no remuneradas. Sin embargo, ello es irrelevante, como quiera que aun cuando se probaran las novedades de licencia no remunerada, como se verá a continuación, ello no exime al empleador de realizar los aportes a salud.

Al respecto, el artículo 51 del C.S.T. contempla siete causales de suspensión temporal del contrato de trabajo que dan lugar a la interrupción de la prestación del servicio por parte del trabajador y el pago de los salarios por el tiempo de su duración. En concordancia con los mencionados efectos, el artículo 71 del Decreto 806 de 1998 exime al trabajador de la obligación de realizar el pago de los aportes durante el periodo que dure la suspensión; empero, la norma no estableció la misma exclusión respecto del empleador, por lo que la demandante se encuentra llamada a realizar los aportes que le corresponden con base en el último salario base reportado con anterioridad a la suspensión temporal. Por lo tanto, no prospera el cargo.

CARGO SEXTO. "DE LA INEXACTITUD SANCIONABLE".

En este cargo solicita que, en aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario, se le releve al actor del pago de la sanción por inexactitud, puesto que sostiene que la inexactitud tiene origen en un error de apreciación o diferencia de criterios entre la UGPP y la sociedad.

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 factico 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 de error en derecho, 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 humana⁴⁶, la garantía del debido proceso⁴⁷ se concreta, entre otras, en la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, razón por la cual es irrelevante que en la legislación se reconozca de manera explícita 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"⁴⁸

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"*⁴⁹.

⁴⁶ Preámbulo y artículo 1 de la Constitución Política.

⁴⁷ Artículo 29 de la Constitución Política.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ *Ibidem*.

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 conciencia 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.

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*⁵⁰, 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 técnica⁵¹, a sus relaciones con otras normas del ordenamiento⁵², o a los defectos legislativos de los que adolezca⁵³—; 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 aplicación⁵⁴.

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 sostiene 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, señalando que es la administración

⁵⁰ 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).

⁵¹ 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).

⁵² En ese sentido, sentencia del 10 y del 16 de octubre de 2019 (exps. 22485 y 23361, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

⁵³ 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).

⁵⁴ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto

tributaria la que ha incurrido en el error sobre la aplicación del derecho⁵⁵, como pretendió demostrar en los cargos de nulidad precedentes. Sin embargo, se abstuvo de cumplir la carga argumentativa debida a efectos de acreditar el error sobre la aplicación del derecho en que incurrió el declarante, lo cual es requisito de procedibilidad para la exoneración de la sanción impuesta.

Para el Despacho, no se advierte el error en la aplicación del derecho pues, como se vio del estudio de legalidad efectuado sobre los actos demandados a la luz de los cargos de nulidad elevados, es claro que la determinación oficial de los gravámenes a cargo de TALENTOS SAS fue realizada por la UGPP conforme al ordenamiento aplicable.

Luego, al no existir una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable, sino el desconocimiento de este por la parte actora, se encuentra acreditado que la demandante omitió declarar los gravámenes a su cargo conforme al calculo del IBC al que se encontraba obligada y ello a la postre derivó 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.

Habiendo sido estudiados todos los cargos de nulidad sin que prosperara ninguno de ellos, corresponde al despacho negar las pretensiones de la demanda en la parte resolutive, previa consideración 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, se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el

⁵⁵ F. 79 de la demanda, párrafo primero.

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 CGP⁵⁶. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas⁵⁷, 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 190).

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,

FALLA

PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda, conforme lo considerado en la parte motiva de esta providencia.

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

⁵⁶ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

⁵⁷ Artículo 365 del Código General del Proceso.

TERCERO: Medidas adoptadas para hacer posibles los trámites virtuales (Decreto 806 de 2020): 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 Proceso⁵⁸ y 3 del Decreto 806 de 2020⁵⁹ 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
- abel.cupajita@sescolabogados.com
- abel.cupajita@gmail.com

⁵⁸ CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO ARTÍCULO 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.

⁵⁹ DECRETO 806 DE 2020. ARTÍCULO 3. Deberes de los sujetos procesales en relación con las tecnologías de la información y las comunicaciones. Es deber de los sujetos procesales realizar sus actuaciones y asistir a las audiencias y diligencias a través de medios tecnológicos. Para el efecto deberán suministrar a la autoridad judicial competente, y a todos los demás sujetos procesales, los canales digitales elegidos para los fines del proceso o trámite y enviar a través de estos un ejemplar de todos los memoriales o actuaciones que realicen, simultáneamente con copia incorporada al mensaje enviado a la autoridad judicial. Identificados los canales digitales elegidos, desde allí se originarán todas las actuaciones y desde estos se surtirán todas las notificaciones, mientras no se informe un nuevo canal. Es deber de los sujetos procesales, en desarrollo de lo previsto en el artículo 78 numeral 5 del Código General del Proceso, comunicar cualquier cambio de dirección o medio electrónico, so pena de que las notificaciones se sigan surtiendo válidamente en la anterior. Todos los sujetos procesales cumplirán los deberes constitucionales y legales para colaborar solidariamente con la buena marcha del servicio público de administración de justicia. La autoridad judicial competente adoptará las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento.

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.

CUARTO: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de remanentes, si a ello hubiere lugar.

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:

f26fd255d3f472e221096f4341a49eb6d4a5c80fbda95e8179f9f3953699c29a

Documento generado en 07/09/2020 11:17:41 p.m.