



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

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintiuno (2021)

RADICACIÓN	11001 3337 042 <u>2018-00232 00</u>
TIPO:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	ALEJANDRO GARCÉS LLOREDA
DEMANDADA:	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - 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:

Alejandro Garcés Lloreda, cédula de ciudadanía No. 19.057.572 dirección virtual de notificaciones: jfescandon@escandonabogados.com

Demandada:

Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –UGPP, dirección virtual de notificaciones: notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co

OBJETO

DECLARACIONES

- **PRINCIPALES**

Nulidad absoluta de las siguientes resoluciones:

- a. RDO 2017-00358 del 18 de abril de 2017, que liquida oficialmente por omisión en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en el subsistema de Salud.
- b. RDC 2018-00332 del 2 de mayo de 2018, que resuelve recurso de reconsideración.

- **SUBSIDIARIAS**

Nulidad parcial por pago parcial de la obligación, y reliquidación de las obligaciones objeto de determinación oficial:

- a. RDO 2017-00358 del 18 de abril de 2017 que profiere liquidación oficial por omisión en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en el subsistema de Salud.
- b. RDC 2018-00332 del 2 de mayo de 2018 que resuelve recurso de reconsideración.

CONDENAS:

Se solicita la indemnización del daño emergente de la siguiente manera:

- 1.-Se reconozca el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica del demandante, equivalente a 14 SMLMV.
- 2.-Se reconozca los gastos en los que incurrió durante el periodo que duró la investigación administrativa, equivalente a 12 SMLMV.
- 3.-Se condene en costas y agencias en derecho a la UGPP.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

1. El 11 de agosto de 2016, la Dirección de Parafiscales de la UGPP expidió oficio de acción persuasiva con radicado No. 20161035754741 con el objetivo de invitar al señor Alejandro Garcés Lloreda a realizar aportes al SGSS.
2. El 31 de agosto de 2016 la Subdirección de Determinación de obligaciones de la UGPP emitió requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD 2016-00828 en el que indicó al señor Garcés Lloreda que presuntamente no

cumplió con la obligación de afiliarse al SGSS en salud durante los periodos de enero a diciembre de 2014 y en consecuencia no efectuó el pago de los aportes correspondientes.

3. En razón a la acción persuasiva, el señor Garcés se afilió y cotizó al SGSS en salud desde el mes de octubre de 2016.
4. Nuevamente, el 29 de noviembre de 2016 la Dirección de Parafiscales de la UGPP expidió nuevo oficio de acción persuasiva con radicado No. 20168990395211 en el que invitó al demandante a realizar aportes al Subsistema General de Seguridad Social en Salud.
5. El 18 de abril de 2017, la Subdirección de Determinación de Obligaciones, emitió liquidación oficial No. RDO 2017-00358 por i) omisión al subsistema de salud año 2014, la suma de \$23.100.000; y ii) sanción por omisión, por valor de \$46.200.000.
6. La liquidación oficial fue notificada el 24 de abril del mismo año.
7. Dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto, el demandante radicó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial No. RDO 2017-00358.
8. Alejandro Garcés Lloreda realizó los aportes al subsistema correspondientes a los meses de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014, con las plantillas identificadas con los No. 7661469370, 7661471111, 7661474056, 7661474234, 7661474803, 7661475184, 7661475702.
9. El 11 de mayo de 2018, la UGPP notificó personalmente al señor Garcés Lloreda la resolución RDC 2018-00332, que resuelve recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial No. RDO 2017-00358, y determinando como suma adeudada \$23.017.100 y sanción por omisión equivalente a \$46.034.200, para una suma total de \$69.051.300.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Normas violadas de rango supra legal:

- Artículos 2, 4, 6, 13, 15, 29, 58 y 121

Normas violadas de rango legal y reglamentario:

- Ley 1437 de 2011: artículos 69 y 72

- Código sustantivo del Trabajo: artículo 9
- Ley 1607 de 2012: artículos 178 y 180.
- Ley 1151 de 2007: artículo 156
- Ley 797 de 2003: artículos 5 y 18
- Estatuto Tributario: artículo 730.
- Decreto 575 de 2013: artículos 19 y 21.

Concepto de violación:

Cargo primero: Creación de tercera norma para desarrollo del proceso administrativo – violación de normas jurídicas.

Sostiene que el procedimiento y la competencia de la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales de la UGPP para expedir la liquidación oficial No. RDO 2017-00358 se fundamentó en dos normas, a saber el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 y el artículo 178 de la ley 1607 de 2012, incurriendo en el fenómeno jurídico de la “tercera norma y/o lex tertia”, situación que genera nulidad del acto administrativo debido a que impide que los administrados conozcan cual es la norma procedimental que garantiza sus derechos a la defensa, contradicción y debido proceso.

Cargo segundo: El Acto Administrativo de la denominada liquidación oficial No. RDO 2017-00358 del 18 de abril de 2017, no se emitió de forma completa conforme lo ordena la ley 1151 de 2007 - violación al derecho de defensa e imposibilidad de conocer el monto real de la liquidación oficial.

La liquidación oficial vulnera los derechos constitucionales del debido proceso y a la defensa y adicionalmente carece de validez y eficacia, pues el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 establece que dentro de los componentes que debe contener el acto administrativo se debe encontrar la liquidación de los intereses moratorios de cada uno de los aportes. Sin embargo, la UGPP manifestó en el acto administrativo que *“para el efecto los intereses se liquidarán diariamente a la tasa vigente para efectos tributarios, de acuerdo con la normativa del artículo 156 de la ley 1151 de 2007.”*

Así entonces, al no encontrar en el acto administrativo físico ni en medio magnético CD que acompaña el acto y que hace parte integral del mismo, el valor de los intereses de mora de forma concreta, calculados hasta la fecha en la que se realizó la liquidación oficial, se concluye que lo que la UGPP pretende cobrar no es una obligación clara, expresa y exigible, al no cumplir con los requisitos

expresamente señalados por la ley

Cargo Tercero: Violación al debido proceso genera nulidad – Las normas en las que se fundamentan los actos de la UGPP no son retroactivas.

La Subdirección de Determinación de Obligaciones aplica retroactivamente el Decreto 575 de 2013 y la ley 1607 de 2012, vulnerando el derecho al debido proceso previsto en el artículo 29 de la Constitución, según el cual "*nadie podrá ser juzgado sino conforme a las normas preexistentes al acto que se le imputa*".

Cargo cuarto: El subdirector de determinación de obligaciones de la dirección de parafiscales y el director de parafiscales de la UGPP no tenían competencia para proferir los actos demandados.

Sostiene que el Decreto 575 de 2013 y que es fundamento de la liquidación oficial proferida por la UGPP debe ser inaplicado por ser contrario al artículo 15 constitucional, pues la determinación del funcionario competente para ejercer las facultades de fiscalización e investigación es exclusiva del legislador y no del gobierno nacional.

Quinto cargo: Falsa motivación del acto administrativo – potestad exclusiva del Congreso en crear tributos – los independientes por cuenta propia y rentista de capital carecían en el momento histórico de base gravable – inseguridad jurídica – principio de reserva de la ley.

Para el año 2014 el Congreso de la República no había definido en la legislación una base gravable para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, pues sólo se encontraba regulado este pago para los independientes contratistas en el artículo 18 de la ley 100 de 1993, modificada por la ley 1753 de 2015. No obstante, sin tener la competencia para hacerlo, la UGPP mediante los actos administrativos demandados creó una base gravable para los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, vulnerando el principio de reserva de ley en materia tributaria prevista en el artículo 338 de la Constitución Política y el numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario, además de incurrir en falsa motivación.

Sexto cargo: Argumentos de la UGPP – presunción indebida de ingresos – violación directa de disposición normativa.

La UGPP violó la disposición normativa plasmada en el artículo 19 de la ley 100 de 1993 que establece que las base de cotización de los trabajadores independientes debe realizarse sobre los ingresos reales en el mes del contribuyente, pues decidió arbitrariamente presumir los ingresos del demandante al dividir en 12 meses los ingresos brutos establecidos en la declaración de renta.

Séptimo cargo: Costos y gastos – Declaración de renta estaba revestida de presunción de veracidad – falsa motivación.

La declaración de renta presentada por el demandante respecto del año gravable 2014 se encuentra revestida de presunción de veracidad al no haber sido desvirtuada por ninguna autoridad administrativa, sin embargo, la Unidad desconoció los costos, gastos y deducciones plasmadas en dicha declaración y liquidando las contribuciones sin concordancia con el ingreso efectivamente percibido por el aportante.

Octavo cargo: No hay obligación de realizar aportes a la Seguridad Social como rentistas de capital – no existe servicio prestado – falsa motivación del acto – confianza legítima.

Para el año 2014, el demandante, en su calidad de rentista de capital no se encontraba obligado a cotizar al sistema de seguridad social, habida cuenta de que los rentistas no eran sujetos pasivos del tributo pues solo los independientes contratistas se encontraban obligados. También alega que, además de la sujeción pasiva, la base gravable de la contribución a cargo de los rentistas de capital no fue prevista por el legislador.

Noveno cargo: Presunta base de cotización desmesurada – condición favorable – principio de favorabilidad tributaria.

Considera que al existir un vacío normativo a razón de que no se encontraban reguladas la sujeción pasiva y base gravable de la cotización a cargo de los independientes por cuenta propia y rentistas de capital, en virtud del principio de favorabilidad, la UGPP debía dar aplicación a la ley 1753 de 2015, según la cual el independiente no contratista de servicios determina el tributo con fundamento en una base gravable equivalente al 40% de sus ingresos.

Cargo décimo: Costos y gastos cumplen con principios de necesidad, casualidad y proporcionalidad – costos y gastos cumplen con requisitos del 617 y 618 de ET – régimen común.

La UGPP calculó la base gravable a partir de los ingresos brutos, al desconocer los costos y gastos certificados por la contadora pública del obligado con los debidos soportes contables, desconociendo que aquella certificación es plena prueba, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario. Además, sostiene que las dudas provenientes de vacíos probatorios se deben resolver a favor del contribuyente, conforme dicta el artículo 745 del ET.

Cargo décimo primero: El dividendo es un solo hecho generador de ingreso.

Sostiene que, de conformidad con el artículo 27 del E.T., los ingresos por dividendos se entienden realizados cuando son abonados en cuenta en calidad de exigibles. Sin embargo, anota que el ingreso en monto de \$936.988.000 fue percibido a título de liquidación de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A. en el periodo 12 del año 2014, de conformidad con el Acta de Asamblea Extraordinaria N. 016 de diciembre 22 de 2014, por lo que dicha suma debe conformar la base gravable de los aportes correspondientes al periodo en que se causó, más no mensualizarse en los 12 periodos del año gravable.

Cuestiona además que la planilla correspondiente a aquel periodo no haya sido tenida en cuenta en la liquidación oficial, por cuanto fuere pagada con posterioridad a su expedición.

Cargo décimo segundo: No existen presunciones legales relativas a que los ingresos anuales se causan en todos los meses del año.

Reitera los argumentos expuestos en el cargo sexto, en tanto la accionada omitió determinar la ocurrencia exacta de los ingresos, al dividir en los 12 meses del año el ingreso bruto anual declarado en el denuncia rentístico.

Cargo décimo tercero: Pago correcto al SGSS al Subsistema de salud – desconocimiento de los pagos.

El señor Alejandro Garcés Lloreda, el 11 de mayo de 2017 realizó los aportes al SGSS para los meses de junio a noviembre de 2014 correspondiente a sus honorarios recibidos en ese año, finalmente para el mes de diciembre realizó la cotización sobre el tope de 25 SMLMV correspondiente a la suma obtenida de la liquidación de la sociedad, relacionada anteriormente. Sin embargo, cuestiona que la entidad accionada no haya tenido en cuenta tales pagos para efectos de proferir la liquidación oficial, bajo el argumento de que fueron cancelados con posterioridad a la fecha de expedición de los actos demandados.

Cargo décimo cuarto: Fundamentos fácticos de defensa

En la medida en que el actor reitera los argumentos expuestos en los cargos sexto, décimo, décimo primero, décimo segundo y décimo tercero, este cargo no será estudiado de manera independiente.

1.2. OPOSICIÓN

La apoderada judicial de la Unidad Administrativa Especial de la Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP se manifestó frente a los hechos de la siguiente manera:

1. Hechos 1, 2, 3 y 4 son ciertos y complementa argumentando que el demandante no dio respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD – 201600828 de 31 de agosto de 2016.
2. Hechos 5, 6 y 7 son ciertos.
3. Hecho 8, Por tratarse de uno de los motivos de inconformidad será referido en los cargos.
4. Hechos 9 y 10 son ciertos y fueron complementados mostrando el cálculo realizado por la Unidad para resolver el recurso de reconsideración.

En cuanto a las pretensiones, la Unidad Administrativa Especial de la Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, se opuso a todas y cada una de las pretensiones

Argumentos de defensa

1. Del Sistema de la Protección Social – sensibilización frente a la obligatoriedad de afiliación y pago de aportes al sistema.

La ley 100 de 1993, en desarrollo del artículo 48 de la Constitución Política que eleva la seguridad social a rango constitucional irrenunciable, estableció que las contribuciones parafiscales en materia de seguridad social están dirigidas a satisfacer una serie de derechos fundamentales mínimos como la salud, la pensión, el trabajo y otras garantías del orden constitucional que buscan el bienestar de los ciudadanos.

Para el logro de este fin, el Sistema se constituye por el principio de solidaridad que como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-124 de 2004, todos los que participan en el Sistema, deben contribuir a su sostenibilidad y eficiencia, por lo que deben cotizar no sólo para poder recibir los beneficios sino para preservar el Sistema propiamente, pues se trata de un servicio público solidario.

Así entonces, es la UGPP la entidad encargada de cumplir con la función social de determinar el adecuado, completo y oportuno pago de dichas contribuciones parafiscales con el objetivo de salvaguardar los derechos fundamentales de terceros.

2. En cuanto a los motivos de inconformidad formulados por el demandante:
 - a. Frente al acápite de normas violadas:

Los actos administrativos demandados, fueron emitidos por la Unidad dentro del cumplimiento de sus fines y se encuentran revestidos por la presunción de legalidad, lo cual no logró ser desvirtuado por la parte demandante.

El demandante no determina de forma clara, certera, específica, pertinente y suficiente, como lo ha señalado la corte constitucional en sentencia del 20 de noviembre de 2013 refiriéndose a los requisitos básicos de la argumentación, las razones por las que considera que los funcionarios de la entidad se han extralimitado, así como tampoco demuestra que la liquidación oficial no esté investida de presunción de legalidad.

b. Cargo Primero - "creación de tercera norma":

La Unidad respetó los términos y concedió las oportunidades procesales del demandante, para que ejerciera su derecho de defensa, contradicción y debido proceso. Si bien hizo alusión a las normas que sirvieron de fundamento legal para emitir las resoluciones hoy demandadas, ello no significa que se hayan combinado las normas ni mucho menos se haya creado una tercera norma.

Lo anterior se debe a que mediante la ley 1151 de 2007 fue creada la UGPP, en el artículo 156 de la misma se fijó el procedimiento a seguir para el cumplimiento de las funciones de la entidad y posterior a ello, el Gobierno Nacional expidió la ley 1607 de 2012 que estableció en su artículo 180 el procedimiento aplicable para la determinación oficial de las contribuciones parafiscales, sin embargo, el artículo 156 de la ley 1151 aún se encuentra vigente y no se estableció un régimen de transición para la entrada en vigencia del artículo 180 de la ley 1607.

c. Segundo cargo - "La liquidación oficial no se emitió de manera completa":

En razón a que los intereses no forman parte del aporte, pues este se causa una vez se cumple el periodo y el empleador no ha efectuado el pago dentro del término oportuno, no es posible agregar este concepto a la liquidación oficial al ser una obligación de tracto sucesivo. Por tanto, se debe liquidar desde la fecha en la que se hace efectivo hasta la fecha en la que se ejecuta el pago, y en ese orden de ideas, ya que para la UGPP es imposible pronosticar la fecha probable de pago, este concepto no fue agregado pues tendría que actualizarse una vez el aportante decida hacer el pago.

d. Tercer cargo - "violación al debido proceso genera nulidad":

La UGPP no aplicó en forma retroactiva el Decreto 575 de 2013 ni la ley 1607 de 2012 como lo pretende hacer ver la parte demandante, ya que si bien la

liquidación oficial fue expedida por la subdirectora de Determinación de Obligaciones de la Unidad facultada por el numeral 10 del artículo 21 del Decreto 575 de 2013, la ley 1151 de 2007 y el Decreto 169 de 2008, vigentes para el periodo de omisión del aportante, otorgan a la UGPP las tareas de seguimiento, colaboración y determinación adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de la contribuciones parafiscales de la Protección social, que la facultan para adelantar acciones de determinación y cobro.

- e. Cuarto Cargo – “Los funcionarios que emitieron los actos demandados no tenían competencia”:

La UGPP actuó conforme a sus competencias y al marco legal, pues para la fecha en la que emitió los actos administrativos ya se encontraba vigente el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 y el artículo 1, literal B del Decreto 169 de 2008, que otorgan la competencia a la entidad para realizar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación antes mencionadas. Esta competencia ha sido reiterada por el Tribunal Administrativo, Sección cuarta, Subsección B en sentencia de 9 de abril de 2014 y sentencia C-376 de 2008.

Aunado a lo anterior, el Decreto 575 de 2013, que derogó el Decreto 5021 de 2009, modificó la estructura y organización de la UGPP y determinó las funciones de sus dependencias, en el que estipuló en el artículo 21, numerales 1, 2 y 10 que dentro de las funciones conferidas a la Subdirección de Determinación de Obligaciones, se encuentra taxativamente *"adelantar la acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la liquidación y pago de aportes parafiscales de la protección social"*, *"verificar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y otros informes de los aportantes, cuando lo considere necesario"* y *"proferir los requerimientos, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones de acuerdo con la ley"*. De igual manera estableció las funciones conferidas a la Dirección de Parafiscales.

Así, la UGPP señaló, en cada resolución emitida, el funcionario competente para proferir el acto y la norma fundamento para hacerlo.

En cuanto al argumento del demandante de la configuración de violación a la intimidad personal y familiar por requerir los documentos solicitados por la UGPP, arguye que se debe tener en cuenta que en materia tributaria y de conformidad con la Constitución, la Corte ha avalado que la administración pueda exigir a los contribuyentes y no contribuyentes documentos privados, siempre que estos sean necesarios para efectos financieros y fiscales para determinar la obligación tributaria y mantener su control.

Por lo anterior, la Unidad tiene plena competencia para exigir información relativa a temas tributarios con el fin de verificar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales, por lo que el argumento del demandante queda desvirtuado y se evidencia que con ello pretende desviar la atención y evadir su responsabilidad.

f. Quinto Cargo – “falsa motivación”:

Mediante sentencia C-578 de 2009 la Corte aclaró que dentro de la expresión de “trabajadores independientes” se comprendía a los “Rentistas de Capital”, en consecuencia cuando el artículo 13 de la ley 100 de 1993 hace refiere a los trabajadores independientes incluye a las personas económicamente activas, con capacidad de contribuir al financiamiento del sistema.

De igual forma, el artículo 33 de la ley 1438 de 2011 que reforma el SGSS en Salud, estableció la presunción de capacidad de pago y en consecuencia están obligados, entre otros, a afiliarse al Régimen contributivo “*Las personas naturales declarantes de impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio*” y “*quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo*”.

Adicional a lo anterior, el contribuyente no dio respuesta oportuna al requerimiento para declarar y/o corregir, en el que se le solicitó allegar documentos y pruebas para establecer si contaba con costos o gastos relacionados con su actividad generadora de renta que pudieran ser deducidos y considerados en el cálculo del IBC, por lo que en el proceso de fiscalización los ingresos efectivamente percibidos por el obligado fueron tomados de la declaración de impuesto sobre la renta.

Motivación de los actos administrativos: El argumento ostentado por la parte demandante en el que arguye que la decisión adoptada por la UGPP está fundada en normas ajenas a la Litis ha sido desvirtuada por todos los argumentos y marco normativo anteriormente expuesto, así mismo y como puede comprobarse los actos administrativos demandados gozan en su estructura de consideraciones, marco legal, fundamentos de derecho, antecedentes y fundamentos del requerimiento para declarar y/o corregir, análisis y conclusiones.

Así mismo, en reiteradas ocasiones se le ha explicado al demandante que se encuentra en la obligación de cotizar al SGSS en salud ya que cuenta con la capacidad de pago. No obstante el contribuyente asegura que la liquidación oficial emitida por la entidad no corresponde con la realidad y para ello allegó material probatorio, el cual una vez analizado por la UGPP, la entidad concluyó que los

documentos probatorios no fueron suficientes y no lograron disminuir el IBC del demandante.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.3.1. PARTE DEMANDANTE

La parte demandante reitera los cargos de nulidad expuestos en la demanda.

1.3.2. PARTE DEMANDADA

La parte demandada reitera todos sus argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

1.4. PROBLEMA JURÍDICO

Con el objeto de determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, el despacho debe resolver principalmente los siguientes problemas jurídicos: ¿para la cotización al sistema de seguridad social integral por los 12 periodos del año 2014, el señor Alejandro Garcés Lloreda, como independiente por cuenta propia y rentista de capital, la sujeción pasiva y la base gravable, como elementos esenciales del tributo, se encontraban reguladas en una norma expedida por autoridad competente?

En caso afirmativo, deberá entrar a resolver si: i) ¿A la luz de las pruebas obrantes en el expediente, fue correctamente calculado por la entidad demandada el IBC con fundamento en el cual se determinaría la base gravable de los aportes correspondientes a cada periodo de la anualidad fiscalizada? ii) ¿Con fundamento en el principio de favorabilidad en materia tributaria era aplicable al caso en concreto el artículo 135 de la ley 1753 de 2015? iii) ¿La UGPP debió valorar la certificación de ingresos y costos expedida por el contador público de la demandante, que fuere aportada con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial objeto de control judicial?

1.4.1. TESIS DE LAS PARTES

Tesis de la parte demandante: Por una parte, sostiene que no se encuentra obligado respecto de los aportes objeto de determinación oficial en los actos demandados, pues para el año 2014 el legislador no había regulado la sujeción pasiva de los rentistas de capital, ni la base gravable de aquellos y los independientes cuentapropistas. Además, sostiene que la UGPP vulneró su derecho a la defensa y al debido proceso, pues los actos administrativos fueron emitidos por funcionarios que no tenían competencia para hacerlo y la liquidación oficial fue

motivada de manera incompleta, al no liquidar los intereses moratorios. Finalmente, sostiene que el cálculo del IBC de cada periodo gravable no corresponde a la realidad contable del contribuyente, en tanto la UGPP omitió valorar las pruebas aportadas a fin de precisar las fechas y montos de los ingresos percibidos en cada periodo.

Tesis de la parte demandada: Sostiene que estaba determinada en la ley la sujeción pasiva y base gravable de las contribuciones a cargo de la actora para el año 2014, en su calidad de independiente por cuenta propia y rentista de capital. Además, que los actos administrativos fueron emitidos por los funcionarios competentes dentro del marco de sus funciones y de acuerdo con la normativa vigente. Finalmente, que el contribuyente no aportó las pruebas necesarias para establecer si contaba con costos o gastos relacionados con su actividad generadora de renta que pudieran ser deducidos y considerados en el cálculo del IBC, por lo que en el proceso de fiscalización los ingresos efectivamente percibidos por el obligado fueron tomados de la declaración de impuesto sobre la renta; igualmente, que la entidad analizó el material probatorio allegado por el demandante para precisar el monto y fecha de realización de los ingresos que conforman la base gravable, encontrando que dichas pruebas no eran suficientes y que no desvirtuaban la obligación del contribuyente ni modificaban el IBC.

Tesis del Despacho: El Despacho sostendrá que la autoridad tributaria era competente para determinar correctamente las contribuciones, sin que se hubiera incurrido en aplicación retroactiva de las normas aplicables ni en el fenómeno jurídico de la tercera ley.

También sostendrá que, para la vigencia fiscal del año 2014, se encontraba plenamente determinada en la ley la sujeción pasiva y la base gravable de las cotizaciones a cargo del demandante, en calidad de independiente por cuenta propia y rentista de capital.

Finalmente, que, de acuerdo con las amplias facultades de fiscalización, la UGPP estaba facultada para requerir comprobaciones especiales por parte del contribuyente para que a través de medios probatorios idóneos acreditara la fecha y monto de sus ingresos y el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 ET en relación con los costos y gastos denunciados en su declaración de renta del año 2014, a fin de determinar la correcta contribución al SGSS en Salud; más, sin embargo, que las pruebas aportadas por la parte actora no acreditan con suficiente convicción la fecha y el monto de los ingresos percibidos por el aportante ni dan cuenta de costos y gastos en que hubiere incurrido para ejercer su actividad económica.

2. CONSIDERACIONES

Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por el señor ALEJANDRO GARCÉS LLOREDA, se estudia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la UGPP determinó oficialmente por las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social a su cargo por los 12 periodos de 2014. Concretamente, se decidirá si la autoridad tributaria era competente para determinar oficialmente las contribuciones, y si la liquidación refleja la realidad probatoria acreditada en el expediente en cuanto al monto y fecha de causación de los ingresos que conforman el IBL.

El estudio de legalidad se estructura en cuatro partes, tres de estas conformadas por el análisis conjunto de algunos de los cargos de nulidad, dado su carácter interdependiente, y una cuarta correspondiente al estudio independiente de los cargos restantes.

En primer lugar, el despacho cursará el análisis de los cargos primero, tercero y cuarto, relacionados con la competencia de la UGPP y sus funcionarios para adelantar la actuación administrativa de determinación oficial resuelta a través de los actos demandados. En segundo lugar, se ejercerá el control correspondiente a los cargos quinto y octavo, cuyo tenor corresponde a la previsión legislativa de la sujeción pasiva y base gravable de las contribuciones a cargo del demandante por el año 2014, en su condición de independiente por cuenta propia y rentista de capital. En tercer lugar, se resolverá sobre los cargos sexto, séptimo, y del décimo al décimo cuarto, que versan sobre el desempeño de la carga probatoria de la administración tributaria y del contribuyente para determinar la obligación tributaria sustancial a cargo del demandante, en lo tocante al monto y fecha de causación de los ingresos y a las expensas necesarias en que incurrió el aportante para desempeñar su actividad económica.

Por otro lado, de manera independiente se analizarán los cargos segundo y nueve de nulidad, relativos a la motivación insuficiente por no liquidación de intereses y a la aplicación del principio de favorabilidad en las normas que regulan los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, respectivamente.

Competencia de la UGPP y sus funcionarios para adelantar la actuación administrativa de determinación oficial resuelta a través de los actos demandados

En los cargos primero, tercero y cuarto, sostuvo el demandante que el Subdirector de determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales carecía de competencia para expedir el acto de liquidación oficial, por cuanto presentó como fundamento de sus facultades y del procedimiento a adelantar tanto el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 como el artículo 178 de la ley 1607 de 2012, incurriendo en el fenómeno jurídico de la "tercera norma y/o *lex tertia*". Además, que dio aplicación retroactiva a aquella última normatividad y que el legislador debía indicar en aquellas normas de rango legal el funcionario facultado para expedir los actos administrativos de determinación, sin que fuera dable precisar esa cuestión operativa mediante el Decreto 575 de 2013, expedido por el Gobierno Nacional.

En criterio del despacho, los cuestionamientos carecen de vocación para prosperar, pues por parte del Congreso, en ejercicio de la libertad de configuración legislativa, a la UGPP se le atribuyó la función para establecer mediante los actos administrativos de determinación las correctas cotizaciones al Sistema de la Protección Social a cargo del demandante, de conformidad con lo previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, y los artículos 178, 179 y 180 de la ley 1607 de 2012, además del Libro V, títulos I, IV, V, VI del ET, cuales eran aplicables todas a la época de los hechos.

En efecto, se observa que la Ley 1151 de 2007¹ asignó a la UGPP la función de adelantar todas las diligencias tendientes a lograr la determinación, liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social:

"Artículo 156. 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. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo: (...)

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

¹ Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010.

En lo previsto en este artículo, los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI. Igualmente, adelantará el cobro coactivo de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006

En las liquidaciones oficiales se liquidarán a título de sanción intereses de mora la misma tasa vigente para efectos tributarios".

(Resalta del Despacho.)

Desde ya conviene anotar, en cuanto a su vigencia, que, según lo dispuesto por el artículo 276 de la Ley 1450 de 2011, en concordancia con el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, este artículo 156 citado fue subrogado parcialmente pues continuó vigente, con excepción de los numerales 1 a 5 y algunos incisos que regularon específicamente el ejercicio de las funciones de determinación y cobro, conforme se expondrá más adelante.

Seguidamente, en aras de reglamentar lo dispuesto en el Art. 156 de la Ley 1151 de 2007, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto 169 de 2008 a través del cual reglamentó las acciones concretas a cargo de la Administración Tributaria para llevar a cabo el mandato legal de determinar el adecuado cumplimiento de la obligación de realizar aportes parafiscales, recopilando el material probatorio que le permita observar la adecuada o inadecuada liquidación de dichos recursos, así:

"Artículo 1° La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, en concordancia con el artículo 156 del Plan Nacional de Desarrollo, Ley 1151 de 2007, tendrán las siguientes funciones:

A. En cuanto al reconocimiento de derechos pensionales y de prestaciones económicas.

(...)

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

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

[...]

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

parafiscales de la protección social.

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

(...)

8. Adelantar visitas de inspección y recopilar todas las pruebas que sustenten la omisión o inexacta liquidación de las contribuciones parafiscales de la protección social Durante la práctica de inspecciones, la UGPP podrá decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación civil, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

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

10. Efectuar todas las diligencias necesarias para verificar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social.

[...]

En concordancia con esta norma, en el Decreto 5021 de 2009 se estableció la estructura y organización de UGPP y las funciones de sus dependencias y se le distribuyeron competencias funcionales tanto a la Subdirección de Obligaciones como a la Dirección de Parafiscales, para proferir dentro de la actuación administrativa que en este proceso judicial se censura los actos de Requerimiento de información, Requerimiento para declarar, la Liquidación Oficial y el acto administrativo que resuelve el recurso contra la Liquidación Oficial².

Como se puede observar, esta asignación de funciones entre dependencias de la entidad resulta ser un aspecto meramente operativo, para dar cumplimiento al mandato misional de la UGPP ya previsto legalmente:

Artículo 18. Corresponde a la Dirección de Parafiscales desarrollar las siguientes funciones:

[...]

4. Dirigir los procedimientos relacionados con la integración de las diferentes instancias involucradas en la determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.

[...]

9. Resolver los recursos de reconsideración que sean interpuestos contra las liquidaciones oficiales que sean proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones, en los términos establecidos en la ley.

[...]

ARTÍCULO 20. SUBDIRECCIÓN DE DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES. Corresponde a la Subdirección de Determinación de Obligaciones desarrollar las siguientes funciones:

² Artículos 6, 18 y 20.

[...]

10. Proferir los requerimientos, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones de acuerdo con la ley.

Ahora, la ya enunciada ley 1607 de 2012 expidió normas en materia tributaria, derogando, entre otras, el artículo 123 de la Ley 1438 de 2011, reiterando en su artículo 178 la atribución a la UGPP de la competencia para la determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Artículo 178. La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.

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

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

Según el artículo 198 *ibídem*, la norma empezó a regir a partir de su promulgación, esto es el día 26 de diciembre de 2012.

Posteriormente, mediante el Decreto 575 de 2013, se subrogó parcialmente el Decreto 169 de 2008 y se modificó la estructura orgánica y funcional de la UGPP. Esta norma entró en vigor a partir de la fecha de su publicación, es decir el 22 de marzo de 2013. Se transcribe lo pertinente:

Artículo 21°. Subdirección de Determinación de Obligaciones. Corresponde a la Subdirección de Determinación de Obligaciones desarrollar las siguientes funciones:

[...]

10. Proferir los requerimientos, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones de acuerdo con la ley.

[...]

Artículo 19. Dirección de Parafiscales. Corresponde a la Dirección de Parafiscales desarrollar las siguientes funciones:

[...]

8. Resolver los recursos de reconsideración que sean interpuestos contra las liquidaciones oficiales que sean proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones, en los términos establecidos en la ley.

[...]

Así, se evidencia que la UGPP, en desarrollo de su función fiscalizadora, se encuentra llamada por el orden legal a verificar a través de las acciones permitidas por el ordenamiento jurídico la correcta liquidación de las contribuciones parafiscales. Para tal fin, se estableció mediante actos administrativos de carácter general la competencia orgánica y funcional de las dependencias internas de la entidad y de las autoridades administrativas que la conforman.³

En efecto, resulta claro para el despacho que la Subdirección de Obligaciones se encarga de proferir los requerimientos, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones, así como de la verificación del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el pago de los aportes parafiscales entre otras funciones. De la misma manera, que la Dirección de Parafiscales tiene como funciones a cargo, entre otras, las de resolver los recursos de reconsideración que sean interpuestos contra las liquidaciones oficiales proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones.

Como se ha visto, estas competencias fueron previstas por el legislador a través de diferentes normas que se sucedieron en el tiempo y que fueron reglamentadas por parte del Gobierno Nacional. Por esta razón, la competencia funcional se precisó desde la misma expedición del artículo 156 de la ley 1151 de 2007 y reglamentada por el Decreto 169 de 2008, y a partir de la expedición del Decreto 5021 de 2009, se estableció la competencia orgánica, esto es la estructura y organización de UGPP en cuanto a las funciones de sus dependencias.

Por otro lado, no puede concluirse que se haya configurado el fenómeno jurídico de la tercera ley pues, se repite, el artículo 156 de la ley 1151 de 2007 fue subrogado parcialmente por la ley 1607 de 2012, con excepción de los numerales 1 a 5 y algunos incisos que regularon específicamente el ejercicio de las funciones de determinación y cobros.

Además, para esta Judicatura es claro que en el caso de marras que la ley 1607 de 2012 y el Decreto 575 de 2013, se encontraban vigentes para el año 2014, el cual es el que comprende los periodos gravables objeto de liquidación oficial. Luego, no

³ Ver Consejo de estado, sección cuarta. Sentencia del 01 de noviembre de 2012. Exp. 17786. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

acierta el demandante con su alegación de que la administración tributaria dio aplicación retroactiva a aquellas normatividades.

Además, debe tenerse en cuenta que, al tenor de lo previsto en el artículo 40 de la ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 de la ley 1564 de 2012 las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. De manera que la ritualidad y los procedimientos son de aplicación general inmediata, con la excepción de que de manera explícita la ley disponga lo contrario o prevea un régimen de transición.

De acuerdo con las razones expuestas, se concluye que no está acreditado que en los actos acusados la administración tributaria hubiere actuado sin competencia por aplicación retroactiva, ni configurando una tercera ley. Por el contrario, es claro que el legislador dotó de facultades funcionales y orgánicas a la UGPP, y la distribución de competencias al interior de la entidad mediante actos administrativos generales constituye un aspecto meramente operativo. Por lo tanto, no prosperan los cargos bajo estudio.

Sujeción pasiva y base gravable de cotizaciones al SGSS en el año 2014 para trabajadores independientes: rentistas de capital, propietarios de empresas y cuentapropistas

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

En desarrollo de lo anterior, a través de la ley 100 de 1993 se creó el Sistema de Seguridad Social Integral, que tiene por fin amparar prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios⁴, para garantizar los derechos a la vida, la salud y la dignidad humana a las personas y a la comunidad en su conjunto ante ciertas contingencias sobrevinientes que les afecten. El Sistema está

⁴ Artículo 1, Ley 100 de 1993.

conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos laborales y algunos servicios sociales complementarios⁵.

Ahora bien, los principios de universalidad y solidaridad previstos en la Carta, se manifiestan, entre otras, al establecer la normativa *ibídem i)* que el Sistema General de Pensiones se aplicará a todos los habitantes del territorio nacional⁶ y que deben afiliarse de manera obligatoria todas las personas naturales vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos, así como aquellas que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación y los trabajadores independientes⁷; y *ii)* que todo colombiano participará del Sistema General de Seguridad Social en Salud, bien en condición de afiliado al régimen contributivo o subsidiado, o bien temporalmente como participante vinculado⁸, y que los afiliados obligatorios al régimen contributivo son las personas vinculadas a través de contrato de trabajo, los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes, cuales deben cotizar al régimen contributivo en razón a su capacidad de pago⁹.

Así, el Congreso de Colombia, en ejercicio de las facultades y competencias de configuración legislativa otorgadas por la Constitución¹⁰, estableció la sujeción pasiva de los trabajadores independientes al imponerles la obligación de afiliarse al Sistema y de cotizar al régimen contributivo tanto en los regímenes de pensiones como salud, en razón a su capacidad de pago.

Ahora bien, el concepto de trabajador independiente, de acuerdo con el Decreto 1406 de 1999, se define como "aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria"¹¹. A su vez, en el Decreto 3063 de 1989, se dispuso que "[s]e entiende por trabajador independiente o autónomo, la persona natural que ejerce personal y directamente una profesión, oficio o actividad económica, con o sin trabajadores a su servicio, sin sujeción a contrato de trabajo" (subraya el Despacho)¹².

Por su parte, la Corte Constitucional, al pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad parcial contra el numeral 1 de la letra A del artículo 157 y del

⁵ Artículo 8, Ley 100 de 1993.

⁶ Artículo 11, Ley 100 de 1993.

⁷ Artículo 15, Ley 100 de 1993.

⁸ Artículos 153, 156 literal b) y 157, Ley 100 de 1993.

⁹ Artículos 155 y 203, Ley 100 de 1993.

¹⁰ Artículo 338.

¹¹ Artículo 16.

¹² Artículo 15.

parágrafo 2º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993¹³, en lo tocante a la expresión “trabajadores”, sostuvo que una interpretación amplia y acorde con la Constitución, cobija también a los rentistas de capital, por cuanto son personas que gozan de capacidad contributiva, derivada del ejercicio de una actividad económica, pese a que esta no se desarrolle en virtud de la prestación de un servicio sino de la gestión y explotación económica de los haberes propios.

La hermenéutica del interprete autorizado de la Constitución se manifestó opuesta a la sostenida por la parte actora en aquel proceso de control de constitucionalidad, en tanto la esta última consistió en el errado entendimiento de que el Congreso de la República incurrió en una omisión legislativa relativa al excluir a los rentistas de capital como afiliados obligatorios del SGSS en Salud.

Por el contrario, la Alta Corporación hizo suyas las apreciaciones de algunos intervinientes que sostuvieron que “[...] una comprensión amplia de la expresión [trabajador independiente] permite incluir dentro de tal concepto el de “rentistas” tal como en su momento lo señaló el Decreto 3063 de 1989, en su artículo 15, según el cual es trabajador independiente toda “persona natural que ejerce personal y directamente una profesión, oficio o actividad económica, con o sin trabajadores a su servicio, sin sujeción a contrato de trabajo”, con lo cual se concluye que la expresión trabajadores independientes incluye a todas las personas económicamente activas [...]”¹⁴.

En efecto, sostuvo el Tribunal Constitucional:

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

(Subraya el Despacho.)

¹³ Sentencia C-578 de 2009.

¹⁴ Ibídem.

De lo anterior, observa el despacho que la Alta Corte consideró que el término *trabajador independiente*, empleado por el Legislador para denominar un sector poblacional en el que recae la sujeción pasiva de la contribución al régimen de Seguridad Social en Salud, corresponde a la *persona natural que ejerce personal y directamente, entre otras, una actividad económica que no se deriva de un contrato laboral ni de una relación legal o reglamentaria*; así mismo, comprende esta Judicatura que la expresión trabajadores independientes, en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, se presenta como un criterio residual que incluye a las personas económicamente activas no vinculadas a un empleador, del sector público o privado, mediante una relación laboral.

En este mismo orden de ideas ponderativas de los principios de universalidad y solidaridad, no escapa del análisis el estudio interpretativo efectuado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en providencia del 1 de agosto de 2019, al resolver sobre la demanda de nulidad parcial presentada en contra de los artículos 2.1.4.1 [numeral 1.4] y 3.2.1.1 [numeral 1] del Decreto 780 de 6 de mayo de 2016, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social", en relación con los apartes que prescriben la sujeción pasiva de los rentistas y los propietarios de las empresas en el Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud. En aquella oportunidad, el Órgano de Cierre de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa consideró que *"el alcance dado por la Corte [Constitucional] a la expresión "trabajador independiente" prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa"*¹⁵.

En este sentido, esta Judicatura hace propio el razonamiento de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado consistente en que *"los rentistas de capital y propietarios de empresas están obligados a cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, en desarrollo de los principios de solidaridad y universalidad, pues, todas las personas con capacidad económica deben contribuir con el financiamiento del sistema"*¹⁶.

De igual manera, con fundamento en una interpretación sistemática de las normas que regulan la materia¹⁷ y el desarrollo jurisprudencial anotado¹⁸, en virtud del

¹⁵ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro del proceso con radicado: 11001-03-27-000-2017-00037-00 (23379), C.P. Milton Chaves García.

¹⁶ *Ibídem*.

¹⁷ En lo pertinente, esencialmente el Preámbulo y los artículos 48, 49, 338, 363 de la Carta; así como los artículos 1, 8, 11, 15, 153, 155, 156 literal b), 157 y 204 de la Ley 100 de 1993.

deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y en aplicación de los principios de universalidad y solidaridad, comprende el Despacho que alcance de la expresión *trabajador independiente* se extiende no solo a los rentistas y propietarios de empresas, sino a los independientes por cuenta propia- dentro de los que se encuentran los comerciantes-, tanto en el régimen de salud y como en el de pensiones, toda vez que aquellos sujetos son personas naturales económicamente activas, esto es que desarrollan de manera personal y directa una actividad económica que no se deriva de un contrato laboral ni de una relación legal o reglamentaria.

De conformidad con lo anterior, se observa que, como se encuentra acreditado por estar fuera de discusión que el independiente demandante gozó de capacidad contributiva durante los periodos objeto de determinación oficial, el señor ALEJANDRO GARCÉS LLOREDA tenía la obligación de afiliarse y cotizar con el fin de contribuir a la garantía de cubrimiento y ampliación de cobertura del Sistema General de Seguridad Social en Salud y Pensiones, dentro de los conceptos de justicia y equidad tributaria.

Ahora bien, concretamente en lo tocante a la base gravable, debe recordarse que los aportes a la seguridad social tienen naturaleza tributaria derivada de su condición de contribución parafiscal¹⁹, en tanto prestaciones publicas unilaterales de carácter pecuniario impuestas en virtud de la facultad prevista en el artículo 338 de la Constitución Política, aun cuando ostentan una destinación específica que les hace una clase *sui generis* de tributos. En esta medida, los elementos esenciales de los gravámenes de la protección social deben ser fijados por el legislador como legitimo 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*".

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

Pues bien, en primera medida, se recordar que la obligatoriedad de afiliación y realización de aportes se determina a partir de la interpretación conjunta del limite

¹⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-578 de 2009. Consejo de Estado, Sentencia del proceso N. 23379.

¹⁹ Entre otras, ver las Sentencias de la Corte Constitucional SU-480 de 1997 y C-644 de 2016.

inferior de que trata el artículo 18 de la ley 100 de 1993, como quiera que la base mínima de cotización a seguridad social es un salario mínimo mensual legal vigente²⁰; por tanto, cuando el independiente devengue al menos un salario mínimo, se entiende ostenta capacidad contributiva y por tanto es un cotizante obligatorio, comprendiéndose el límite mínimo de la base de cotización, de manera ambivalente, también como condicionante que otorga el carácter de sujeto pasivo de la contribución. Por otro lado, debe atenderse al límite máximo de cotización que, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 797 de 2003, por regla general es de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Advertidos de esta manera los límites inferior y superior de la base gravable de la cotización- 1 a 25 smlmv-, debe ahora tenerse presente que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18, en concordancia con el artículo 17, de la ley 100 de 1993, cuando el afiliado perciba ingresos por prestación de servicios como contratista, las cotizaciones correspondientes deben ser efectuadas de conformidad con el ingreso devengado; en el caso de que perciba varios ingresos, las cotizaciones se efectúan en forma proporcional a cada uno y sin que acumuladamente excedan el tope legal antedicho. En cambio, a voces del artículo 19 del mismo estatuto, cuando el independiente no esté vinculado mediante contrato de prestación de servicios, la base de cotización corresponde al monto de los ingresos declarados ante la entidad a la cual se afilie, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos.

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

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

²⁰ Téngase presente que, de conformidad con el párrafo del artículo 18 de la Ley 100 de 1993, por regla general, todo trabajador independiente que se encuentre cotizando al régimen contributivo en salud, debe hacerlo también a pensiones sobre la misma base, salvo el caso de los trabajadores independientes con ingresos iguales o inferiores a un salario mínimo, de conformidad con la Ley 1250 del 2008 y el Decreto 4465 del 25 de noviembre de 2011.

imperativo de que la base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Ahora bien, ya en el año 2007 el Congreso expidió la ley 1122, y en su artículo 18 estableció que la base de cotización de los independientes contratistas de prestación de servicios al Sistema General de Seguridad Social en Salud sería como máximo el 40% del valor mensualizado del contrato. Igualmente, señaló que para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentaría un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso.

A este respecto debe tenerse en cuenta que pese al mandato impuesto al Gobierno Nacional para reglamentar un sistema de presunción de ingresos para los independientes que no percibieran ingresos derivados de contratos de prestación de servicios personales, no se observa que el legislador haya condicionado la obligatoriedad de los aportes ni haya incurrido en una cesión de la competencia para modificar vía decreto los elementos esenciales del gravamen.

Por el contrario, estima el Despacho que el mandato de reglamentación no se opone a las reglas definidas mediante los instrumentos legales previos a la ley 1122 de 2007, como quiera que durante la vigencia de la norma la base gravable, como elemento esencial de la contribución al Sistema de Protección Social, se mantiene regulada para los independientes dependiendo del origen de sus ingresos, siendo el 40% de estos cuando se originaran en contratos de prestación de servicios y el 100% para los demás contratos y tipos de ingresos de los independientes, aplicando en todo caso la deducción de expensas al tenor de lo dispuesto en el artículo 107 ET.

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

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

Como se puede observar, entonces, hasta antes de la entrada en vigor de la ley 1753 de 2015, en aplicación de la ley 100 de 1993 con las modificaciones surtidas mediante la Ley 797 de 2003 y en concordancia con la ley 1122 de 2007, el legislador estableció que la base gravable de la cotización al SGSS de los trabajadores independientes contratistas de prestación de servicios al Sistema General de Seguridad Social en Salud sería como máximo el 40% del valor mensualizado del contrato y para los demás independientes corresponde al ingreso devengado en el periodo gravable, deduciendo expensas necesarias en que hubiere incurrido siempre que, al decir del artículo 107 ET, tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, el Despacho observa que el demandante parte de una *interpretación subjetiva* del ordenamiento jurídico aplicable, sin atender todos los elementos normativos y fácticos que rodean la obligatoriedad de que el Sistema de Seguridad Social en Salud sea universal. En otras palabras, el actor interpreta de manera aislada los artículos 15 y 157 de la ley 100 de 1993, intentando así demostrar la existencia de una supuesta omisión legislativa que conduce al falso entender de que el pueblo colombiano, a través de sus congresistas, estableció en la ley que los rentistas de capital y los independientes por cuenta propia, pese a tener capacidad contributiva, se encuentran excluidos del mandato constitucional de financiar los gastos del estado, aportar a la financiación y sostenibilidad del sistema de la protección social y de la regencia de los principios constitucionales de universalidad y solidaridad en materia tributaria.

Por el contrario, considera esta Judicatura que el señor ALEJANDRO GARCÉS LLOREDA, quien se entiende un independiente *cuentapropista* y rentista de capital, se encontraba obligado a afiliarse y aportar al SGSS por ser sujeto pasivo de la contribución, adoptado para el año 2014 la base gravable calculada a partir del

monto de sus ingresos percibidos, una vez fueren deducidas de aquellos las expensas necesarias que resultaren probadas. En tal medida, no están llamados a prosperar los cargos quinto y octavo de la demanda, como quiera que el legislador, no la UGPP, estableció en el ordenamiento jurídico ya aplicable para el año 2014 la sujeción pasiva y la base gravable de las contribuciones a su cargo.

Principio de favorabilidad en materia sancionatoria y aplicación de las normas favorables en la obligación sustancial de la cotización al sistema general de seguridad social

Ahora bien, en relación con el cargo noveno de la demanda, se observa que el demandante solicita que se dé aplicación a retroactiva a la Ley 1753 de 2015, por cuanto le es mas favorable en lo tocante a la regulación de la base gravable. Sin embargo, para el Despacho, no hay lugar a acceder a la solicitud de conformidad con los siguientes razonamientos.

En efecto, a partir de junio 9 de 2015- fecha de entrada en vigencia de la Ley 1753 de 2015 por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país"- y hasta el mayo 25 de 2019- día de publicación de la Ley 1955 de 2019 "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad"-, en aplicación del artículo 135 de la ley 1753 de 2015²¹, los trabajadores independientes por cuenta propia, al margen de que fueran prestadores de servicios personales, cotizarían mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del IVA, cuando fuere aplicable.

Sin embargo, la aplicación esa norma benéfica para el contribuyente por modificar favorablemente algunos de los elementos constitutivos del tributo constituyen un debate de la vigencia de la ley y sus efectos en el tiempo, más no del principio de favorabilidad como un mandato que imponga su forzosa aplicación.

Como se mencionó tangencialmente ya en esta providencia, la Corte Constitucional ha atribuido a las cotizaciones obligatorias efectuadas al Sistema General de Seguridad Social el carácter de "contribuciones parafiscales"²², pues se trata de

²¹ Declarado inexecutable, por infracción al principio de unidad de materia, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-219-19 con efectos diferidos hasta el 20 de junio del 2021, fecha de vencimiento de la segunda legislatura ordinaria siguiente a la notificación del fallo.

²² Ver Sentencias C-577 y SU-480 de 1997; T-569 de 1999; C-821 de 2001; C-1040 de 2003, C-824 de 2004, C-1000 de 2007, C-838 de 2008 y C-430 de 2009. Concretamente, en la sentencia C-711 de 200, la Corte Constitucional precisó que independientemente de la denominación que se les dé a los aportes al sistema de seguridad social, estos constituyen contribuciones parafiscales, pues, poniendo en un extremo los elementos que anuncian la parafiscalidad, y en el otro los aportes para salud y pensiones, se tiene: *1) los mencionados aportes son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, teniendo al efecto el Estado poder coercitivo para garantizar su cumplimiento; 2) dichos aportes afectan, en cuanto sujetos pasivos, a empleados y empleadores, que a su turno conforman un específico grupo socio- económico; 3) el monto de los citados*

gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley para un determinado sector en que tales recursos se utilizan en su beneficio²³. En igual sentido lo ha hecho el Consejo de Estado con fundamento en la finalidad de financiar el sistema en virtud de los principios de solidaridad, eficiencia y universalidad que pretenden ser cubiertos con los tributos que deben pagar los empleadores y afiliados²⁴.

Así, de acuerdo con la jurisprudencia colombiana, las contribuciones parafiscales han sido consideradas de naturaleza tributaria y, por lo tanto, como cualquier otro tributo, se encuentran ineludiblemente sujetas a los principios que aplican a éstos²⁵. Tanto así que la Constitución Política, en concordancia con el mandato contenido en el artículo 363²⁶, prevé la irretroactividad en la aplicación de las normas que regulan las contribuciones parafiscales cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, pues no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma²⁷.

La irretroactividad de las normas tributarias pretende salvaguardar el principio de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula y así ser conocido por los destinatarios de la norma²⁸ para que no se vean sorprendidos por cambios en los asuntos reglados, lo cual deriva en la confianza legítima como una de sus dimensiones para amparar expectativas validas surgidas a partir de acciones de la Administración²⁹. Por esta razón, en criterio de la Corte Constitucional, el principio de irretroactividad de la ley

aportes se revierte en beneficio exclusivo del sector integrado por empleadores y empleados. Consecuentemente ha de reconocerse que los aportes a salud y pensiones son de naturaleza parafiscal.

²³ artículo 2 de la Ley 225 de 1995

²⁴ Consejo de Estado, sección cuarta, sentencia del 02 de diciembre de 2010, radiado No. 25000-23-27-000-2007-00020-01 (17365) C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y Sección Segunda, sentencia del 28 de marzo de 2019, radicado No. 08001-23-31-000-2009-00793-01(1173-12). C.P.: Cesar Palomino Cortes. En esta oportunidad, la sección segunda señaló que *"el carácter parafiscal de las cotizaciones a salud encuentra su fundamento en que el sistema de salud se rige por los principios de universalidad previsto en el artículo 49 de la Carta Política, de solidaridad y el de sostenibilidad fiscal, los cuales edifican la garantía de la prestación del servicio para quienes tienen capacidad económica para efectuar la cotización, como para las poblaciones en condiciones de vulnerabilidad beneficiarias del régimen subsidiado. (...) Dado el carácter parafiscal de la cotización al Sistema General de Seguridad Social en Salud y la naturaleza de la obligación de los pensionados de afiliarse y efectuar los aportes, se tiene que este gravamen no puede ser objeto de transacción o negociación entre las partes de la relación laboral, de modo que cualquier estipulación en este sentido no tiene validez, ya que las cotizaciones no le pertenecen al pensionado."*

²⁵ Al respecto se puede consultar sentencia C-430 de 2009 en cita de Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2019, radicado No. 25000-23-37-000-2014-00900-01(23599). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. También se puede consultar Sentencias C-349 de 2004 y C-824 de 2004 de la Corte Constitucional.

²⁶ Artículo 363. Constitución Política. (...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."

²⁷ Artículo 338 de la Constitución Política. "(...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."

Vale la pena precisar que el Consejo de Estado ha indicado que el artículo 338, quiso prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria, entendida por ésta no sólo como las leyes, ordenanzas y acuerdos, sino cualquier otra norma que regule contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado. Al respecto ver Sentencia del 10 de julio de 1998, Exp. 8730, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva reiterada en Sentencia de la sección cuarta del Consejo de Estado de fecha 06 de marzo de 2014, radicado 76001-23-31-000-2010-01428-01(19649), C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁸ Corte Constitucional C-878 de 2011 y C- 785 del 10 de octubre de 2012.

²⁹ Piza Rodríguez, Julio Roberto (2015). La obligación Tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad externado de Colombia. ISBN 978-958-772-260-4. Página 130.

tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de cargas nuevas o más gravosas, de tal forma que se pueda evitar el abuso del derecho de imponer tributos³⁰.

De lo expuesto hasta aquí, se entiende que se proscribió la aplicación retroactiva a las normas tributarias frente a hechos causados y asuntos consolidados, teniendo en cuenta que por regla general estas producen efectos hacia el futuro³¹; sin embargo, en asuntos de tributos de periodo, concretamente, se ha permitido la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente³².

En este sentido, el Consejo de Estado³³ al estudiar la aplicación de las normas que regulan los elementos de los impuestos de periodo en sentido más favorable para el contribuyente, precisó que la Constitución Política regula en el artículo 338 el marco constitucional de aplicación temporal de los impuestos de periodo; no obstante, en virtud de distintos pronunciamientos de la Corte Constitucional³⁴, si una norma beneficia al contribuyente se puede aplicar en el mismo periodo de su entrada en vigencia sin configurar el fenómeno de retroactividad de la ley, como quiera que en tributos de periodo cuyos hechos económicos gravados no se han consolidado se configura la retrospectividad en el marco de razones de equidad y justicia que no justifican postergar el beneficio para el periodo siguiente a la vigencia de la respectiva ley. En torno a este punto, concluyó:

"

(...)

Debe tenerse en cuenta que el principio constitucional de legalidad tributaria, expresión del principio de representación popular y forma material del de predeterminación de los tributos, así como los postulados de distribución de las cargas públicas, sostenibilidad fiscal y separación de poderes, y la trascendencia social y económica de las razones que orientan las políticas fiscales sobre regulación de tributos de periodo, permiten resaltar que el llamado a determinar los efectos en el tiempo de ese tipo de regulaciones es el legislador, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 150 (num. 12) de la CP, en concordancia con el artículo 11 del CC14 .

Lo anterior permite concluir que, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo.

(Resalta el Despacho)

Además de lo transcrito, ha de recordarse que el fundamento para aseverar que 'el llamado a fijar los efectos en el tiempo de las normas relativas a tributos de periodo es el legislador', proviene de la Constitución, específicamente, del numeral

³⁰ Corte Constitucional C-878 de 2011.

³¹ Artículo 11 del Código Civil y artículo 8 de la Ley 57 de 1985

³² Ver Corte Constitucional sentencias c-430-09; C-006 de 1998 y C-878 de 2011;

³³ y Consejo de Estado, sección cuarta. Sentencia del 23 de noviembre de 2018. Radicado No. 11001-03-27-000-2016-00015-00(22392). C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁴ Entre ellos, las sentencias C-527 de 1996, que examinó la constitucionalidad del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, modificadorio del artículo 249 del ET, y C-878 de 2011, que hizo lo mismo respecto del artículo 8 de la Ley 1430 de 2010.

12 del artículo 150 cuando señala que corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas se le faculta para establecer *contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones la misma ley establezca.*

De acuerdo con lo anterior, se colige que es una excepción a la regla de irretroactividad de la ley tributaria siempre que (i) se trate de tributos de periodo; (ii) los hechos económicos gravados no se hayan consolidado y (iii) así lo prevea el legislador. Esto por tratarse de eventos que dan lugar al fenómeno de retrospectiva de la ley, el cual prevé que la norma se aplica desde que entra en vigor a situaciones que han estado regidas por una norma anterior.

Por otro lado, la favorabilidad ha sido consagrada como un principio rector del derecho punitivo, a través del cual se permite dar aplicación inmediata a normas posteriores beneficiosas³⁵, de manera que, esta prescripción jurídica debe regir en el derecho sancionador, entendido como una de las manifestaciones de la facultad *ius puniendi* del Estado³⁶.

Es en virtud de este principio que en el régimen sancionatorio tributario la Ley 1607 de 2012, durante su vigencia, estableció expresamente el deber de dar aplicación preferente a la norma permisiva o favorable para el contribuyente sancionado aun cuando sea posterior a los hechos que son objeto de sanción³⁷, precepto que se mantuvo con la Ley 1819 de 2016³⁸, tras la modificación al ET, a fin de evitar el aumento de cargas impositivas por razones de equidad³⁹.

³⁵ Corte Constitucional T-704 de 2012.

³⁶ Corte Constitucional C-762 de 2009. En esta oportunidad, la Corte Constitucional precisó que *"el derecho sancionador es una categoría jurídica amplia y compleja, por la cual el Estado puede ejercer un derecho de sanción o ius puniendi, destinado a reprimir conductas que se consideran contrarias al Derecho, (...) dentro de sus manifestaciones, se han distinguido de un lado el derecho penal delictivo (...) y de otro, los que representan en general poderes del Derecho administrativo sancionador"*.

³⁷ Artículo 197. "Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) 3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable."

³⁸ Artículo 282, por medio del cual se modifica el artículo 640 del ET. "Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

³⁹ En tratándose de la equidad en materia tributaria, la Corte constitucional en sentencia C-804 de 2001 dispuso que constituye un presupuesto fundamental del Estado Social de Derecho relacionado con el principio de igualdad, que impone que los contribuyentes que se hallen bajo los mismos supuestos deben ser tratados y/o contribuir en igualdad de condiciones. Así las cosas, fijó dos parámetros de equidad: *"La equidad horizontal y la equidad vertical. La primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. En cuanto a la segunda, se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica. Estos criterios deben ser aplicados cuando el legislador va a otorgar un beneficio fiscal, con miras a mantener intacto el principio de equidad. Otro aspecto importante a tener en cuenta cuando se va a sustraer a un grupo de individuos del ámbito del tributo, es el de realizar un análisis sobre el efecto práctico de la aplicación de la norma tributaria. Si al poner en práctica la norma, se obtiene como consecuencia una vulneración del principio de equidad tributaria, la norma deberá ser retirada del ordenamiento."*

Cuando se aplica en materia sancionatoria, el principio constituye un imperativo constitucional en virtud del artículo 29 y, por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por la autoridad juzgadora competente⁴⁰.

No obstante, aun cuando se permite su procedencia en estos asuntos, ello no puede hacerse extensible para la aplicación de normas de carácter procesal vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos, es decir, no puede suponer su incumplimiento como quiera que la garantía y efectividad del derecho sustancial depende del cumplimiento de las formas de cada juicio⁴¹.

De manera que se evidencia que la aplicación inmediata de las normas benéficas para el contribuyente dirigidas a modificar algunos de los elementos constitutivos del tributo de periodo constituye un debate de la vigencia de la ley y sus efectos en el tiempo, más no del principio de favorabilidad como un mandato que imponga su forzosa aplicación. Al respecto, se ha pronunciado el Consejo de Estado de la siguiente manera:

“(…)

Así las cosas, ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «*favorabilidad*» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva.”⁴²

Así las cosas, no hay lugar a acceder a la solicitud elevada en el cargo de nulidad, como quiera que el principio de favorabilidad no faculta a la administración tributaria ni a esta autoridad judicial a dar aplicación retroactiva del artículo 135 de la ley 1753 de 2015⁴³, que modificó la base gravable de los aportes de los trabajadores independientes a partir de su entrada en vigencia, mas no supone una norma más favorable en el ámbito sancionatorio tributario.

Y, dicho sea de paso, además, puesto que aquella norma no entró en vigencia durante el periodo de los tributos objeto de determinación oficial y por tanto aquellas situaciones jurídicas ya se encontraban consolidadas, tampoco es dable aplicarla de manera retrospectiva por vía de excepción a la irretroactividad de la ley tributaria.

⁴⁰ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, octubre 16 de 2002, radicación número: 1454 en cita de Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de abril de 2018. Radicado No. 25000-23-37-000-2015-00295-01 (23289) C.P.: Milton Chaves García.

⁴¹ En este sentido ver Consejo de Estado, Sección Cuarta. Auto del 22 de septiembre de 2016. Radicado: 54001-23-31-000-2011-00125-01 en cita de Auto de fecha 05 de julio de 2018. Radicado No. 25000-23-37-000-2017-00682-01(23412). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Providencia del 27 de junio de 2019. Radicado No. 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421). C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴³ Declarado inexecutable, por infracción al principio de unidad de materia, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-219-19 con efectos diferidos hasta el 20 de junio del 2021, fecha de vencimiento de la segunda legislatura ordinaria siguiente a la notificación del fallo.

Carga probatoria de la administración tributaria y el contribuyente para determinar la obligación tributaria sustancial a cargo del demandante

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

Concretamente, en relación con la procedencia de la comprobación especial efectuada por la UGPP sobre los costos y gastos declarados en el denuncia rentístico del demandante, cobra relevancia el artículo 746 ET⁴⁴, en tanto que, pese la presunción de veracidad que recae sobre las declaraciones tributarias y que da por ciertos los hechos consignados en estas, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, tal presunción no es legal y admite prueba en contrario, toda vez que la administración puede exigir una comprobación especial sobre tales hechos.

Además, debe tenerse en cuenta que, pese a que para efectos del impuesto sobre la renta la declaración ostenta presunción de veracidad, ello no impide que, ya para efectos de la cotización al SGSS, la UGPP pueda requerir al obligado a fin de que acredite probatoriamente los costos y gastos en que incurrió.

Así, de acuerdo con el artículo 684 ET, dadas las amplias facultades de fiscalización e investigación que ostenta la autoridad fiscal, el contribuyente se encuentra sometido a la carga de acreditar probatoriamente aquellos hechos sobre los que la UGPP requiera particular comprobación, lo que conduce a entender que no estaba eximida la parte actora de demostrar los ingresos y costos que, denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año objeto de fiscalización, pretende hacer valer para las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social cuyo control se encuentra a cargo de la UGPP⁴⁵.

Al respecto, el Consejo de Estado ha considerado que la solicitud de comprobación especial sobre los hechos declarados en el denuncia rentístico "... *tiene por*

⁴⁴ Valga recordar que, en virtud del artículo 156 de la ley 1151 de 2007, en cuanto a los procedimientos de liquidación oficial adelantados por la UGPP, es aplicable por remisión expresa el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I (art. 555-570), IV (art. 683 en adelante), V y VI (hasta el art. 791).

⁴⁵ Al respecto, ver la sentencia de la Sección Cuarta, del Consejo de Estado del 20 de enero de 2017, Exp. 20551.

*finalidad hacer efectivas la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*⁴⁶

En este sentido cabe precisar que, de acuerdo con el artículo 744 ET, la oportunidad para que el contribuyente demostrara los supuestos fácticos que sustentan su teoría del caso tuvo lugar durante la actuación administrativa de determinación y discusión, al responder el requerimiento previo a la expedición de la liquidación oficial y al interponer los recursos en contra de esta; igualmente, de acuerdo con la ley 1437 de 2011⁴⁷, también tuvo la oportunidad de aportar o solicitar la práctica de pruebas en el proceso judicial contencioso administrativo.

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

*"La Sala ha precisado que el artículo 746 del Estatuto Tributario establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos. En el mismo sentido, ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas 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."*⁴⁸

(Subraya el despacho.)

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

⁴⁶ Consejo de Estado, Sentencia del 31 de mayo De 2012, Exp. 18135, C.P. William Giraldo Giraldo Sentencia

⁴⁷ CPACA, artículos 162 numeral 5, 166 numeral 1, 173 y 212.

⁴⁸ Consejo de Estado, Sentencia de 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En este sentido, se advierte el aportante se abstuvo de aportar la información requerida mediante el requerimiento de información N. RQI-2016-00007 de mayo 18 de 2016, mediante el cual la administración tributaria solicitó la información y documentos necesarios para verificar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones a cargo del demandante.

De otro lado, la carga de la prueba se tornó de cara al contribuyente para aportar los medios de prueba también de conformidad con la solicitud de comprobación especial manifestada en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir No RDC-2016-00828 del 31 de agosto de 2016. Sin embargo, una vez más, el accionante se abstuvo de atender en debida forma el requerimiento y omitió ejercer la carga de la prueba.

Así, pese a que la declaración tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios da cuenta tanto de los ingresos percibidos por el demandante como de los costos y gastos en que éste incurrió, dado que en el presente caso, como se vio, la UGPP le requirió a fin de que acreditara a efectos de las cotizaciones a la Seguridad Social los costos y gastos que tienen relación de causalidad con su actividad económica y fueren necesarios y proporcionados de acuerdo con tal actividad, el actor se encontraba llamado a cumplir con la carga de la prueba que otorgara convicción acerca de la relación de necesidad, causalidad y proporcionalidad entre los ingresos y los costos y gastos⁴⁹.

De esta manera, en concepto del Despacho, aunque una declaración del impuesto de renta y complementarios del demandante para el año 2014 hubiese adquirido firmeza de conformidad con el artículo 714 ET, ello no obsta para que la UGPP, en virtud de sus amplias facultades de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, solicitara una comprobación especial respecto de los gravámenes a su cargo, pues la firmeza de una declaración tributaria difiere de la presunción de veracidad que tienen los hechos denunciados en la misma.

Además, es de resaltar que, de conformidad con el artículo 686 ET, el contribuyente tiene un deber de colaboración, en el sentido de atender los requerimientos que en materia de prueba se le impongan por la autoridad tributaria. Adicionalmente, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado, *"en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el*

⁴⁹ Respecto de la necesidad, causalidad y proporcionalidad de la prueba tributaria, ver la Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el Exp. 16454.

*entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en una posición privilegiada para probar el hecho económico declarado*⁵⁰.

Por lo dicho, basta para denegar el cargo séptimo de la demanda, mediante el cual cuestionó que la administración tributaria desconociera la presunción de veracidad de la declaración de renta al no dar aplicación a los costos y gastos denunciados.

Ahora bien, pese a lo anterior, el señor ALEJANDRO GARCÉS LLOREDA goza el derecho de intentar acreditar los hechos económicos que pretende sean tenidos en cuenta para calcular la cuantía de sus contribuciones a través de medios probatorios meritorios e idóneos, para otorgar convicción respecto de la procedencia de las expensas necesarias. De lo contrario, se insiste en que deberá soportar la consecuencia jurídica adversa derivada del desconocimiento por parte de la UGPP de tales aminoraciones al determinar oficialmente la contribución al Sistema de la Protección Social.

Por tal motivo, pasa el despacho a resolver sobre los argumentos expuestos en este sentido en el escrito de la demanda, iniciando con el cargo décimo, mediante el cual se cuestionó el desconocimiento de costos y gastos certificados por contador público sin soportes contables.

A este respecto, encuentra el Despacho que, no solo en sede judicial también en sede administrativa, se abstuvo el accionante de aportar certificación de contador público respecto de los costos y gastos en que hubiere incurrido a efectos de ejercer su actividad económica, por lo que pese a que discute argumentativamente en el escrito de la demanda que la autoridad tributaria desconoció los costos y gastos certificados contablemente, omitió arrimar aquella prueba contable y sus soportes. Por lo tanto, el cargo décimo no se encuentra llamado a prosperar.

Zanjado lo anterior, pasa el despacho a resolver sobre los cargos sexto, del décimo al décimo cuarto, mediante los cuales el accionante cuestionó la mensualización de los ingresos declarados por el año 2014 en el denuncia rentístico, y procuró demostrar los periodos concretos en los cuales percibió sus ingresos por concepto de dividendos y por concepto de honorarios.

En primer lugar, considera el despacho que la mensualización realizada por la entidad accionada se encuentra ajustada al marco normativo aplicable, advirtiendo

⁵⁰ Artículo 686. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales –U.A.E. DIAN.–, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de esta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos. (Enfatiza el Despacho.)

que aquella podía ser desvirtuada probatoriamente por el contribuyente, conforme se razonó líneas atrás, en ejercicio de su carga probatoria.

La posición del despacho se sostiene en tanto que las contribuciones parafiscales a la seguridad social son un gravamen del que el cumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración tributaria a través de PILA y la obligación tributaria sustancial de pago de los aportes se realiza una vez por cada periodo mensual, atendiendo a lo previsto en los artículos 17, 18, 19 y 204 de la ley 100 de 1993, por lo cual el IBC de la demandante puede ser variable dependiendo de los ingresos percibidos cada mes.

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

Al respecto, se advierte que en sede administrativa y en sede judicial el señor GARCÉS LLOREDA sostuvo que percibió ingresos por concepto de dividendos en el mes de diciembre de 2014 por un monto de \$936.988.000, por concepto de liquidación de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A., declarada disuelta y en estado de Liquidación mediante Acta de Asamblea Extraordinaria N. 15 del 29 de octubre de 2014, en la que se decidió también realizar la distribución de las acciones y del capital autorizado, suscrito y pagado.

Además, precisó que mediante Acta de Asamblea Extraordinaria N. 016 del 22 diciembre de 2014, se concretó la liquidación de la compañía.

Previo a valorar los medios de prueba, recuerda el despacho que, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, al tenor del artículo 27 del E.T., para los no obligados a llevar contabilidad, los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades se entienden realizados cuando son abonados en cuenta en calidad de exigibles, independientemente de cómo se materialice la operación financiera, ni cómo se extinga la obligación, si se tiene en cuenta que una vez es decretado el dividendo aquel constituye una deuda a favor del accionista y por tanto contablemente una cuenta por cobrar para aquel y una cuenta por pagar para la sociedad.

Precisado lo anterior, para probar los argumentos expuestos, el accionante aportó los siguientes medios de prueba:

- Copia del acta de Asamblea Extraordinaria N. 016 del 22 diciembre de 2014. (F 78).
- Balance General de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A., con corte a 31 de diciembre (F. 92 y ss.)
- Balance de comprobación del 01 de enero al 11 de septiembre de 2014 (F. 126)
- Comprobantes de egreso a título de prestamos a accionista (F. 93 y ss.)
- Certificado de existencia y representación legal de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A. (F. 73. Ss.)
- Certificación de contador público de ingresos por dividendos (F. 125.)
- Certificación de contador público de ingresos por dividendos (F. 80.)
- Certificación de acciones por el año 2014 (F. 81)

Pues bien, del acta de Asamblea Extraordinaria N. 016 del 22 diciembre de 2014, se observa que el liquidador principal puso en consideración el balance a corte de Diciembre 22 de 2014, informando que el activo total de la compañía era de \$120.283.122, que se decretó como provisión para efecto de atender los gastos de liquidación de la sociedad. Es decir, aquel remanente patrimonial no fue decretado en calidad de exigible a favor de la parte actora.

De manera que, de aquella acta N. 016, no es dable comprender ni el monto ni la fecha de causación de los ingresos por dividendos que alega el accionante, pues la totalidad del patrimonio de la compañía se destinó a sufragar los costos y gastos de liquidación.

De otro lado, se observa que el accionante se abstuvo de aportar al expediente copia del Acta de Asamblea Extraordinaria N. 15 del 29 de octubre de 2014, mediante la cual afirmó se declaró liquidar y disolver de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A. Aquella acta tampoco fue aportada durante la actuación administrativa, tal como se observa de los anexos al recurso de reconsideración obrantes en el expediente administrativo aportado por la accionada.

En ese sentido, se advierte que al no aportar el acta de liquidación en la que afirma se decretaron los dividendos en calidad de exigibles a su favor, tal hecho económico no se encuentra aun acreditado con los medios de prueba anotados.

Además de lo anterior, observa el despacho que del Balance General, no es dable entender acreditado el monto y fecha de percepción del ingreso por dividendos en cuestión, pues aquel balance, se comprende, solo da cuenta del activo, pasivo y patrimonio social.

Ahora bien, respecto del Balance de comprobación, si bien de aquel sería dable percibir si a favor del señor GARCÉS LLOREDA la sociedad tenía una cuenta por pagar, es de advertir que su fecha de corte es del 11 de septiembre de 2014, es decir previo a la fecha en la cual presuntamente tuvo lugar el decreto de dividendos en calidad de exigibles, lo cual explica que aquel documento contable no prevea ninguna cuenta por pagar al accionista demandante.

Por otro lado, del Certificado de existencia y representación legal de la sociedad URBANIZACIÓN DIMAS S.A., si bien se observa que, en efecto la sociedad fue disuelta, aquel documento no acredita el decreto de los dividendos a favor del demandante.

Ya respecto de los varios comprobantes de egreso a título de prestamos a accionista, aquellos se limitan a probar una cuenta por cobrar a favor de la sociedad, que a su vez representa un pasivo del demandante y por tanto no acreditan los ingresos que pretende sean tenidos en cuenta para derrotar la decisión de mensualización.

Ahora, en relación con la certificación de acciones por el año 2014, aquella no da cuenta de la fecha en que se generó el ingreso, sino apenas que en los libros de contabilidad se reflejaba en monto de \$936.988.00 una participación distribuida durante el año 2014 con calidad de no gravable en cabeza del accionista demandante. Sin embargo, se reitera, aquellos libros de contabilidad no fueron aportados, porque los únicos balances arrimados al expediente no dan cuenta del hecho económico bajo estudio.

Finalmente, entra el despacho a valorar las certificaciones de contador público, de ingresos por concepto de dividendos y de Certificación de acciones por el año 2014.

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

Al respecto, se precisa que las decisiones de la administración tributaria deben ajustarse a los hechos que se encuentren probados en el expediente mediante los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil vigente, siempre que éstos sean compatibles, de conformidad con el artículo 742.

Sin embargo, las pruebas tributarias deben ser conducentes, pertinentes y útiles a fin de acreditar los hechos que soportan, tal como lo dispone el artículo 743 del ET en tratándose de la idoneidad de los medios de prueba que les sujeta no solo a las exigencias de las leyes tributarias o las que regulan el hecho a probar, sino también al grado de conexión con el supuesto fáctico y el valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Al respecto, dispuso el Consejo de Estado que la certificación contable *"no está sometida a una tarifa legal. Su valoración se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él"*⁵¹.

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

Justamente en este sentido, el Órgano de Cierre de esta Jurisdicción ha establecido que las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, a efectos de comportar una prueba contable válida, requieren de *"algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar... [y además deben] informar que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la realidad financiera del ente económico"*⁵², a fin de que permitan el convencimiento del hecho que pretenden probar, como lo fueron las fechas ciertas en que fueron percibidas los ingresos del aportante durante la vigencia fiscalizada.

Pues bien, observa el Despacho de las certificaciones suscritas por dos contadores públicos que se afirma lo siguiente: *"Se reconoce ingresos a Diciembre de 2014 el*

⁵¹ Sentencia del 23 de julio de 2015, Exp.19965, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵² Consejo de Estado, Sentencia 16 de noviembre 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

total de \$936.988.000⁵³ y "la razón por que es reconocen ingresos concepto DIVIDENDOS, por valor de NOVECIENTOS TREINTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL PESOS #936.988.000, es porque desde el año 2011, la empresa al recibir anticipo de la sociedad CONSTRUCTORA JARAMILLO MORA, Distribuía por concepto de préstamos contablemente a los respectivos Accionistas. En el año 2014 la empresa se liquida por motivos de finalización de su actividad económica principal, los prestamos accionistas al cierre de este año, se distribuyen como DIVIDENDOS⁵⁴.

Así, es unívoco el contenido de las dos certificaciones, en el sentido de dar constancia de que en Diciembre de 2014 al accionante se le reconocieron a título de dividendos los préstamos que durante el año la sociedad había realizado a favor del contribuyente, en un monto de \$936.988.000. Sin embargo, advierte el despacho que ninguna de las dos certificaciones está acompañada de la relación de los libros o cuentas en que se encuentra el registro contable de los ingresos percibidos en el periodo fiscal; ni se aportan comprobantes contables internos y externos de aquellos ingresos, conforme se razonó anteriormente respecto de los balances generales y de comprobación obrantes en el expediente.

Cabe anotar que esta prueba, aportada durante el curso de la actuación administrativa de determinación, no fue mejorada tampoco en sede judicial.

De manera que, para el Despacho, las certificaciones de los contadores públicos aportadas no otorgan convicción acerca de que la información relativa a los meses en que fueron percibidos los ingresos refleja la realidad financiera del aportante durante la vigencia objeto de determinación oficial.

Por lo tanto, para el despacho, en el caso de marras era dable para la autoridad tributaria *mensualizar* los ingresos percibidos por el aportante en el año fiscalizado sin atribuir los percibidos a título de dividendos para el periodo correspondiente al mes de diciembre, pues el accionante no ejerció con suficiencia la carga probatoria que le asistía a fin de acreditar que, en efecto, le fueron decretados dividendos en calidad de exigibles en el mes de diciembre del año 2014; pues, se repite, las únicas pruebas que acreditan ese hecho son las certificaciones contables aportadas, pero aquellas carecen de documentos soporte que las reputen idóneas.

⁵³ F. 80

⁵⁴ F. 125

Planillas pagadas con posterioridad a la notificación del acto de determinación oficial:

La parte actora, cuestionó en el cargo décimo tercero de la demanda que la administración tributaria no hubiera tenido en cuenta los pagos realizados el 11 de mayo de 2017, es decir con posterioridad a la liquidación oficial, de fecha 18 de abril de 2017.

Sin embargo, estima el despacho que aquel cuestionamiento no tiene vocación de derrotar la presunción de legalidad de los actos demandados, dado que no constituye ninguna de las causales de nulidad previstas por el legislador en los artículos 137 del CPACA y 730 del E.T.

En efecto, el hecho de pago sobreviniente no tiene la virtud de afectar de nulidad el acto expedido con anterioridad, al no tener la virtualidad de acreditar la falsedad de su motivación con fundamento en los presupuestos fácticos tenidos en cuenta por la autoridad tributaria para el momento de su expedición.

Pese a lo anterior, comprende el despacho que ello no significa que tales pagos no sean tenidos en cuenta, como quiera que, en un eventual estadio de cobro coactivo, será dable para el entonces ejecutado proponer la excepción de pago parcial, acreditando la consignación de las cotizaciones a través de la PILA, y respecto de los cuales no se causan intereses de mora pues esta obligación accesoria cesa justamente con el pago de la obligación principal. Por lo tanto, el cargo relativo a los pagos parciales no tiene vocación de prosperar para efectos de anular los actos administrativos de determinación objeto de control judicial.

Liquidación de intereses moratorios en las Liquidaciones oficiales proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones

Finalmente, cuestionó la parte actora que los actos demandados están viciados de nulidad por insuficiente motivación, al no liquidar los intereses moratorios a cargo del aportante omiso. Sin embargo, en criterio del despacho hay lugar a denegar el cargo, conforme a los siguientes fundamentos:

El último inciso del transcrito artículo 156 de la ley 1151 de 2007 prevé que, en las liquidaciones oficiales, se deberán imponer, a título de sanción, los intereses de mora a la misma tasa vigente para efectos tributarios.

Por su parte, la norma aplicable al caso de las vigencias liquidadas oficialmente, esto es, aquellas correspondientes a los periodos 2008 a 2010, es el artículo 635 del Estatuto Tributario:

ARTÍCULO 635. Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1o de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1o de enero de 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre de 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta este día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior.

PARÁGRAFO. Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales.

Finalmente, resulta del caso considerar lo dispuesto por el artículo 828 del Estatuto Tributario, en tanto prevé cuales documentos comportan títulos ejecutivos:

ARTÍCULO 828: [...] Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente.

Del panorama jurídico atinente a este foco de análisis, surge la conclusión de debido a que los intereses moratorios se causan de manera diaria y constante, por lo que estos no deben ser liquidados cada día por la administración con el fin de lograr merito ejecutivo en los actos administrativos de Liquidación oficial, sino que deberán liquidarse al momento de la extinción de la obligación por pago, o al momento de que se liquide por el funcionario competente en ejercicio de las facultades derivadas de la jurisdicción coactiva, siempre que en el acto administrativo de liquidación oficial se los imponga.

En ese sentido se observa que la suficiente motivación de los actos administrativos de determinación oficial, en cuanto a la liquidación de los intereses de mora, se agota al prescribir la forma en que aquellos podrán determinarse. Es decir, aquella obligación accesoria y de causación sucesiva hasta el cese de la mora no debe estar absolutamente determinada en la parte resolutive, sino apenas debe ser determinable, atendiendo a los presupuestos fácticos y temporales que determinen, a la luz de la norma aplicable, la fecha hasta la cual se causará el interés de mora.

Lo anterior, en tanto es la misma legislación la que deja trazada una metodología de cálculo basada en el marco jurídico vigente para que, si es el caso de que el contribuyente realice el pago posteriormente a la fecha en que se liquidan los valores de manera oficial, pueda aplicar la misma fórmula y cumplir en acertadamente la obligación de pago.

Ahora bien, se observa del numeral primero de la parte resolutive de los actos demandados, que la autoridad tributaria determinó la obligación a cargo del deudor "sin perjuicio de los intereses de mora que se generen desde la fecha de vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación de aportes hasta la fecha en que se pague la obligación", y precisó que "para tal efecto, los intereses se liquidarán diariamente a la tasa vigente para efectos tributarios, esto de acuerdo con la remisión normativa del artículo 156 de la ley 1151 de 2007", es decir un interés diario equivalente a la tasa de usura determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para la modalidad de crédito de consumo menos dos puntos, al tenor de lo previsto en el artículo 635 del E.T.

Ahora, téngase en cuenta que la obligación dineraria accesoria consistente en el pago de intereses moratorios no surge de una atribución o facultad de índole discrecional de la administración, pues tiene como fuente la misma Ley: el artículo 3 de la Ley 1066 de 2006 indica que los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales que no las cancelen oportunamente, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario.

En tal sentido, la consecuencia adversa para el contribuyente moroso de verse sancionado con la obligación de pagar intereses de mora es de tipo accesorio, pues aquella se encuentra inherentemente anclada al incumplimiento de la obligación tributaria de pago de aportes a la parafiscalidad.

De manera que, en concepto del despacho, y debido a que los intereses moratorios se causan de manera diaria y constante, estos no deben ser liquidados al momento de la extinción de la obligación por pago, o al momento de que se libre mandamiento de pago por el funcionario competente en ejercicio de las facultades derivadas de la jurisdicción coactiva, siempre que en el acto administrativo de liquidación oficial se los imponga y de conformidad con las normas la obligación accesoria sea determinable.

Por lo tanto, al encontrar el despacho que la autoridad tributaria debía apenas imponer la obligación accesoria de intereses moratorios, creada directamente por el

legislador, y establecer la forma para liquidarlos al momento de pago, no se observa que el acto estuviere insuficientemente motivado. Por lo tanto, no hay lugar a acceder a la solicitud esgrimida en el cargo de nulidad.

Conclusión

En virtud de que fue estudiada la totalidad de cargos de la demanda sin que prosperara ninguno de ellos, no hay lugar a acceder a las pretensiones formuladas por el actor y por lo tanto deben denegarse.

3.- COSTAS

La condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP⁵⁵. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas⁵⁶, 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.

Es de precisar también que ante 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, en los asuntos de nulidad y restablecimiento del derecho, que tienen un alcance particular y concreto, la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión

⁵⁵ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

⁵⁶ Artículo 365 del Código General del Proceso.

de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

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.

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

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

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

Es indispensable escribir en el espacio "ASUNTO" de los mensajes virtuales los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación no será posible darle trámite.

En cumplimiento del deber procesal impuesto en los artículos 83 numeral 14 del Código General del Proceso y 1 y 3 del Decreto 806 de 2020 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 los correos electrónicos que se informan:

jfescandon@escandonabogados.com
notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co
acaceresa@ugpp.gov.co
fcastroa@procuraduria.gov.co

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

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

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ

Firmado Por:

ANA ELSA AGUDELO AREVALO
JUEZ CIRCUITO
JUZGADO 042 ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO BOGOTA-CUNDINAMARCA

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: **8ee045228c8125a32bbf11dcf07fa3e92fbc9589ebb5af902cc3ca3af99bf82c**

Documento generado en 30/06/2021 08:39:25 PM