CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (05) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-01143-01 (25553)
Demandante	PROQUINAL S.A.S.
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación oficial de aportes al Sistema de la Protección Social. Firmeza de las planillas de autoliquidación. Pagos no salariales. Aplicación del límite del 40% del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 9 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B[1] que decidió lo siguiente:

> *"**PRIMERO:** Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial No. RDO 27 del 05 de febrero de 2015 y la Resolución No. RDC 043 del 05 de febrero de 2016 que resolvió el recurso de reconsideración; por medio de las cuales se profirió liquidación por mora e inexactitud en los pagos al Sistema de Protección Social, por los períodos comprendidos entre enero a diciembre de los años 2011 y 2013 a la sociedad PROQUINAL S.A., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior y a título de (sic) **SE DECLARA** la firmeza de las planillas integradas de liquidación de aportes (PILA) presentadas por la sociedad PROQUINAL S.A., durante las vigencias fiscalizadas de enero a diciembre de 2011, esto ante la falta de competencia temporal de la Administración para fiscalizar dichos periodos teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa del fallo.*
>
> ***TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*
>
> ***CUARTO:** Por no haberse causado no se condena en costas. (…)"*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento de información, la demandada expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 27 del 5 de febrero de 2015 (fls.56 a 78), en la que determinó mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos de enero a diciembre de 2011 y 2013, por la suma de $85.980.000 e impuso sanción por inexactitud por valor de $26.643.840.

Contra la anterior decisión la demandante presentó el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución Nro. RDC 043 de 5 de febrero de 2016 (fls.80 a 99), en el sentido de modificar la decisión inicial fijando el monto adeudado en $59.042.800 por inexactitud y mora en aportes ($58.456.400 y $586.400, respectivamente), más una sanción por inexactitud de $19.690.320.

[1] Índice 2 de Samai, pdf 59

SC 5780-6

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.4):

> *"7.1. Declarar la nulidad del acto administrativo conformado por la Liquidación Oficial número RDO 27, del 5 de febrero de 2015, y la Resolución número RDC 043, del 5 de febrero de 2016, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración.*
>
> *7.2. Que como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi representada no debe cancelar los mayores valores y la sanción por inexactitud liquidados en los actos demandados."*

A los anteriores efectos, la sociedad demandante invocó como violados los artículos 338 y 363 de la Constitución Política; 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 647 y 730 del Estatuto Tributario; 19 y 204 de la Ley 100 de 1993; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, 15 de la Ley 50 de 1990; 30 de la Ley 1393 de 2010; 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012; y 9 del Decreto 1406 de 1999

Los cargos de nulidad se resumen así (fls.7 a 44):

1. **Falta de competencia de la UGPP para liquidar aportes e imponer sanciones, pues esta fue otorgada por la Ley 1607 de 2012. Violación del principio de irretroactividad de la ley. Improcedencia de la liquidación por el período correspondiente al año 2011**

Sostuvo que la UGPP fue creada mediante la Ley 1151 de 2007, no obstante, la competencia para liquidar mayores valores correspondientes a aportes parafiscales de la seguridad social e imponer sanción por inexactitud fue establecida y regulada por la Ley 1607 de 2012, y posteriormente por la Ley 1739 de 2014, las cuales dispusieron que la entidad podría iniciar los procesos de determinación y sanción dentro de los 5 años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no lo hizo, o declaró por valores inferiores a los que legalmente estaba obligado. En su parecer, la Ley 1151 de 2007 solo otorgó funciones a la UGPP de órgano consultor y cuando se tratara de evasores omisos.

Señaló que el término de los 5 años a que alude el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 se debían contabilizar a partir del año 2013, según lo previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, y la interpretación que la Corte Constitucional ha realizado sobre la irretroactividad de las normas en materia tributaria, según la cual las normas que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período y que no sean favorables al contribuyente, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley y no de manera retroactiva. Lo contrario, implicaría el desconocimiento del numeral 1 del artículo 48 de la Ley Estatutaria de Justicia y el artículo 4 de la Ley 153 de 1887.

Afirmó que los actos acusados eran ilegales, pues si bien la Ley 1151 de 2007 no dispuso una regla en materia del plazo con que contaría la UGPP para fiscalizar

SC 5780-6

períodos, en el artículo 156 realizó una remisión expresa a lo establecido en el Libro V del Estatuto Tributario. De esta manera, teniendo en cuenta que la planilla de aportes constituye en materia parafiscal la declaración de los aportes a la seguridad social y parafiscales, era aplicable al caso concreto el artículo 714 del Estatuto Tributario, que regula la firmeza de las declaraciones.

Por lo anterior, las planillas de aportes declaradas y pagadas por el año 2011, estaban en firme, pues el proceso de fiscalización inició el 29 de agosto de 2014 con el requerimiento para declarar o corregir.

2. Nulidad del acto administrativo demandado por falta de motivación

Sostuvo que la administración no motivó debidamente las razones por las cuales, consideró que la empresa había liquidado erróneamente los aportes parafiscales de la seguridad social. Si bien la UGPP realizó un buen resumen de las normas aplicables relacionadas con la obligación del pago de los aportes, esto fue de manera abstracta. Pese a que la entidad realizó un análisis de cada una de las glosas y los argumentos expuestos por la actora, no hizo un análisis que permitiera dar claridad sobre las presuntas inconsistencias identificadas.

Sobre el documento de Excel, punto que es donde se concretó la falta de motivación, expuso que contenía una explicación breve que *"en la mayoría de las ocasiones no superan las cinco palabras".* De manera que no era posible identificar los errores en que pudo incurrir la aportante, así como las inconsistencias por pago de auxilios de transporte a los trabajadores, o la identificación de los empleados con errores en los pagos de auxilio de vivienda, de educación o lo relacionado con el exceso al límite del 40% contenido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Luego de transcribir todos los reportes que realizó la UGPP en el cuadro Excel, la demandante resaltó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no motivó, siquiera sumariamente, las razones por las cuales descartó los argumentos de defensa de la sociedad.

Adujo que persistía la duda respecto a cómo la entidad demandada construyó la base de datos contenida en el documento Excel, comoquiera que carecía de las cifras consolidadas y de señalamientos concretos de sus cálculos, lo que llevó a que la empresa tuviera que realizar cruces de información para inferir las razones de las glosas propuestas por la administración.

Sobre los ajustes por mora, dijo que la entidad no explicó con claridad cuáles eran las bases para determinar los supuestos aportes dejados de pagar por la sociedad, lo que constituía una vulneración al numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario y al derecho de defensa y contradicción.

3. Violación de los artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 9 del Decreto 1406 de 1999. Mediante un solo acto administrativo se liquidaron más de 24 vigencias.

A juicio de la demandante la entidad actuó de manera abusiva y con fines meramente recaudatorios al determinar en un mismo procedimiento y en un solo acto administrativo, la liquidación de más de 24 períodos de contribuciones parafiscales a la seguridad social.

SC 5780-6

Resaltó que de conformidad con las normas que regulan la materia, los aportes al Sistema de Seguridad Social son de carácter mensual, por lo que no podía la administración realizar una liquidación oficial de todo un año en un mismo acto, y menos acumular dos años, como lo hizo en este caso, sin ningún tipo de técnica jurídica. Por el contrario, la UGPP debió, en cumplimiento del artículo 694 del Estatuto Tributario, expedir un requerimiento para corregir, un requerimiento para declarar y una liquidación oficial (corrección o de declaración) por cada período mensual del año fiscalizado.

4. La UGPP desconoce los pagos no salariales que no hacen parte del IBC

Alegó que la UGPP incluyó en el IBC pagos que no tenían la condición de salariales, desconociendo con ello el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 y lo pactado entre los trabajadores y la empresa mediante pactos colectivos.

Luego de identificar los pagos que la sociedad había pactado como no salariales con sus empleados, se refirió específicamente al *"Plan de Ahorro"* (artículo 20 del Pacto Colectivo del 12 de marzo de 2012), en virtud del cual la empresa se obligó a aportar por los trabajadores a su fondo de pensiones voluntarias un valor igual a los porcentajes establecidos en el contrato con destino a incrementar este ahorro.

Si bien en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la entidad aceptó excluir del IBC los aportes a los fondos voluntarios de pensiones, esto lo hizo afirmando de manera errada que *"Al efectuar el recalculo del IBC al distribuir el valor del aporte voluntario de pensión en cada mes respectivamente, conlleva a que el valor del ajuste aumente haciéndose más gravosa la situación del aportante, razón por la cual y en aplicación al principio de la no reformatio in pejus no se presente modificación en el valor del ajuste propuesto",* lo que genera confusión porque inicialmente acepta que no son salario y luego hace un cálculo distinto.

Citó la sentencia del 11 de febrero de 2015, exp. 3738 de la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia sobre los pagos que no son constitutivos de salario, y señaló que la UGPP, en el Acuerdo 1035 de 2015, dispuso que los planes institucionales no hacen parte de la base de liquidación para aportes.

En relación con el ajuste por los pagos correspondientes a auxilios no salariales y bonificaciones por retiro, afirmó que estos no retribuían directamente el servicio prestado, luego, no eran parte del IBC para liquidar los aportes al Sistema. Así mismo, los auxilios de enfermedad, matrimonio y bonificaciones por retiro, fueron pactados por las partes como no salariales, sin embargo, la entidad no explicó las razones por las cuales rechazó los argumentos expuestos por la sociedad en sede administrativa.

Para demostrar la correcta liquidación de aportes al Sistema y la consecuente nulidad de los actos acusados, la demandante referenció los siguientes casos:

- César Augusto Gómez Alcázar: Según la UGPP este trabajador registraba ingresos no salariales superiores al 40% del total de la remuneración, frente a lo cual la actora aclaró que esos pagos correspondían a la bonificación por retiro, sobre lo cual realizó los respectivos aportes al Sistema de la Seguridad Social atendiendo los límites legales y lo dispuesto en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.

SC 5780-6

- Luis Hernando Sabogal Hernández: Reiteró la existencia de pagos no salariales como auxilios pactados con los empleados, los cuales fueron incluidos en el IBC por la UGPP al momento de liquidar los ajustes, agregando que la norma guarda silencio sobre cuando se causan los aportes en los acuerdos conciliatorios y que *"es viable jurídicamente realizar el pago de contribuciones parafiscales con posterioridad a la fecha de terminación de las relaciones laborales y de acuerdo con lo pactado en los acuerdos entre el empleador y el trabajador."*

Igualmente, la demandante se refirió a los siguientes conceptos y situaciones:

- Auxilios de transporte: De conformidad con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, los pagos por concepto de auxilio de transporte no tienen connotación salarial, comoquiera que no incrementan el patrimonio del trabajador y su naturaleza corresponde a gastos propios de la empresa para el desarrollo de sus ventas. Además, como consecuencia de la exclusión del IVA en el servicio de transporte, las empresas que prestan ese servicio no están obligadas a facturar, por tanto, no es posible que el trabajador presente documentos para legalizar dichos gastos.

- Pensionados: La UGPP desconoció que no hay lugar a realizar aportes al Sistema respecto de los trabajadores que a la fecha de fiscalización ya habían cumplido con los requisitos para acceder a la pensión. Así mismo, la entidad es contradictoria en el acto demandando cuando no acepta lo expuesto por la demandante, pero señala que los que ya cumplieron con los requisitos de pensión no están obligados a realizar aportes.

- Inexactitud del trabajador José Napoleón Ruíz Cubillos: Refirió que este empleado recibía un salario superior a los 25 SMLMV, motivo por el cual su IBC fue calculado con observancia del tope máximo legal, sin que en sede administrativa hubiera afirmado la actora que ese trabajador percibiera salario integral. Agregó que con base en la información contenida en el cuadro Excel adjunto a los actos acusados, la inconsistencia posiblemente identificada por la UGPP tenía relación con el número de días que el trabajador desarrolló sus labores en cada vigencia fiscal, pues durante las mismas disfrutó de sus vacaciones y, por ende, la cotización debía corresponder al número de días, tal como fueron liquidados los aportes. A estos efectos, allega el comprobante de pago del mes de enero de 2011 que echa de menos la UGPP

- Aprendices: manifestó que los aportes se realizaron de acuerdo con las fechas de los contratos de aprendizaje, lo cual demostró con las certificaciones expedidas por el SENA que dan cuenta de la terminación del contrato. Resaltó el caso de Johana Victoria Caballero Caballero, de la cual aportó con la demanda los contratos de aprendizaje con el fin de corroborar que por el mes de febrero de 2011 no existió inexactitud.

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Señaló que por disposición del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 debe remitirse al artículo 647 del Estatuto Tributario, señalando como improcedente la sanción por inexactitud comoquiera que la sociedad en ningún momento utilizó datos falsos, equivocados o inexactos para contribuir en menor proporción a la seguridad social de sus trabajadores. Las inconsistencias encontradas por la UGPP se derivaron de una diferencia de criterios del derecho aplicable, motivo por el cual no había lugar a sanción alguna.

SC 5780-6

Oposición de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (fls.159 a 183) en los siguientes términos:

Propuso como excepción previa la ineptitud de la demanda, en razón a que el Tribunal no era competente para conocer el proceso por la cuantía discutida[2].

Respecto al **primer cargo**, señaló que, de conformidad con la Ley 1151 de 2007, el Decreto 169 de 2008 y el Decreto 5021 de 2009, la UGPP cuenta con competencias legales para la fiscalización y verificación de la correcta y oportuna liquidación y pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, tales como adelantar acciones de determinación y cobro, así como las investigaciones que estime pertinentes para establecer la existencia de hechos que generen obligaciones en materia de contribuciones.

Expresó que la remisión que hizo el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 al Estatuto Tributario es residual, solo operaba para aspectos procedimentales, por lo que su aplicación debía ser para aquellos aspectos en los que el legislador no hubiera previsto una disposición legal y siempre que no riña con la naturaleza del tributo. En este caso, la Ley 1607 de 2012 en el artículo 178 reguló el término prescriptivo y de caducidad de la actuación de la UGPP, por lo que no puede aplicar el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Además de lo anterior, adujo que la firmeza de las declaraciones tributarias no había sido prevista por el legislador para las PILA, por cuanto la Constitución Política de 1991, la doctrina y la jurisprudencia habían coincidido que las acciones que involucraban el recaudo de sumas que por ley estuvieren destinadas al reconocimiento de prestaciones eran de carácter vitalicio, cuyo derecho era imprescriptible e irrenunciable, como lo son los aportes a la seguridad social, y por ende no era viable aplicar la figura de la firmeza de las declaraciones.

Siguiendo la misma tesis consideró que la Ley 1607 de 2012 no contempló la firmeza de las declaraciones en materia de contribuciones parafiscales, sino un término de caducidad para iniciar la acción sancionatoria y/o de determinación por parte de la UGPP, proceso que se inicia con la notificación del requerimiento de información. Agregó que el artículo 714 del Estatuto Tributario tenía naturaleza sustancial, por lo que excedía los límites de la remisión normativa consagrada en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Expresó que frente a la aplicación retroactiva de la Ley 1607 de 2012 el legislador no estableció ningún régimen de transición o condicionamiento para su entrada en vigencia, por el contrario, expresó que regiría a partir de su promulgación. De manera que cuando se trate de situaciones jurídicas en curso, que no han generado situaciones consolidadas ni derechos adquiridos en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, ésta entra a regular dicha situación en el estado que se encuentre, sin perjuicio de que se respete lo adelantado por la ley antigua.

Precisó que, si en gracia de discusión fuera considerada la firmeza de las PILA esto no podía ocurrir frente a la totalidad de las conductas fiscalizadas a la demandante, concretamente señaló que la firmeza se podía predicar únicamente de la inexactitud, pero no para el caso de la mora, dado que por ésta última no existió

[2] Esta excepción fue negada en audiencia inicial celebrada el 28 de octubre de 2019 (fls.234 a 246).

SC 5780-6

declaración alguna de la cual pudiera predicarse la firmeza del artículo 714 del Estatuto Tributario.

Respecto al **segundo cargo** sostuvo que los actos acusados fueron debidamente motivados, de los cuales era posible extraer las consideraciones, el marco legal, los fundamentos de derechos, y un acápite de análisis y conclusiones donde se estudiaron los argumentos presentados en la contestación dada por la aportante al requerimiento para declarar y las pruebas aportadas.

Explicó que los cuadros que reposan en la parte resolutiva de la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, correspondían a un resumen de los valores determinados por la entidad y que fueron extraídos del archivo Excel, el cual era parte integral de la decisión administrativa. En este archivo Excel podía encontrarse de manera precisa e individualizada los datos del aportante, de los trabajadores, el ingreso base de cotización, los pagos realizados a los trabajadores por concepto de aportes a cada subsistema, el IBC calculado por la UGPP y los ajustes determinados a favor del sistema.

Además, en la parte considerativa de las resoluciones atacadas fueron explicados los ajustes por mora e inexactitud. El texto de los actos permite establecer *en cuanto al motivo de inconformidad las razones, el origen y las pruebas valoradas, el resultado de las verificaciones y validaciones respectivas de los hallazgos calculados y la razón por la cual fue procedente su modificación.* Lo anterior quedó en evidencia cuando la actora en el escrito introductorio pudo identificar los registros y los valores frente a los cuales presentó inconformidad, por lo que pudo presentar sus cargos en ejercicio del derecho de defensa.

Sobre el **tercer cargo** adujo que no era procedente aplicar en este caso el artículo 694 del Estatuto Tributario, dado que esta norma hacía alusión al procedimiento que debía seguir la DIAN, en especial, sobre las declaraciones del impuesto de sobre las ventas y retenciones en la fuente, lo que era distinto al caso de las contribuciones parafiscales discutidas en este proceso. La Ley 1151 de 2007, la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1739 de 2014 no establecieron la prohibición de expedir la liquidación oficial por más de una vigencia en un mismo acto, razón por la cual este cargo no estaba llamado a prosperar.

En lo que tiene que ver con el **cuarto cargo** sostuvo que, en virtud del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, los empleadores y trabajadores estaban facultados para excluir pagos con carácter salarial del IBC de las contribuciones parafiscales. No obstante, la UGPP revisó las nóminas y conceptos de pago y condiciones especiales de cada trabajador reportado por la demandante, especialmente los pagos no salariales reconocidos en el pacto colectivo suscrito el 20 de marzo de 2009 y posteriormente el 30 de marzo de 2012, en los cuales se consagraron unas primas extralegales, auxilios, permisos y beneficios sociales.

Frente a dichos emolumentos la entidad no cambio su naturaleza no salarial, sino que estos fueron analizados a la luz del límite establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, lo que dio lugar a los ajustes propuestos en los actos acusados.

Así las cosas, procedió a referirse a cada uno de los casos y conceptos señalados por la actora en la demanda en los siguientes términos:

- César Augusto Gómez Alcázar: El IBC determinado por la UGPP fue correcto,

SC 5780-6

al tomar tanto los pagos salariales (sueldo), como los no salariales, sujetos al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

- Luis Hernando Sabogal Hernández: Frente a este trabajador ejemplificó la liquidación del subsistema de salud para el mes de abril, enfatizando que el cálculo de IBC también fue debidamente calculado, comoquiera que no se presentó novedad y tampoco hubo pagos de índole no salarial que estuvieran sujetos al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. El ajuste se dio porque el aporte liquidado a la tarifa del subsistema fue inferior en comparación con los pagos realizados en la PILA, dando como resultado inexactitud al no tener en cuenta el tope de 25 SMLMV.
- Auxilio de transporte: Señaló que este pago no fue calificado por la UGPP como salarial, pero sí hizo parte de la base para el cálculo del tope del 40% que establece la Ley 1393 de 2010.
- Pensionados: La UGPP en ningún momento realizó ajustes por el subsistema de pensión, motivo por el cual este argumento no estaba llamado a prosperar.
- José Napoleón Ruíz: Los ajustes obedecieron a las diferencias entre lo reportado en los desprendibles de pago y/o nómina y el valor pagado del aporte, teniendo presente que el empleado recibió un salario igual o superior a los 25 SMLMV. Destacó que nunca señaló que se tratara de un salario integral.
- Aprendices: Respecto de la trabajadora Johana Victoria Caballero para el mes de febrero de 2011, la UGPP revisó la certificación y el contrato aportado por la sociedad y advirtió que las fechas de finalización del contrato no concordaban. La demandante tampoco aportó otrosí al contrato que permitiera verificar la prórroga en el tiempo de ejecución del contrato, razón por la cual persistieron los ajustes.

Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud discutida en el **quinto cargo** expresó que la demandante pretendía que a su caso fuera impuesta la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, norma que regula sanciones aplicables para los impuestos a cargo de la DIAN, la cual no era compatible con los procesos de fiscalización a cargo de la UGPP, toda vez que estos debían supeditarse a la disposición especial que regula las sanciones aplicables por esta entidad, contenida en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” declaró la nulidad parcial de los actos acusados, bajo las siguientes consideraciones (índice 2 de Samai):

Sobre el cargo relacionado con la **falta de competencia de la UGPP y la firmeza de las planillas presentadas por la sociedad**, consideró que si bien la Ley 1151 de 2007 no estableció un término dentro del cual la entidad podría iniciar las actuaciones de fiscalización (como sí lo hizo la Ley 1607 de 2012 al señalar el plazo de 5 años), aplicaba la remisión al Estatuto Tributario a fin de verificar la firmeza de las declaraciones presentadas por la aportante.

De manera que, la fiscalización de los aportes parafiscales presentados en las PILA para los períodos anteriores al 26 de diciembre de 2012 (fecha en que entró a regir

SC 5780-6

la Ley 1607 de 2012) debía regirse por lo contemplado en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y el Libro V del Estatuto Tributario (títulos I, IV, V y VI), por ser la normativa vigente al momento en que se presentaron las declaraciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, en tanto, desde el 26 de diciembre de 2012 aplicaría lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 178 de la Ley 1607.

En el caso concreto, las planillas correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2011 fueron presentadas, respectivamente, desde el 7 de febrero de 2011 hasta el 5 de enero de 2012, por lo tanto, el procedimiento aplicable para su fiscalización debió ser el reglado en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y por consiguiente la remisión a los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, de manera que la competencia temporal de la UGPP para ejercer su fiscalización era de 2 años, término dentro del cual debió proferir el requerimiento para declarar y/o corregir; y no de manera indefinida como lo alega la Unidad. Por su parte, la vigencia 2013 si se regía por el procedimiento establecido en la Ley 1607 de 2012, toda vez que la presentación de las planillas se dio cuando la norma ya estaba vigente.

Dado que, el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro.246 del 29 de agosto de 2014 se notificó por correo el 10 de septiembre de 2014, las declaraciones presentadas por los períodos de enero a diciembre de 2011 ya habían adquirido firmeza y, por ende, debían tornarse inmodificables para la administración por falta de competencia.

En relación con el argumento de la UGPP según el cual a los ajustes por mora no le era atribuible la firmeza de las declaraciones, el Tribunal aclaró que dicha figura era aplicable para los casos de inexactitud y mora, pero no para la omisión, toda vez que *" … las dos primeras infracciones parten de la premisa de la existencia de una declaración, en atención a que la inexactitud fiscal se presenta cuando se declara y paga un menor valor de contribución al que legalmente le corresponde y la mora constituye el incumplimiento ya sea porque no se presenta la autoliquidación con el respectivo pago o se presenta la autoliquidación con pago en cero, siendo esta ultima circunstancia la que ocurrió en el presente asunto, de suerte que en atención a la naturaleza de las mentadas conductas es necesario para su materialización la presentación de la autoliquidación de aportes y por ello la viabilidad de la firmeza de la liquidación privada…"*

En ese orden, declaró la nulidad parcial de los actos acusados por la aplicación retroactiva de la norma, así mismo precisó que operó la pérdida de competencia de la UGPP para fiscalizar las vigencias de enero a diciembre de 2011.

En relación al período 2013, la entidad se encontraba facultada para fiscalizarlo en atención a la dispuesto por Ley 1607 de 2012, por lo que continuó con el estudio de los demás cargos únicamente en relación con dicho período.

Sobre la **interpretación errónea de los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 15 de la Ley 50 de 1990 y 30 de la Ley 1393 de 2010 por el desconocimiento de pagos no salariales por parte de la UGPP**, el Tribunal reiteró su tesis, conforme a la cual si bien el legislador de manera específica señaló qué factores constituían o no salario en los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, también lo era que, a través de la Ley 1393 de 2010 se había dispuesto que en materia de aportes los componentes no salariales no podrían exceder el 40% de la remuneración total devengada por el trabajador, so pena que debieran ser incluidos en el ingreso base de cotización.

SC 5780-6

Así, procedió a verificar cada uno de los casos relacionados en la demanda en este cargo de nulidad, a efectos de corroborar la correcta aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, de la siguiente manera:

- César Augusto Gómez: reseñó que este trabajador recibió salario integral y, durante el mes fiscalizado por la UGPP (abril), recibió una bonificación por retiro, la cual debía ser tomada como un pago no salarial. Sin embargo, al computar lo percibido, con la bonificación, se había superado el 40% del total de la remuneración, en observancia del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. En ese orden, el valor del IBC liquidado por la Sala correspondía al mismo valor que la UGPP indicó en los actos acusados, luego no era cierto que la demandante hubiera efectuado los aportes de conformidad con la norma.

- Luis Hernando Sabogal Hernández: Este empleado recibió por los meses fiscalizados de abril y julio salario integral superior a los 25 SMLMV, por lo tanto, debía aplicársele el límite del artículo 18 de la Ley 100 de 1993. En esa medida, el IBC liquidado por la demandada había sido el correcto

- Auxilios de transporte: Señaló que, si bien los conceptos por medios de transporte podían estar catalogados como pagos no salariales, también lo era que, si dichos pagos excedían el límite del 40% del total remunerado, el remanente debía incluirse en el cálculo del IBC de conformidad con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Ejemplificó el caso de la trabajadora Sandra Yaneth Castro que en el mes de julio recibió auxilio de transporte, de la cual destacó que el excedente de las bonificaciones no constitutivas de salario (incluidos medios de transporte y otros auxilios) debían ser incluidas en el cálculo del IBC, como en efecto lo hizo la administración.

- Pensionados: Explicó que, si bien la obligación de cotizar al sistema pensional cesaba una vez cumplidos los requisitos para acceder a la pensión, también lo era que si se continuaba laborando se debía cotizar obligatoriamente al sistema de salud y ARL y voluntariamente al sistema de pensión.

  Ahora, una vez verificados los trabajadores enlistados en la demanda, pudo observar que la UGPP no efectuó ajustes en el sistema de pensiones sobre aquellos empleados que, según la demandante, cumplieron con los requisitos para acceder a la pensión, solamente fiscalizó los sistemas de salud y ARL, tal como lo permitía la Ley 100 de 1993 y la interpretación de la Corte Constitucional sobre este tema.

- José Napoleón Ruíz Cubillos: Reseñó que los ajustes solo se efectuaron en los meses de enero y diciembre en el sistema de ARL. Para esta fiscalización la UGPP tomó como IBC únicamente lo devengado por salario durante los días de relación laboral, es decir, tuvo en cuenta la novedad de vacaciones disfrutadas por el trabajador. Además, los desprendibles aportados con la demanda no desvirtuaron lo señalado por la administración, máxime cuando éstos correspondieron a la vigencia de febrero de 2014.

- Aprendiz del Sena: Sobre el caso de Johana Victoria Caballero en calidad de aprendiz, por tratarse de un asunto del año 2011 el Tribunal no se pronunció, dado que sobre estas vigencias declaró la nulidad al encontrarse en firme las planillas PILA 2011.

SC 5780-6

Del análisis anterior consideró que no prosperó el cargo de la demanda.

En lo que tiene que ver con el cargo denominado **interpretación errónea de los artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993, artículo 9 del Decreto 1406 de 1999 por cuanto un solo acto administrativo liquidó 24 vigencias fiscales,** expresó que de conformidad con el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 no era necesario la expedición de una liquidación oficial independiente por cada mes y trabajador fiscalizado, por lo que la unidad podía proferir un acto administrativo en el que se acumularan varias liquidaciones oficiales como declaraciones existentes. En este caso, la demandada de manera correcta profirió el requerimiento para declarar y/o corregir, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pronunciándose y glosando cada una de las declaraciones sobre las cuales liquidaba los ajustes.

Resaltó que tratándose del trámite de la actuación administrativa cabía la aplicación extensiva de los artículos 148 y demás normas concordantes del Código General del Proceso sobre la acumulación de procesos bajo un mismo trámite. Lo que daba lugar afirmar que la UGPP había dado cumplimiento a lo reglado en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, garantizando el debido proceso y contradicción de la demandante.

Sobre la **falta de motivación de los actos acusados por cuanto no contenían una explicación del presunto yerro cometido por la sociedad**, afirmó que la UGPP expidió la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración con base en las pruebas aportadas por la demandante dentro del proceso de fiscalización, así mismo, se ciñó a los preceptos legales que rigen las cotizaciones al sistema y el archivo SQL anexo a cada acto, el cual debe analizarse de manera armónica y en conjunto con los actos, contenía de manera específica el ajuste efectuado por cada trabajador.

En esa medida, los actos acusados explicaron las razones por las cuales modificaron las autoliquidaciones de la sociedad, sobre lo cual ésta tuvo la oportunidad de pronunciarse, como efectivamente lo hizo en el recurso de reconsideración allegando las pruebas que consideró pertinentes y sobre las cuales se liquidaron los aportes de la demandada. Por lo dicho, no prosperó el cargo.

En relación con la **improcedencia de la sanción por inexactitud** aclaró que el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 era la disposición que regulaba de manera expresa la sanción por inexactitud respecto de las autoliquidaciones de aportes de las contribuciones parafiscales. En este caso, se había observado la aplicación expresa de esta norma y no había lugar a efectuar modificaciones a la sanción liquidada en los actos enjuiciados al no prosperar las inconsistencias planteadas. Tampoco se puede aplicar el procedimiento regulado en el artículo 647 del Estatuto Tributario para sanciones, al existir uno especial. No prosperó el cargo.

No condenó en costas porque no se encontraron causadas en el expediente.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión de primera instancia.

La **demandante** (índice 12 de Samai) manifestó que el Tribunal incurrió en un defecto procedimental, porque no consideró que la actuación de la demandada

SC 5780-6

presentaba vicios en el procedimiento administrativo. A estos efectos, reiteró los argumentos expuestos en los siguientes cargos de nulidad de la demanda: *(i)* falta de motivación de los actos acusados; *(ii)* actuación abusiva de la UGPP al pretendió liquidar 24 períodos fiscales independientes mediante un solo acto administrativo

También señaló que la sentencia incurrió en error material o sustantivo, porque no consideró aspectos de fondo, como la vulneración de los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 15 de la Ley 50 de 1990, por el desconocimiento de pagos no salariales que no hacen parte del IBC y adujo la improcedencia de la sanción por inexactitud, principalmente por la diferencia de criterios.

Sobre el desconocimiento de los pagos no salariales que no hacen parte del IBC, insistió en que se trata de auxilios que por los pactos de convención están excluidos. Además, sostuvo que no retribuyen el trabajo porque no enriquecen el patrimonio del trabajador (auxilios educativos y medios de transporte), por lo que no deben incluirse en el IBC así superen el límite del 40%.

Se refirió específicamente a los aportes al fondo de pensiones voluntarias, auxilios educativos, medios de transporte, la bonificación por retiro y los casos puntuales de los trabajadores César Augusto Gómez Alcázar, Luis Hernando Sabogal Hernández y José Napoleón Ruiz Cubillos.

La **demandada** (índice 12 de Samai) insistió en que, no era viable aplicar la firmeza de las declaraciones a las planillas PILA presentadas por la aportante por el período enero a diciembre de 2011, tal como lo ordenó el Tribunal, a su juicio, no era procedente la aplicación extensiva del artículo 714 del Estatuto Tributario, dado que tenía naturaleza sustancial y, por ende, excedía los límites de la remisión normativa consagrada en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Además, el legislador no previó un término de caducidad para las planillas de autoliquidación de aportes PILA, luego, estas no tenían un límite de firmeza en el tiempo, por cuanto si estas adquirieran firmeza se verían comprometidos derechos fundamentales de los trabajadores y se estaría en contravía de la naturaleza de las contribuciones parafiscales de la protección social. Reiteró que la Constitución Política, la doctrina y la jurisprudencia habían coincidido que las acciones que involucraban el recaudo de sumas que por ley estuvieren destinadas al reconocimiento de prestaciones eran de carácter vitalicio, cuyo derecho era imprescriptible e irrenunciable, como lo son los aportes a la seguridad social, de manera que no era viable aplicar la figura de la firmeza de las declaraciones

Solo con la expedición de la Ley 1607 de 2012 se previó un término de caducidad, para iniciar la facultad sancionadora de la UGPP, 5 años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no lo hizo, o lo hizo por valores inferiores, situación diferente a la firmeza de las declaraciones PILA.

De esta manera, el Tribunal se equivocó al no analizar la naturaleza de las contribuciones discutidas, los efectos de la declaratoria de firmeza ordenada, como tampoco analizó las conductas desplegadas por la demandante ni la característica especial que tienen los actos administrativos complejos expedidos por la entidad, sino que sencillamente dio aplicación al artículo 714 del Estatuto Tributario desconociendo a su vez mandatos constitucionales.

Insistió que la firmeza de las PILA por el período 2011 no podía predicarse de la

SC 5780-6

conducta de mora, comoquiera que de ella no se desprendía ninguna declaración por cuanto la demandante no realizó el pago a pesar de existir afiliación de sus trabajadores al sistema, razón por la cual no existía declaración que pudiera quedar en firme en los términos del artículo 714 del Estatuto Tributario. Así, de ser el caso, la firmeza podía ordenarse únicamente respecto de la conducta de inexactitud.

Alegatos de conclusión

La **demandada** insistió en la revocatoria de la sentencia de primera instancia para lo cual en los alegatos de conclusión reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación (índice 28 de Samai).

La **demandante** alegó de conclusión con fundamento en los mismos cargos de nulidad expuestos en el recurso de apelación (índice 29 de Samai)

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación interpuestos por las partes procesales a fin de decidir la legalidad de los actos acusados. La demandante en su recurso de apelación plantea que la actuación administrativa debe ser declarada nula porque *(i)* no fue debidamente motivada por la entidad; *(ii)* mediante un solo acto administrativo se liquidaron más de 24 vigencias fiscales; *(iii)* la UGPP desconoció el carácter de no salariales de algunos pagos y los incluyó en el IBC al momento de reliquidar los aportes al sistema y *iv)* era improcedente la sanción por inexactitud.

Por su parte la UGPP en el recurso de apelación expuso que no había lugar a declarar la nulidad parcial de los actos acusados por la presunta firmeza de las declaraciones PILA correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2011, en tanto las reglas de firmeza del Estatuto Tributario, no le eran aplicables a los aportes a la seguridad social.

1. Cuestión previa

Antes de decidir el fondo del asunto, la Sala considera necesario destacar frente a la glosa relacionada con los pensionados que, si bien el Tribunal no accedió a lo solicitado por la demandante, bajo la consideración de que la UGPP no efectuó ajustes en el sistema de pensiones sobre aquellos trabajadores que, según la demandante, cumplieron con los requisitos para acceder a la pensión, la demandante no apeló este aspecto, razón por la cual no será objeto de estudio.

También advierte la Sala que, la demandante no presentó argumentos concretos en relación con lo decidido por el Tribunal frente a la **falta de motivación** de los actos administrativos demandados.

Al respecto, cabe mencionar que el artículo 320 del Código General del Proceso, dispone que el recurso de apelación tiene por objeto "*que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por la parte apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.*"

SC 5780-6

Igualmente, es preciso resaltar que, en casos en donde el apelante presenta un escrito de alzada que se limita a reproducir los conceptos expuestos en la demanda, sin refutar de manera directa y concreta los fundamentos de la sentencia de primera instancia, esta Corporación[3] ha manifestado que:

> *« (…) desconoce el hecho que se ha abierto una instancia procesal diferente, promovida por las propias partes (o una de ellas, como en este caso), para que el superior "revise la providencia del inferior y corrija sus errores" -y no para que se pronuncie de nuevo sobre la totalidad de la causa-. De ahí que se pueda calificar de defectuoso e insuficiente, en tanto desconoce que la impugnación parte de la base, señalada por igual por la legislación y la jurisprudencia e impuesta por el mandato constitucional de garantía del debido proceso, de una exposición clara, razonada y concreta de los motivos de inconformidad del recurrente con la decisión atacada. No otra es la razón por la cual en esos eventos habitualmente se opta por dar por fallida la censura intentada y se confirma la decisión apelada».*

En el escrito de demanda la sociedad adujo que la administración no había motivado debidamente las razones por las cuales, a su juicio, la empresa había liquidado erróneamente los aportes parafiscales de la seguridad social. Que, si bien había realizado un resumen de las normas aplicables con relación a la obligación de pago de los aportes, esto había sido de manera abstracta, así mismo, el análisis de cada una de las glosas y argumentos no daban claridad a las presuntas inconsistencias identificadas.

Puntualmente expresó que el documento Excel contentivo del archivo SQL y anexo a los actos acusados era donde se concretaba la falta de motivación, puesto que de su lectura no era posible identificar los errores de la aportante, así como tampoco las inconsistencias por los pagos efectuados a los trabajadores. Igualmente, persistía la duda respecto la base de datos contenida en ese documento Excel, comoquiera que carecía de las cifras consolidadas y de señalamientos concretos que evidenciaran sus cálculos, además, en cuanto a los ajustes por mora tampoco fueron identificadas las bases para determinar los supuestos aportes dejados de pagar por la sociedad.

Sobre el asunto el Tribunal resolvió que la UGPP expidió los actos enjuiciados con base en las pruebas aportadas por la demandante dentro del proceso de fiscalización, precisó que, se había ceñido a los preceptos legales que rigen las cotizaciones y que el archivo SQL anexo a cada acto contenía de manera específica el ajuste efectuado por cada trabajador. En consecuencia, señaló que "*no le asiste razón a la demandante al considerar que los actos acusados adolecen de falta de motivación, pues en estos, aunque de forma sucinta, se determinaron de manera clara y completamente las diferencias resultantes entre los datos declarados y los liquidados oficialmente por la UGPP, garantizando con ello el derecho de defensa y contradicción de la sociedad.*"

Sin embargo, en el recurso de apelación, no se precisan las razones por las que no es correcto el análisis del juez de primera instancia, se limitó a reiterar los argumentos expuestos en su escrito de demanda, los cuales fueron precisamente los analizados y definidos en la sentencia. Por ello, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre este cargo.

Hechas las precisiones anteriores, y por razones metodológicas, corresponde a esta Sala revisar en primer lugar el recurso de la UGPP y, en tal sentido, examinar si no había lugar a declarar la nulidad parcial de los actos acusados por la presunta firmeza de las declaraciones PILA correspondiente a los períodos de enero a

[3] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 08001-23-31-000-2009-00844-01. Sentencia del 16 de julio de 2015. C.P. Guillermo Vargas Ayala.

SC 5780-6

diciembre de 2011. Posteriormente, se estudiarán los siguientes cargos expuestos por la demandante en su recurso de apelación: *(i)* expedición de un solo acto administrativo para más de 24 vigencias fiscales *(ii)* pagos no salariales y su inclusión en el IBC y *(iii)* la procedencia de la sanción por inexactitud.

1. De la firmeza de las declaraciones correspondientes a los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011

Para resolver, se debe precisar que esta Sala ya se pronunció sobre una cuestión similar en las sentencias del 24 de octubre de 2019 (exp. 23599, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 30 de octubre de 2019 (exp. 23817, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 30 de julio de 2020 (exp.24179, C.P. Milton Chaves García), 1 de julio de 2021 (exp. 25176, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), 19 de agosto de 2021 (exp. 25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), 15 de octubre de 2021 (exp. 23623. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), 28 de octubre de 2021 y 10 de marzo de 2022 (expedientes 25213 y 25199, C.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello) por lo que aplicará aquí, en lo pertinente, el criterio de decisión judicial en ellas adoptado.

En las citadas providencias se analizaron los fundamentos procedimentales para la determinación oficial de las contribuciones parafiscales administradas por la UGPP, en concreto, si el término para la revisión de las autoliquidaciones previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, era aplicable a los denuncios presentados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Al efecto, se dijo que la Ley 153 de 1887, previó como regla general que las leyes rigen hacia el futuro, pero puede tener efecto inmediato sobre situaciones jurídicas en curso, que no se han consolidado bajo la vigencia de la ley anterior, ni han constituido derechos adquiridos sino simples expectativas. Tal disposición, además, encuentra sustento en los artículos 58 y 363 de la Constitución Política, este último da un reconocimiento específico a los asuntos de carácter tributario.

De esta manera, las leyes procesales que regulan las formas para reclamar derechos, también se encuentran cubiertas por el principio de irretroactividad de las normas generales, de manera que éstas solo deben aplicarse hacía el futuro, pero los términos que hubieren comenzado a correr y las actuaciones y diligencias iniciadas, se deben regir por lo vigente al tiempo de su iniciación. Así fue como lo dispuso el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso en los siguientes términos:

> *"Artículo 40. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.*
>
> *Sin embargo, los recursos interpuestos, la práctica de pruebas decretadas, las audiencias convocadas, las diligencias iniciadas, los términos que hubieren comenzado a correr, los incidentes en curso y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes cuando se interpusieron los recursos, se decretaron las pruebas, se iniciaron las audiencias o diligencias, empezaron a correr los términos, se promovieron los incidentes o comenzaron a surtirse las notificaciones.*
>
> *La competencia para tramitar el proceso se regirá por la legislación vigente en el momento de formulación de la demanda con que se promueva, salvo que la ley elimine dicha autoridad"*

Por lo anterior, la Sala fijó su criterio en el sentido que "*aunque las actuaciones tendientes a la determinación oficial hubiesen iniciado bajo la Ley 1607 de 2012, el término de caducidad que debe observar la autoridad para iniciar el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, es el previsto en el artículo 714 del ET si la declaración, o la última corrección, se presentó con anterioridad al 26 de diciembre de 2012, fecha*

SC 5780-6

de entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012, la cual dispuso un nuevo término que alcanza tanto a las situaciones de omisión de la afiliación, como a las de la inexactitud en la autoliquidación o las infracciones que correspondan."[3]

En dichos precedentes también se tuvo en cuenta que, la Ley 1151 de 2007 en su artículo 156 dispuso entre las funciones de la UGPP la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social. Además, de conformidad con la jurisprudencia constitucional, dichos recursos parafiscales, tenían naturaleza tributaria y por ende estaban sujetos a los principios que aplican en esta materia. Al respecto cabe reiterar lo siguiente:

> *"Acorde con la jurisprudencia constitucional los recursos parafiscales que fueron denominados en el artículo 150-12 de la Constitución Política «contribuciones parafiscales», tienen naturaleza tributaria y se encuentran sujetos a los principios que aplican a los tributos (Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez). Dentro de ese contexto aparece el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 que estableció dentro de las funciones de la UGPP la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social. A tal efecto, es importante advertir que en el artículo referido no se previó el término dentro del cual la autoridad podría iniciar esas actuaciones, aunque en el penúltimo inciso se previó que «los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI».*
>
> *En ese orden, resulta aplicable el artículo 703 del Estatuto Tributario, el cual, señala que el requerimiento especial es el acto previo al acto administrativo de liquidación oficial cuando existe un denuncio privado, y debe contener todos los puntos que la administración propone modificar con explicación de las razones en que se sustenta. Así mismo, la competencia de la UGPP hasta antes de la Ley 1607 de 2012 estaba sometida al artículo 714 del E.T., por ser una norma de carácter procedimental como lo reiteró recientemente esta Sala en sentencia del 01 de julio de 2021 (exp. 25176, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), a la que alcanza la disposición de remisión contenida en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Según el artículo 714 del ET la declaración tributaria queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento y, si la declaración inicial se presentó en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de la presentación de la misma. (Sentencia del 30 de julio de 2020 exp. 24179, CP. Milton Chaves García, sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 23599, C.P: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en Sentencia del 30 de octubre del 2019, exp. 23817, C.P: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)*[4]*."*

Del anterior recuento, es claro el criterio de la Sala según el cual resulta aplicable a las planillas de autoliquidación de las contribuciones al sistema de la seguridad social y parafiscales el artículo 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando éstas hayan sido presentadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012. Así, en virtud de la norma tributaria, la declaración queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar, si la declaración es oportuna, o desde su presentación si fue extemporánea, no se ha notificado requerimiento especial.

Así, tal como lo determinó el Tribunal las planillas de autoliquidación de los aportes al Sistema de la Protección Social que presentó la sociedad, por los períodos enero a diciembre de 2011, adquirieron firmeza, toda vez que la administración notificó el Requerimiento para Corregir Nro.246 del 29 de agosto de 2014, el 10 de septiembre de 2014[4].

Se observa que en el recurso la demandada plantea que no es aplicable el fenómeno de la prescripción a la acción de cobro de los aportes, sin embargo, resalta la Sala que el proceso de autos recae sobre la determinación de la obligación

[4] Fecha indicada en la liquidación oficial de revisión (fl 56)

SC 5780-6

y no sobre el cobro de la misma. Así mismo, se reitera lo señalado por esta Sección en el sentido que si bien el derecho a la pensión y a reclamar su reliquidación no prescribe, esa condición no aplica para las prestaciones periódicas o mesadas no reclamadas en los plazos legales[5].

En relación con el argumento de la demandada, en el sentido de que no procedía aplicar la firmeza de las declaraciones para las situaciones de mora, porque respecto de estas no existía declaración, la Sala considera que no le asiste razón, porque como bien lo expuso la propia entidad en la oposición de la demanda y en el recurso, la mora se configuró porque *"no registro pago de aportes por algunos trabajadores en los períodos fiscalizados de acuerdo con lo reportado en la PILA".* Así las cosas, la mora estaría vinculada a las autodeclaraciones de enero a diciembre de 2011, por lo que al operar la firmeza, las mismas se tornan inmodificables tanto por la mora, como por la inexactitud.

Sobre este particular, se ha pronunciado la Sala, en sentencia del 3 de marzo de 2022, exp.25632, C.P. Milton Chaves García, así:

> *"De otra parte, en lo que alude al argumento de la apelante referente a que en los casos en que se determinaron ajustes por mora y omisión no puede aplicarse el término de firmeza debido a que no media una declaración que pueda predicarse en firme, la Sala destaca que el procedimiento de revisión contenido en el artículo 714 del Estatuto Tributario es compatible con el procedimiento de modificación oficial de las liquidaciones privadas de aportes parafiscales pues los dos están dirigidos a corregir los errores en que el contribuyente haya podido incurrir en su liquidación privada.*
>
> *Para el caso de los aportes al Sistema de Protección Social dichos errores pueden constituirse en omisión de afiliaciones o del pago de los aportes respecto de un empleado o yerros en la determinación de los valores[6].*
>
> *En ese sentido, la Sala debe aclarar que finalmente lo que se controvierte son las planillas PILA presentadas por la actora en los periodos objeto de discusión y las omisiones y ajustes por mora que propone la administración son respecto de pagos por distintos conceptos que integran la autoliquidación y no por omisión en la presentación de las planillas o porque estas no se hayan presentado en tiempo, de modo que el argumento de firmeza también es aplicable a estos casos."*

Por lo anterior, no prosperan los argumentos del recurso de apelación presentado por la demandada.

2. Mediante un solo acto administrativo la UGPP liquidó más de 24 vigencias fiscales.

En la demanda la actora expuso la presunta actuación abusiva de la UGPP al determinar en un mismo procedimiento y en el amparo de un solo acto administrativo la liquidación de más de 24 períodos de contribuciones parafiscales a la seguridad social. A estos efectos, adujo que esto iba en contravía de las normas que regulaban la materia, dado que los aportes eran de carácter mensual, por lo que la entidad debió dar cumplimiento al artículo 694 del Estatuto Tributario y expedir como mínimo un requerimiento para corregir, un requerimiento para declarar y una liquidación oficial por cada período mensual de los años fiscalizados.

---

5 Sentencia del 30 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25313, C.P. Milton Chaves García.

6 Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24348, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

El Tribunal en la sentencia apelada negó este cargo, argumentando que de conformidad con el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 no era necesaria la expedición de una liquidación oficial independiente por cada mes fiscalizado, luego, era válido que la UGPP acumulara en un mismo acto varias liquidaciones oficiales como declaraciones existentes, lo que, además, estaba en consonancia con la acumulación de procesos de qué trata el artículo 148 del Código General del Proceso.

Considera la Sala que le asiste razón al Tribunal, comoquiera que el mencionado artículo 180 aplicable para las declaraciones presentadas para los períodos 2013 no establece la exigencia pretendida por la demandante, expedición de un acto particular por cada período fiscal cuestionado. Solo establece la norma:

> *"ARTÍCULO 180. Previo a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro del mes siguiente a su notificación. Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes.*
>
> *Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción. La resolución que lo decida se proferirá dentro de los seis (6) meses siguientes a la interposición del recurso."*

En consideración a lo anterior no procede el cargo de apelación de la demandante.

3. Desconocimiento de pagos no salariales por parte de la UGPP y su inclusión en el IBC para liquidar los ajustes al Sistema de Seguridad Social.

Sostiene la demandante que el Tribunal erró al avalar la decisión de la entidad de incluir en el IBC pagos que no tenían la condición de salariales en virtud del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 y lo pactado entre la empresa y los trabajadores mediante pactos colectivos.

En el caso objeto de estudio la Sala observa que los conceptos que la entidad demandada reclama como parte del IBC de los aportes a seguridad social, por exceder el 40% de total de la remuneración, son los siguientes[7]:

CONCEPTO REGISTRADO POR EL APORTANTE	CONCEPTO EQUIVALENTE RECONOCIDO POR LA UGPP
Ayuda enfermedad, ayuda educacional, auxilio especial por enfermedad, auxilio anteojos, auxilio pacto	Auxilios no constitutivos de salario
Prima de navidad, prima de vacaciones, prima de permanencia	Prima extralegal
Bonificaciones especiales	Bonificaciones trabajadores
Bonificación por retiro definitivo	Bonificación plan de retiro
Conciliación laboral	Auxilio o bonificación conciliatoria o por retiro
Aporte fondo de pensiones jubilación patroc.	Aporte pensiones voluntarias
Medios transporte	Medios de transporte

Para resolver este asunto, se remitirá la Sala a la Sentencia de Unificación del 9 de diciembre de 2021 proferida por esta Sala dentro del expediente 25185 C.P. Milton

[7] Página 14 de la liquidación oficial, folio 62 vto.

SC 5780-6

Chaves García, sobre los aportes al sistema de seguridad social y, el alcance y aplicación de la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010:

> *"1. El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.*
>
> *2. En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social.*
>
> *3. El pacto de "desalarización" no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST- contraprestación del servicio) y, además, los factores que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración.*
>
> *4. El pacto de "desalarización" debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes.*
>
> *5. Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes."*

Sobre estos conceptos la demandante alegó que no debían estar sujetos a ningún límite y, en esa medida, tampoco debían ser parte del IBC de los aportes al sistema, dado que en virtud del pacto colectivo[8] celebrado con los empleados, dichos pagos habían adquirido la calidad de no salariales.

Frente a dicho pacto colectivo cabe destacar que la administración tuvo la oportunidad de conocerlo y manifestarse sobre el mismo, frente a lo cual consideró que los pagos no salariales acordados en esa convención de igual manera debían ser parte de IBC en la parte que excediera el límite del 40% de total de la remuneración, de conformidad con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Fue así como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la entidad se pronunció frente a este asunto en los siguientes términos[9]:

> *"Ahora bien, revisado el expediente administrativo, evidencia esta Dirección que obra copia del pacto colectivo suscrito el 20 de marzo de 2009 y del celebrado el 30 de marzo de 2012, en la cual se consagran el pago de unas primas extralegales (capítulo tercero), auxilios y permisos (capítulo cuarto) y unos beneficios sociales (capítulo quinto) estableciendo el pago de los siguientes conceptos: (…)*
>
> *Así mismo, encuentra esta Dirección que en el artículo 21 "beneficios no Salariales" de los pactos arrimados, se estableció que los conceptos de pagos relacionados en precedencia conforme al artículo 15 de la ley 50 de 1990 no constituyen salario para ningún efecto. (…)*
>
> *Visto el aparte transcrito, este Despacho precisa que los conceptos de pagos consignados en los pactos colectivos suscritos entre el aportante y los trabajadores alegados no les fue cambiada su connotación de pagos NO salariales con la expedición de la liquidación oficial; no obstante, a fin de garantizar el debido proceso, esta Dirección efectuó una verificación y validación de los conceptos de pago alegados evidenciando que se les mantuvo la naturaleza no salarial, en virtud de lo dispuesto en el artículo 120 del C.S.T."*

---

[8] Para consultar este pacto se debe acceder al expediente digital del índice 2 de Samai, en la carpeta denominada *"antecedentes administrativos parte1",* luego se debe ingresar a la carpeta denominada *"conciliar"* y por último en la carpeta "7.Pacto Colectivo".

[9] Ver páginas 22 y 23 de la Resolución Nro. RDC 043 del 5 de febrero de 2016.

SC 5780-6

Lo anterior, deja en evidencia que la entidad no presentó reproche alguno frente al pacto colectivo, ni a los conceptos que fueron desalarizados, su decisión únicamente estuvo encaminada aplicar sobre ellos la limitante de 40%.

Sobre este particular, señala la regla de unificación número 3, que los **pagos salariales que**, en virtud de un acuerdo de desalarización, **se pacten como no salariales** serán parte de la base de cotización para salud, pensión y riesgos profesionales, cuando los mismos superen el límite del 40% de la remuneración del trabajador.

Al hilo de lo anterior, los conceptos que no tienen connotación salarial, no deben integrar el IBC.

Bajo las anteriores premisas, la Sala procederá a realizar el análisis respecto de cada uno de los conceptos pactados como no salariales, a la luz de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, a efectos de determinar el carácter salarial o no salarial de cada uno, considerando el carácter retributivo o no a las labores desarrolladas por los trabajadores.

Se tiene entonces que de conformidad con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo no constituyen salario los siguientes conceptos:

1. Las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, entre otros.

2. Lo que recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros.

3. Las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del Código Sustantivo del Trabajo.

4. Los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente, por ejemplo, alimentación, habitación o vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

Obsérvese que los tres primeros grupos no tienen per se connotación salarial, mientras que el cuarto grupo regula aquellos conceptos que, no obstante ser salariales son objeto de pactos de desalarización. Este último grupo es el que debe integrar el IBC cuando supera el límite previsto en la Ley 1393 de 2010.

Comienza la Sala con el concepto denominado por la UGPP como ***"Auxilios no constitutivos de salario"*** que cobija los reconocimientos pagados a los trabajadores por *"auxilio enfermedad, ayuda educacional, auxilio especial por enfermedad, auxilio anteojos, auxilio pacto"*.

En el caso de "*auxilio por enfermedad"* o el "*auxilio especial por enfermedad"*, el artículo 17 del Pacto Colectivo de Trabajo celebrado entre la sociedad Proquinal S.A. y los trabajadores de la misma, señala que *"la Empresa pagará a título de auxilio por enfermedad el ciento por ciento (100%) del salario básico que devengue el trabajador durante los primeros tres (3) días de incapacidad certificada por la EPS a la cual se encuentre afiliado el trabajador y mientras*

SC 5780-6

dicha entidad no asuma el pago (…)".

Respecto a la "*ayuda educacional",* el aludido pacto en el artículo 15 estableció que la empresa reconocería auxilios educativos para estudios primarios o secundarios, y una ayuda en el caso de estudios superiores, para los hijos de los trabajadores o para el caso de los mismos empleados, frente a los cuales fijó montos y requisitos.

En lo que tiene que ver con el *auxilio de anteojos* o el *auxilio óptico*, el artículo 18 ibídem establece que este será reconocido por la empresa *"al trabajador a quien los médicos especialistas de la EPS a la cual se encuentre afiliado le formulen anteojos o lentes de contacto. El auxilio aquí establecido cubre tanto la montura como los lentes y se pagará directamente a la óptica que la Empresa determine."*

Atendidas las particularidades de estos conceptos, los mismos se enmarcarían como ocasionales, sin carácter retributivo, quedando así comprendidos en el primer grupo del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, a sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad reconoce el empleador a sus trabajadores.

Ahora, sobre el concepto *"auxilio pacto"* la Sala destaca que, si bien en el pacto colectivo de trabajo no se encontró beneficio o bonificación alguna con esa denominación, este fue determinado por la propia UGPP en la liquidación oficial como no constitutivo de salario, calificación que será la que se tenga en cuenta en esta instancia.

Así las cosas, y dada su condición de no salariales de que trata el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no debían integrar el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos profesionales) en aquella parte que supere el límite del 40% del total de la remuneración. Lo contrario, implicaría el desconocimiento de la primera regla de unificación, según la cual "*El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (…) únicamente lo componen los* ***factores constitutivos de salario****, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador".*

En ese orden, la entidad deberá reliquidar los ajustes propuestos excluyendo del IBC de aportes al sistema de seguridad social, los conceptos no constitutivos de salario denominados auxilio especial por enfermedad, ayuda educacional, el auxilio anteojos y auxilio pacto.

Siguiendo con el análisis, se tiene que dentro del concepto denominado ***"Prima extralegal"*** se encuentran la *"prima de navidad, prima de vacaciones y prima de permanencia".*

Sobre la prima de navidad se tiene que en el artículo 10 del Pacto Colectivo se estableció que sería pagada junto con la nómina del mes de diciembre, siempre y cuando los trabajadores tuvieran contrato vigente en la fecha de pago y de manera proporcional al tiempo de servicio prestado durante el año calendario respectivo.

Respecto a la prima de vacaciones en el artículo 11 ibídem se dijo que esta sería *"equivalente a doce (12) días de salario básico por cada período completo de vacaciones causado y disfrutado. Esta prima se pagará junto con la nómina del mes en que el trabajador se reintegre a sus laborales después del disfrute de sus vacaciones."*

En lo que tiene que ver con la *prima de permanencia o antigüedad*, el artículo 9 del pacto la clasificó dependiendo el tiempo de permanencia en la empresa, es decir, por el cumplimiento de entre 5 años hasta 40 años de servicios continuos, lo cual a su vez tendría injerencia en el monto reconocido a favor del empleado.

SC 5780-6

Respecto de las primas extralegales, la Sala observa que el Pacto Colectivo estableció que éstas no tendrían connotación salarial, por lo que resulta aplicable la regla 3 de unificación, en virtud de la cual: "*El pacto de "desalarización" no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los factores que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración".*

Así las cosas, como la connotación de no salariales de estas primas extralegales, deviene del acuerdo en tal sentido, instrumentalizado a través del pacto colectivo de trabajo, harían parte del IBC, cuando éstas excedan el porcentaje del 40% del total de la remuneración, caso en el cual dicho excedente debe ser tomado como base para la liquidación de los aportes.

En esa medida, su inclusión por parte de la UGPP en el IBC para liquidar los aportes al sistema de seguridad social (salud, pensión y ARL), era procedente en aquellos casos en que estas superaron el límite del 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2013.

En lo que respecta al concepto denominado como ***"bonificación plan de retiro"*** la demandante señaló que no debían ser parte del IBC por no ser un pago salarial ni estar sujetas a ningún límite.

Así mismo se refirió al caso del trabajador César Augusto Gómez Alcázar, señalando que entre los pagos pactados como no salariales estaba la bonificación por retiro, sobre las que se había realizado los respectivos aportes al sistema de seguridad social integral atendiendo los límites máximos legales.

Al respecto, sostuvo la entidad en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración[10]: *"verificado el contrato de trabajo aportado, se observa que en el parágrafo de la cláusula segunda se establece que los pagos adicionales al salario tienen la connotación de un pago no constitutivo de salario, pagos entre los cuales se relaciona las "bonificaciones o gratificaciones", por lo anterior, evidencia esta dirección luego de efectuar las respectivas verificaciones y validaciones de los documentos arrimados frente a la nómina y la contabilidad, que en la liquidación oficial al concepto bonificación por retiro se le mantuvo la connotación de pago no salarial, fue tenido en cuenta a la luz de lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, lo cual conlleva que esta instancia no se presenten modificaciones por dicho concepto. Se reitera, el ajuste incluido en el acto oficial se presenta por el no pago de aportes respecto del valor no salarial que excede el 40% del total de la remuneración."*

Si bien este concepto se encuentra pactado por la demandante con sus empleados como no salarial (pagos adicionales al salario), es menester analizar su carácter. Al respecto se pronunció la Sección[11] dentro de un proceso en el que la demandante solicitaba la deducibilidad en el impuesto de renta por lo que había pagado a sus trabajadores a título de bonificación por retiro, así:

> *"(…)* ***esos pagos no obedecen a la contraprestación directa del servicio****, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato"* (énfasis propio).

[10] Ver páginas 24 y 25 de la Resolución Nro. RDC 043 de 5 de febrero de 2016.
[11] Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 23 de febrero de 2017. Exp. 20347. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

SC 5780-6

Dicho pronunciamiento se acompasa, con el señalamiento de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral[12]: *"respecto de la bonificación por retiro es incuestionable el carácter ocasional, pues se paga a la terminación del contrato y con ocasión de la extinción del vínculo, lo que descarta la habitualidad y la contraprestación del servicio."*

Teniendo en cuenta lo dicho, la bonificación por retiro no tiene carácter salarial y en tal virtud, no podía tomarla la UGPP para efectos de aplicar la limitante del 40% de la remuneración. En esa medida, y atendiendo las reglas de unificación, debe ser excluida del IBC para determinar los ajustes respecto al sistema de la protección social para los trabajadores que recibieron este pago.

Ahora, revisado el SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se advierte que fueron varios los trabajadores que recibieron pagos por *"bonificación plan retiro"*, que la demandante denominó como *"bonificación por retiro definitivo".* Sin embargo, a manera de ejemplo se traerá el caso del referido trabajador César Augusto Gómez Alcázar, respecto del cual, la entidad determinó ajustes para los subsistemas en salud y ARL por el mes de abril de 2013.

Por efectos prácticos se ilustrará el cálculo efectuado por la entidad para el subsistema de salud:

> Total remuneración (salario integral 13.498.134 + pagos no salariales [bonificación plan retiro] 17.760.000): $31.258.134 * 40% = $12.503.253.
>
> Cálculo excedente del 40%: $17.760.000 (bonificación plan retiro) - $12.503.253 = $5.256.746
>
> IBC salud= Sueldo ($13.498.134) + excedente del 40% ($5.256.746) = $18.754.900 * 70%. = $13.128.400 (aproximación)
>
> Así, el IBC determinado ($13.128.400) corresponde a $13.498.400 de sueldo, más $5.256.746 de excedente de pagos no salariales.

Pone de presente lo anterior que, el cálculo efectuado por la entidad contraviene las reglas de unificación que orientan este tema, pues no se debió integrar la bonificación al IBC, comoquiera que este reconocimiento laboral, per se, no tenía la connotación salarial, resultaba clasificable en el primer grupo del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, que no en el cuarto grupo.

Sobre el concepto ***"medios de transporte"*** la apelante discutió que la finalidad de este pago era sufragar los gastos de desplazamiento en que incurrían los empleados, especialmente el personal comercial, para el cumplimiento de funciones, por lo que de ninguna manera retribuían el servicio ni enriquecían el patrimonio de los trabajadores.

La Sala estima que el concepto denominado medios de transporte, se enmarca en el segundo grupo del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, que se regula lo que recibe el trabajador en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, y que por lo tanto no enriquece su patrimonio.

Al ser un pago no salarial por su naturaleza, no podía hacer parte de los conceptos sujetos al límite del 40% establecido en la Ley 1393 de 2010. Lo contrario implicaría desconocer la regla de unificación 1 que se reitera en esta sentencia, según la cual "*El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del*

[12] Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Sentencia de 17 de abril de 2007. Exp. 28085. M.P. Gustavo José Gnecco Mendoza.

SC 5780-6

artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador".

En esa medida, la entidad deberá reliquidar los ajustes excluyendo de la base de cotización los pagos efectuados por medios de transporte.

En relación con el "***aporte a pensiones voluntarias"***, la actora explicó que los pagos que realizaba la sociedad como patrocinadora del programa de aportes al fondo de pensiones voluntarias[13], se derivaban del ahorro voluntario de cada participante, por lo que el monto mensual consignado al fondo de pensiones se conformaba por el ahorro del participante más la contribución del patrocinador (sociedad), de acuerdo con el contrato celebrado con la compañía Protección S.A., cuya copia allegó con el recurso de reconsideración. Señaló que, éstos no constituían un ingreso real para el trabajador, toda vez que la disponibilidad de los recursos aportados estaba limitada a la reglamentación del programa, por lo que no debían integrar el IBC.

Para resolver este asunto, se tiene que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la administración señaló: *"con el recurso de reconsideración la sociedad había aportado copia del "CONTRATO DE ADHESIÓN PLAN DE PENSIONES INSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN DEFINIDA PROQUINAL S.A." y archivo Excel denominado "FONDO INSTITUCIONAL POR MESES" archivo en el cual se detalla por trabajador y por período el valor del aporte; que confrontados dichos valores frente a la PILA y los auxiliares contables obrantes en el expediente administrativo, se observa que al registrar en cada mes correspondiente el valor de aportes, arroja como resultado que desaparecen ajustes por valor de $17.344.600, así: (…)."*[14]

Incluso, la entidad tuvo en cuenta la información aportada por la sociedad relacionada con los discutidos aportes voluntarios a pensión para reliquidar ajustes en vía administrativa, fue así como indicó en la misma resolución que "*al efectuar el recalculo del IBC al distribuir el valor del aporte voluntario de pensión en cada mes respectivamente, conlleva a que el valor del ajuste aumente haciéndose más gravosa la situación del aportante, razón por la cual y en aplicación al principio de la no reformatio in pejus no se presenta modificación en el valor del ajuste propuesto."*[15]

Analizado este concepto según lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no puede inferirse que tenga una connotación salarial destinada a remunerar el servicio prestado por los empleados a la sociedad, dado que los mismos dependen del acuerdo de voluntades entre la patrocinadora y los empleados para realizar los aportes en los términos del contrato de adhesión.

Sumado a lo anterior, el artículo numeral 3 del 169 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero[16] en cuanto al carácter no laboral de los aportes a los fondos de pensión estableció que *"los aportes de las entidades patrocinadores no constituyen salario y no se tomaran en cuenta para liquidar prestaciones sociales. Las prestaciones percibidas en virtud del plan son independientes del régimen de Seguridad Social y de cualquier otro régimen pensional. En consecuencia, salvo lo dispuesto en materia tributaria, no les serán aplicables las reglas previstas para pensiones de jubilación, vejez o invalidez (….)"*

Así las cosas y en línea con las reglas de unificación reiteradas en esta sentencia.

---

[13] Para consultar el "CONTRATO DE ADHESIÓN PLAN DE PENSIONES INSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN DEFINIDA PROQUINAL S.A." se debe acceder al expediente digital del índice 2 de Samai, en la carpeta denominada "37ED_CD2FOLIO196_201551410246821(21.pdf) NroActua 2".

[14] Ver página 27 de la Resolución Nro. RDC 043 de 5 de febrero de 2016.

[15] Ibídem

[16] Este artículo fue derogado por el por el artículo 336 de la Ley 1955 de 2019, pero era aplicable para la época de los hechos (2013).

SC 5780-6

los aportes a pensiones voluntarias no debían hacer parte del IBC para determinar los ajustes al sistema de la protección social. En consecuencia, se ordenará a la UGPP excluir del IBC de los aportes este concepto.

En lo que respecta a las ***"Bonificaciones trabajadores"*** y ***"Auxilio o bonificación conciliatoria o por retiro"*** se destaca que, si bien en los actos acusados estos dos conceptos fueron enlistados en el grupo de los pagos que harían base para aplicar la limitante del 40%, en el recurso de apelación la interesada no planteó reproche alguno sobre estos dos conceptos. De igual manera, en el pacto colectivo no se encontró ningún artículo que definiera el alcance de estos pagos, motivo por el cual la Sala no emitirá ningún pronunciamiento sobre el tema.

Conclusión.

De acuerdo con el análisis desarrollado la UGPP deberá excluir de la base de liquidación para los aportes al sistema de seguridad social (salud, pensión y ARL) los pagos cuyo carácter no salarial, no se derivaron de pactos de no salario y que corresponden al auxilio especial por enfermedad, ayuda educacional, auxilio de anteojos, auxilios pacto, medios de transporte, bonificación del plan de retiro y los aportes voluntarios a pensiones.

Por el contrario, las primas extralegales, deben integrar el IBC para los aportes al sistema de seguridad social, en aquella parte que el exceda el 40% del total de la remuneración, por las razones que fueron expuestas.

Por último y en línea con lo anterior se advierte que, para efectos de la liquidación de aportes parafiscales (Sena, ICBF y Cajas de Compensación Familiar) que los conceptos que no corresponden a salario, no deben hacer parte del IBC, comoquiera que la Ley 21 de 1982 en su artículo 17 establece que la nómina mensual de salarios se entiende como *"la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales."*

Ahora, la Sala procede a verificar los dos casos especiales traídos a colación por la demandante en este cargo dentro del recurso de apelación:

Luis Hernando Sabogal Hernández: Señala la actora que no es dable la conclusión a la que llegó el Tribunal respecto a este trabajador, al efecto explicó que recibió pagos no salariales que no superaron el 40% de la remuneración mensual total, por los cuales se realizaron los respectivos aportes de acuerdo a lo ordenado en la Ley 1393 de 2010. Agrega que, con relación al pago de aportes parafiscales debía tomarse en cuenta la fecha en que se debían causar los pagos relacionados en los acuerdos pactados con los trabajadores, es decir, al momento de la realización del ingreso.

En ese sentido, precisó que el trabajador había ingreso a la empresa el 8 de abril de 2013, laborando por el período 2013-4 solo 23 días, por tanto, la liquidación y pago de los aportes habían sido reportados con base en los 23 días y con el tope máximo del IBC equivalente a la suma de $11.298.000. Por otra parte, el trabajador se había retirado el 29 de julio de 2013, por lo que en ese período solo trabajó 29 días, los cuales habían sido tomados como base para reportar en la PILA y con el tope máximo del IBC equivalente a $14.245.000

SC 5780-6

En relación con este trabajador el Tribunal expuso que, por tener salario integral, el IBC debía calcularse sobre el 70% de lo recibido por salario, por lo que, por el mes de abril y julio, meses fiscalizados, lo devengado correspondía a $21.466.666 y $27.066.666, respectivamente. Luego, a dichos valores se les debía aplicar el límite de 25 SMLMV que establecía el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, por tanto, el cálculo definitivo del IBC para esos meses era de $14.737.500. Así, *"el valor liquidado por la Sala corresponde al mismo que la UGPP indicó en la casilla del archivo SQL. Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante".*

Sobre el asunto, la Sala procedió a verificar el SQL anexo a resolución que resolvió el recurso de reconsideración, del cual pudo observar que este trabajador laboró por los meses de abril y julio laboró 23 y 29 días, respectivamente, adicionalmente por cada uno de esos meses percibió un salario integral de $30.666.667 y 38.666.6667, a dichos valores la UGPP aplicó el 70% del factor salarial y límite de los 25 SMLMV, por lo que determinó un IBC para de $14.737.000 para ambos meses fiscalizados. Cabe advertir que durante dichos períodos no se observa que el trabajador haya percibido ningún pago adicional, como los no salariales que discute la actora.

En esa medida, el cálculo efectuado por la UGPP sobre este trabajador se encuentra correctamente determinado.

José Napoleón Ruíz Cubillos: Señaló que este trabajador percibía un salario superior a los 25 SMLMV, por lo que la base de los ajustes al sistema estaba sujeta a este límite. Destacó que la compañía dedujo que la posible inconsistencia alegada por la UGPP tenía relación con el número de días en que el trabajador desarrolló sus labores en cada vigencia fiscal, pues durante las mismas disfrutó sus vacaciones y por ende la cotización debía corresponder al número de días disfrutados, tal y como fueron liquidados los aportes en cada una de las PILA aportadas en la vía gubernativa.

Sobre el asunto, el Tribunal resolvió que la entidad solo efectuó ajustes en los meses de enero y diciembre de 2013 en el sistema ARL, tomando como IBC únicamente lo devengado por salario, durante los días de relación laboral, es decir, que tuvo en cuenta la novedad de vacaciones. Así mismo, concluyó que *"los desprendibles aportados con la demanda no desvirtúan lo señalado en el SQL, máxime cuando estos corresponden a la vigencia de febrero de 2014."*

El Tribunal transcribió la parte del archivo SQL relacionado con este trabajador en los meses de diciembre y enero de 2013, en la forma como sigue:

Año	Mes	Nombre Trabajador	Días trabajados	Novedad	Sueldo	IBC
2013	12	Ruiz Cubillos José Napoleón	6	Vacaciones	$4.228.200	$4.228.200
2013	1	Ruiz Cubillos José Napoleón	11	Vacaciones	$7.751.700	$7.751.700

Esta Sala procedió a revisar el mencionado archivo SQL, a partir de lo cual pudo verificar las afirmaciones hechas por el Tribunal, es decir, que por los períodos 2013-12 y 2013-1 para el subsistema ARL, la UGPP tomo como IBC los salarios percibidos por el trabajador por los días laborados (sueldo columna W e IBC ARL columnas BC), teniendo en cuenta la novedad de vacaciones. Es decir, que para los ajustes originados en el subsistema ARL la entidad incluyó únicamente el salario devengado por el trabajador por los días trabajados, de manera que las vacaciones

SC 5780-6

disfrutadas por el trabajador no hicieron parte de la liquidación de los aportes a ese sistema.

4. De la sanción por inexactitud.

Alega la demandante que en su caso no existe inexactitud sancionable, toda vez que en las PILA no se omitieron ingresos, por el contrario, lo que se observaba era un error de apreciación o diferencia de criterios entre la UGPP y la compañía.

Recalcó que los argumentos esgrimidos por el Tribunal y por la UGPP no explicaron razonablemente los fundamentos jurídicos de los actos acusados, lo que dejó en evidencia el despropósito y la violación sistemática de principios tributarios constitucionales y, en consecuencia, no debía generarse la sanción de inexactitud, toda vez que para que esta proceda no debe derivarse de un error de apreciación o de diferencia de criterios relativo a la interpretación del derecho aplicable, tal como lo dispone el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Agregó que los puntos de discrepancia a los que se refería la UGPP habían sido desvirtuados a lo largo del proceso fáctica y jurídicamente, demostrando una diferencia de criterios y el error incurrido por la entidad por falta de diligencia en cuanto a la interpretación y apreciación de normas y pruebas.

En los actos demandados, la UGPP impuso a cargo de la actora una sanción por inexactitud por valor de $19.690.320, atendiendo lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 que dispone *"si la UGPP notifica Liquidación Oficial y determina el valor a pagar a cargo del obligado impondrá sanción equivalente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar"*

Si bien la sanción de que trata el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 resulta independiente y autónoma de la establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, .la Sala ha considerado que "*Aunque el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no prevé la "diferencia de criterios sobre el derecho aplicable" como causal eximente de las sanciones previstas en dicha norma, ello no excluye que sobre estas pueda predicarse el "error sobre el derecho aplicable", que pueda exonerar de la sanción al sujeto pasivo. Lo anterior, por cuanto, como lo ha señalado la Sala, ese error constituye "una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas", como garantía del debido proceso*[17]*."*

Sin embargo, para el caso concreto no puede predicarse la existencia de un error sobre el derecho aplicable, dado que los ajustes se derivan de la inobservancia de un precepto legal, artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Por tanto, no prospera el cargo de apelación relacionado con la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Por último, no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,** administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

[17] Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de Unificación del 9 de diciembre de 2021, exp.25185, C.P. Milton Chaves García.

SC 5780-6

FALLA

1. **Adicionar** el numeral segundo de la parte resolutiva de la sentencia apelada, proferida el 9 de julio de 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el cual quedará así:

> ***SEGUNDO:*** *Como consecuencia de lo anterior y a título de* ***SE DECLARA*** *la firmeza de las planillas integradas de liquidación de aportes (PILA) presentadas por la sociedad PROQUINAL S.A., durante las vigencias fiscalizadas de enero a diciembre de 2011, esto ante la falta de competencia temporal de la Administración para fiscalizar dichos periodos teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa del fallo.*
>
> *Así mismo, Se ORDENA a la UGPP que elimine los ajustes por "mora y/o inexactitud" de la Liquidación Oficial Nro. RDO 27 del 5 de febrero de 2015 y su confirmatoria la Resolución Nro. RDC 043 del 5 de febrero de 2016, respecto de los siguientes pagos no constitutivos de salario: auxilio de enfermedad, ayuda educacional, auxilio de anteojos, auxilios pactos, medios de transporte, bonificación plan de retiro y los aportes a pensiones voluntarias, como parte del IBC de aportes al sistema de seguridad social (salud, pensión y riesgos laborales) y aportes parafiscales (Sena, ICBF y CCF)*
>
> *En relación con las primas extralegales, la UGPP deberá reliquidar, cuando sea el caso, los ajustes propuestos en el sentido que aplicar el límite del 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, donde el excedente a este porcentaje deberá ser parte de la base para liquidar los aportes al sistema de seguridad social (salud, pensión y ARL).*
>
> *Como consecuencia de las anteriores órdenes, la entidad deberá reliquidar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, excluyendo los ajustes mencionados.*

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada, proferida el 9 de julio de 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

3. **Reconocer** personería jurídica para actuar en el presente proceso, a la abogada Paula Inírida Martínez Perdigón como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder visible en índice 4 de Samai.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(*Firmado electrónicamente*)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(*Firmado electrónicamente*
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

SC 5780-6