



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)**

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>Referencia</b> | Nulidad y restablecimiento del derecho   |
| <b>Radicación</b> | 25000-23-37-000-2019-00841-01 (28711)  |
| <b>Demandante</b> | QUÍMICOS OMA S.A.  |
| <b>Demandado</b>  | UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP   |
| <b>Temas</b>      | Liquidación de aportes. Competencia funcionarios UGPP. Competencias jurisdicción laboral. Tercera norma. Firmeza. Indebida valoración probatoria. Pagos no salariales (auxilio de transporte, aporte voluntario a pensiones, medicina prepagada). Exoneración aportes. Tope 25 SMLMV. Vacaciones. Pagos por sentencia judicial. Principios sancionatorios. Devolución de aportes |

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A que decidió lo siguiente<sup>1</sup>:

***“PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.*

***SEGUNDO:** Sin condena en costas.*

***TERCERO:** De conformidad con lo previsto en el artículo 205 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 52 de la Ley 2080 de 2021, NOTIFIQUESE electrónicamente (...).*

***CUARTO: REMÍTASE** copia de esta providencia (...).*

***QUINTO:** Se informa que, para la radicación de los memoriales a que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual (...)*

***SEXTO:** En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente (...).”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. RCD 2017-03430 del 22 de noviembre de 2017, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la Resolución Nro. RDO 2018-03131 del 4 de septiembre de 2018, en la que determinó ajustes por mora e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social por los períodos de enero a diciembre de 2013 e impuso sanción por inexactitud.

<sup>1</sup> Samai del Tribunal. Índice 32



Contra la anterior decisión la demandante presentó el recurso de reconsideración, que fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 2019-01844 del 25 de septiembre de 2019 que redujo el monto de los aportes y la sanción<sup>2</sup>.

## 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<sup>3</sup>:

#### **“PRETENSIONES PRINCIPALES:**

*Solicitamos a su señoría que mediante sentencia que haga tránsito a cosa juzgada, declare la nulidad TOTAL de los siguientes actos administrativos:*

#### **- ACTOS DEMANDADOS Y SOBRE LOS QUE RECAE LA NULIDAD TOTAL:**

3. Liquidación Oficial RDO-2018-03131 del cuatro (04) de septiembre de dos mil dieciocho (2018), “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial a la QUIMICOS OMA S.A., identificada con NIT. 830.028.213-5, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos de enero a diciembre de 2013, determinando un valor por la suma NOVENTA MILLONES DOSCIENTOS VEINTE MIL OCHOCIENTOS PESOS M/CTE (\$90.220.800) y se sanciona por inexactitud por valor de TREINTA Y CUATRO MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y DOS MIL QUINIENTOS PESOS M/CTE (\$34.942.500).
4. Resolución RDC-2019-01844 del veinticinco (25) de septiembre del dos mil diecinueve (2019) “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución número RDO-2018-03131 del cuatro (04) de septiembre de dos mil dieciocho (2018), a través de la cual se profirió liquidación oficial a QUIMICOS OMA S.A. con NIT.830.028.213-5, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social en los periodos de enero a diciembre de 2013, determinando una deuda por valor de NOVENTA MILLONES CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS PESOS M/CTE (\$90.048.300) y se sanciona por inexactitud por valor de TREINTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y BUEVE (sic) MIL PESOS M/CTE (\$34.839.000).

#### **PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:**

*De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicito a su señoría, que, en caso de no conceder la pretensión principal de nulidad total de los actos administrativos mencionados, se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y realice la reliquidación de la presunta deuda fijada por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Parafiscal de los siguientes actos, declarando la nulidad parcial y restablecimiento del derecho:*

#### **• ACTOS DEMANDADOS Y SOBRE LOS QUE RECAE LA NULIDAD**

5. Liquidación Oficial RDO-2018-03131 del cuatro (04) de septiembre de dos mil dieciocho (2018) “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial (...)
6. Resolución RDC-2019-01844 del veinticinco (25) de septiembre del dos mil diecinueve (2019) “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración (...)

#### **• SOBRE EL RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:**

*Como consecuencia de la declaratoria de nulidad total o parcial de los anteriores actos administrativos, solicito que se restablezca el derecho de la demandante en la siguiente forma:*

<sup>2</sup> Samai del Tribunal. Índice 8

<sup>3</sup> Samai. Índice 2. PDF demanda. Páginas 3 a 5.



• **Por concepto de daño emergente:**

1. *Que se realice la devolución de los pagos realizados por la QUIMICO OMA S.A., por mora en la afiliación y pago en las autoliquidaciones y pago de los aportes al Sistema de Protección Social, por los periodos de enero a diciembre de 2013, sumas que deberán ser indexadas y con intereses, de acuerdo con su demostración.*
2. *Reconocimiento del pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida durante el proceso administrativo.*
3. *Reconocimiento de los gastos incurridos por concepto de la prestación personal de servicio de auxiliar administrativo durante el trámite del procedimiento de fiscalización adelantado por la Unidad Administrativa Especial "UGPP", toda vez que la sociedad QUIMICO OMA S.A., apoyó la defensa jurídica con capital humano durante un año.*
4. *Reconocimiento del pago de los gastos incurridos por concepto de un auxiliar administrativo por el perito que se designe en el transcurso del desarrollo del proceso judicial que da inicio con la radicación de la presente demanda.*

• **CONDENA EN COSTAS**

*Solicito que se condene en costas a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo."*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 23, 29 y 338 de la Constitución Política; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 59 de la Ley 4 de 1913; 30 de la Ley 1393 de 2010; 5, 7 y 13 de la Ley 1437 de 2011; 50 de la Ley 1739 de 2014; 311 y 313 de la Ley 1819 de 2016 y 19 y 21 del Decreto 575 de 2013. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

**1. Objeción general al proceso de fiscalización**

Señaló que la UGPP pretendió incluir conceptos que no tenían naturaleza salarial, además, en el proceso de fiscalización se desconocieron las novedades de sus trabajadores. Manifestó que los CD anexos hacen parte integral de la demanda. Solicitó "se realice ampliación al presente Requerimiento para Declarar y/o corregir".

**2. Auxilio de transporte es un pago no salarial**

Afirmó que dicho emolumento no debía integrar la base de cotización, ni siquiera en la parte que excediera el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque se trataba de un concepto que no es salario, sino que busca facilitar al empleado la llegada a su sitio de trabajo. Solicitó la inaplicación del Acuerdo 1035 de 2015 emitido por la UGPP, pues al considerar dicho concepto un factor que se incluye en el citado artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la Administración asumió competencias del legislador y crea nuevas bases más gravosas.

Indicó que los trabajadores y períodos objeto de este cargo estaban identificados en el anexo de la demanda y pidió que se decretara en cualquier otro período en el que se evidenciara dicho error.

**3. Exoneración de pago de aportes por aplicación del CREE**

Precisó que el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 exoneró a las empresas del pago de los aportes a salud, SENA e ICBF respecto de los trabajadores que individualmente considerados percibieran hasta 10 SMLMV, por tanto, para el mes de noviembre de 2013 no debía causarse la mora, dado que los empleados no alcanzaron dicho tope. Puso de presente que en el subsistema de salud solo debía



aportar sobre el 4% desde la planilla del mes de diciembre de 2013. En el CD anexo estaban consignados cada uno de los ajustes de este cargo.

#### **4. Tope de 25 SMLMV**

Por disposición de los artículos 5 de la Ley 797 de 2003 y 3 del Decreto 530 de 2003, los aportes al Sistema de Seguridad Social tenían como tope 25 SMLMV, lo cual obedecía a un límite diario el cual aplicaba el operador directamente en la planilla integrada de liquidación de aportes. Si bien esto desapareció con la expedición de la Resolución 2388 de 2016, esta disposición era inaplicable por el principio de irretroactividad. En el anexo identificaba los trabajadores que presentaron dicha situación.

#### **5. Bonificación no prestacional. Aporte institucional al sistema de pensiones no es constitutivo de salario**

Según el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, las partes de la relación laboral pueden acordar que determinados conceptos no tengan connotación salarial, por lo que la UGPP debía respetar la voluntad de las partes frente a la "BONIFICACIÓN NO PRESTACIONAL" así no conste por escrito.

Expuso que la declaración de un derecho laboral consistente en la modificación de la naturaleza de un pago no constitutivo de salario era competencia del juez laboral (artículo 2 de la Ley 712 de 2001), de manera que era improcedente que la UGPP asumiera facultades ajenas para modificar el carácter de algunos emolumentos.

La sociedad, en virtud del artículo 169 del Decreto 663 de 1993, adoptó un plan empresarial de pensiones institucional por el cual debe realizar aportes a favor de sus trabajadores, todo lo cual se encuentra debidamente soportado en los otrosíes. En consecuencia, dichos pagos, que en todo caso eran otorgados por mera liberalidad, no debían ser incluidos en el IBC ni siquiera en el excedente del 40%. Puso de presente que los empleados que se encontraban en esta situación se enlistaron en el CD anexo a la demanda.

#### **6. Medicina prepagada no es un pago salarial**

Afirmó que la UGPP debía respetar el acuerdo suscrito entre la empresa y sus trabajadores en el que pactaron como no salarial el concepto aludido, para lo cual aportaba el contrato colectivo con la prestadora del servicio, así como los soportes de los pagos. Los registros por este concepto se encontraban en el anexo de la demanda.

#### **7. Vacaciones**

Manifestó que la UGPP no tuvo en cuenta lo dispuesto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 al momento de liquidar los ajustes de los trabajadores con novedad de vacaciones, generándose con ello deudas inexistentes al sistema, para lo cual hizo una transcripción de la definición de nómina. Al efecto, en el CD de la demanda se encontraban los empleados por los que discutía el asunto.

#### **8. Auxilio de movilización no es un pago salarial**

Afirmó que el auxilio de transporte no integra el IBC ni siquiera en la parte que excediera el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque se



trataba de un concepto que no es salario, no retribuye el servicio y, además, existían acuerdos con los trabajadores que así lo demostraban. Solicitó que se inaplique del Acuerdo 1035 de 2015, pues la UGPP asumió competencias del legislador. Los empleados con estos ajustes estaban en el anexo a la demanda.

#### **9. Prestaciones sociales ordenadas mediante sentencia judicial**

Explicó que a la sociedad le ordenaron el reconocimiento de prestaciones sociales mediante providencia judicial, pero sobre estos conceptos no se debe aportar a seguridad social, como lo sostiene la Administración. Además, adolece de una motivación adecuada por la *"aparición de presuntas deudas que no existen"*.

#### **10. Falta de competencia de los funcionarios de la UGPP**

Si bien el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 creó un sistema de control, fiscalización y cobro de los aportes en cabeza de la UGPP, no señaló de forma precisa los funcionarios que debían desempeñar cada una de las etapas del proceso de fiscalización o sancionatorio. Tampoco indicó la manera en que la entidad podía solicitar la información para la determinación de las obligaciones, el funcionario que tenía esa facultad, ni reguló la sanción por no entrega completa de la información de períodos previos a la creación de la Ley 1607 de 2012.

En el desarrollo de los procesos de fiscalización los aportantes se ven obligados a presentar documentos privados que están protegidos por mandato constitucional, por tanto, solo el legislador, y no el reglamento, es quien puede establecer las competencias y procedimientos para el control de las contribuciones.

Explicó que el Gobierno, en desarrollo de sus facultades extraordinarias, expidió el Decreto Ley 169 de 2008, pero omitió asignar funciones o competencias en cabeza de algún funcionario. Esto solo se dio con el Decreto 5021 de 2009, empero éste no tenía fuerza de ley al haber sido expedido con fundamento en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución y por fuera del término que le otorgó el Congreso al ejecutivo para ejercer la potestad legislativa extraordinaria, por ende, tampoco debía tenerse en cuenta este proceso.

Consideró que el Decreto 575 de 2013 otorgó a la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales facultades que afectaban el derecho a la intimidad de los aportantes, dado que permitía solicitar información y documentos privados. De manera que este decreto, en el que se fundamentaron los actos demandados, no podía ser aplicado por ser contrario a la Constitución.

#### **11. La UGPP asume competencias de los jueces laborales**

De conformidad con el artículo 2 de la Ley 712 de 2001, la competencia para determinar derechos laborales u obligaciones al sistema de seguridad social radican exclusivamente en el juez laboral, sobre todo tratándose de conceptos que la UGPP estableció como salariales, *"siendo más precisos en el sub-examine al pretender determinar bonificaciones salariales cuando se estipulo que eran no salariales"* así como en los casos en los en que de manera unilateral mutó los conceptos de salario.

Revisadas las funciones del artículo 21 del Decreto 575 de 2013, no se encontró que los funcionarios de la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales podían establecer derechos emanados de relaciones laborales, como



ocurrió en los actos demandados, puesto que a su libre albedrío modificaron los extremos laborales y establecieron como factor salarial valores que no hacen parte del IBC para los aportes.

## 12. Creación de tercera norma

La UGPP, de manera improvisada, expidió los actos demandados combinando los procedimientos previstos en las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, lo que dio lugar a la figura denominada “*Tercera Norma y/o Lex Tertia*”, situación que impide que los sujetos de las investigaciones conozcan la norma procedimental que garantiza sus derechos a la defensa, contradicción y debido proceso.

La competencia de los funcionarios y los actos administrativos se había adelantado con fundamento en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 575 de 2013, sin embargo, en la liquidación oficial se señaló lo siguiente: “*LA SUBDIRECTORA DE DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES (...). En uso de sus facultades legales en especial las establecidas en el numeral 10 del artículo 21 del Decreto 575 de 2013, en concordancia con lo previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 1 literal b) del Decreto Ley 169 de 2008, y en lo no previsto en estas disposiciones, las normas contempladas en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del Estatuto Tributario Nacional (...)*”, es decir, la entidad empleó procedimientos contenidos en dos normas diferentes para expedir el acto de determinación.

## 13. Caducidad de la potestad sancionatoria. Firmeza de la declaración

Sostuvo que el requerimiento para declarar y/o corregir le fue notificado a la sociedad 3 años después a la ocurrencia de la conducta fiscalizada por la entidad, por ende, las autoliquidaciones por los períodos de 2013 ya se encontraban en firme de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, norma aplicable por remisión expresa de la Ley 1151 de 2007. Adujo una falsa motivación de los actos.

## 14. Principios sancionatorios

Sostuvo que los actos demandados no atendieron los principios dispuestos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, especialmente los de lesividad, proporcionalidad y gradualidad, vulnerando con ello el debido proceso que rige en materia sancionatoria.

## Oposición de la demanda

La demandada controvertió las pretensiones de la demanda así<sup>4</sup>:

Frente al **cargo primero** indicó que en los actos acusados se tuvo en cuenta los pagos constitutivos de salario y los que no, aplicando de forma correcta y precisa a los ajustes, tal como se observaba en los archivos Excel. Puso de presente que la demandante aportó en sede judicial pruebas que no fueron mencionadas en sede administrativa, por lo que no debían valorarse.

Sobre los **cargos segundo, quinto, sexto y octavo** adujo que los conceptos auxilio de transporte, movilización, bonificación no prestacional (aporte voluntario a pensión) y medicina prepagada fueron tomados como pagos no salariales al corresponder a una herramienta para el ejercicio de las funciones, no obstante, se incluyeron en el IBC el excedente del 40% tal como lo ordenaba el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

<sup>4</sup> Samai del Tribunal. Índice 8



Señaló que se valoraron los pactos de desalarización, sin embargo, ello no los excluye del límite del 40%. A manera de ejemplo ilustró los casos de 3 trabajadores, a partir de los cuales concluyó que los ajustes fueron determinados en debida forma.

En cuanto al **cargo tercero**, explicó que para la exoneración de aportes por aplicación del CREE el límite de los 10 SMLMV debía calcularse con todo lo devengado por el trabajador, sin importar su denominación. Ejemplificó los casos de varios trabajadores, que demuestran la correcta determinación del IBC.

Frente al **cargo cuarto** puso de presente que el límite de los 25 SMLMV no fue un aspecto discutido en sede administrativa, sin embargo, adujo que dicho tope era mensual debido a que los aportes tenían esta connotación, siendo improcedente invocar topes diarios que no fueron establecidos por el legislador.

Bastaba con que un trabajador percibiera un valor superior a los 10 salarios para aplicar el porcentaje máximo, sin importar el número de días laborados. Ejemplificó el caso de varios trabajadores advirtiendo la correcta determinación del IBC.

En cuanto al **cargo séptimo** precisó que para el cálculo de los aportes al sistema de seguridad social en salud y pensión el IBC de las vacaciones disfrutadas corresponde al reportado con anterioridad a su disfrute, mientras que las vacaciones remuneradas o compensadas en dinero hacen parte de la base de cotización y pago de aportes al Sena, ICBF y CCF, por ello deben persistir los ajustes dado que en la base de cotización no fue incluido este concepto. Referenció los casos de varios empleados.

Sobre el **cargo noveno** expuso que el cálculo del IBC fue correctamente determinado por la entidad, observando la información remitida y particularmente el reconocimiento de las prestaciones sociales ordenadas en vía judicial, pago por el cual debía aportarse al sistema.

Frente al **cargo décimo** reseñó que de acuerdo con las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, y el Decreto Ley 169 de 2008, tenía asignadas las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales, por lo que podía adelantar las actuaciones que estimara pertinentes para establecer la existencia de hechos que generaran obligaciones en materia de contribuciones parafiscales y expedir las liquidaciones oficiales.

De igual manera, el Decreto 5021 de 2009, derogado y sustituido por el Decreto 575 de 2013, estableció que era la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP la competente para proferir los requerimientos, las liquidaciones oficiales y los demás actos de determinación de las obligaciones, y por su parte, le correspondía a la Dirección de Parafiscales la resolución de los recursos de reconsideración.

No era acertado afirmar que, con la expedición del Decreto 575 de 2013, el Gobierno se hubiere apropiado de funciones del Congreso de la República, dado que según el artículo 189-11 constitucional, era el Presidente quien debía ejercer la potestad reglamentaria, y así dar cumplimiento a la ejecución de las leyes.

Adujo que la Unidad no había vulnerado el derecho a la intimidad de la actora, dado que la información tributaria que le había sido solicitada obedecía al cumplimiento de un deber legal.



Sobre el **cargo once** sostuvo que la UGPP estaba habilitada legalmente para desplegar todas las actividades de fiscalización encaminadas a obtener la correcta determinación y pago de los aportes al sistema, entre estas, la interpretación de cláusulas contractuales con el fin de determinar si los pagos son o no salariales, lo que de ninguna manera implicaba que asumiera competencias propias de los jueces laborales.

Agregó que los actos acusados estaban debidamente motivados tal como lo exigía el artículo 712 del Estatuto Tributario, comoquiera que en ellos se hizo una explicación sumaria de las modificaciones de los valores declarados por la sociedad, así como las normas que rigen el asunto y las conductas fiscalizadas, todo lo cual podía corroborarse en los archivos Excel.

Respecto al **cargo doce** explicó que no combinó normas en el proceso de fiscalización, sino que atendió las normas especiales que rigen tanto las facultades de fiscalización de la UGPP como los procedimientos de determinación de los aportes. Puso de presente que para los períodos discutidos ya se encontraba vigente la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 575 de 2013, por lo que su aplicación debía ser inmediata.

En cuanto al **cargo trece** refirió que la acción de fiscalización se adelantó dentro de los 5 años previstos en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. Agregó que la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 al Estatuto Tributario solo operaba para aquellos aspectos en los que el legislador no hubiere previsto una disposición especial y siempre y cuando no contrariara la naturaleza del tributo, por ende, al estar regulado el término de prescripción y de caducidad de la actuación de la UGPP era improcedente acudir a la norma tributaria.

Agregó que los actos estaban debidamente motivados, pues en los archivos Excel anexos a las resoluciones se discriminaron los ajustes propuestos para cada uno de los empleados.

Respecto al **cargo catorce** precisó que el legislador consagró de manera clara el monto y la forma de calcular la sanción, por lo que era improcedente alegar el desconocimiento de los principios consagrados en la Ley 1607 de 2012.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda por lo que pasa a exponerse<sup>5</sup>.

#### **1. De la falta de competencia de la UGPP**

Expuso que de conformidad con la Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, el Decreto Ley 169 de 2008, los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013, la UGPP tenía la potestad para verificar la liquidación de los aportes al sistema, para lo cual podía establecer con certeza los ingresos que fueran o no factor salarial y su inclusión en el IBC, así como el desconocimiento de los pactos de desalarización cuando estimara que no cumplía con los requisitos legales, sin que ello implicara asumir competencias propias de la jurisdicción laboral.

Precisó que de conformidad con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 la

<sup>5</sup> Samai del Tribunal. Índice 32.



demandada contaba con el término de 5 años para fiscalizar los aportes al sistema de los períodos de enero a diciembre de 2013, tal como en efecto lo hizo al notificar el 18 de enero de 2018 el requerimiento para declarar y/o corregir. Negó el cargo.

## 2. Motivación de los actos

Los actos demandados cumplieron con los presupuestos del artículo 712 del Estatuto Tributario, evidenciándose en estos y en los archivos Excel la explicación de las modificaciones efectuadas a las PILA, el detalle de los períodos, subsistemas y conductas fiscalizadas para cada uno de los trabajadores.

- **Bonificación no prestacional, auxilio de transporte, auxilio de movilización y medicina prepagada:** Encontró que frente a los trabajadores Tocarruncho Pineda Adriana Milena y Cardozo Niño Edgar Fernando en el expediente no obran pruebas que acrediten que los aportes voluntarios a pensión, como una *“bonificación no prestacional”*, se hubieren estipulado expresamente como pagos no constitutivos de salario para ser excluidos de la base de cotización, por tanto, en atención al principio de justicia rogada y de carga de la prueba no prosperó el cargo.

Con relación al auxilio de transporte y medicina prepagada sostuvo que, desde la expedición de la liquidación oficial, la Administración determinó que *“el pago por concepto denominado por la Entidad como Auxilios médicos, el cual indica el aportante que fue destinado a COLSANITAS, es un pago laboral no constitutivo de salario de conformidad con lo establecido en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo”*, en consecuencia, tampoco prosperó este punto.

- **Exoneración por impuesto CREE:** El Tribunal revisó el caso de 3 trabajadores enlistados por la sociedad, encontrando que todos superaron el tope de los 10 SMLMV, razón por la cual no podía ser exonerada del pago de parafiscales.
- **Vacaciones:** Manifestó que la actora se basó en enunciados generales y ambiguos para formular los cargos de nulidad referente al indebido reconocimiento de novedades por vacaciones disfrutadas, sin detenerse a identificar los períodos ni pruebas por los cuales alegaba la situación particular, faltando con ello a su carga de argumentar y probar los vicios de nulidad.
- **Prestaciones sociales reconocidas por sentencia judicial** manifestó que corresponden a la trabajadora Hylda Chacón, frente a la cual la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó que dicho pago no era salarial, por lo que procedió a excluirlo del IBC y a recalcular la base, decisión que se ajustó a los postulados normativos del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. No prosperó el cargo.

Agregó que la actora no refirió puntualmente los trabajadores y períodos que presentaron **las novedades de ingreso, retiro y pensionados** (no fueron cargos de nulidad), por lo que en atención al principio de justicia rogada no prosperó el argumento.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no encontrarlas causadas dentro del proceso.



## **Recurso de apelación**

La demandante apeló la decisión de primera instancia<sup>6</sup>.

### **1. Falta de competencia de los funcionarios de la UGPP**

Expuso que no debían aplicarse los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013 porque fueron expedidos por fuera del término de los 6 meses concedido por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 para reglamentar dicha ley, por tanto, los jueces debían apartarse de dichas normas. En esa medida, los actos habían sido emitidos por funcionarios sin facultades establecidas en la ley.

Explicó que el Decreto Ley 169 de 2008 no contempló el régimen de los empleados de la UGPP de manera detallada por dependencia, por tanto, este cargo no podía ser analizado a la luz de dicha normativa, siendo diáfano que los funcionarios actuaron sin tener plenamente reglamentadas sus funciones, facultades que deben estar establecidas en la ley.

### **2. La UGPP asume competencias de los jueces laborales**

Insistió en que el legislador no le otorgó a la UGPP la facultad de establecer y decretar derechos emanados de relaciones laborales, ni modificar los extremos de la relación laboral para determinar que ciertos pagos fueran factor salarial e integraran el IBC de las contribuciones, puesto que eran atribuciones propias de la jurisdicción laboral.

Reprochó que el Tribunal negara este cargo sin observar el principio de primacía de la realidad y sin apreciar el material probatorio de las certificaciones, contratos de trabajo, desprendibles de nómina y demás documentos que fueron los asientos de los gastos y que prevalecen sobre los libros contables, los cuales en todo caso debían ser analizados en esta instancia.

### **3. Creación de tercera norma**

Reiteró que la UGPP expidió los actos acusados combinando los procedimientos de las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, lo que dio lugar a la figura denominada “*Tercera Norma y/o Lex Tertia*”. Esto se evidencia en la liquidación oficial cuando mencionó las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012; el Decreto Ley 169 de 2008, el Decreto 575 de 2013 y el Estatuto Tributario Nacional.

### **4. Firmeza**

Precisó que el requerimiento especial y el requerimiento para declarar y/o corregir son equiparables entre sí, motivo por el cual es aplicable el artículo 714 del Estatuto Tributario por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

En este caso el requerimiento para declarar y/o corregir fue notificado el 18 de enero de 2018, es decir, con posterioridad a la oportunidad legal que tenía la entidad para adelantar su proceso de determinación de obligaciones de conformidad con lo previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, por lo que la consecuencia era la firmeza de las declaraciones privadas. Destacó que los actos demandados también adolecían de falsa de motivación.

<sup>6</sup> Samai del Tribunal. Índice 35



## **5. Principios sancionatorios**

Como en la demanda, indicó que los actos no atendieron los principios del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 (lesividad, proporcionalidad y gradualidad), vulnerando con ello el debido proceso que rige en materia sancionatoria.

## **6. Objeción general al proceso de fiscalización**

Señaló que la UGPP incluyó conceptos que no tenían naturaleza salarial, además en el proceso de fiscalización se desconocieron las novedades de sus trabajadores. Se refirió al cd anexo de la demanda.

## **7. Auxilio de transporte**

Explicó que este concepto tiene por objeto facilitar el desplazamiento de los empleados, sin que constituya una remuneración directa ni ingresa a su patrimonio, por ende, no hace parte de la base para el cálculo de los aportes ni siquiera en el límite establecido por el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Solicitó que fueran analizados los soportes allegados con la demanda en los que se señalan los trabajadores por los que se alega la situación en cuestión.

## **8. Exoneración de pago de aportes por aplicación del CREE**

Insistió en que en virtud de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 862 de 2013 las empresas estaban exoneradas del pago a salud, SENA e ICBF para los empleados que individualmente considerados percibieran hasta 10 SMLMV, por tanto, para los meses de noviembre de 2013 no debía causarse la mora, dado que no alcanzaron dicho tope salarial. Así mismo, en relación con el subsistema de salud, solo se debía aportar el 4% por el trabajador cuyo IBC no superara dicho límite salarial, lo cual se evidenciaba desde la planilla del mes de diciembre de 2013.

## **9. Tope 25 SMLMV**

Como en la demanda, indicó que el tope 25 SMLMV obedecía a un límite diario el cual aplicaba el operador en la PILA. Si bien esto desapareció con la expedición de la Resolución 2388 de 2016, se trataba de una reglamentación posterior.

## **10. Aporte voluntario al sistema de pensiones**

Señaló que la empresa acordó con sus empleados desalarizar el concepto “*BONIFICACIÓN NO PRESTACIONAL*”, en consecuencia, era inviable que la UGPP desconociera la naturaleza de los contratos laborales para modificar situaciones que estaban amparados por el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, siendo competencia exclusiva del juez laboral.

Destacó que cuenta con un plan empresarial de pensiones institucional, por el cual realiza aportes a favor de sus trabajadores con fines pensionales y tributarios, evidenciando que se trataba de un emolumento otorgado por mera liberalidad, lo cual se encuentra debidamente soportado en los otrosíes.

Esta actuación estaba amparada por el artículo 169 del Decreto 663 de 1993 y, en ese mismo sentido, era una arbitrariedad su inclusión en el IBC, incluso en aquella parte que superara el 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.



## **11. Medicina prepagada**

Dijo nuevamente que la UGPP estaba llamada a respetar el acuerdo suscrito entre la empresa y sus trabajadores en el que pactaron como no salarial el concepto aludido.

## **12. Vacaciones**

Consideró que la demandada liquidó los ajustes sin tener en cuenta el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, generando con ello deudas inexistentes al sistema. Indicó cuándo las vacaciones hacen parte de los aportes al Sistema de Protección Social.

## **13. Auxilio de movilización**

Dicho emolumento no podía integrar la base de cotización, ni siquiera en la parte que excediera el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque se trataba de un concepto que no es salario y que de ninguna manera retribuía el servicio prestado por los empleados, puesto que se otorgaban para el desempeño de sus funciones. Insistió en que se inaplique el Acuerdo 1035 de 2015 de la UGPP.

## **14. Prestaciones sociales ordenadas mediante sentencia judicial**

Sostuvo que la sociedad no estaba obligada a pagar los aportes respecto de las prestaciones sociales reconocidas mediante providencia judicial a la trabajadora Hylda Chacón. Además, adolece de una motivación adecuada por la *"aparición de presuntas deudas que no existen"*.

## **15. Indebida valoración probatoria**

Manifestó que la sentencia de primera instancia adolecía de un defecto fáctico en la medida que omitió valorar las pruebas aportadas e incorporadas al proceso en el auto del 4 de julio de 2023, tales como los comprobantes de pago necesarios para desvirtuar el IBC definido por la UGPP, contratos que demuestran el extremo laboral del ingreso, liquidaciones de retiro, archivos Excel y el informe pericial señalado desde la demanda, el cual desarrolla las objeciones al SQL de los actos demandados. Agregó que el informe rendido por el perito experto en el tema también debió ser tenido en cuenta por el Tribunal.

De manera que, ante la indebida valoración probatoria en primera instancia y la falta de relación de los elementos aportados con los cargos *"como lo concerniente al incremento injustificado del IBC (CARGOS: AUXILIOS DE MOVILIZACIÓN/TRANSPORTE) y los demás cargos invocados (...)"* debía dejarse sin efecto la decisión apelada, para en su lugar, efectuar la correcta revisión de los documentos allegados con la demanda.

## **16. Devolución de aportes**

Solicitó el reintegro de las sumas pagadas como consecuencia de los actos demandados, en los términos previstos en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

### **Oposición al recurso**

La demandada no se pronunció en esta oportunidad

### **Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público guardó silencio.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como cuestión previa, se pone de presente que, el consejero Milton Chaves García mediante escrito del 31 de octubre de 2024<sup>7</sup>, manifestó estar impedido para conocer del presente asunto y que la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto culminó su periodo como magistrada del Consejo de Estado.

De manera que, al encontrarse desintegrado el *quorum decisorio*, se nombró como conjuer al Doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, quien aceptó la designación, tomó posesión del cargo y por tanto, asume el conocimiento del presente asunto.

En primer lugar, entonces, se resuelve el impedimento presentado. El consejero Milton Chaves García, manifestó estar impedido para conocer de conformidad con la causal establecida en el numeral 1 del artículo 141 del Código General del Proceso. Lo anterior por cuanto su esposa tiene interés directo en las resultas de este caso, toda vez que actualmente se encuentra en curso ante esta Corporación una demanda presentada por ella contra los artículos 20 del Decreto 5021 de 2009 y 21 del Decreto 575 de 2013, expedidos por el Gobierno Nacional, normas que se invocan en el proceso objeto de este asunto.

En esas condiciones, la Sala considera que se configura la causal de impedimento invocada por el consejero mencionado, por tener su cónyuge interés directo en el proceso, toda vez que en este se discute la competencia para proferir los actos demandados por la UGPP mencionando entre otras normas los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013. En consecuencia, se declarará fundado el impedimento y se le separará del conocimiento del presente asunto.

Ahora, en el asunto de fondo, le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación presentado por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó la nulidad de las Resoluciones Nro. RDO 2018-03131 del 4 de septiembre de 2018 y RDC 2019-01844 del 25 de septiembre de 2019, mediante las cuales la UGPP determinó ajustes por mora e inexactitud en el pago de los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2013 y la sancionó por inexactitud.

Por efectos metodológicos la Sala estudiará los cargos de apelación en el siguiente orden: *i)* la falta de competencia de los funcionarios de la UGPP para expedir los actos acusados; *ii)* si la demandada asumió competencias propias de los jueces laborales; *iii)* la creación de tercera norma; *iv)* la firmeza de las declaraciones privadas *v)* la objeción al proceso de fiscalización; *vi)* la indebida valoración probatoria *vii)* pagos no salariales *viii)* la exoneración de pago de aportes por pago del CREE; *ix)* el tope de los 25 SMLMV; *x)* vacaciones; *xi)* la obligación de efectuar aportes respecto de las prestaciones sociales reconocidas mediante sentencia judicial; *xii)* el desconocimiento de los principios que rigen las sanciones tributarias y *xiii)* la devolución de aportes.

### **1. La falta de competencia de los funcionarios de la UGPP para expedir los actos acusados**

Reprocha la apelante que el Tribunal negara el cargo de falta de competencia de los funcionarios de la UGPP para expedir los actos demandados, señalando que, el Decreto 5021 de 2009 fue expedido por fuera del plazo de los seis (6) meses

<sup>7</sup> Samai, índice 14.



determinados por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 para su reglamentación y que el Decreto 575 de 2013 tenía origen en un acto extemporáneo. Indicó que el Gobierno no tenía la competencia para expedir los actos en cuestión, por lo que solicitó su inaplicación por ser inconstitucionales.

Agregó que, si bien se expidió el Decreto 169 de 2008, éste no contempló el régimen de funciones de los empleados de la UGPP detalladamente y por dependencia.

Para dilucidar este aspecto, la Sala reiterará en lo pertinente el análisis efectuado en la sentencia del 15 de octubre de 2021, exp.23623, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto<sup>8</sup>. En esa ocasión se expuso que *“los Decretos 5021 de 2009 (derogado) y 575 de 2013, fueron dictados por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política, en consonancia con el artículo 54 de la Ley 489 de 1998 que prevé los principios y reglas generales que debe observar el Gobierno para modificar la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y los demás organismos administrativos del orden nacional. Así se desprende de la primera parte del contenido de los citados decretos al aludir a las mismas como fundamento de competencia para su expedición”*.

Además, la remisión al artículo 189 de la Constitución y al artículo 54 de la Ley 489 de 1998 obedeció a la voluntad del legislador, que en el inciso sexto del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 estableció que *“la UGPP ejercerá sus funciones de acuerdo con lo que defina la reglamentación que en el ejercicio de sus potestades constitucionales expida el Gobierno Nacional”*.

Pone de presente lo anterior que la facultad prevista en la Ley 1151 de 2007, artículo 156, fue desarrollada mediante los Decretos 168 y 169 de 2008, que claramente la invocan como su fundamento, los cuales fueron expedidos dentro de los 6 meses siguientes a la vigencia de la ley, como correspondía, y adicionalmente que, los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013, se profirieron en desarrollo de la facultad consagrada en el artículo 189 numeral 16 de la Constitución Política para *“modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley”*

Además, la competencia otorgada en la Ley 1151 de 2007 fue para expedir normas con fuerza de Ley, lo que se cumple respecto de los dos primeros preceptos, como quiera que ambos la tienen (Decretos Leyes), que no los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013. Lo anterior, resulta suficiente para desestimar los argumentos de la demandante relacionados con la falta de competencia del Gobierno Nacional debido a la expedición extemporánea del Decreto 5021 de 2009, de cara al artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Así las cosas, los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013 (que derogó el primero), fijaron en la UGPP la competencia de fiscalización y determinación de las contribuciones al sistema de la protección social, para lo cual, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de dicha entidad profiere las liquidaciones oficiales y la Dirección de Parafiscales resuelve los recursos de reconsideración interpuestos contra aquellas, tal como ocurrió en este caso. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

## **2. Competencias de los jueces laborales**

Como fue expuesto en el cargo anterior, la UGPP cuenta con la competencia funcional para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de

<sup>8</sup> Reiterada en sentencia del 24 de febrero de 2022, exp.24670. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y recientemente en sentencia del 7 de marzo de 2024, exp.27774, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



aportes parafiscales a los diversos subsistemas que conforman el Sistema de Protección Social. En virtud de las facultades de fiscalización la UGPP puede aplicar las normas laborales como es el caso de los artículos 127 y siguientes del Código Sustantivo del Trabajo y 17 de la Ley 344 de 1996, así como las normas que regulan cada subsistema, no para dirimir controversias entre empleadores y trabajadores, sino para efectos de evaluar, a partir del análisis probatorio, si determinado pago tiene naturaleza salarial o no en torno a la obligación tributaria y la relación empleador - UGPP.

Al respecto, esta Sección ha señalado que cuando se inician las actuaciones administrativas encaminadas a formular liquidaciones oficiales, las autoridades tributarias tienen competencia para valorar si determinada erogación laboral tiene o no el carácter de salario, lo que por supuesto incluye la verificación de cualquier acuerdo al que lleguen las partes, ello sin perjuicio de la competencia que le corresponde a la jurisdicción ordinaria<sup>9</sup>.

En este cargo la sociedad también planteó el desconocimiento del principio de primacía de la realidad, y la falta de apreciación del material probatorio, tales como los contratos de trabajo, desprendibles de nómina y otros asientos de los gastos. Sin embargo, no se detuvo a precisar en qué casos consideró dicha irregularidad, ni los períodos o trabajadores frente a los cuales fueron desconocidos las pruebas, razón por la cual la Sala se encuentra imposibilitada para efectuar un análisis al respecto en esta instancia. No prospera el cargo.

### 3. Creación de la tercera norma

La demandante insiste en que la UGPP conjugó los procedimientos establecidos en las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, lo que dio lugar a la figura denominada “Tercera Norma y/o Lex Tertia”. Al efecto transcribió el encabezado de la liquidación oficial en el que se mencionaron además de las referidas normas, los Decretos 169 de 2008 y 575 de 2013.

Para resolver este punto se observa que en la liquidación oficial se señaló lo siguiente: “**El Subdirector de Determinación de Obligaciones de la unidad Administrativa Especial De Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, en uso de las facultades conferidas<sup>10</sup>, profiere la presente Liquidación oficial**”

La Sala no comparte el planteamiento de la sociedad, pues de la anterior transcripción, puntualmente de su pie de página, lo que se advierte es que se menciona la Ley 1151 de 2007 como la norma creadora de la UGPP y la que le otorgó las facultades de fiscalización, mientras que la Ley 1607 de 2012 la cita por ser la norma vigente al momento de expedición del acto.

Así mismo, hizo referencia a los Decretos 169 de 2008 y 575 de 2013 por ser las regulaciones que ratificaron la competencia funcional de la entidad, sin que de ello pueda inferirse una creación o conjugación normativa por parte de la UGPP, por el contrario, se evidencia que la demandada puso en conocimiento de la sociedad las normas que sirvieron de fundamento para la decisión. No prospera el cargo.

<sup>9</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de noviembre de 2012, exp.17786, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencias del 10 de marzo y del 25 de agosto de 2022, exp.24971 y 26284, respectivamente, y del 1 de junio de 2023, exp.26182 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>10</sup> “El artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, 1º literal b) del Decreto Ley 169 de 2008, 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012, 21 numeral 10 del Decreto 575 de 2013, 50 de la Ley 1739 de 2014 y en lo no previsto en estas disposiciones, las normas contempladas en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del Estatuto Tributario Nacional”



#### 4. Firmeza de las declaraciones privadas

La demandante plantea que las declaraciones presentadas por el año 2013 se encontraban en firme por mandato del artículo 714 del Estatuto Tributario, debido a que la entidad notificó el requerimiento para declarar y/o corregir por fuera del término de los 2 años que establece la norma en cuestión.

Para resolver el asunto, Sala reiterará el criterio que al respecto ha desarrollado<sup>11</sup>. Al efecto, se consideró que las leyes que regulan las formas para reclamar derechos deben aplicarse hacia el futuro una vez sean promulgadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887,<sup>12</sup> modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso.

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 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 inexactitud en la autoliquidación o las infracciones que corresponda.”*<sup>13</sup>

En ese contexto, 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**<sup>14</sup>.

Ahora bien, la citada Ley 1607, al determinar la competencia para la determinación y el cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, en su artículo 178 parágrafo segundo, dispuso que la entidad podría iniciar las acciones de determinación de los aportes dentro de los 5 años siguientes contados desde el momento de ocurrencia de la conducta fiscalizada. Así dice la norma:

*“ARTÍCULO 178. COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras*

*(...)*

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

<sup>11</sup> Sobre la aplicación de la firmeza para los períodos de 2013 se puede consultar la sentencia del 27 de abril de 2023, exp.27118 y del 1 de agosto de 2024, exp. 27863, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>12</sup> ARTICULO 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. (...)

<sup>13</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de agosto de 2021, exp.25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

<sup>14</sup> La Ley fue publicada en el Diario Oficial Nro. 48.655 de 26 de diciembre de 2012.



Comoquiera que, en este caso, las planillas fiscalizadas por la UGPP correspondieron a los períodos 2013, no podían estar sujetas al término de firmeza previsto en el Estatuto Tributario, tal como lo alegó la demandante, toda vez que para esos períodos ya estaba vigente la Ley 1607 de 2012, que como se dijo, dispuso el término de 5 años para que la entidad iniciara sus facultades de fiscalización<sup>15</sup>. Por lo expuesto no procede el cargo.

En este punto la apelante también manifestó que los actos acusados adolecían de falsa motivación, sin embargo, para la Sala no es procedente dicho argumento pues como quedó expuesto la demandada observó el término previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, quedando descartado el desconocimiento de los supuestos jurídicos a los que debía sujetarse la Administración.

## 5. Objeción al proceso de fiscalización

La sociedad señala que, en los actos acusados, la UGPP incluyó conceptos que no tenían naturaleza salarial, además se desconocieron las novedades de sus trabajadores.

La Sala advierte que en este punto la demandante no presenta un reproche puntual, pues sus argumentos consisten en afirmaciones generales, de manera que los reparos específicos serán analizados en los demás cargos. No prospera el asunto.

## 6. Indebida valoración probatoria

La recurrente manifestó que la sentencia de primera instancia adolecía de un defecto fáctico en la medida que omitió valorar las pruebas aportadas e incorporadas, tales como los comprobantes de pago necesarios para desvirtuar el IBC definido por la UGPP, contratos que demuestran el extremo laboral del ingreso, liquidaciones de retiro, archivos Excel y el informe pericial señalado desde la demanda, el cual desarrolla las objeciones al SQL de los actos demandados. Agregó que el informe rendido por el perito experto en el tema también debió ser tenido en cuenta por el Tribunal.

De manera que, ante la indebida valoración probatoria en primera instancia y la falta de relación de los elementos aportados con los cargos relacionados *“al incremento injustificado del IBC (CARGOS: AUXILIOS DE MOVILIZACIÓN/TRANSPORTE) y los demás cargos invocados (...)”* debía dejarse sin efecto la decisión apelada, para en su lugar, efectuar la correcta revisión de los documentos allegados con la demanda.

Para resolver se pone de presente que, según el artículo 165 del Código General del Proceso, son medios de prueba *“la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, los informes y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez.”*. Lo anterior denota que el dictamen rendido por un perito especializado en determinado tema constituye una prueba individual y diferente a los documentos, confesión, testimonios y otros.

Ahora bien, mediante auto del 4 de julio de 2023<sup>16</sup> el Tribunal decretó como prueba *“los documentos aportados con la demanda como anexos y pruebas del cuaderno principal”*, es decir, que el dictamen pericial que puntualmente señala la actora en la demanda y

<sup>15</sup> En términos similares se pronunció la Sala en sentencia del 20 de octubre de 2022, exp. 26538 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>16</sup> Samai del Tribunal. Índice 22.



en la apelación nunca fue incorporado al proceso. Cabe destacar que dicha decisión se encuentra en firme puesto que ninguna de las partes interpuso recurso alguno. En ese sentido, esta no es la etapa procesal correspondiente para solicitar su valoración.

Siguiendo con el asunto objeto de debate, se advierte que en los cargos precedentes será objeto de análisis la inclusión en el IBC de pagos no salariales, la exclusión de efectuar aportes al Sena e ICBF, la novedad de vacaciones y el tope de los 25 SMLMV, para lo cual se tendrá en cuenta, y bajo las reglas de la sana crítica, los documentos decretados como pruebas, sin que ello implique que deba accederse integralmente a las pretensiones de la demanda.

Bajo las anteriores consideraciones se niega el presente cargo.

## 7. Pagos no salariales

La sociedad plantea que dichos emolumentos correspondientes al Auxilio de transporte legal, bonificación no prestacional (aporte institucional al sistema de pensión), medicina prepagada y auxilio de movilización (rodamientos) se tratan de pagos no salariales que no remuneran el servicio ni incrementan el patrimonio del empleado, por lo que la UGPP debe respetar los acuerdo de desalarización y, en consecuencia, es improcedente su inclusión en el IBC incluso en aquella parte que supere el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Además, en el cargo relacionado con los aportes voluntarios a pensión puso de presente que era competencia exclusiva del juez laboral modificar la naturaleza salarial de determinados emolumentos.

Conviene precisar que la Sala ya resolvió los argumentos relacionados sobre las funciones de la UGPP y la competencia de la jurisdicción laboral.

Ahora bien, la Sala estudiará si estos conceptos hacen parte del IBC, por lo que es necesario estudiar las reglas de unificación que ha fijado la Sección sobre la materia<sup>17</sup>:

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 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*

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de diciembre de 2021, exp.25185, C.P. Milton Chaves García



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.

- **Auxilio de transporte y Auxilio de movilización (rodamiento):** En la liquidación oficial se observa que estos dos pagos fueron tomados por la UGPP como no constitutivos de salarios, señalando que su naturaleza es *“auxiliar al trabajador en los gastos de movilización hacia su lugar de trabajo, para poder desempeñar las funciones del cargo para el cual fue contratado, por lo que, considera esta Subdirección, que el concepto se enmarca en el segundo supuesto de hecho que contempla el artículo 128 del C.S.T., por lo que es claro que éste NO constituye salario<sup>18</sup>”,* no obstante, los sujetó al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Así mismo, al resolver el recurso de reconsideración indicó que *“debe tenerse presente que el auxilio legal de transporte por disposición legal está prevista para aquellos trabajadores que devenguen hasta 2 smmlv, ahora en el presente caso para aquellos que reciban una remuneración mayor estos pagos se reciben como pagos no constitutivos de salario conforme las hipótesis del artículo 1280 (sic) del código sustantivo del trabajo y en consecuencia serán tenidas en cuenta para la aplicación del artículo (sic) 30 de la Ley 1393 de 2010”<sup>19</sup>*

No es objeto de discusión entre las partes que estos pagos no tienen connotación salarial en los términos del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, al considerar que no remuneran el servicio, sino que buscan el cumplimiento de las funciones, por lo que para la Sala, tampoco pueden integrar el IBC ni siquiera en la parte que supere el límite del 40% del total de la remuneración, pues lo contrario implicaría desconocer la primera regla de unificación que se reitera en esta instancia, 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 artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.”<sup>20</sup>*

Por lo expuesto, le asiste razón a la demandante y, en consecuencia, la entidad deberá reliquidar los ajustes excluyendo de la base de cotización los pagos efectuados por estos conceptos. Prospera el cargo de apelación.

- **Aporte voluntario pensión:** La Sala advierte que los trabajadores objeto de este concepto fueron Tocarruncho Pineda Adriana Milena y Cardozo Niño Edgar Fernando, ambos por el período de enero de 2013 y por todos los subsistemas. Además, se pone de presente que los pagos en cuestión no devienen de un plan institucional de pensiones, como lo señala la demandante, sino de un acuerdo de desalarización entre las partes, como se evidencia en los actos demandados<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Página 25 de la liquidación oficial.

<sup>19</sup> Página 17 de la Resolución Nro. RDC-2019-01844 de 2019

<sup>20</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencias del 11 de mayo de 2023, exp.26612 y del 30 de noviembre de 2023, exp.27097, ambas con ponencia de la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>21</sup> En la página 15 de la Resolución Nro. 2019-01844 de 2019 se indicó: *“Lo anterior, permite establecer que, si bien el concepto en discusión no es pagado como retribución directa de la labor contratada, también lo es que es un pago reconocido por el empleador, con ocasión de una relación laboral. No obstante, no se evidencia prueba alguna que permita establecer las cláusulas y/o condiciones pactadas por el fondo de pensiones y la sociedad fiscalizada, ni los partícipes del denominado plan institucional, para poder proceder a dar aplicación a lo señalado en la norma previamente citada.*

*Por su parte, teniendo en cuenta que se allegaron Contratos de Trabajo para ambos trabajadores y la solicitud de vinculación individual a Planes Empresariales Porvenir para el trabajador Edgar Fernando Cardozo Niño, es relevante hacer referencia a lo establecido en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, el cual contempla la posibilidad de pactar algunos pagos como no constitutivos de salario”.*



Sobre este aspecto, la Sección ha manifestado que *“los aportes voluntarios a pensión que hagan las compañías, no como entidades patrocinadoras (plan de pensiones), se consideran como salariales. Ello no implica que las partes de la relación laboral no puedan suscribir pactos de desregularización salarial, pues según lo ha interpretado la jurisprudencia de esta Sección, se permite que factores que no son salario y que regularmente integrarían la base gravable, puedan excluirse de la misma, sin que cambie su naturaleza.”*<sup>22</sup>

Para resolver el asunto, se tiene que respecto de la trabajadora Tocarruncho Pineda Adriana Milena, en el SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la entidad anotó la siguiente observación: *“Se verificó contrato laboral y no se logró constatar la voluntad bilateral de considerar estos pagos (“Aportes Voluntarios”) como no constitutivos de salario; así como tampoco, se corrobora la condición de MERA LIBERALIDAD en este concepto. En consecuencia, se procede a ratificar dicho pago como constitutivos de salario.”*

Revisado los anexos de la demanda<sup>23</sup>, la Sala encontró que el contrato de trabajo por esta empleada no contiene cláusula alguna en la que se pactara como no salarial el citado concepto, razón por la cual la asiste razón a la UGPP sobre el trato dado a este pago.

Sobre el empleado Cardozo Niño Edgar Fernando, se tiene que en el acto que desató el recurso de reconsideración la UGPP reconoció la existencia del acuerdo de desalarización del aporte voluntario pensional, de ahí que procedió a *“reconocerlos como pagos no constitutivos de salario, de cara a aquellos trabajadores que se allegó el mentado pacto de exclusión salarial y al recalcular el IBC se modifican ajustes.”*<sup>24</sup>

Como en este caso no es objeto de discusión que por el trabajador Cardozo Niño Edgar Fernando, la sociedad demostró el acuerdo de desalarización de los aportes voluntarios a pensiones, resulta válido el tratamiento que la entidad le dio a dicho concepto en los actos de liquidación, destacando que los valores tomados por la UGPP bajo estos conceptos fueron los mismos del contrato, sin que se presentara un reparo puntual sobre el excedente<sup>25</sup>.

- **Auxilio médico (medicina prepagada):** la entidad, al resolver el recurso de reconsideración precisó que *“analizado el CONTRATO COLECTIVO DE SERVICIOS DE MEDICINA PREPAGADA PPLAN (sic) INTEGRAL COLSANITAS, (Rad. RR 201850053499182/830028213/Carpeta: 5.MEDICINA PREPAGADA) se constata que el pago efectuado a COLSANITAS por concepto de medicina prepagada es un beneficio otorgado en forma extralegal al trabajador, así las cosas corresponde a las hipótesis del artículo 128 del Código Sustantivo del trabajo, y por lo tanto sujeto al cálculo del excedente, pues como ya se había dicho líneas arriba, el legislador no diferencio entre aquellos pagos no constitutivos de salario que están sujetos al cálculo del excedente y cuáles no.”*<sup>26</sup>

En el recurso de apelación la sociedad discutió únicamente el reconocimiento de los acuerdos de desalarización, circunstancia que, como quedó demostrado, fue

<sup>22</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de julio de 2023, exp.26326, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>23</sup> Samai. índice 2. Expediente digital. CD folio 104. CD ENTREGABLE\_QUÍMICOS OMA\_DEMANDA. 4. APORTES VOLUNTARIOS PENSIONES. ADRIANA TOCARRUNCHO.

<sup>24</sup> Página 16 del acto

<sup>25</sup> La observación del al UGPP fue la siguiente: Persiste ajuste. *En virtud, al acuerdo entre las partes evidenciado en contrato laboral sobre desalarizar el concepto “Aportes Voluntarios”, se procedió a considerar estos valores como no constitutivos de salario, ubicándolos en la casilla denominada “Bonificaciones no constitutivas de salario”, únicamente en los valores acordados en el contrato. Se evidencia que por el concepto “APORTE INSTITUCIONAL EMPLEADO FLX” el aportante generó pagos en enero por \$60.835 aun cuando lo pactado en contrato por dicho concepto es una suma máxima de \$21.160, en consecuencia se divide el pago, desalarizando hasta el valor pactado y ratificando como salarial el restante (\$39.645).*

<sup>26</sup> Página 17 del acto que resolvió el recurso de reconsideración



aceptada por la entidad, por lo que no se da un reparo puntual y concreto que diera lugar a estudiar el tratamiento otorgado por la demandada. En consecuencia, no prospera el cargo frente a este asunto

## 8. Exoneración de pago de aportes

La demandante plantea que el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 exoneró a las empresas del pago de aportes a salud, SENA e ICBF respecto de los trabajadores que, individualmente considerados, percibieran hasta 10 SMLMV, por lo que para los empleados que no superaran dicho tope tampoco debía configurarse la conducta de mora en el mes de noviembre. A su vez, la exoneración de aportar al subsistema de salud empezaba a visualizarse en la planilla a partir del mes de diciembre de 2013.

Para decidir lo anterior, debe citarse el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012:

*“Artículo 25. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y en todo caso antes del 1º de julio de 2013, estarán exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos legales vigentes.*

*Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso”* (subraya la Sala).

Ahora, en el caso de los aportes parafiscales a ICBF y SENA, la norma establecía que la exoneración aplicaba a partir de la reglamentación del Gobierno Nacional sobre el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, lo cual se materializó mediante el artículo 2 del Decreto 862 de 2013, es decir a partir del 01 de mayo de año 2013.

Además, la Sala precisa que, en aplicación del artículo 31 de la Ley 1607 de 2012<sup>27</sup>, en el año en discusión y tal como ocurrió en sentencia del 24 de febrero de 2022, “no es procedente la exoneración frente a los aportes a salud, pues como lo estableció la norma, aplicaba desde el 1º de enero del 2014”<sup>28</sup>. Entonces, como los periodos fiscalizados corresponden al año 2013, no es aplicable la exoneración de aportes a salud que fueron demandados por la actora.

Ahora, sobre el significado de “devengo”, esta Sala ha entendido que debe referirse únicamente a los pagos que reciba el trabajador por concepto de salario<sup>29</sup>.

Para corroborar las afirmaciones de la demandante, y teniendo en cuenta que el tope de los 10 SMLMV para el período 2013 es de \$5.895.000, esta Sala revisará el caso de los trabajadores que se citan en el escrito de apelación, así:

<sup>27</sup> “ARTÍCULO 31. Adiciónese un parágrafo al artículo 204 de la Ley 100 de 1993:

PARÁGRAFO 4o. A partir del 1o de enero de 2014, estarán exoneradas de la cotización al Régimen Contributivo de Salud del que trata este artículo, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por sus trabajadores que devenguen hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes”. (Resaltado fuera del texto original)

<sup>28</sup> Consejo de Estado. Sentencia del 24 de febrero de 2022, exp.25302 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>29</sup> *Ibidem*.



- Olmos Acevedo Shirley Patricia (2013-8, salud, ICBF y SENA): Se pone de presente que el subsistema de salud no puede ser objeto de análisis en este caso, de conformidad con el citado artículo 31 de la Ley 1607 de 2012. Ahora, según el SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración esta trabajadora percibió \$2.517.200 (sueldo), así mismo, le fueron cancelados \$6.200.000 (auxilios educativos trabajadores) y \$714.800 (otros auxilios), valores que fueron catalogados por la UGPP como no salariales.

En ese orden, el total devengado para este caso fueron \$2.517.200, es decir, un valor inferior al tope de los 10 SMLMV, pues los pagos no salariales no deben incluirse para efectos de verificar el límite de la exoneración<sup>30</sup>.

- Ramírez Criollo Fernán (2013-12, salud, SENA e ICBF): Igual que en el caso anterior, el subsistema de salud no puede ser objeto de análisis. Según el archivo Excel de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración este trabajador percibió \$3.430.667 (sueldo) y \$1.014.000 (otros auxilios), a este último concepto la UGPP le otorgó un tratamiento no salarial, por lo que el total remunerado para efectos de determinar el tope de la exclusión de pago a los subsistemas en cuestión es el valor de \$3.430.667 (sueldo).

Lo anterior demuestra que lo efectivamente percibido con carácter salarial es inferior a los 10 SMLMV, por lo que era beneficiario de la exoneración.

- Ortiz Echeverri Bianor Alberto (2013-12): En el Excel anexo a la demanda se advierte que por este empleado el único subsistema cuestionado fue el de salud, no obstante, la Sala tampoco puede emitir un pronunciamiento al respecto de conformidad con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 1607 de 2012.

Debido a que el cargo prospera parcialmente, se ordenará a la UGPP excluir del pago de los aportes a SENA e ICBF respecto de los trabajadores que devengaron conceptos salariales inferiores al tope de los 10 SMLMV identificados en el anexo de la demanda.

## 9. Tope de los 25 SMLMV

Según la actora los aportes al Sistema de Seguridad Social tienen como tope 25 SMLMV, lo cual obedecía a un límite diario el cual aplicaba el operador de la PILA.

Para resolver se tiene que el artículo 5 de la Ley 797 de 2003<sup>31</sup>, que modificó el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, y 3 del Decreto Reglamentario 510 de 2003 establecieron el límite de 25 SMMLV a la base de cotización al Sistema de Seguridad Social Integral. Dicho tope se extendió a la base de cotización del sistema de riesgos laborales por mandato del artículo 17 del Decreto 1295 de 1994.

Esta Sección<sup>32</sup> reiteradamente ha considerado que la base de cotización al Sistema de Seguridad Social, esto es, salud, pensión y riesgos profesionales, será como

<sup>30</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 4 de julio de 2024, exp.28298, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>31</sup> Ley 797 de 2003. Artículo 5. El inciso 4 y párrafo del artículo 18 de la Ley 100 de 1993 quedarán así: "Artículo 18. Base de cotización. La base para calcular las cotizaciones a que hace referencia el artículo anterior, será el salario mensual. El salario base de cotización para los trabajadores particulares, será el que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo. (...) El límite de la base de cotización será de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes para trabajadores del sector público y privado. Cuando se devenguen mensualmente más de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes la base de cotización será reglamentada por el gobierno nacional y podrá ser hasta de 45 salarios mínimos legales mensuales vigentes para garantizar pensiones hasta de veinticinco (25) salarios mínimos legales."

<sup>32</sup> Al respecto puede consultarse las sentencias del 24 de febrero, 5 de mayo y 30 de junio de 2022, exps.25302, 25472 y 24815, respectivamente, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



mínimo el valor equivalente a 1 SMLMV y máximo 25 SMLMV, sin atender a la proporcionalidad entre el monto y los días efectivamente laborados, comoquiera que así no fue previsto por el legislador.

En ese contexto, contrario a lo afirmado por la actora, cuando el IBC corresponda al máximo legal de 25 SMLMV, esto no se afecta por el hecho de que el trabajador labore menos de treinta (30) días en el mes.

Frente a la afirmación de que el operador liquida automáticamente el aporte por días, se reitera la postura de la sentencia del 18 de mayo de 2023<sup>33</sup>, en la cual se expuso que *“el artículo 2.4 del Decreto 1465 de 2005 (compilado en el artículo 3.2.3.5 del DUR 780 de 2016) prevé que le corresponde al operador dar acceso a los aportantes para que diligencien la autoliquidación de los aportes, pero ello no comporta que estos deban responder o verificar la forma en que aquellos determinan la obligación tributaria a su cargo, pues los aportantes son los responsables del cumplimiento de los deberes y obligaciones relacionados con las contribuciones al SPS, mientras que los operadores únicamente cumplen una función intermediaria para el reporte de la información (sentencia del 08 de septiembre del 2022, exp. 24822, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)”*.

Por lo expuesto, la actora en cuanto sujeto pasivo, es la encargada de realizar la correcta autoliquidación de las contribuciones, siendo de competencia de los operadores solo la administración de la información que reportan los obligados, de manera que no podría atribuírsele responsabilidad al respecto. En consecuencia, no prospera el cargo.

## 10. Vacaciones

Según la apelante la entidad desconoció el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, norma que regula la determinación del IBC durante el período de vacaciones, generando con ello deudas inexistentes al sistema.

Para resolver este asunto, se tiene que el inciso segundo del artículo 70 del Decreto 806 de 1998 dispone que *“las cotizaciones durante las vacaciones y permisos remunerados se causarán en su totalidad y el pago de los aportes se efectuará sobre el último salario base de cotización reportado con anterioridad a la fecha en la cual el trabajador hubiere iniciado el disfrute de las respectivas vacaciones o permisos.”*

En concordancia, esta Sala<sup>34</sup> manifestó, que cuando las vacaciones son disfrutadas por el trabajador, se deben realizar los pagos a los subsistemas de salud y de pensión, para lo cual se tomará el IBC anterior al inicio del descanso. Por otro lado, señaló que no se causan los aportes a la ARL ante la ausencia de riesgo, según el artículo 19 del Decreto 1772 de 1994. Y en materia de aportes parafiscales, la suma pagada por ese rubro debe incluirse en la base de liquidación por disposición legal (Art. 17 de la Ley 21 de 1982).

En ese contexto, con el fin de establecer la correcta determinación de las contribuciones, se revisará la liquidación de trabajadores enunciados por la demandante en la apelación, los que también se encuentran referenciados en el CD anexo a la demanda<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> Cfr. Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26801, C.P. Wilson Ramos Girón, reiterada en sentencia del 7 de marzo de 2024, exp.27774, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>34</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de agosto de 2021, exp.24735 C.P. Stella Jeanette Carvajal Basto, reiterada en sentencias del 24 de febrero de 2022, exp.25302 y del 7 de marzo de 2024, exp.27774 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>35</sup> Para la resolución de este cargo se acudió a la nómina debido a que no se encontraron las planillas de pago de aportes, la cual puede ser consultada así: Antecedentes administrativos. RQI. 20147362891982.1



- Ramírez Criollo Fernán (2013-1 salud y pensión): En el archivo SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración consta que este trabajador en el mes de enero disfrutó 7 días de vacaciones, por tanto, para determinar el IBC de los días en que se presentó dicha novedad debe tomarse el último salario reportado en noviembre de 2012, porque en el mes de diciembre también presentó esta novedad.

Según la información de nómina del año 2012, en el mes de noviembre el IBC fue la suma de \$4.225.000<sup>36</sup>, de manera que el ingreso base de cotización de los 7 días de vacaciones es de \$985.833<sup>37</sup>. A su vez, por los 23 días laborados percibió \$3.239.167 (sueldo), así como \$2.184.000 (auxilios educativos trabajadores) y \$663.542 (bonificaciones no constitutivas de salario), pagos que fueron tratados como no salariales sujetos al límite del 40%, y como quiera que estos superaron dicho límite, el excedente de \$412.859<sup>38</sup> debe integrar la base, razón por la cual el IBC de los días trabajados es de \$3.652.026 que sumado al de los días de vacaciones da un total de \$4.637.859.

Revisado el SQL de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se tiene que el IBC determinado por la UGPP fue de \$4.276.426, es decir, un valor inferior al que legalmente correspondía.

- Olmos Acevedo Shirley Patricia (2013-1, salud y pensión): Según el SQL de la resolución que desató el recurso de reconsideración esta empleada tuvo 13 días de vacaciones, por lo que el IBC de este período se determina tomando la base de cotización del período anterior, esto es, diciembre de 2012.

De conformidad con la nómina, en dicho mes el IBC estuvo conformado por la suma de \$2.145.000<sup>39</sup>, de manera que los 13 días de vacaciones corresponden al valor de \$929.500<sup>40</sup>.

A su vez, por los 17 días trabajados percibió \$1.215.500 (sueldo) y pagos de \$379.400 (auxilios educativos trabajadores), \$729.400 (auxilios no constitutivos de salario) y \$336.875 (bonificaciones no constitutivas de salario), conceptos que fueron tratados por la entidad como no salariales y que superaron el límite del 40% por \$381.205<sup>41</sup>, valor que integra la base de cotización.

Así, el IBC del mes de enero corresponde a la suma de \$2.526.205<sup>42</sup> y la entidad tomó el valor de \$2.185.172, es decir, una suma inferior.

- Torres Villamil Rosa Olivia (2013-1, salud, pensión y FSP): En el SQL de la Resolución 2019-01844 de 2009 consta que disfrutó 13 días de vacaciones, debe observar la base de cotización del mes anterior, esto es, diciembre de 2012.

En la nómina consta que para ese mes el IBC fue de \$5.670.000<sup>43</sup>, por lo que los 13 días de vacaciones equivalen a \$2.457.000<sup>44</sup>.

1411140605662\_Requerimientos20146203135891Expediente11879. 4. Nóminas Mensuales de Salarios. FOR-004 REQ INF NOMINA SALARIOS 2012

<sup>36</sup> En la nómina se reportaron pagos por Auxilio Educación Monetario Flex, aporte institucional y plus, los cuales no fueron incluidos en el IBC por la demandante. Este periodo fue no objeto de control de la UGPP.

<sup>37</sup>  $\$4.225.000/30 = 140.833 \times 7 = \$985.833$

<sup>38</sup> Total remunerado:  $\$6.086.709 \times 40\% = \$2.434.683$ . Total pagos no salariales: \$2.847.542. Excedente 40%: \$412.859.

<sup>39</sup> Si bien recibió pagos por Auxilio Monetario Salud Flex, Auxilio Educación Monetario Flex, Aporte institucional y plus, estos fueron tomados por la actora como no incluidos en el IBC

<sup>40</sup>  $\$2.145.000/30 = 71.500 \times 13 = \$929.500$

<sup>41</sup> Total remunerado:  $\$2.661.175 \times 40\% = 1.064.470$ . Total pagos no salariales: \$1.445.675. Excedente 40%: \$381.205

<sup>42</sup> IBC días de vacaciones \$929.500 + IBC días laborados \$1.596.705 (1.215.500 + 381.205) = \$2.526.205

<sup>43</sup> La demandante reportó pagos que no fueron incluidos en el IBC, tales como Aportes Voluntarios Adicional Flex, Auxilio Monetario Salud Flex, Auxilio Educación Monetario Flex, Aporte Institucional y Plus

<sup>44</sup>  $\$5.670.000/30 = 189.000 \times 13 = 2.457.000$



A su vez, por los 17 días que laboró recibió \$3.213.000 (sueldo), \$1.500.000 (auxilios educativos trabajadores), \$322.800 (auxilios no constitutivos de salario), y \$2.908.501 (bonificaciones no constitutivas de salario), sumas no salariales que superaron el límite del 40% por \$1.553.581<sup>45</sup>, valor integra la base de cotización.

Así el IBC de enero es de \$7.223.581<sup>46</sup> y la UGPP tomó la cifra de \$6.537.181, esto es, menor a la que legalmente correspondía.

Según el análisis de los casos referenciados, la UGPP calculó un IBC menor al que correspondía, sin que pueda la Sala modificarlo para no hacer más gravosa la situación de la demandante. No prospera el cargo.

### 11. Obligación de efectuar aportes respecto de las prestaciones sociales reconocidas mediante sentencia judicial

La apelante alega que no estaba obligada a pagar los aportes respecto de las prestaciones sociales reconocidas mediante providencia judicial a la trabajadora Hylda Mayerly Chacón Barreto en el mes de febrero.

Al respecto se encuentra que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la UGPP expuso lo siguiente:

*"Análisis del pago febrero/2013, encontrando:*

- *Se incluyo en la fiscalización el valor \$6443939 en el mes de febrero, proveniente de la nómina entregada por el aportante mediante radicado (...), bajo el concepto BONIFICACIÓN, Cuenta #51054801.*
- *Conforme a la parametrización de cuentas de nómina remitida en la fiscalización (...) los pagos por el concepto 315 SENTENCIA JUDICIAL, se contabilizan en las cuentas: 51056001, 52056001 y 72056001.*
- *Una vez valorados los documentos del trabajador y el caso en particular, se tiene que en el mes de Febrero (mes en que se produce el reintegro), el aportante procede a liquidar los valores de sueldos derivados desde el momento en que se presenta la terminación del contrato (oct 05 2012) y el periodo en que se efectúa el reingreso (Feb 08 2013). De lo anterior, el aportante realiza la siguiente liquidación de acreencias laborales:*

| Nombre Concepto                      | BASES        | oct-12       | nov-12       | dic-12       | ene-13       |
|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| ASIGNACIÓN BÁSICA                    | \$ 1.458.000 | \$ 1.215.000 | \$ 1.458.000 | \$ 1.458.000 | \$ 1.458.000 |
| Aporte Institucional                 | \$ 39.330    | \$ 32.775    | \$ 39.330    | \$ 39.330    | \$ 39.330    |
| Aporte Plus                          | \$ 60.420    | \$ 50.350    | \$ 60.420    | \$ 60.420    | \$ 60.420    |
| Aportes Voluntarios Adicional Flex   | \$ 78.320    | \$ 65.267    | \$ 78.320    | \$ 78.320    | \$ 78.320    |
| Vales de Alimentación No GravadoFlex | \$ 250.000   | \$ 208.333   | \$ 250.000   | \$ 250.000   | \$ 250.000   |
|                                      |              | \$ 1.571.725 | \$ 1.886.070 | \$ 1.886.070 | \$ 1.886.070 |

| Nombre Concepto                   | BASES        | feb-13     |
|-----------------------------------|--------------|------------|
| ASIGNACIÓN BÁSICA                 | \$ 1.530.000 | \$ 561.000 |
| Auxilio de habitación o Vestuario | \$ 270.000   | \$ 99.000  |
|                                   |              | \$ 660.000 |

TOTAL SALARIOS \$ 7.889.935

*De lo anterior, se concluye que se le adeuda al trabajador la suma de \$7.889.935 por conceptos laborales, aunque solo se consideró el monto de \$6.443.939, ahora bien, como se manifestó anteriormente los valores fueron reportados en la nómina como una bonificación, en ese sentido en la Fiscalización se incluyeron como un pago no constitutivo de salario (pese*

<sup>45</sup> Total remunerado: \$7.944.301 x 40% =3.177.720. Total pagos no salariales: \$4.731.301. Excedente 40%: \$1.553.581

<sup>46</sup> IBC días de vacaciones \$2.457.000 + IBC días laborados \$4.766.581 (3.213.000+ 1.553.581) =7.223.581



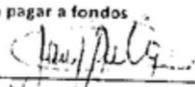
a su naturaleza salarial) y solamente se consideró para efectos de aplicación del Art. 30 de la Ley 1393.

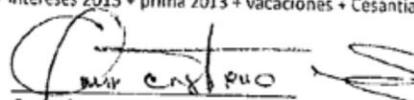
La razón de la diferencia en valores obedece a que pese a que el trabajador se liquidó \$7.889.935 el pago neto fue \$6.443.939.

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| CESANTIAS 2012              | \$ 344.250   |
| CESANTIAS 2013              | \$ 166.050   |
| INTERESES DE CESANTIAS 2012 | \$ 9.754     |
| INTERESES DE CESANTIAS 2013 | \$ 2.269     |
| PRIMA 2012                  | \$ 344.250   |
| PRIMA 2013                  | \$ 166.050   |
| VACACIONES                  | \$ 255.150   |
| PENSION                     | \$ 738.000   |
|                             | \$ 2.025.773 |

|                                    |              |
|------------------------------------|--------------|
| TOTAL POR REINTEGRO                | \$ 9.915.708 |
| INDEMNIZACION CANCELADA EN OCTUBRE | \$ 1.800.060 |

|                           |              |  |
|---------------------------|--------------|--|
| Valor a pagar en efectivo | \$ 6.443.939 | Total salarios + intereses 2012 + prima 2012 - indemnización         |
| valor a provisionar       | \$ 933.769   | Cesantias 2013 + intereses 2013 + prima 2013 + vacaciones + Cesantia |
| Valor a pagar a fondos    | \$ 738.000   | Pension  |

Elaborado: 



En vista de lo anterior y conforme a los soportes entregados, se identifica que el pago incluido en febrero no tiene naturaleza resarcitoria de daño causado por el despido del trabajador en octubre de 2012, por el contrato, el pago obedece a los sueldos dejados de cancelar mientras que se efectuó el ingreso, y al ser pagos del vínculo contractual, son pagos laborales que deben considerarse en la determinación del IBC para el presente periodo.

Así mismo, en el archivo SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se anotó para el mes de febrero de 2013 lo siguiente: "Persiste ajuste. Al verificarse los documentos remitidos por el aportante se logra identificar que el monto objetado corresponde a valores de sueldos originados desde el momento en que se presenta la terminación del contrato (oct 05 2012) y el periodo en que se efectúa el reingreso (Feb 08 2013), por lo tanto son pagos laborales que deben considerarse para la conformación del IBC."

Lo anterior denota entonces que para el mes en cuestión la entidad incluyó en el IBC el monto de \$6.443.939, suma que, pese a que corresponden a pagos salariales reconocidos a favor de la trabajadora producto de una decisión judicial, fueron tomados por la UGPP como no salariales sujetos al límite del 40%.

Ahora bien, la demandante se limita a señalar que no estaba obligada a realizar aportes por estos conceptos sin presentar un reparo puntal al respecto ni fundamento jurídico que lo respalda. Tampoco cuestiona la naturaleza de estos pagos y se limita a resaltar una carencia de motivación, cuando, como se indicó, la UGPP explicó los montos y las razones por las cuales incluyó este pago en el IBC. No prospera el cargo.

## 12. Desconocimiento de principios del derecho sancionatorio

La demandante señala que los actos acusados no atendieron los principios establecidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 (lesividad, proporcionalidad y gradualidad), vigente al momento de los hechos, vulnerando con ello el debido proceso que rige en materia sancionatoria.

Para resolver el asunto se pone de presente que desde la liquidación oficial la sanción por inexactitud se impuso como consecuencia de los errores en el pago de



los aportes en que incurrió la sociedad, suma que fue modificada con ocasión de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración como consecuencia de la disminución en el monto de los aportes a cargo de la sociedad.

Lo anterior demuestra el cumplimiento del principio de lesividad, toda vez que la omisión o inexactitud en el pago de los aportes al sistema de seguridad social impide la realización y cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

Por otro lado, se advierte que la voluntad del legislador consistió en que si el aportante no corregía la autoliquidación de aportes se haría acreedor a una sanción, lo que desvirtúa la vulneración a los principios de gradualidad y proporcionalidad, comoquiera que la multa en cuestión fue impuesta conforme los parámetros de la ley.

Ahora bien, no puede perderse de vista que como prospera parcialmente el recurso de apelación de la demandante, se deben reliquidar los ajustes y con ello la sanción impuesta.

**Conclusión:** Ante la prosperidad parcial del cargo relacionado con la inclusión en el IBC de pagos que por su naturaleza no son salariales, la Sala revocará la decisión de primera instancia, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho ordenará a la UGPP la reliquidación de los aportes excluyendo del IBC los conceptos por “Auxilio de transporte” y “Auxilio de movilización”. Así mismo, se ordenará la exclusión de pago de los aportes a Sena e ICBF respecto de los trabajadores que devengaron conceptos salariales inferiores al tope de los 10 SMLMV. Lo anterior lleva a que se modifique la sanción por inexactitud

En cuanto a la **devolución de aportes** pagados como consecuencia de los actos demandados, se tiene que el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 dispuso que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos administrativos y se ordene la devolución de aportes, la UGPP debe proferir un acto mediante el cual ordene a las administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados<sup>47</sup>.

Como en este caso hay lugar a la nulidad parcial de los actos demandados, la Sala ordenará a la UGPP que, previa verificación de los pagos realizados por la demandante, adelante el procedimiento correspondiente para la devolución que resulte procedente de las órdenes aquí dadas.

<sup>47</sup> Artículo 311. Devolución de aportes y sanciones. En los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, la UGPP ordenará la devolución de los mismos al Fosyga, al Fondo de Riesgos Laborales, a las Administradoras de Pensiones, y riesgos laborales, al Tesoro Nacional, al ICBF, al SENA, a las Cajas de Compensación, y a todas las demás entidades que hayan recibido recursos del Sistema de la Protección Social, según el caso, conforme con el procedimiento que establezca para el efecto.

La orden de pago será impartida por la UGPP dentro de los 30 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia, mediante acto administrativo que será notificado a las entidades obligadas a la devolución de los aportes y/o sanciones.

La devolución de los aportes por parte de las entidades obligadas deberá realizarse y acreditarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo proferido por la UGPP, en la cuenta que para tal efecto disponga el aportante; de lo contrario se causarán intereses moratorios con cargo a las mencionadas entidades a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago.

Notificada la admisión de la demanda a la UGPP, esta deberá comunicarse a las Administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos



Sobre la **condena en costas**, (gastos del proceso y agencias en derecho) se observa que prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda y que en el expediente no obra prueba de las costas causadas (numerales 5 y 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011), por lo que es improcedente su reconocimiento.

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.

### FALLA

1. **Declarar fundado** el impedimento presentado por el consejero Milton Chaves García, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.
2. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 23 de noviembre de 2023. En su lugar se dispone:

*“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones Nro. RDO 2018-03131 del 4 de septiembre de 2018 y Nro. RDC 2019-01844 del 25 de septiembre de 2019, mediante las cuales la UGPP determinó ajustes por mora e inexactitud en el pago de los aportes al sistema de seguridad social por los períodos de enero a diciembre de 2013 y la sancionó por inexactitud.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP reliquidar los aportes al sistema de seguridad social a cargo de la sociedad excluyendo del IBC los pagos no salariales denominados “Auxilio de transporte” y “Auxilio de movilización”.*

*Así mismo, se ordenará la exclusión de pago de los aportes a Sena e ICBF respecto de los trabajadores que devengaron conceptos salariales inferiores al tope de los 10 SMLMV.*

*En consecuencia, la sanción por inexactitud deberá ser modificada.*

*Finalmente, la UGPP deberá adelantar el procedimiento correspondiente para la devolución de los pagos efectuados por la sociedad a que hubiere lugar, previa verificación de los mismos, en los términos del artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.”*

3. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Conjuez

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>