



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01814-01 [25753]
Demandante: G Y J FERRETERÍAS SA
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES
PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Contribuciones al sistema de la protección social enero a diciembre de 2013. Ajustes por mora. Pagos no salariales (auxilio de transporte). Límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010)

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada¹ contra la sentencia del 16 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso²:

«PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. RDO 2016-00458 del 14 de junio del 2016, mediante la cual la UGPP le profirió Liquidación Oficial por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 2013, y le fue impuesta sanción por inexactitud; y de la Resolución No. RDC-328 del 14 de junio de 2017, a través de la cual se modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho ORDÉNESE a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP a realizar una nueva liquidación, en la que se excluyan los ajustes por mora liquidados para los siete (7) trabajadores, períodos y subsistema detallados en el cuadro expuesto en la parte motiva.

TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva [...]».

ANTECEDENTES

¹ SAMAI Índice 2. Archivos: «23_ED_CDFOLIO1_17APELACION(.pdf) NroActua 2» y «19_ED_CDFOLIO1_13APELACION(.pdf) NroActua 2», respectivamente.

² SAMAI índice 2. Archivo: «11_ED_CDFOLIO1_05SENTENCIA2017 01814(.pdf) NroActua».



El 29 de octubre de 2015 la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP le profirió a G Y J Ferreterías SA el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 1122, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por el periodo de enero a diciembre de 2013. Acto administrativo que se notificó por correo certificado el 30 de noviembre de 2015³.

El 14 de junio de 2016, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió la Liquidación Oficial nro. RDO-2016-00458, «por mora e inexactitud, en las autoliquidaciones y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por el periodo de enero a diciembre de 2013 y se sanciona por inexactitud por el periodo de enero a diciembre de 2013» por un monto de aportes de \$86.888.300, discriminados así: inexactitud por \$81.718.400 y mora por \$5.169.900⁴. También se impuso sanción por inexactitud por \$49.031.040. El acto administrativo se notificó por correo certificado el 18 de junio de 2016⁵.

El 18 de agosto de 2016, la apoderada de G y J Ferreterías SA interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión⁶.

El 14 de junio de 2017, la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Resolución nro. RDC 328, por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar el acto recurrido y disminuir los aportes a la suma de \$83.855.500, discriminados así: inexactitud por \$78.722.500 y mora por \$5.133.000. También se modificó la sanción por inexactitud y se fijó en cuantía de \$47.233.500. Acto que se notificó por correo electrónico el 16 de junio de 2017⁷.

DEMANDA

La sociedad G y J Ferreterías SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«**PRIMERA.- DECLARAR LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial RDO-2016-00458 del 14 de junio de 2016 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración Resolución RDC 328 de fecha 14 de junio de 2017.

SEGUNDA.- Como consecuencia de la anterior declaración, **ORDENAR** dejar las resoluciones sin efectos jurídicos».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política
- Artículos 51, 53, 127, 128 y 186 del Código Sustantivo del Trabajo

³ Fl. 104 CD Carpeta: «1. REQUERIMIENTO PARA D Y C». Archivos: «201515200580111711447967256049.pdf» y «GUÍA RN487171347CO REQ DECLARAR RAD 201515000666521 EXP 5428».

⁴ Fl. 104 CD Carpeta: «3. LIQUIDACIÓN OFICIAL». Archivo: «201515200580111711465919694720».

⁵ Así consta en el numeral 2 de antecedentes de la Resolución RDC 328 de 14 de junio de 2017.

⁶ Fl. 104 CD Carpeta: «4. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN». Archivos: «201650052725892-1.pdf» y «201650052725892-2.pdf».

⁷ Fl. 40. CD Carpeta: «PRUEBAS Y ANEXOS 2». Archivos: «RDC 328 G Y J FERRETERIAS S A» y «correo electrónico notificación resolución RDC 328».

⁸ Fl. 13.



- Artículos 711, 712, 717 y 719 del Estatuto Tributario
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982
- Artículo 5 de la Ley 797 de 2003
- Artículo 156 de la Ley 1151 de 2007
- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010
- Artículos 3 y 137 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 179 de la Ley 1607 de 2012
- Artículo 50 de la Ley 1739 de 2014
- Artículo 19 del Decreto 1772 de 1994
- Artículos 70 y 71 del Decreto 806 de 1998
- Artículo 7 del Decreto 1406 de 1999
- Artículo 1 del Decreto 3033 de 2013
- Decreto 2463 de 2001
- Decreto 2943 de 2013

Como concepto de la violación, expuso en síntesis lo siguiente⁹:

1. Ajustes por mora por \$5.133.000

Indicó que los ajustes por mora no corresponden a la realidad porque la empresa pagó los aportes al sistema de la protección social de manera cumplida.

Solicitó que: (i) se valoren y apliquen los pagos contenidos en las planillas PILA que allegó en medio digital y (ii) que, en caso de duda sobre los pagos, se oficie al operador de información para que corrobore por cuales trabajadores y periodos fiscalizados no existe saldo por concepto de mora.

2. Ajustes por inexactitud por \$78.722.500 y sanción por inexactitud por \$83.855.500

Sostuvo que la UGPP modificó sin justificación la información reportada dentro del proceso de fiscalización. Además, incluyó conceptos que por voluntad de las partes se excluyeron del IBC y que por su naturaleza no son salariales.

Adujó que en el proceso de fiscalización se vulneró el principio de correspondencia que debe existir entre las planillas PILA, el requerimiento para declarar y/o corregir, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por las siguientes razones:

2.1 La UGPP modificó el valor del IBC declarado en las planillas PILA y en las nóminas reportadas

Mencionó que la sociedad incluyó en el IBC la totalidad de los pagos con naturaleza salarial (sueldo, horas extras, comisiones e incapacidades). Y en el caso de las vacaciones tuvo en cuenta el último salario base de cotización reportado con anterioridad al inicio del descanso (art. 70 del Decreto 806 de 1998).

⁹ Fls. 21 a 37.



Aseguró que la entidad modificó el IBC y determinó inexactitudes que no corresponden a la realidad, en razón a que: (i) alteró los días efectivamente laborados, (ii) incluyó conceptos no salariales, (iii) no tuvo en cuenta la información reportada ni atendió las aclaraciones del aportante y (iv) desconoció los pactos entre las partes sobre sumas no constitutivas de salario y el límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

2.2. No tuvo en cuenta las incapacidades, suspensiones, permisos o licencias no remuneradas

Sostuvo que en los casos de trabajadores que presentaron varias novedades en un mismo periodo (vacaciones, incapacidades, licencias remuneradas y no remuneradas, suspensiones, etc.), la demandada no calculó el IBC conforme a cada situación.

Explicó que para cada novedad existe una forma diferente de determinar el IBC, por ejemplo, por los días de incapacidad la base es el valor de la misma, y por los días de vacaciones y permisos remunerados, el cálculo se efectúa sobre la base del periodo anterior a la novedad.

Indicó que la licencia no remunerada es una de las causales taxativas de suspensión del contrato de trabajo según el CST y que durante la misma cesa la obligación de pagar el salario, pero no la de realizar aportes a salud y pensión en la proporción que corresponde al empleador sobre la base conformada por el último salario reportado con anterioridad a la novedad (art. 71 del Decreto 806 de 1998).

Expuso que lo que recibe el trabajador cuando está incapacitado es un auxilio económico que no tiene la connotación de salario y, por lo tanto, no constituye base para la liquidación de aportes al SENA, ICBF y CCF.

Aclaró que durante los periodos de incapacidad se pagan aportes a salud y pensión, y no a riesgos laborales, ante la ausencia de prestación del servicio y de peligro de un accidente o enfermedad de origen laboral, lo que también ocurre en el caso de licencias o vacaciones.

Precisó que si en un mismo periodo existen varias novedades deben efectuarse liquidaciones por cada una, teniendo en cuenta los días y forma particular de calcular el IBC, por lo tanto, pidió que, con base en las pruebas sobre incapacidades, vacaciones, suspensiones y licencias, se recalculen los ajustes de los trabajadores que presentaron esas novedades. Agregó que la UGPP erró porque tomó como IBC lo devengado en el mes en el que ocurrió la novedad.

2.3. Vacaciones disfrutadas

Señaló que lo pagado por las vacaciones disfrutadas no constituye salario porque se trata de un descanso remunerado y, en esa medida, no integran el IBC de aportes a salud, pensión y riesgos laborales cuya base es el salario mensual, no obstante, hacen parte de la base de aportes para SENA, ICBF y CCF (art. 17 de la Ley 21 de 1982).



Puso de presente que la UGPP determinó aportes a salud sobre el valor de las vacaciones en tiempo y aumentó la base sin justificación. Solicitó que se revisen las pruebas (certificaciones del revisor fiscal) donde se evidencian los días y valores pagados por ese concepto.

2.4. Otros pagos no detallados en nómina

Afirmó que el IBC para el pago de los aportes lo integra únicamente el salario percibido y los factores que lo constituyen (art. 127 del CST). La UGPP calificó el concepto «*otros pagos no detallados en nómina*» como no constitutivo de salario y los llevó al cálculo del límite del 40%, sin tener en cuenta que esos rubros no se incluyeron en la nómina del trabajador porque no ingresaban a su patrimonio. Agregó que los citados valores fueron tomados de la contabilidad de la aportante.

2.5. Auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal

Explicó que la UGPP incluyó en el IBC los pagos registrados en la «*Cuenta Auxiliar 513510 Temporales – Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses*», que según el artículo 128 del CST no constituyen salario porque corresponden a medios de transporte, se pagan para el desempeño de las funciones para las que fue contratado el trabajador y no incrementan su patrimonio. En esa medida, no hacen parte del IBC.

Manifestó que se vulneró el derecho a la defensa del aportante porque en los actos acusados no se explicó el razonamiento jurídico que llevó a la Administración a concluir que dichos valores deben estar dentro del IBC, pues tan solo se expuso que «*se tendrán en cuenta a efectos de lo que dispone el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010*»¹⁰.

Indicó que se incurrió en falsa motivación, toda vez que la entidad no probó los hechos determinantes de la decisión y aquellos que tuvo en cuenta no existieron o se apreciaron equivocadamente.

3. Extralimitación de funciones de la UGPP

Hizo referencia a la sentencia del Consejo de Estado del 8 de julio de 2010¹¹, que trata sobre la interpretación del artículo 128 del CST para la deducción en renta de pagos por concepto de bonificaciones a trabajadores y el requisito de la cotización al sistema de la protección social para su procedencia.

Afirmó que la UGPP carecía de competencia para determinar qué pagos eran o no salariales, por lo que se apropió de la función de los jueces laborales. Además, desconoció la validez de los pactos de desalarización y que los pagos eran por mera liberalidad.

4. Falta de motivación

Aseguró que la liquidación oficial carece de claridad y precisión en las observaciones de las presuntas inexactitudes y en señalar cuál fue el método utilizado para determinar los pagos salariales y no salariales. Agregó que la demandada se limitó a

¹⁰ Fl. 31.

¹¹ Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



copiar, pegar y reiterar lo expuesto por la sociedad en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, sin profundizar en el caso concreto.

5. Ausencia del análisis probatorio

Sostuvo que se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa toda vez que de la lectura de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y de la verificación del archivo SQL adjunto, se evidencia que la UGPP no realizó un análisis de las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir y con el recurso de reconsideración. Solicitó que la valorización probatoria se haga con imparcialidad, racionalidad y conforme a la sana crítica.

OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹²:

Adujo que los actos acusados no están motivados falsamente, por el contrario, se profirieron con base en hechos ciertos, en las pruebas allegadas y en la norma aplicable. Agregó que la finalidad de los mismos fue determinar la correcta, adecuada y completa liquidación y pago de los aportes al sistema de seguridad social y parafiscales.

Indicó que a la actora no se vulneró el debido proceso en tanto se le concedió las oportunidades legales para ejercer el derecho de defensa, las decisiones se fundamentaron en el acervo probatorio, se le notificó en debida forma cada una de las actuaciones administrativas y estas se enmarcaron en el ordenamiento jurídico. Señaló que la entidad cuenta con normas propias para la imposición de la sanción y para ello basta con que se incurra en la conducta de inexactitud.

Expuso que revisadas las planillas Tipo M, entregadas con la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, se estableció el pago de aportes a salud, pensión, SENA, ICBF y CCF, pero no a la ARL. Que al momento de resolver el recurso de reconsideración se validaron nuevamente las planillas pero no resultaron pagos pendientes por aplicar, lo que dio lugar a que se confirmaran los ajustes por mora. Se refirió al caso de los trabajadores Estanislao Camacho Arley Geraldo, Molina León Adriana y Bolaños Cañola Nelson Enrique.

Mencionó que de la lectura y confrontación del requerimiento para declarar y/o corregir con los actos acusados, se evidencia que se cumple con el principio de correspondencia porque el proceso de determinación se contrae a la autoliquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social de enero a diciembre de 2013.

Frente a la afirmación de la actora, conforme con la cual, *«la unidad de forma arbitraria, modificó la base del cálculo del Ingreso Base de Cotización -IBC-, a fin de declarar*

¹² Fls. 63 a 104.



inexactitud que no corresponde a la realidad, alterando los días efectivamente laborados e incluyendo conceptos no salariales como no constitutivos de salario»¹³, indicó que no se especificaron los casos en los que se presentó la citada irregularidad. Sin embargo, tomó como ejemplo los trabajadores Becerra Ayala Hervin Andrés, Palacios Aya Carlos Alberto y Arroyo Martínez Sandro, y concluyó que el IBC del archivo SQL coincide con los pagos reportados en la nómina (sueldo, horas extras, auxilio de transporte legal y/o extralegal, incapacidad, según el caso); aclarando que se tuvo en cuenta el excedente del límite del 40% de los pagos no salariales.

Respecto del cargo relacionado con las incapacidades, suspensiones y permisos o licencias no remuneradas, precisó que la demandante no identificó qué trabajadores tuvieron error en la determinación de las contribuciones, pero según el archivo SQL solo Díaz González Marco Tulio presentó coexistencia de novedades para el periodo de diciembre de 2013.

Verificó los trabajadores Clavijo Gómez Fransein, Hernández Vargas Raúl Fernando y Zabala Ossa José David, que tuvieron novedades de vacaciones e incapacidad y constató que los valores a partir de los cuales se calculó el IBC en el archivo SQL coinciden con la nómina. Además, concluyó que los ajustes por inexactitud que resultaron en salud se produjeron porque no se incluyó en el IBC la totalidad de los pagos salariales.

Afirmó que las vacaciones disfrutadas hacen parte del IBC para calcular los aportes a salud y pensión, en tanto que las vacaciones compensadas en dinero se integran al IBC para los aportes al SENA, ICBF y CCF, y cuando los valores no se incluyen según el sistema y novedad de que se trate, se generan ajustes.

Revisó los trabajadores Vega Achurry Luis Eduardo, Eraso Rivas Luis Eduardo y Morales Avella Carlos Andrés, a partir de lo cual concluyó que el IBC del archivo SQL se estableció correctamente y que los pagos realizados en la PILA fueron inferiores porque no se incluyeron la totalidad de los pagos salariales.

Sostuvo que los pagos no salariales no pueden exceder el 40% del total de la remuneración, de suerte que en los casos en los que se supere el tope legal, el exceso forma parte del IBC para salud, pensión y ARL.

En relación con los conceptos salariales y no salariales se refirió a los trabajadores Barrera Valencia Lorena, Perea Agualimpia Sandro y Duque Cáceres Luis Alfonso, en los que se calculó el IBC incluyendo el sueldo y el excedente del 40% de pagos no salariales, que al compararlo con el reportado en la PILA se evidenció un menor valor que dio lugar a los ajustes por inexactitud.

Aseguró que los pagos registrados como «*auxilio de transporte, Cuenta Auxiliar 513510 Temporales*» y «*Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses*» son factores no salariales, pero de acuerdo con la Ley 1393 de 2010, no pueden exceder del 40% del total de la remuneración, por lo que expuso 3 casos para demostrar la forma como se calculó el IBC.

¹³ Fl. 73.



Dijo que la actora no determinó en qué consistió la supuesta extralimitación en el ejercicio de las funciones de la unidad, así como tampoco demostró que los actos acusados no estuvieran investidos de presunción de legalidad, por lo que solicitó que se desestimara el cargo.

Aseveró que los actos proferidos por la UGPP contienen las exigencias del artículo 712 del ET y están debidamente motivados conforme a su contenido y los archivos Excel adjuntos a los mismos, en los que se indica el nombre, la identificación, el periodo y subsistema sobre los cuales se incurrió en las conductas reprochadas, así como también los ajustes generados por la diferencia en los pagos.

Mencionó que desde el requerimiento para declarar y/o corregir hasta el momento de proferir la liquidación oficial la aportante tuvo la posibilidad para presentar argumentos y pruebas que soportaran sus afirmaciones, omitiendo hacerlo incluso, al presentar el recurso de reconsideración, por lo que debe asumir la omisión probatoria.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de julio de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades o excepciones que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Se negaron las pruebas documentales solicitadas por la demandante y se tuvieron como tales las aportadas al expediente. Finalmente, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho condenó a la UGPP a «realizar una nueva liquidación, en la que se excluyan los ajustes por mora liquidados para los siete (7) trabajadores, periodos y subsistemas detallados en el cuadro expuesto en la parte motiva», negó las demás pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

Sostuvo que verificado el archivo SQL y las 12 planillas PILA allegadas con la demanda, constató que no procedían los ajustes a salud por mora respecto de siete (7)¹⁶ trabajadores porque las planillas demostraban el pago. En los demás casos confirmó los ajustes por falta de esa prueba.

¹⁴ Fls. 114 a 120.

¹⁵ SAMAI Índice 2 Archivo: «11_ED_CDFOLIO1_05SENTENCIA2017 01814(.pdf) NroActua 2».

¹⁶ Delgado Martínez Richard Esneider (2013-10), Hernández Sanmiguel Lina Paola (2013-02), Hernández Linares Juan Pablo (2013-06), Martínez Garcés Lucas Iván, Sánchez Sotelo Miguel Ángel y Serrano García Jorge Ernesto, Trejos Tabares Héctor Fabio, estos últimos por el periodo 2013-05.



Indicó que no se desconoció el principio de correspondencia porque desde el requerimiento para declarar y/o corregir hasta los actos definitivos los hechos discutidos fueron los mismos (mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pago de los aportes por el año 2013).

Manifestó que la sociedad actora no puntualizó en qué casos particulares la UGPP desconoció las normas sobre la determinación del IBC, carga probatoria que le correspondía asumir y, como no lo hizo, negó el cargo.

Señaló que respecto de los trabajadores Diana Quintero Bayona, Ingrid Carina Muñoz, Paola Marcela Dueñas y Eva Marcela Ríos Forero¹⁷ a los que hizo referencia la demandante, no tuvieron ajustes en el período en el que ocurrió la incapacidad, sino en otros meses y por la novedad de vacaciones, por esa razón, negó el cargo.

En relación con los trabajadores que disfrutaron vacaciones, individualizados en el certificado del revisor fiscal, precisó que la UGPP liquidó los aportes en forma correcta, es decir, teniendo en cuenta el último salario base reportado en el mes inmediatamente anterior al descanso (art. 70 del Decreto 806 de 1998). Además, la entidad solo liquidó ajustes a la ARL sobre el IBC correspondiente a los días efectivamente laborados. Revisó los trabajadores Acevedo Ramírez Cristina, Díaz Ávila Luis Alejandro y Zapata Piedrahita Juan Camilo, luego de lo cual, negó el cargo.

Anotó que los pagos no constitutivos de salario que superen el 40% del total de la remuneración deben incluirse en el IBC de aportes a la seguridad social integral, mas no en el de los aportes parafiscales. Por lo tanto, concluyó que los pagos por auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal, si bien fueron calificados como no salariales, tenían que someterse al límite legal (art. 30 de la Ley 1393 de 2010) tal como se consideró en los actos demandados, razón por la cual, negó el cargo.

Mencionó que la UGPP no se atribuyó funciones del juez laboral ni se extralimitó en sus competencias, pues tiene la potestad para verificar la correcta liquidación de las contribuciones parafiscales y, para tal efecto, debe determinar si se trata de pagos salariales o no y si estos integran el IBC, pudiendo desconocer pactos de desalarización si incumplen los requisitos, motivo por el cual, negó el cargo.

Consideró que, en este caso, no aplicaba el precedente de la sentencia del Consejo de Estado del 8 de julio de 2010¹⁸, a la que hizo alusión la demandante, comoquiera que tiene situaciones fácticas y jurídicas distintas, por referirse al impuesto sobre la renta. Agregó que, si bien la UGPP y la DIAN son unidades administrativas de carácter tributario, sus funciones están discriminadas en normas diferentes.

Revisó la estructura de los actos administrativos demandados y los archivos Excel adjuntos, y concluyó que se aprecian los ajustes efectuados respecto de cada uno de los trabajadores de la sociedad, detallados por mora e inexactitud, destacando que no pueden ser apreciados de forma separada, toda vez que se relacionan entre sí, por lo tanto, negó el cargo.

¹⁷ Relacionados en la carpeta «INCAPACIDADES» del CD anexo a la demanda.

¹⁸ Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Afirmó que la Administración tuvo en cuenta las pruebas aportadas por la demandante en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, pues en la resolución que agotó la actuación administrativa se disminuyeron las sumas inicialmente determinadas por inexactitud y mora.

En conclusión, solo prosperó parcialmente el cargo relacionado con la revisión de las planillas PILA que desvirtuaron los ajustes por mora al sistema de salud de siete (7) trabajadores.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**¹⁹ insistió en los cargos de nulidad relacionados con: (i) la falsa motivación de los actos demandados porque la UGPP no tuvo en cuenta las planillas PILA que desde el inicio de la actuación administrativa se le entregaron para desvirtuar los ajustes por la conducta de mora, (ii) los pagos por auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal que no constituyen salario porque corresponden a medios de transporte que se pagan para el desempeño de las funciones para las que fue contratado el trabajador y no incrementan su patrimonio. En esa medida, no hacen parte del IBC y (iii) la extralimitación en las funciones de la UGPP al calificar pagos como salariales o no.

La **parte demandada**²⁰ sostuvo que validó la información de los pagos reportados en las planillas PILA de los trabajadores Delgado Martínez Richard Esnaider, Hernández Sanmiguel Lina Paola, Hernández Linares Juan Pablo, Martínez Garcés Lucas Iván, Sánchez Sotelo Miguel Ángel, Serrano García Jorge Ernesto y Trejos Tabares Héctor Fabio, y evidenció que no se efectuaron los pagos de los periodos y subsistemas a los que hace referencia la sentencia apelada, por lo que solicitó que se revocara parcialmente la decisión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante**²¹ reiteró los argumentos de la demanda en relación con la modificación del IBC declarado en las planillas PILA en las novedades de vacaciones, incapacidades, suspensiones o licencias no remuneradas, falsa motivación y la indebida valoración probatoria y, adicionalmente, hizo referencia a la firmeza de las declaraciones para indicar que la acción de fiscalización de la UGPP está caducada.

La parte **demandada**²² reiteró el argumento presentado en la apelación.

El **Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

¹⁹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «19_ED_CDFOLIO1_13APELACION(.pdf) NroActua 2».

²⁰ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «23_ED_CDFOLIO1_17APELACION(.pdf) NroActua 2».

²¹ SAMAI índice 20.

²² SAMAI índice 21.



CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO-2016-00458 del 14 de junio de 2016, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra G y J Ferreterías SA 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 y, de la Resolución nro. RDC 328 del 14 de junio de 2017 por la que la Dirección de Parafiscales de la misma entidad resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y la sanción por inexactitud.

Cuestión previa

La parte demandante, en los alegatos de conclusión de segunda instancia, hizo referencia a la caducidad de la facultad sancionatoria de la UGPP y a la modificación del IBC en el caso de vacaciones, incapacidades, suspensiones y permisos no remunerados.

Al respecto, se advierte que la caducidad no se propuso como cargo en la demanda y frente a los demás, no fueron objeto del recurso de apelación, motivo por el cual, la Sala se abstendrá de abordar su estudio, en tanto que, si bien, conforme al artículo 328 del CGP el juez de segunda instancia debe pronunciarse sobre los argumentos expuestos por el apelante, no se puede obviar que estos deben ser consonantes con lo planteado en la apelación, pues de lo contrario se vulneraría el derecho de defensa y contradicción de la contraparte y se desatendería el objeto del recurso de apelación, que no es otro que el superior examine la cuestión decidida únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión tomada por el *a quo* (art. 320 CGP)²³.

Aclarado lo anterior, se tiene que, en los términos del recurso de apelación formulado por la UGPP, la Sala determinará si son procedentes los ajustes por mora liquidados en relación con siete (7) trabajadores.

En lo que tiene que ver con el recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe examinar: (i) si los actos acusados están viciados de nulidad por falsa motivación, (ii) si los pagos por auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal tienen naturaleza no salarial y, en ese contexto, si deben conformar o no el IBC para liquidar los aportes al sistema de seguridad social integral y (iii) si la UGPP se extralimitó en sus funciones al determinar los factores que constituyen o no salario para integrar el IBC.

En el expediente está probado lo siguiente:

El 29 de octubre de 2015 la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 1122, por mora e

²³ En el mismo sentido, cfr. las sentencias del 9 de septiembre de 2021, Exp. 22652 y del 19 de mayo de 2022, Exp. 24088, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.



inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por el periodo de enero a diciembre de 2013. Acto administrativo que se notificó por correo certificado el 30 de noviembre de 2015²⁴.

El 14 de junio de 2016, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió la Liquidación Oficial nro. RDO-2016-00458, «por mora e inexactitud, en las autoliquidaciones y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por el periodo de enero a diciembre de 2013 y se sanciona por inexactitud por el periodo de enero a diciembre de 2013» en la que determinó aportes y sanción en los siguientes montos²⁵:

CONDUCTA	SUBSISTEMAS	2013
Inexactitud	SALUD	23.174.300
	PENSIÓN	47.211.200
	FSP	2.995.500
	ARL	5.749.400
	CCF	1.348.400
	SENA	496.000
	ICBF	743.600
SUBTOTAL (A)		81.718.400
Mora	PENSIÓN	1.563.800
	FSP	1.606.600
	ARL	668.300
	CCF	826.500
	SENA	201.900
	ICBF	302.800
SUBTOTAL (B)		5.169.900
TOTAL GENERAL (A+B)		86.888.300
SANCIÓN POR INEXACTITUD		49.031.040

El acto administrativo se notificó por correo electrónico el 18 de junio de 2016²⁶ y el 18 de agosto de 2016 la apoderada de G y J Ferreterías SA interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión²⁷.

EL 14 de junio de 2017 la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Resolución nro. RDC 328, por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar el acto recurrido y disminuir los aportes y sanción, como se detalla a continuación²⁸:

CONDUCTA	SUBSISTEMAS	2012
Inexactitud	SALUD	22.114.000
	PENSIÓN	45.524.200
	FSP	2.881.600
	ARL	5.729.500
	CCF	1.282.900
	SENA	476.300
	ICBF	714.000
SUBTOTAL (A)		78.722.500

²⁴ Fl. 104 CD Carpeta: «1. REQUERIMIENTO PARA D Y C». Archivos: «201515200580111711447967256049.pdf» y «GUÍA RN487171347CO REQ DECLARAR RAD 20151500666521 EXP 5428».

²⁵ Fl. 104 CD Carpeta: «3. LIQUIDACIÓN OFICIAL». Archivo: «201515200580111711465919694720».

²⁶ Así consta en el numeral 2 de antecedentes de la Resolución RDC 328 de 14 de junio de 2017.

²⁷ Fl. 104 CD Carpeta: «4. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN». Archivos: «201650052725892-1.pdf» y «201650052725892-2.pdf».

²⁸ Fl. 40. CD. Carpeta: «PRUEBAS Y ANEXOS 2», documento: «RDC 328 G Y J FERRETERIAS S A».



Mora	SALUD	1.529.900
	PENSIÓN	1.606.600
	ARL	668.300
	CCF	826.500
	SENA	201.900
	ICBF	302.800
SUBTOTAL (B)		5.133.00
TOTAL GENERAL (A+B)		83.855.500
SANCIÓN POR INEXACTITUD		47.233.500

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó por correo electrónico el 16 de junio de 2017²⁹.

Constan las planillas integradas de liquidación de aportes PILA nros. 13452105, 60816649, 78793296 y 74765626.

Caso concreto

Ajustes de mora por los trabajadores Delgado Martínez Richard Esnaider, Hernández Sanmiguel Lina Paola, Hernández Linares Juan Pablo, Martínez Garcés Lucas Iván, Sánchez Sotelo Miguel Ángel, Serrano García Jorge Ernesto y Trejos Tabares Héctor Fabio

El Tribunal decidió que no procedían los ajustes a salud por la conducta de mora respecto de siete (7) trabajadores porque las planillas PILA demostraban el pago de los aportes. En los demás casos confirmó los ajustes porque no se probó el pago.

La UGPP sostuvo que, contrario a lo afirmado en la sentencia apelada, una vez verificadas las planillas PILA se constató que no se pagaron los aportes correspondientes a los periodos y subsistemas en discusión, por lo que no es procedente que se ordene la eliminación de los ajustes.

Para resolver, se precisa que la entidad demandada en la Liquidación Oficial nro. 2016-00458 del 14 de junio de 2016 justificó los ajustes de mora en los siguientes términos:

«[...] Validada las planillas de pago por los periodos de enero a diciembre de 2013 y aportadas por la Sociedad investigada, se evidencia que respecto a los trabajadores que se encuentran en la conducta de mora no se efectuaron pagos, los ajustes persisten.

Por otro lado, vale la pena aclarar que para la conducta de mora, es prueba conducente como ya se explicó en el acápite de carga de la prueba, la Planilla Integrada para la Liquidación de Aportes –PILA-, esto por cuanto es el único formato válido para realizar aportes a los Sistema de la Protección Social.

Esta Unidad aplicó la totalidad de las planillas registradas en PILA y confirmadas por parte del Ministerio de la Protección Socia»³⁰.

²⁹ Fl. 40. CD. Carpeta: «PRUEBAS Y ANEXOS 2», documento: «correo electrónico notificación resolución RDC 328».

³⁰ Fl. 104. CD antecedentes administrativos G&JFERRETERIA. Carpeta «LIQUIDACIÓN OFICIAL», Documento «201515200580111711465919694720» Fl. 26.



Revisado el archivo SQL anexo a la Resolución nro. RDC 328 del 14 de junio de 2017, respecto de los ajustes por mora de los citados trabajadores, se advierte lo siguiente:

Trabajador	Mes	Tipo de incumplimiento	Subsistema	Observaciones
Delgado Martínez Richard Esnaider	10	Mora	Salud	[...] aportante no registra pago.
Hernández Sanmiguel Lina Paola	2	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.
Hernández Linares Juan Pablo	6	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.
Martínez Garcés Lucas Iván	5	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.
Sánchez Sotelo Miguel Ángel	5	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.
Serrano García Jorge Ernesto	5	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.
Trejos Tabares Héctor Fabio	5	Mora	Salud	Persiste ajuste, se verifica planilla de pago y no registra pago para este subsistema.

Una vez verificadas las planillas PILA aportadas como prueba con la demanda³¹, se observa lo siguiente en relación con el pago de los aportes a salud y el periodo al que corresponde, como se detalla a continuación:

Trabajador	Mes	Subsistema	Planilla nro.	Periodo de Cotización	
				EPS	AFP, ARL, CCF, SENA e ICBF
Delgado Martínez Richard Esnaider	10	Salud	13452105	10/2013	9/2013
Hernández Sanmiguel Lina Paola	2	Salud	60816649	2/2013	01/2013
Hernández Linares Juan Pablo	6	Salud	78793296	6/2013	05/2013
Martínez Garcés Lucas Iván	5	Salud	74765626	5/2013	04/2013
Sánchez Sotelo Miguel Ángel	5	Salud	74765626	5/2013	04/2013
Serrano García Jorge Ernesto	5	Salud	74765626	5/2013	04/2013
Trejos Tabares Héctor Fabio	5	Salud	74765626	5/2013	04/2013

De lo anterior se tiene que, en los siete (7) casos analizados se probó que la sociedad demandante realizó el pago de los aportes al subsistema de salud, razón por la cual, no le asiste razón a la UGPP al determinar ajustes por mora respecto de los trabajadores analizados, pues debe tenerse en cuenta que los aportes a salud se pagan de manera anticipada.

³¹ FL. 40 CD Pruebas GYJ. FI. 40. CD. Carpetas: «PRUEBAS 1» y «Planillas».



Así las cosas, **no prospera** el cargo de apelación y, en consecuencia, se confirma la decisión del Tribunal por este concepto.

Motivación de los actos administrativos

El Tribunal consideró que los actos enjuiciados están motivados porque de su lectura, en conjunto con los archivos Excel adjuntos, se aprecian los ajustes realizados respecto de cada uno de los trabajadores de la sociedad y se detallan las razones por las que se considera que se incurrió en mora e inexactitud.

La parte actora insistió en la falsa motivación porque la UGPP no valoró correctamente las planillas PILA que desde el inicio de la actuación administrativa se le entregaron para desvirtuar los ajustes por la conducta de mora.

Conforme al artículo 137 del CPACA, norma aplicable al caso, la falsa motivación es una de las causales de nulidad de los actos administrativos.

Para que se configure dicha causal de nulidad es necesario verificar³²: (i) la existencia de un acto administrativo que esté motivado, pues de lo contrario, se estaría frente a una causal de anulación distinta, la de falta de motivación³³ y (ii) la evidencia de divergencia entre la realidad fáctica o jurídica que induce a la expedición del acto y los motivos de hecho o de derecho que la Administración tuvo en cuenta para adoptar la decisión objeto de cuestionamiento por parte del administrado.

De este modo, quien alegue la nulidad de un acto administrativo por falsa motivación, debe probar: (a) **error de hecho**: (i) porque los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o (ii) porque esta omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente³⁴ o (b) **error de derecho** ante el desconocimiento de los supuestos jurídicos que debían fundamentar la decisión, ya sea, (i) por inexistencia de la norma invocada por la autoridad administrativa, (ii) por ausencia de relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión o (iii) por errónea interpretación³⁵.

De acuerdo con los anteriores criterios es claro que, en el caso concreto no se configura la falsa motivación de los actos administrativos demandados, porque está acreditado que los hechos determinantes de la decisión –mora e inexactitud– estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa, cuestión

³² En el mismo sentido, cfr. la sentencia del 7 de octubre de 2021, Exp. 23797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Esta Sala ha precisado que la falta de motivación supone absoluta inexistencia de fundamentos para la decisión administrativa, en tanto que, la falsa motivación contradice la certeza de la motivación existente, de manera que tales causales de nulidad son excluyentes y, por tanto, no pueden operar simultáneamente respecto de una misma decisión administrativa. Lo anterior, sin perjuicio de que un mismo acto pueda contener varias decisiones afectadas por uno u otro vicio, caso en el cual, las causales de nulidad concurrirían de manera independiente. En este sentido, cfr. las sentencias del 11 de marzo de 2021, Exp. 23501 y del 5 de agosto de 2021, Exp. 24503, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁴ Sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 4 de noviembre de 2015, Exp. 21151, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁵ Sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 25346, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello que reiteró la sentencia del 12 de abril de 2018, de la Sección Quinta en descongestión de la Sección Primera, Exp. 0500123-31-000-2007-03305-01, C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio.



diferente es que en el control de legalidad del acto se establezca que en algunos casos no procede el ajuste en los términos señalados por la entidad demandada, lo que no necesariamente conduce a su nulidad total, como lo pretende la parte actora.

Por lo tanto, **no prospera** el cargo de apelación.

Competencia de la UGPP para determinar el IBC para los aportes con destino al sistema de la protección social

La parte apelante considera que la UGPP se extralimitó en sus funciones al determinar qué pagos constituyen o no salario, pues se trata de un asunto que está reservado a la jurisdicción ordinaria laboral.

Al respecto, debe señalarse que del estudio armónico de las normas (Ley 1151 de 2007 (art. 156), Decretos 169 de 2008 (art. 1), 5021 de 2009 (arts. 7, 18 y 20) y 575 de 2013 (arts. 19 y 21), derogatorio del Decreto 5021 de 2009), se desprende que la UGPP tiene asignada la competencia de fiscalización y determinación de las contribuciones al sistema de la protección social³⁶, para lo cual, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de dicha entidad podrá proferir las liquidaciones oficiales y la Dirección de Parafiscales resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra aquella.

De igual forma, la entidad tiene competencia para adelantar las acciones e investigaciones con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones en el sistema de la protección social, comprobar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y determinar la completa y oportuna liquidación de aportes, lo que comprende la aplicación de las normas laborales para efectos de establecer el IBC.

En ejercicio de la anterior atribución, la entidad puede analizar todos los medios probatorios que estén a su alcance, incluidos los contratos laborales, todo, con el objeto de verificar qué pagos de los que recibe el trabajador deben integrar la base gravable, competencia que es independiente de la asignada a los jueces para dirimir los conflictos que se originen directa o indirectamente en el contrato de trabajo, pues en estos últimos casos, el análisis se realiza a partir de la relación trabajador – empleador, y no Autoridad Tributaria – aportante como ocurre en la labor de fiscalización que adelanta la parte demandada³⁷.

Por lo anterior, se concluye que la entidad sí tenía competencia para constatar qué pagos de los que reciben los trabajadores vinculados a la sociedad demandante constituyen o no salario para efectos de determinar el ingreso base de cotización.

En consecuencia, **no prospera** el cargo de apelación.

Inclusión en el IBC del auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal. Aplicación reglas de unificación jurisprudencial

³⁶ En ese sentido cfr. las sentencias del 2 de octubre de 2019, Exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de octubre de 2021, Exp. 23623, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁷ Cfr. la sentencia del 24 de marzo de 2022, Exp. 25826, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



El Tribunal consideró que los pagos no constitutivos de salario que superen el 40% del total de la remuneración deben incluirse en el IBC de aportes a la seguridad social integral, mas no en el de los aportes parafiscales. Por lo tanto, concluyó que los pagos por auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal, si bien fueron calificados como no salariales, tenían que someterse al límite legal (art. 30 de la Ley 1393 de 2010), tal como se consideró en los actos demandados.

La parte apelante insiste en que los pagos registrados en la «Cuenta Auxiliar 513510 Temporales – Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses», según el artículo 128 del CST no constituyen salario porque corresponden a medios de transporte, se pagan para el desempeño de las funciones para las que fue contratado el trabajador y no incrementan su patrimonio. En esa medida, no hacen parte del IBC.

Como se observa, en el recurso de apelación, la parte actora concretó su argumento en que los pagos por auxilio de transporte no constituye salario porque no retribuyen el servicio prestado, por el contrario, facilitan el desarrollo de las labores.

Para resolver, se advierte que en la liquidación oficial la entidad demandada se refirió a la definición legal de los pagos no constitutivos de salario, así como a la aplicación del límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en los siguientes términos³⁸:

«No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes [...]

*De conformidad con lo establecido en el Art. 30 de la Ley 1393 de 2010, para aquellos pagos que reúnan la condición de **no constitutivos de salario**, la ley establece un límite solo para los efectos de la determinación del ingreso base de cotización al Sistema General de Seguridad Social en Salud, Pensiones y Riesgos Laborales.*

[...]

Es así, que para lograr establecer si un pago no constitutivo de salario, llámese bonificación de mera liberalidad, auxilio de anteojos, o cualquier otro, supera el 40% del total de la remuneración a que se refiere la citada norma, como es apenas lógico, debe establecerse primeramente un “total de la remuneración” y para ello se suman los pagos percibidos por el trabajador independiente que comporten naturaleza salarial o no.

Así las cosas, aun cuando los pagos laborales reúnan las características de ser no salariales, y los mismos excedan el 40% del total de la remuneración (salario básico + pagos no constitutivos de salario), serán considerados ingreso base de cotización para los Subsistemas de Salud, Pensión y Riesgos Laborales, por orden expresa del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

El artículo citado constituye una limitante para los pagos no salariales que emanan o bien de la voluntad unilateral del empleador (mera liberalidad – pagos otorgados al trabajador para desempeñar a cabalidad sus funciones), o de la voluntad bilateral del empleador y del trabajador (convenciones o pactos colectivos y acuerdos contractuales).

³⁸ Págs. 32 a 34 de la liquidación oficial demandada.



*En el caso bajo examen, se pudo establecer que **G Y J FERRETERIAS S.A.**, durante los períodos fiscalizados de enero a diciembre de 2013, reconoció a sus empleados los siguientes pagos no constitutivos de salario:*

- *Auxilio de transporte – Auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal [...]».*

Del contenido de la liquidación oficial demandada, la Sala entiende que la discusión de la UGPP no se centró en si los pagos por auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal eran o no salariales, pues la propia entidad reconoció que no tenían carácter salarial, pero a su juicio, están sometidos al límite del 40% que prevé el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Es oportuno poner de presente que la base gravable para los aportes al sistema de la protección social la conforman los pagos de naturaleza salarial descritos en el artículo 127 del CST, según el cual, constituye salario no solo la remuneración ordinaria fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación directa del servicio, cualquiera que sea su denominación, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio y porcentajes sobre ventas y comisiones.

Entre tanto, no son ingreso base de cotización de aportes los pagos que en esencia no son salario, porque no retribuyen el trabajo del empleado, y que se enuncian en el artículo 128 del CST, de la siguiente forma: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, entre otros, (ii) lo que el trabajador recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros; (iii) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del CST, (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencionalmente o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, por ejemplo, alimentación, habitación, vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

Se precisa que no todo lo recibido por el trabajador hace parte del ingreso base de cotización para los aportes al sistema de la protección social, pues solo lo que constituye salario y que tiene esa naturaleza según el artículo 127 del CST, integrará el IBC, mientras lo que no tiene ese carácter en los términos del artículo 128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento expuesto en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021³⁹, en la que se consideró:

«Teniendo en cuenta las anteriores disposiciones, es necesario precisar aquellos factores constitutivos de salario, según los términos del CST y los que no lo son y, que, por tanto, no hacen parte del IBC de aportes.

Según el artículo 127 del CST, constituye salario [...]

El texto original del artículo 128 del CST señalaba los siguientes pagos hechos al trabajador como no constitutivos de salario [...]

³⁹ Exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.



*Los anteriores pagos **no son ingreso base de cotización** de aportes porque, en esencia, no son salario, de acuerdo con las normas laborales, pues no retribuyen el trabajo del empleado».*

En la misma sentencia de unificación se señaló el alcance del límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en los siguientes términos:

«Al igual que lo propendido por el Ejecutivo con el artículo 9 del Decreto 129 de 2010, con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, el legislador buscó “frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial⁴⁰”. Para ello estableció que aquellos pagos al trabajador que por pacto entre las partes se excluyen del IBC, no pueden superar el 40% del total de la remuneración, para determinar los aportes al sistema general de pensiones y al régimen contributivo de salud.

Así, el propósito del legislador, como el del Ejecutivo en su momento, no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores al amparo de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996 y que erosionaba la base de aportes al Sistema de Seguridad Social. 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».

Lo anterior se concretó en las reglas de unificación enunciadas en los numerales 1 y 3 de la sentencia del 9 de diciembre de 2021, conforme con las cuales:

«1. El IBC de los 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.

[...]

3. El pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST – contraprestación del servicio) y, además, los factores que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración».

En ese contexto, en los actos demandados la UGPP tuvo como no salariales los pagos por concepto de auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal, no obstante, les aplicó el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, proceder que a juicio de la Sala no se ajusta a las previsiones sobre la materia, pues a partir del contenido de la sentencia de unificación (regla 1), se tiene que, si el pago no es salario porque no retribuye el servicio, no integrará el IBC, por lo tanto, no está sometido a límite legal alguno. Situación diferente ocurrirá si los pagos fueron salariales y las partes acordaron que no integrarán el IBC, pues en ese supuesto aplica el citado límite.

Además, el propio legislador en el artículo 128 del CST dispuso expresamente que lo que recibe el trabajador para desempeñar sus funciones y no para enriquecer su patrimonio, v. gr. para pagar los medios de transporte, no retribuyen el servicio y, por

⁴⁰ Exposición de motivos del proyecto de ley 280 de 2010 (Cámara), que se convirtió en la Ley 1393 de 2010. Puede consultarse en la Gaceta del Congreso 128 del 20 de abril de 2010.



ende, no son considerados salariales ni base de cuantificación de las contribuciones al sistema de la protección social.

Por lo anterior, para la Sala los pagos por concepto de «*Auxilio Transporte, Cuenta Auxiliar 513510 Temporales –Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses*» al no constituir salario, como lo reconoció la UGPP en los actos demandados, no integran la base gravable para los aportes a salud, pensión y riesgos laborales, por ende, tampoco están sujetos al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Teniendo en cuenta lo anterior, **prospera el cargo de apelación** formulado por G y J Ferreterías SA, únicamente en lo que se refiere a los ajustes de la conducta de inexactitud generados, según la UGPP, por la indebida integración del IBC al omitirse incluir pagos por concepto de auxilio de transporte, circunstancia que fue desvirtuada.

En conclusión, se concuerda con el Tribunal en que procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pero, se modificará el restablecimiento del derecho, en tanto que, prosperó de manera parcial el recurso de apelación presentado por la parte actora.

Así las cosas, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada y se dispondrá que, como consecuencia de la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, la UGPP proceda a practicar una nueva liquidación en la que se eliminen los ajustes por mora liquidados para los siete (7) trabajadores, períodos y subsistema detallados en el cuadro expuesto en la parte motiva de esta providencia y, se eliminen los ajustes liquidados en aquellos casos en los que se integró al IBC los pagos no constitutivos de salario por concepto de «*Auxilio Transporte, Cuenta Auxiliar 513510 Temporales –Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses*», por no integrar la base de aportes al sistema de seguridad social. En lo demás, se confirmará.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

FALLA:

1. MODIFICAR el ordinal segundo de la sentencia del 16 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, el cual quedará así:

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho **ORDENAR** a la UGPP practicar una nueva liquidación en la que se eliminen los ajustes por mora liquidados para los



siete (7) trabajadores, períodos y subsistema detallados en el cuadro expuesto en la parte motiva de esta providencia y, se eliminan los ajustes liquidados en aquellos casos en los que se integró al IBC los pagos no constitutivos de salario por concepto de «Auxilio Transporte, Cuenta Auxiliar 513510 Temporales –Cuenta Auxiliar 529545 Taxis y Buses», por no integrar la base de aportes al sistema de seguridad social.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. Reconocer personería para actuar como apoderado de la parte demandante al abogado Amaury Luis Ramos Flórez y como apoderada de la entidad demandada a la abogada Luisa Fernanda Hernández Devía, en los términos y para los efectos de los poderes visibles en los índices 20 y 21 de SAMAI, respectivamente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO