



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de noviembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2016-01895-01 [26130]  
**Demandante:** PROTELA 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 2011 y 2013). Firmeza de las declaraciones PILA. Aportes trabajadores pensionados. Pagos no salariales. Límite del 40% (artículo 30 de la Ley 1393 de 2010). Licencias no remuneradas. Vacaciones. Alcance del recurso de apelación

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante<sup>1</sup> y demandada<sup>2</sup>, contra la sentencia del 26 de noviembre de 2020 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió<sup>3</sup>:

**«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial n.º RDO 421 de 22 de mayo de 2015 y la Resolución n.º RDC 302 de 14 de junio de 2016, proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones y la Dirección de Parafiscales de la UGPP, respectivamente, las cuales modificaron las declaraciones de aportes al Sistema de Protección Social de **PROTELA S.A.**, por las conductas de omisión, inexactitud y mora, en los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011 y enero y diciembre de 2013, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho:

- a) **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones presentadas por el periodo de enero a diciembre de 2011, por las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.
- b) **ORDENAR** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP- proceda a la liquidación de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social a cargo de PROTELA S.A., atendiendo los términos señalados en la parte motiva de esta providencia únicamente por el periodo de enero a diciembre de 2013.

<sup>1</sup> Índice 31 de SAMAI Tribunal. Archivo «7\_RECIBEMEMORIALES\_01RADICACIÓNAPELACI(.PDF) NroActua 31».

<sup>2</sup> Índice 31 de SAMAI Tribunal. Archivo «6\_RECIBEMEMORIALES\_01RADICACIÓNAPELACI(.PDF) NroActua 31».

<sup>3</sup> Fl. 2678 c.p.6 CD 10.



- c) **ORDENAR** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –UGPP- proceda a realizar una nueva liquidación en la que se valore la fecha de ingreso de los 44 aprendices citados en el acápite de consideraciones denominado “aprendices” determinando los días efectivamente laborados y el IBC correspondiente. En razón de liquidación ordenada, deberá ajustarse la correspondiente sanción por inexactitud; precisando que si con la liquidación efectuada se genera un pago en exceso a favor de PROTELA S.A., la UGPP debe proceder a su devolución en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia [...]».

## ANTECEDENTES

El 24 de octubre de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 821, por omisión en la afiliación y pago, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los períodos de enero a diciembre de 2011 y 2013. El acto se notificó por correo el 14 de noviembre de 2014.

El 22 de mayo de 2015, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió la Liquidación Oficial nro. RDO 421, por omisión en la afiliación y pago, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los períodos de enero a diciembre de 2011 y 2013, y sancionó por omisión e inexactitud por los períodos del año 2013. El acto se notificó por correo el 5 de junio de 2015.

El 28 de julio de 2015, el representante legal de Protela SA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

El 14 de junio de 2016, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 302, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y las sanciones. Acto que se notificó personalmente el 1º de julio de 2016.

## DEMANDA

La sociedad Protela SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

«**VII. Pretensiones:**

[...]

<sup>4</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo, «ED\_CUADERNO2\_01DEMANDA(.pdf)NroActua 2». Páginas 3 a 46.



*7.1. Declarar la nulidad del acto administrativo conformado por la liquidación oficial número RDO 421 del 22 de mayo de 2015, y la resolución número RDC 302, del 14 de junio de 2016, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración.*

*7.2. Que como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi representada no debe cancelar los mayores valores y la sanción por inexactitud liquidados en los actos demandados».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 128 y 192 del Código Sustantivo del Trabajo
- Artículos 647, 694, 714, 730 (numeral 4) y 777 del Estatuto Tributario
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982
- Artículos 15 y 18 de la Ley 50 de 1990
- Artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993
- Artículos 42 y 137 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 30 y 49 de la Ley 789 de 2002
- Artículo 156 de la Ley 1151 de 2007
- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010
- Artículos 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012
- Artículo 17 del Decreto 1295 de 1994
- Artículo 71 del Decreto 806 de 1998
- Artículo 9 del Decreto 1406 de 1999
- Decretos 1670 de 2007 y 728 de 2008

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>5</sup>:

### **1. Violación del principio de irretroactividad de la ley. Improcedencia de mayores valores**

Indicó que si bien la UGPP se creó con la Ley 1151 de 2007, la competencia para liquidar mayores valores en relación con los aportes al sistema de la protección social e imponer sanciones fue establecida con la Ley 1607 de 2012, en cuyo artículo 178 (párrafo 2) se estipuló que las acciones de determinación y sancionatorias podrían iniciarse dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que el aportante debió declarar y no lo hizo, declaró por valores inferiores o se configuró el hecho sancionable. Agregó que el citado plazo aplica a partir del año 2013, en virtud del principio de irretroactividad de la ley tributaria (arts. 338 y 363 de la CP).

Manifestó que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 remitía al Estatuto Tributario para efectos del procedimiento de liquidación oficial, por lo que a las planillas PILA del año 2011 les aplica el término de firmeza del artículo 714 del ET (2 años), y como el requerimiento para declarar y/o corregir data del 24 de octubre de 2014, las declaraciones están en firme.

### **2. Nulidad de los actos administrativos demandados por falta de motivación**

<sup>5</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo «ED\_CUADERNO2\_01DEMANDA(.pdf) N roActua 2».



Sostuvo que los actos contienen la relación normativa, los elementos del tributo, los resultados de las presuntas inexactitudes y mora, la base, la liquidación de la sanción y un archivo Excel, pero no explican ni motivan suficientemente los errores en los que incurrió el aportante, aspecto que debe contener la liquidación oficial so pena de su nulidad (núm. 4, art. 730 del ET). Agregó que, por el contrario, las razones son abstractas y ambiguas.

Señaló que las observaciones que contiene el archivo Excel no explican siquiera sumariamente el error de la aportante, y no permiten conocer los motivos en que se funda la entidad para concluir que la sociedad no realizó los aportes de manera adecuada.

Precisó que, ante la falta de claridad de los presuntos yerros cometidos, acudió al cruce de información para inferir cuáles eran las posibles razones de la entidad para su cuestionamiento, lo que vulneró el debido proceso y la legítima defensa.

### **3. La UGPP determinó 24 períodos fiscales en un solo acto administrativo**

Expuso que los aportes son de período mensual y no es viable que la UGPP realice en un solo acto la liquidación por 24 meses. A su juicio, se debe expedir un acto de determinación por cada período fiscalizado.

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

Indicó que la entidad no tuvo en cuenta que los pagos no constitutivos de salario no integran el IBC, omitió analizar los argumentos y pruebas que la sociedad entregó en vía administrativa al respecto, y no reparó que los aportes se aproximan al múltiplo de mil más cercano, motivo por el cual, en el archivo Excel hay cifras que no concuerdan con las liquidadas en la planilla, lo que generó valores de inexactitud.

Se refirió a las siguientes situaciones particulares:

#### **4.1. Aprendices**

Mencionó que los aprendices no son trabajadores y su vinculación a las empresas es especial, por lo tanto, deben afiliarse al subsistema de salud, y en algunos casos a la ARL, pero no al de pensiones ni a las cajas de compensación familiar.

Agregó que la entidad desconoció las novedades de ingreso y retiro de algunos aprendices, y calculó los aportes tomando 30 días, desconociendo que no todos los días del mes fueron laborales, lo que generó mayores valores de aportes.

#### **4.2. Pensionados**

Explicó que cuando los trabajadores cumplen la edad y acreditan el número de semanas necesarias para acceder a la pensión, cesa la obligación de pagar aportes al subsistema de pensiones. Advirtió que «*la UGPP acepta tan solo 21 trabajadores de los 98 trabajadores que ya habían adquirido el derecho a la pensión y de 9 dice que “desaparecen ajustes”*»<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Fl. 22 c.p. 1.



### **4.3. Pagos no salariales. Aplicación del límite del 40%**

Sostuvo que la entidad incluyó en el IBC pagos que carecen de naturaleza salarial, según el artículo 128 del CST y lo pactado entre los trabajadores y Protela SA en los contratos individuales de trabajo. Además, aplicó indebidamente el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 (límite del 40%). Lo anterior, respecto de los siguientes conceptos:

#### **4.3.1. Bonificaciones por rendimiento laboral**

Señaló que la entidad ignoró el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, según el cual, las bonificaciones habituales extralegales pactadas como no salariales no son base para liquidar los aportes. Aclaró que en sede administrativa se le explicó a la entidad que las bonificaciones no retribuían el servicio y, por el contrario, se pagaron por mera liberalidad, aportando las pruebas pertinentes.

Adujo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad reconoció que las bonificaciones no son salariales, no obstante, se contradijo al indicar que debían integrar el IBC de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 (límite del 40%).

#### **4.3.2. Aportes al fondo voluntario de pensiones**

Afirmó que el monto mensual que se consigna al fondo lo conforma el ahorro del participante (trabajador) más la contribución del patrocinador (sociedad), y no se trata de un ingreso real para aquél, porque la disponibilidad de los recursos está limitada por la reglamentación del programa. Agregó que lo pagado por ese concepto en ningún caso es superior al 40% del salario básico del trabajador.

Expuso que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad de forma errada consideró que, si bien tales pagos no tienen carácter salarial, deben incluirse en el IBC de conformidad con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Precisó que en sede administrativa aportó la documentación relacionada con el plan institucional de ahorro voluntario y los contratos laborales en los que se pactaron los aportes al fondo, no obstante, para la UGPP, al margen de que los pagos sean no salariales deben integrar el IBC. Anotó que también allegó las pruebas con la demanda.

#### **4.3.3. Salario integral**

Manifestó que los aportes de los trabajadores con salario integral se calculan sobre la base conformada por el 70% de lo devengado o lo que es lo mismo, multiplicándolo por 0.7, y no dividiendo lo remunerado entre 1.3, pues ese no fue el propósito del legislador. Agregó que la UGPP recalculó los aportes de 49 trabajadores, pero confirmó los ajustes respecto de 10, por lo que solicitó que estos últimos sean declarados improcedentes.

#### **4.3.4. Consideraciones sobre el IBC y la Ley 1393 de 2010. Pagos no salariales que exceden el 40% de la remuneración mensual**



Advirtió que no está prohibido pactar pagos no constitutivos de salario, lo que se limita es la porción de estas sumas que no integrarán el IBC, que según el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 no pueden ser superiores al 40% del total de la remuneración, luego, lo que exceda el límite, integra la base gravable. Aclaró que la sociedad aplicó correctamente la citada norma.

#### **5. Licencias no remuneradas, permisos personales no remunerados y suspensiones**

Precisó que, para la UGPP, según el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, durante las licencias y permisos personales no remunerados, no se causan aportes en el porcentaje a cargo del afiliado o trabajador, contrario a lo que ocurre con el empleador.

Sin embargo, advirtió que en el citado artículo lo que se dispone es que *«en el caso de suspensión disciplinada o licencia no remunerada de los servidores públicos no habrá lugar al pago de aportes a la seguridad social, salvo cuando se levante la suspensión y haya lugar al pago de salarios por dicho período»*, motivo por el cual, cuando se presentaron esas novedades la sociedad no pagó aportes. Agregó que en vía administrativa se aportó un certificado del revisor fiscal que da cuenta de los valores pagados por las novedades.

#### **6. Vacaciones e incapacidades**

Adujo que para calcular los aportes de los trabajadores que disfrutaron vacaciones, la UGPP tuvo en cuenta el Decreto 806 de 1998 (art. 70), según el cual, el IBC debe corresponder al inmediatamente anterior al inicio del descanso.

Consideró que el cálculo fue errado, porque se debía tener en cuenta el artículo 192 del CST, según el cual, durante el período de vacaciones el trabajador recibirá el salario ordinario que esté devengando el día que comience a disfrutar de ellas, y se excluye para su liquidación el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el de las horas extras. Además, cuando el salario es variable, las vacaciones se liquidan con el promedio de lo devengado por el trabajador en el año inmediatamente anterior a la fecha en que se concedan.

#### **7. Error del cálculo del IBC por parte de la UGPP en el archivo Excel**

Señaló que en el archivo Excel adjunto a los actos acusados la entidad modificó o duplicó los valores en los casos de los auxilios del año 2013 y el ausentismo de 2011 y 2013, lo que generó una base gravable superior y mayores montos a pagar.

#### **8. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Indicó que la sociedad aportante no utilizó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados para contribuir en menor proporción al sistema de la protección social, por el contrario, incluyó datos reales tomados de la contabilidad y aplicó en debida forma las normas del CST. Aclaró que es evidente el error de apreciación o la diferencia de criterios entre las partes, razón por la cual, no procede la sanción por inexactitud. En todo caso, la nulidad de los actos acarrea la improcedencia de la sanción.



## 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 siguiente<sup>7</sup>:

Señaló que para la fecha en la que se expidieron los actos administrativos demandados (años 2015 y 2016), la entidad tenía competencia para el efecto, toda vez que los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007 y 1 (lit. b.) del Decreto 169 de 2008, la facultaban para adelantar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones al sistema de la protección social, así como para adelantar acciones de determinación y cobro y, las investigaciones pertinentes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones en materia de contribuciones parafiscales.

Indicó que a las planillas PILA no les aplica el término de firmeza de que trata el artículo 714 del ET, por los siguientes motivos: (i) así no fue previsto por el legislador ni siquiera con la Ley 1607 de 2012 en la que se contempló un término de caducidad y no de firmeza, (ii) la firmeza prevista en el ET es incompatible con la naturaleza de las contribuciones parafiscales, (iii) el recaudo está destinado al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio, cuyo derecho es imprescriptible e irrenunciable para sus beneficiarios y (iv) el artículo 714 del ET es de carácter sustancial y no procedimental y, en esa medida, no aplica la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

Explicó que los actos expedidos por la UGPP se soportan en dos documentos, a saber: (i) el escrito de la liquidación oficial, que contiene las consideraciones, el marco legal, los antecedentes y fundamentos del requerimiento, los análisis y conclusiones, y (ii) el archivo Excel adjunto en cuyas columnas se detallan los ajustes por conducta, subsistemas y trabajadores, razón por la cual, los actos acusados están motivados.

Agregó que en los actos demandados la entidad analizó las novedades (incapacidades, licencias, vacaciones, etc.), las condiciones especiales de los trabajadores, la naturaleza salarial o no de los pagos realizados y la aplicación del límite del 40%. Preciso además que, la sociedad entendió el contenido del archivo Excel lo que se constata con la defensa que ejerció al interponer el recurso de reconsideración, que dio lugar a la eliminación de algunos ajustes.

Destacó que las normas que rigen el procedimiento de determinación no impiden la expedición de un requerimiento y liquidación oficial sobre más de una vigencia, subsistema o conducta. Además, tal situación no veta el derecho de defensa del aportante, pues de proferirse un acto por cada periodo, los ajustes determinados serían los mismos que se indicaron en los actos que se acumularon.

Manifestó que el argumento de la demanda relacionado con la aproximación de los aportes al múltiplo de mil más cercano no se propuso en sede administrativa, se trata de un hecho nuevo frente al cual solo se pudo ejercer el derecho de defensa en

<sup>7</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo «ED\_CUADERNO3\_21CONTESTACIONDEMAND(.pdf)NroActua2». Páginas 1 a 49.



instancia judicial. En todo caso, afirmó que la entidad aplicó el artículo 10 del Decreto 1406 de 1999, que regula las aproximaciones de los valores del IBC y los aportes. Afirmó que la parte actora no identificó en qué casos se presentó la inconsistencia.

En relación con los **aprendices**, señaló que se eliminaron los ajustes por mora al SENA, ICBF y CCF respecto de aquellos frente a quienes se allegaron los contratos de aprendizaje en sede administrativa.

Puntualizó que en el caso de Lukas Botero Cepeda los ajustes persistieron, comoquiera que contrario a lo manifestado por la sociedad, no se vinculó el 17 de enero de 2013 como aprendiz, sino como practicante universitario con fecha de ingreso del 13 de julio de 2012, por lo que los aportes del período fiscalizado (2013-01, salud) se realizaron sobre 30 días. Lo anterior, conforme al contrato aportado como prueba.

Analizó los casos de Yurani Tatiana Padilla Sánchez, Wilson Eduardo Buitrago González y Jenny Carolina Casallas Roa, concluyendo que la sociedad aportó los contratos de aprendizaje que dan cuenta de la fecha de ingreso y de la modalidad contractual, por lo que la entidad modificó los días laborados y el IBC.

Sobre los **pensionados**, explicó que se eliminaron los ajustes de 98 registros por la conducta de mora en pensión y fondo de solidaridad pensional, que corresponden a 25 trabajadores, frente a quienes se allegaron las resoluciones de reconocimiento de la prestación económica que permitieron validar la fecha en la que se cumplieron los requisitos.

Frente a las **bonificaciones por rendimiento laboral**, manifestó que en la liquidación oficial se consideraron como salariales y se incluyeron en el IBC. No obstante, en la instancia del recurso de reconsideración respecto de los trabajadores que se acreditó que contractualmente se pactaron como no salariales se cambió la clasificación, lo que dio lugar a que algunos ajustes se eliminaran y otros disminuyeran. Aclaró que la entidad verificó si tales pagos superaban el límite del 40% del total de la remuneración, y constató que no ocurrió, por lo que el IBC solo se integró a partir de las sumas salariales (sueldos, horas extras, etc.). Revisó los casos de Luz Mary Gallo Jaramillo, Blanca Inés Sánchez Guzmán y Clemente Antonio Calle Colorado.

Respecto de los **aportes al fondo voluntario de pensiones**, precisó que conforme al plan institucional allegado por el aportante en la etapa del recurso de reconsideración se cambió la connotación a no salarial, pero se incluyeron para efectos del cálculo del límite del 40%. Analizó los casos de José Almincar Pérez Peña, José Fredy Garrido Mosquera y Cesar Augusto Huérfano Baquero.

En cuanto al **salario integral**, expresó que en la liquidación oficial cuando el IBC era inferior a 10 SMMLV, se aproximaba a dicho monto sin tener en cuenta el 70% sobre el valor devengado. No obstante, en la etapa del recurso de reconsideración se recalculó la base gravable aplicando el referido porcentaje. Puntualizó que algunos ajustes persistieron porque la sociedad aportante no incluyó la totalidad de pagos salariales en el IBC, no tuvo en cuenta el excedente del límite del 40%, omitió el valor de las vacaciones y/o calculó el tope de los 25 SMMLV de forma proporcional a los



días laborados. Revisó los casos de los trabajadores Ricardo Miguel Sala Gaitán, Nelson Galvis Rodríguez y Susana Marciana Triviño Castañeda.

Sobre las **licencias y permisos personales no remunerados y suspensiones**, indicó que el aportante solo cotizó sobre el valor de los pagos salariales, sin incluir el valor proporcional del IBC del mes anterior conforme los días de suspensión. Agregó que la entidad tuvo en cuenta el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, e incluyó en el IBC los pagos salariales y calculó los aportes según la porción que le corresponde al empleador. Puso como ejemplo los casos de Víctor Manuel Ortiz Marín, Willairo González Galindo y María del Carmen Sanabria Villamil.

Frente a las **vacaciones e incapacidades**, señaló que el cálculo del IBC se realizó conforme al artículo 70 del Decreto 806 de 1998, en el caso de las vacaciones, tomando el salario base del período anterior al inicio del descanso. Aclaró que la sociedad aportante no aplicó correctamente la citada norma, lo que dio lugar a los ajustes por inexactitud. Refirió los casos de Camilo Alexander Villamil Montana, Pablo Andrés Aranda Ramírez y Benito Rivera Jiménez.

En relación con los supuestos errores en el archivo Excel, afirmó que la demandante no relacionó ni detalló los ajustes que se produjeron por duplicar los valores de los auxilios y ausentismos.

Respecto de la sanción por inexactitud, precisó que no aplica el artículo 647 del ET, sino los artículos 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012, norma especial para la imposición de sanciones relacionadas con los tributos gestionados por la UGPP.

## AUDIENCIA INICIAL

El 3 de agosto de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>8</sup>. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la sentencia apelada resolvió: (i) anular parcialmente los actos demandados, (ii) a título de restablecimiento del derecho: a) declarar la firmeza de las declaraciones de los períodos de enero a diciembre de 2011, b) ordenar a la UGPP realizar una nueva liquidación en la que se valore la fecha de ingreso de 44 aprendices determinando los días efectivamente laborados, el IBC correspondiente, ajustando la sanción por

<sup>8</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo «ED\_CUADERNO3\_27AUDIENCIAINICIAL LP(.pdf) NroActua 2».



inexactitud y si se genera un pago en exceso, proceder con la devolución en los términos de los artículos 863 y 864 del ET, (iii) negar las demás pretensiones y (iv) no condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>9</sup>:

Manifestó que las planillas PILA presentadas antes del 26 de diciembre de 2012, se rigen por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del Estatuto Tributario, es decir, aplica el término de firmeza de dos (2) años previsto en el artículo 714 del ET, y para las posteriores a dicha fecha, el plazo de cinco (5) años señalado en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012.

Aclaró que para los períodos del año 2011 aplica el término de firmeza del ET, porque era la norma vigente para cuando comenzó a transcurrir el referido plazo, y pretender, como lo hace la UGPP, tener en cuenta el término de que trata la Ley 1607 de 2012, constituye una aplicación retroactiva de esta última norma.

Indicó que en el caso particular las planillas de autoliquidación de aportes parafiscales presentadas por el periodo de enero a diciembre de 2011 adquirieron firmeza conforme al artículo 714 del ET, toda vez que el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 14 de noviembre de 2014, es decir, cuando habían transcurrido más de dos (2) años desde su presentación. Prosperó parcialmente el cargo.

Señaló que los actos acusados están motivados porque en estos se plasmaron los conceptos por mora e inexactitud, los motivos de la modificación y los datos de los trabajadores. Además, en el archivo Excel anexo se discriminaron los ajustes por cada trabajador y subsistema y, se creó un consolidado de datos sobre el tipo de incumplimiento, los días trabajados, de incapacidad, vacaciones y suspensión, se diferenció el salario, las novedades y se dispuso una celda en la que se escribieron los motivos del ajuste.

Advirtió que los actos y el archivo Excel anexo deben ser leídos de manera conjunta dado que se relacionan entre sí, pues en una parte se describen las normas y la jurisprudencia que soportan los ajustes, y en la otra se indica la liquidación discriminada por cada empleado. Negó el cargo.

Mencionó que la determinación de aportes sobre 24 períodos en un solo acto de liquidación no representa una irregularidad procesal pues de conformidad con el artículo 695 del ET, aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, que se refiere a los períodos de fiscalización del IVA y retención en la fuente (periodicidad mensual), en un mismo acto se pueden acumular varios períodos en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficiencia. Negó el cargo.

Respecto de los **aprendices**, indicó que se deben realizar aportes a salud y ARL en la etapa práctica. Agregó que los ajustes por las conductas de omisión, mora e inexactitud en el pago de aportes a SENA, ICBF y CCF desaparecieron con ocasión de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por lo que se abstuvo de analizar la procedencia o no del cargo.

Frente a los ajustes de los aprendices por las fechas de ingreso, revisó los casos de Cristian David Salinas Rodríguez y Andrea del Pilar Rodríguez Solosano, concluyendo

<sup>9</sup> Fl. 2678 c.p. 6 CD 10.



que los contratos de aprendizaje daban cuenta que el ingreso no se realizó el primer día del mes fiscalizado, por lo que no le asistía razón a la UGPP al tomar 30 días como laborados. Por lo anterior, prosperó parcialmente el cargo de nulidad y le ordenó a la entidad reliquidar los aportes de los siguientes aprendices, teniendo en consideración la fecha de ingreso probada en los contratos<sup>10</sup>.

Cuadro aprendices				
No.	Año	Mes	Nombre trabajador	Días trabajados (según la UGPP)
1	2013	2	ROMERO DUQUE CHRISTIAN	30
2	2013	2	GONZALEZ LOPEZ EDWIN ALONSO	30
3	2013	2	SALINAS RODRIGUEZ CHRISTIAN DAVID	30
4	2013	5	AREVALO LOPEZ JEIMMY KATHERIN	30
5	2013	7	VILLAQUIRAN VARGAS IVAN DAVID	30
6	2013	7	RODRIGUEZ SOLANO ANDREA DEL PILAR	30
7	2013	1	ROJAS PARRA SANDRA LORENA	30
8	2013	1	RUIZ BOSSA MILENA PATRICIA	30
9	2013	7	FRANCO MENDEZ DANIEL FELIPE	30
10	2013	2	ORJUELA MORENO JOSE ALEJANDRO	30
11	2013	7	ROBAYO SANCHEZ LINA ALEJANDRA	30
12	2013	7	URUEÑA QUINTERO OLGA LUCIA	30
13	2013	7	PEREZ BORDA ISAAC ENRIQUE	30
14	2013	7	GUTIERREZ ORTIZ OLGA VIVIANA	30
15	2013	1	RIVERA BENITEZ DAYANNA LIZETH	30
16	2013	2	BALLEN SUAREZ EDWAR DARIO	30
17	2013	2	BEJARANO BEJARANO ALEX HUMBERTO	30
18	2013	2	BENAVIDES CEPEDA SNEIDER LEANDRO	30
19	2013	1	CABRERA GAMBA JORGE ANDRES	30
20	2013	1	BOTERO CEPEDA LUKAS	30
21	2013	1	APONTE LANDINEZ LUIS FELIPE	30
22	2013	2	AMEZQUITA AMEZQUITA DIANA MARCELA	30
23	2013	4	SARMIENTO MONSALVE JOSE DAVID	30
24	2013	2	QUINTERO GONZALEZ LUIS ALFREDO	30
25	2013	2	VANEGAS GONZALEZ LUIS ENRIQUE	30
26	2013	2	RUIZ NIÑO ANDRES FERNANDO	30
27	2013	2	HENAO CRISTANCHO JONATHAN EFREN	30
28	2013	2	POVEDA PIZZA JUAN SEBASTIAN	30
29	2013	6	LEIVA VASQUEZ INGRID PAOLA	30
30	2013	6	PINZON TOBITO LICET CAROLINA	30
31	2013	4	PORTELA MATEUS HOLMAN	30
32	2013	7	RIVERA MORENO GABRIEL ANDRES	30
33	2013	7	SANABRIA ROJAS ANDRES FELIPE	30
34	2013	7	GARZON CADENA JIMMY	30

<sup>10</sup> Cargo que no fue objeto del recurso de apelación. Cuadro al que se alude en la parte resolutive de esta providencia.



35	2013	5	DIAZ MARTINEZ JUAN SEBASTIAN	30
36	2013	7	BUITRAGO GONZALEZ WILSON EDUARDO	30
37	2013	7	ALVAREZ MORALES RICARDO ANDRES	30
38	2013	5	CASALLAS ROA JENNY CAROLINA	30
39	2013	6	PACHECO NEUTA MARIA ALEJANDRA	30
40	2013	2	CASTILLO TORRES RICARDO	30
41	2013	1	CARMONA FERNANDEZ JULIANA	30
42	2013	7	CHOTZEN HERNANDEZ LAURA	30
43	2013	7	DAZA RESTREPO LUZ VICTORIA	30
44	2013	2	CASSIANI SANTAMARIA FABIAN ANDRES	30

En cuanto a los ajustes de los **trabajadores pensionados**, afirmó que la UGPP al resolver el recurso de reconsideración los eliminó, tras verificar las resoluciones de reconocimiento pensional y constatar la fecha en que se adquirió el status pensional, motivo por el cual, negó el cargo.

En lo referente a la **bonificación por rendimiento laboral**, adujo que se trata de un beneficio pactado contractualmente como no salarial, sin embargo, está sujeto al límite del 40% (art. 30 Ley 1393 de 2010), como lo decidió la UGPP en los actos demandados. Analizó el caso de Jovanny Mercedes Maldonado Jaramillo, concluyendo que los ajustes se produjeron porque la sociedad aportante no incluyó en el IBC la porción que excedía el citado tope. Negó el cargo.

Explicó que, en el caso de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de **salario integral** los aportes se calculan sobre el 70% de lo devengado, pues el 30% corresponde al factor prestacional, lo anterior, sin perjuicio de que el IBC resulte inferior a 10 SMMLV. Aclaró que la entidad al resolver el recurso de reconsideración recalculó los aportes de quienes percibieron esta clase de remuneración teniendo en cuenta el 70%. Revisó los casos de María Alejandra Gómez Morales, Claudia Brigette Caycedo Escobar y Carolina Vargas Velásquez, y constató que la UGPP calculó correctamente el IBC. Negó el cargo.

Sostuvo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración los **aportes voluntarios a pensión** se tuvieron como no salariales sujetos al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, proceder que, a su juicio, cumple con las disposiciones legales sobre la materia. Negó el cargo.

Respecto de las **licencias no remuneradas, permisos personales no remunerados y suspensiones**, advirtió que la demandante pretende que se aplique el inciso segundo del artículo 71 del Decreto 806 de 1998 que se refiere al tratamiento de los aportes cuando se presentan dichas novedades en el caso de servidores públicos, además, declarado nulo por el Consejo de Estado mediante sentencia del 22 de septiembre de 2010 (Exp. 1067-06, C.P. Gerardo Arenas Monsalve).

Agregó que aplica el inciso primero del mencionado artículo, según el cual, en los casos de licencia no remunerada o suspensión del contrato de trabajo en el sector privado, se realizan los aportes a salud y pensión en la proporción del empleador, y de manera voluntaria en la del afiliado. Puntualizó que la norma no establece el



tratamiento de las cotizaciones a la ARL, pero como durante esas novedades no se presta el servicio, no deben pagarse. Negó el cargo.

Frente a los aportes durante las **vacaciones**, explicó que el artículo 192 del CST que pretende aplicar la parte demandante, se refiere a la forma en la que el empleador remunera a los empleados cuando disfrutan las vacaciones, pero no regula cómo se calcula la base gravable de las cotizaciones al sistema de la protección social, pues esto está previsto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, según el cual, debe tenerse en cuenta como IBC el último salario base de cotización reportado con anterioridad a la fecha en la que el trabajador inicio el disfrute del descanso. Negó el cargo.

Expuso que la parte actora no identificó los trabajadores, períodos y subsistemas en los que la UGPP duplicó registros en el archivo Excel anexó a los actos acusados, falencia que dio lugar a que se negará el cargo.

Sostuvo que la diferencia de criterios como causal de exoneración está prevista para la sanción por inexactitud señalada en el artículo 647 del ET, que es diferente a la prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012. Negó el cargo.

Por último, se abstuvo de condenar en costas por no estar probadas.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia<sup>11</sup> y, en los mismos términos expuestos en la demanda, insistió en que los actos administrativos son nulos porque carecen de motivación, además, la entidad pretende liquidar 24 períodos fiscales en un solo acto de determinación.

Señaló que a partir de la fecha en la que se cumple la edad y se acreditan los requisitos para acceder a la pensión, cesa la obligación de realizar aportes al sistema de pensiones. Agregó que pese a que en la sentencia de primera instancia se verificó el archivo SQL y se afirmó que los ajustes de los trabajadores pensionados desaparecieron, no se tuvo en cuenta que *«la UGPP acepta tan solo 21 trabajadores de los 98 que ya habían adquirido el derecho a la pensión y de tan solo 9 trabajadores la UGPP dice que “desaparecen ajustes”»*<sup>12</sup>.

Precisó que *«las bonificaciones habituales extralegales sobre las que se convino que no constituyen salario, no son base para la liquidación de los parafiscales»*<sup>13</sup> y tampoco se someten al límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Por lo tanto, la **bonificación por rendimiento laboral** es un pago no constitutivo de salario que no integra el IBC y no está sujeto al tope del 40%.

Adujo que no solo le corresponde al aportante acreditar que los pagos realizados a los trabajadores tienen la calidad de no salariales, sino también a la UGPP demostrar que las bonificaciones son salario y deben hacer parte del IBC de las cotizaciones.

<sup>11</sup> Índice 31 de SAMAI Tribunal. Archivo «7\_RECIBEMEMORIALES\_01RADICACION\_APELACION(.PDF) NroActua 31».

<sup>12</sup> Página 25 del recurso de apelación de la parte demandante.

<sup>13</sup> Página 33 del recurso de apelación de la parte demandante.



Manifestó que con los trabajadores se pactó que los **aportes voluntarios a pensión** no tendrían carácter salarial, por lo que no son base para el cálculo de las cotizaciones y tampoco se incluyen para determinar el límite del 40%.

Explicó que los aportes de los trabajadores con salario integral se calculan sobre la base conformada por el 70% de lo devengado, y así lo realizó la sociedad aportante. Agregó que «*si bien la UGPP sostiene que “recalculó” los aportes de 49 trabajadores objeto, los ajustes persisten respecto de 10*»<sup>14</sup>, por lo que solicitó que se declare la improcedencia de los mayores valores determinados frente a estos.

Advirtió que el tribunal no se pronunció sobre el cargo de nulidad relacionado con el límite del 40% establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, insistiendo en que el tope aplica frente a los pagos que en esencia signifiquen un enriquecimiento para el trabajador, y no como en este caso, a las bonificaciones y aportes a los fondos voluntarios de pensiones.

Indicó que la UGPP no tuvo en cuenta que según el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, durante los períodos de **licencia no remunerada y permisos personales no remunerados** no se pagan aportes. Advirtió que en el archivo Excel no se logró identificar los trabajadores que presentaron la inconsistencia y agregó que la entidad y el *a quo* no valoraron el certificado del revisor fiscal que acredita las cifras pagadas con ocasión de las novedades.

Sostuvo que es errado entender que durante las vacaciones y permisos remunerados las cotizaciones se causen por 30 días. Además, el IBC por los períodos de vacaciones se tiene que determinar como lo establece el artículo 192 del CST, y no con el Decreto 806 de 1998, pues es una norma de inferior jerarquía.

Expuso que la información del archivo Excel adjunto a los actos administrativos es ambigua y confusa para la sociedad aportante, que no ofrece detalle de las presuntas inconsistencias. Agregó que en el archivo se duplicaron valores relacionados con auxilios y ausentismo, lo que generó un mayor IBC, así como ajustes excesivos.

Precisó que no existe inexactitud sancionable porque en las planillas PILA no se omitieron ingresos, por el contrario, es evidente el error de apreciación o la diferencia de criterios entre las partes. En todo caso, la nulidad de los actos acarrea la improcedencia de la sanción.

La **parte demandada** apeló la sentencia con fundamento en lo siguiente<sup>15</sup>:

En cuanto al cargo que prosperó parcialmente, relacionado con la firmeza de las declaraciones presentadas por los períodos de enero a diciembre de 2011, indicó que a las planillas no les aplica el término de firmeza de que trata el artículo 714 del ET, por los siguientes motivos: (i) la firmeza prevista en el ET es incompatible con la naturaleza de las contribuciones parafiscales, (ii) el recaudo está destinado al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio, cuyo derecho es imprescriptible e irrenunciable para sus beneficiarios, (iii) el artículo 714 del ET es de contenido

<sup>14</sup> Página 39 del recurso de apelación de la parte demandante.

<sup>15</sup> Índice 31 de SAMAI Tribunal. Archivo «6\_RECIBEMEMORIALES\_01RADICACIÓNPELACI(.PDF) NroActua 31».



sustancial y no procedimental y, en esa medida, no aplica la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y (iv) porque frente a la conducta de mora no existe autoliquidación que pueda ser declarada en firme.

Mencionó que el proceso de fiscalización inició con el requerimiento para declarar y/o corregir del 24 de octubre de 2014, notificado el 14 de noviembre siguiente, es decir, en vigencia del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, que establece que la UGPP podrá iniciar acciones sancionatorias y de determinación dentro de los 5 años siguientes contados a partir de la fecha en la que el aportante declaró y no lo hizo o declaró por valores inferiores, por lo tanto, teniendo en cuenta el período fiscalizado más antiguo (enero de 2011) la entidad tenía hasta enero de 2016 para iniciar las acciones de determinación, concluyendo que, la liquidación oficial de los años 2011 y 2013 fue oportuna y, en consecuencia, no operó la firmeza de los períodos del año 2011.

Por último, solicitó que se tenga en cuenta el principio de favorabilidad consagrado para los trabajadores en el artículo 53 de la Constitución Política.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación<sup>16</sup>.

La **parte demandada** insistió en que a las planillas integradas de liquidación de aportes PILA no les aplica la firmeza prevista en el artículo 714 del ET<sup>17</sup>.

El **Ministerio Público** emitió concepto en los siguientes términos<sup>18</sup>:

Afirmó que la base gravable de los aportes al sistema de seguridad social integral está compuesta por los factores constitutivos de salario, es decir, aquellos que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado por el trabajador, lo que excluye los conceptos extralegales reconocidos por mera liberalidad del empleador (arts. 127 y 128 del CST). Además, sostuvo que las partes de la relación laboral pueden pactar que ciertos pagos salariales no integren el IBC. Por esos motivos, comparte la postura de la demandante, en el sentido de excluir de la base los conceptos que carecen de carácter salarial.

Expuso que la sociedad liquidó correctamente los aportes de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral, pues lo hizo sobre el 70% de lo devengado, excluyendo el 30% restante que corresponde al factor prestacional.

Señaló que coincide con la parte demandante, en que el límite del 40% establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 aplica para aquellos montos que representen un ingreso real para el trabajador, y no para las sumas destinadas a sufragar gastos, porque no enriquecen o aumentan su patrimonio.

<sup>16</sup> Índice 18 de SAMAI.

<sup>17</sup> Índice 19 de SAMAI.

<sup>18</sup> Índice 20 de SAMAI.



Por último, anotó que la acumulación de varios períodos en un solo acto administrativo no vulnera el principio al debido proceso de los aportantes.

## CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 421 del 22 de mayo de 2015, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra la demandante por omisión en la afiliación, 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 2011 y 2013, e impuso sanción por omisión e inexactitud en el año 2013; y de la Resolución nro. RDC 302 del 14 de junio de 2016, por la que la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y la sanción.

Se pone de presente que el literal c) del ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia, relacionada con los aprendices, no fue objeto del recurso de apelación<sup>19</sup>.

### Cuestión previa

Antes de abordar el fondo del asunto, es necesario referirse al alcance de la apelación interpuesta por el apoderado de la sociedad aportante, habida consideración de la ausencia de cuestionamientos claros y específicos frente a la decisión recurrida.

El artículo 320 del Código General del Proceso<sup>20</sup> dispone que el recurso de apelación tiene por objeto «*que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los **reparos concretos formulados por la parte apelante**, para que el superior revoque o reforme la decisión*» [Destaca la Sala].

Revisado el recurso de apelación de la demandante, se advierte que no se formuló reparo concreto frente a lo decidido por el tribunal en relación con los siguientes cargos:

### - Falta de motivación

En la demanda se indicó que, pese a que los actos contienen la relación normativa, los elementos del tributo, los resultados de los ajustes y un archivo Excel, no explican suficientemente los errores en los que incurrió la sociedad aportante, y las razones son abstractas y ambiguas, lo que impidió el ejercicio de los derechos de defensa y contradicción.

<sup>19</sup> «c) **ORDENAR** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –UGPP- proceda a realizar una nueva liquidación en la que se valore la fecha de ingreso de los 44 aprendices citados en el acápite de consideraciones denominado “aprendices” determinando los días efectivamente laborados y el IBC correspondiente. En razón de liquidación ordenada, deberá ajustarse la correspondiente sanción por inexactitud; precisando que si con la liquidación efectuada se genera un pago en exceso a favor de PROTELA S.A., la UGPP debe proceder a su devolución en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario».

<sup>20</sup> Aplicable por remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



El *a quo* negó el cargo tras considerar que los actos están motivados a partir del contenido del documento y el archivo Excel, pues en el primero se plasmaron los argumentos de la modificación y se indicaron las normas, así como la jurisprudencia que soporta los ajustes y, en el segundo se discriminaron los mayores valores por cada trabajador y subsistema.

En el recurso de apelación el demandante no precisó las razones por las que, a su juicio, el análisis del juez de primera instancia sobre la motivación no era correcto, sino que se limitó a reproducir los conceptos expuestos en la demanda, sin refutar de manera directa y concreta los fundamentos del tribunal.

#### **- Determinación de 24 períodos fiscales en un solo acto administrativo**

En la demanda se afirmó que los aportes al sistema de la protección social son de período mensual y no es viable que la UGPP realice en un solo acto la liquidación por 24 meses. A juicio de la parte actora, se debe expedir un acto de determinación por cada período fiscalizado.

En la sentencia de primera instancia el *a quo* consideró que la determinación de aportes sobre 24 períodos en un solo acto de liquidación no representa una irregularidad procesal pues de conformidad con el artículo 695 del ET<sup>21</sup>, que se refiere a los períodos de fiscalización del IVA y retención en la fuente (periodicidad mensual), en un mismo acto se pueden acumular varios períodos en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficiencia. Por esos motivos, negó el cargo.

En el recurso de apelación, la parte actora insistió en los argumentos que expuso en la demanda para afirmar que es improcedente la acumulación de períodos. Destacó que las cotizaciones a salud, pensión y ARL, según los artículos 19 y 204 de la Ley 100 de 1993, 17 del Decreto 1295 de 1994 y 9 del Decreto 1406 de 1999, son de carácter mensual, pero no cuestionó las consideraciones del *a quo*, en torno a la aplicación del artículo 695 del ET y de los principios a los que hizo alusión para concluir que la citada acumulación no comportaba una irregularidad procesal que diera lugar a la nulidad de los actos acusados.

#### **- Aportes de trabajadores pensionados**

En la demanda se explicó que cuando los trabajadores cumplen la edad y acreditan el número de semanas necesarias para acceder a la pensión, cesa la obligación de pagar aportes al subsistema de pensiones. Además, se advirtió que «*la UGPP acepta tan solo 21 trabajadores de los 98 trabajadores que ya habían adquirido el derecho a la pensión y de 9 dice que “desaparecen ajustes”*»<sup>22</sup>.

En la sentencia de primera instancia el tribunal consideró que «*como quiera que no se indicó en el escrito de demanda específicamente a qué trabajadores se refería PROTELA, la Sala filtró en el archivo SQL anexo a la Resolución RDC, el período 2013 y posterior, los trabajadores que ostentan la condición de pensionados, encontrando que respecto a ello, desaparecieron los ajustes, tal como se observa a continuación [en la sentencia se relacionaron en un cuadro 71 registros del subsistema de pensión, nombre del trabajador, tipo de incumplimiento (mora), períodos del año 2013 y la casilla observaciones]*». A renglón

<sup>21</sup> Aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

<sup>22</sup> Fl. 22 c.p. 1.



seguido, el *a quo* precisó que «*dado que el reproche de la sociedad fue aceptado en sede administrativa, la Sala considera que el cargo en lo que atañe a **pensionados** no tiene vocación de prosperidad*»<sup>23</sup> [Subraya y negrilla original].

En el recurso de apelación, la sociedad actora reiteró los argumentos de la demanda, en el sentido de que a partir de la fecha en que los trabajadores cumplen la edad y acreditan el cumplimiento de los requisitos para acceder a la pensión, no están obligados a aportar al subsistema de pensiones, e insistió en idénticos términos en que «*la UGPP acepta tan solo 21 trabajadores de los 98 trabajadores que ya habían adquirido el derecho a la pensión y de 9 dice que “desaparecen ajustes”*»<sup>24</sup>.

Visto lo anterior, es claro que en el recurso de apelación no se manifestaron las razones específicas de inconformidad con lo analizado por el *a quo*, puesto que la actora se limitó a reiterar a partir de qué momento cesa la obligación de contribuir al sistema de pensiones, pero no se refirió, menos aún cuestionó los trabajadores, períodos, subsistemas y conclusiones a las que llegó el *a quo*, previa verificación del archivo SQL anexo a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Téngase en cuenta que, pese a que en la sentencia de primera instancia se analizaron 71 registros del subsistema de pensiones del año 2013, identificando el trabajador y período, la parte actora no cuestionó el análisis efectuado por el tribunal, según el cual, los ajustes objeto de cuestionamiento en la demanda desaparecieron en sede administrativa.

#### **- Error del cálculo del IBC por parte de la UGPP en el archivo Excel**

En la demanda se señaló que en el archivo Excel adjunto a los actos acusados, la entidad modificó o duplicó los valores en los casos de los auxilios del año 2013 y el ausentismo de 2011 y 2013, lo que generó una base gravable superior y mayores montos a pagar.

En la sentencia de primera instancia el tribunal negó el cargo porque «*la empresa demandante no relacionó los casos en los cuales presuntamente se duplicó el archivo o siquiera de manera somera indicara los trabajadores, periodos y subsistemas en los cuales se presentaron los presuntos yerros en el cálculo del IBC*» y, además consideró que era «*inviabile realizar el cruce de información, al no tener un patrón de inicio, siendo lo propio, **despachar desfavorablemente el cargo***»<sup>25</sup> [Negrilla original].

En el recurso de apelación, la parte actora se limitó a señalar que «*no es viable que el máximo Tribunal llegue a esa conclusión alegando la generalidad, cuando precisamente este mismo Despacho le está dando validez al archivo Excel como anexo motivado de los actos administrativos demandados, más, cuando por alguna circunstancia injustificada, la UGPP modificó o duplicó los valores remitidos en el archivo Excel, esto, en especial, con el que allegó con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial, esto, como es el caso de los auxilios año 2013 otorgados por mi representada y el ausentismo, los cuales al ser duplicados generan un IBC mayor, y por ende estableciendo unas supuestas diferencias de aportes que aumentan excesivamente*»<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Páginas 44 a 49 de la sentencia de primera instancia.

<sup>24</sup> Página 25 del recurso de apelación de la parte demandante.

<sup>25</sup> Páginas 64 y 65 de la sentencia de primera instancia.

<sup>26</sup> Página 47 del recurso de apelación de la parte demandante.



Nótese que la parte apelante reitera lo expuesto en la demanda, en el sentido que el archivo Excel de la UGPP duplicó o modificó los valores relacionados con auxilios y ausentismos, pero no identificó los trabajadores, períodos y subsistemas en los que se presentaron los errores que endilga a la entidad demandada, motivo determinante para que el tribunal negara el cargo de nulidad.

Por lo expuesto, la Sala no examinará lo resuelto por el *a quo* frente a la falta de motivación de los actos, la determinación de 24 períodos fiscales en un solo acto administrativo, aportes trabajadores pensionados y los errores en el cálculo del IBC por parte de la UGPP en el archivo Excel, en tanto que, no se presentaron reparos concretos que ameriten su estudio, razón por la cual, se mantendrá incólume la sentencia apelada en lo que a estos aspectos se refiere.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por la UGPP y por la parte demandante, la Sala debe determinar: (i) si a las autoliquidaciones de aportes les aplican las reglas sobre firmeza de las declaraciones tributarias, (ii) si la bonificación por rendimiento laboral y los aportes voluntarios a pensión son pagos no salariales, si deben integrar el IBC y si están sujetos al límite del 40%, (iii) si son improcedentes los ajustes de los trabajadores que devengaron salario integral, (iv) si durante las novedades de licencia no remunerada y permisos personales no remunerados se deben pagar aportes, (v) la forma como se determina el IBC por los días de duración de las vacaciones y (vi) si es improcedente la sanción por inexactitud.

### **1. Firmeza de las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social. Reiteración jurisprudencial**

El *a quo* declaró la firmeza de las autoliquidaciones de aportes de los periodos de enero a diciembre de 2011, porque para la fecha en la que fueron presentadas aplicaba el plazo de firmeza de dos (2) años establecido en el artículo 714 del ET, por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, y como el requerimiento para declarar y/o corregir no se profirió dentro de dicho lapso, eran inmodificables.

La UGPP disiente de la decisión del tribunal, porque a su juicio, a las planillas PILA no les aplica el término de firmeza de que trata el artículo 714 del ET, por los siguientes motivos: (i) la firmeza prevista en el ET es incompatible con la naturaleza de las contribuciones parafiscales, (ii) el recaudo está destinado al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio, cuyo derecho es imprescriptible e irrenunciable para sus beneficiarios, (iii) el artículo 714 del ET es de contenido sustancial y no procedimental y, en esa medida, no aplica la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y (iv) porque frente a la conducta de mora no existe autoliquidación que pueda ser declarada en firme.

Para resolver, se precisa que tratándose de los procesos de fiscalización de competencia de la UGPP, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 (art. 178, párr. 2)<sup>27</sup>, el ordenamiento jurídico no consagraba de forma expresa un plazo de caducidad para que la entidad ejerciera sus funciones de determinación; sin embargo, el artículo 156 penúltimo inciso de la Ley 1151 de 2007 hizo remisión al Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI, en aquellos aspectos no regulados del proceso de determinación.

<sup>27</sup> Entró en vigor el 26 de diciembre de 2012 con la publicación en el Diario Oficial nro. 48.655.



Para la Sala, dicha remisión era procedente, pues la jurisprudencia constitucional<sup>28</sup>, así como esta Sección<sup>29</sup>, han considerado que los recursos parafiscales son denominados en la Constitución Política como «*contribuciones parafiscales*», que tienen naturaleza tributaria y se encuentran sujetos a los principios que aplican a los tributos.

En ese orden, se advierte que una vez vencido el término del que dispone la Administración para ejercer las facultades de fiscalización, la consecuencia directa es que las autoliquidaciones de aportes, que tienen la misma naturaleza de una declaración tributaria, se tornan inmodificables. Pues como lo consideró la Sección en la sentencia del 10 de noviembre de 2022<sup>30</sup>, el artículo 714 del ET es «*un precepto procedimental que le fija a la autoridad un plazo perentorio de actuación*».

Dicho de otra forma, y equiparando estos efectos a lo previsto en el Estatuto Tributario, que se repite, aplica en virtud del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, para los periodos anteriores al 26 de diciembre de 2012 (fecha de entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012), la consecuencia sería la firmeza de la autoliquidación.

Por consiguiente, resulta aplicable el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET<sup>31</sup>, el cual, en su tenor literal vigente para la fecha en la que comenzó a transcurrir, para los periodos discutidos, disponía que «*la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*»<sup>32</sup>.

Situación diferente ocurre con las autoliquidaciones presentadas con posterioridad a la fecha en la que entró a regir la Ley 1607 de 2012, frente a las cuales, resulta aplicable el artículo 178 *ibídem* que reguló de manera específica el plazo en el que la UGPP puede ejercer sus facultades de fiscalización, fijándolo en cinco (5) años.

En el presente caso, los periodos fiscalizados que el *a quo* declaró en firme, cuestionados por la UGPP en la apelación, corresponden a los de enero a diciembre de 2011, por lo tanto, para efectos de establecer su firmeza, se debe tener en cuenta que esta ocurre una vez vencido el plazo señalado en la norma vigente al momento en el que comenzó a transcurrir, en el *sub examine*, el de dos (2) años previsto en el artículo 714 del ET, norma aplicada por el tribunal en la sentencia apelada.

Cabe aclarar que, del contenido del artículo 714 del ET, se tiene que el plazo de firmeza se interrumpe con la notificación del requerimiento especial que, para el caso de los tributos administrados por la UGPP equivale al requerimiento para declarar y/o corregir, pues así fue consagrado expresamente en la norma que aplica a los períodos fiscalizados, que se repite, es el Estatuto Tributario.

<sup>28</sup> Corte Constitucional, sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

<sup>29</sup> Cfr. sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 24179 y del 3 de marzo de 2022, Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García, del 19 de agosto de 2021, Exp. 25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 15 de octubre de 2021, Exp. 23623, del 28 de abril de 2022, Exp. 24131, del 16 de junio de 2022, Exp. 26018 y del 28 de julio de 2022, Exp. 26192, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>30</sup> Exp. 25987, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>31</sup> Sobre la firmeza cfr. las sentencias del 24 y 30 de octubre de 2019, Exps. 23599 y 23817, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>32</sup> Antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.



Frente al argumento de la UGPP, en el sentido que los aportes a la protección social al estar destinados a prestaciones vitalicias e imprescriptibles no les aplica la firmeza, se reitera el criterio adoptado por la Sección<sup>33</sup>, según el cual, «*si bien es cierto que el derecho a la pensión (prestación vitalicia e imprescriptible) y a reclamar su reliquidación no prescribe, también lo es que esa imprescriptibilidad solo se predica de la pensión, no de las prestaciones periódicas o mesadas no reclamadas en los plazos legales, tal como lo ha puntualizado la Corte en varios pronunciamientos<sup>34</sup>, razón por la cual la firmeza de la declaración sí resulta procedente para las mensualidades en las cuales la Administración no inició su actuación dentro del término del artículo 714 del ET*».

Respecto al planteamiento de la UGPP de que frente a la conducta de mora no puede aplicarse el término de firmeza ante la ausencia de autoliquidación, se reitera el criterio expuesto en la sentencia del 3 de marzo de 2022<sup>35</sup>, en la que se consideró que:

*«[...] el procedimiento de revisión contenido en el artículo 714 del Estatuto Tributario es compatible con el procedimiento de modificación oficial de las liquidaciones privadas de aportes parafiscales pues los dos están dirigidos a corregir los errores en que el contribuyente haya podido incurrir en su liquidación privada.*

*Para el caso de los aportes al Sistema de Protección Social dichos errores pueden constituirse en omisión de afiliaciones o del pago de los aportes respecto de un empleado o yerros en la determinación de los valores<sup>36</sup>.*

*En ese sentido, la Sala debe aclarar que finalmente lo que se controvierte son las planillas PILA presentadas por la actora en los periodos objeto de discusión y las omisiones y ajustes por mora que propone la administración son respecto de pagos por distintos conceptos que integran la autoliquidación y no por omisión en la presentación de las planillas o porque estas no se hayan presentado en tiempo, de modo que el argumento de firmeza también es aplicable a estos casos».*

Ahora bien, en relación con la solicitud de la aplicación del principio de favorabilidad para los trabajadores, consagrado en el artículo 53 de la Constitución Política, la Sala advierte que este se materializa «*en aquellos casos en que surge duda en el operador jurídico sobre cuál es la disposición jurídica aplicable al momento de resolver un asunto sometido a su conocimiento, al encontrar que dos o más textos legislativos vigentes al momento de causarse el derecho, gobiernan la solución del caso concreto*»<sup>37</sup>, debiendo optarse por la que sea más favorable a los intereses del trabajador. De suerte que, sus efectos tendrán incidencia en las relaciones jurídico sustanciales en las que esté involucrado el trabajador, lo que no ocurre en este asunto, pues se está frente a obligaciones de naturaleza tributaria, cuyo cumplimiento no está en cabeza del trabajador sino del empleador.

Por los anteriores motivos, la Sala concluye que no le asiste razón a la UGPP al pretender, en este caso concreto, sustraerse de la aplicación del término de firmeza a las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social, y comoquiera que no se cuestionó el conteo del término que realizó el *a quo*, lo procedente es confirmar la declaratoria de firmeza de los periodos de enero a diciembre de 2011.

<sup>33</sup> Cfr. sentencias del 30 de septiembre de 2021, Exp. 25313 y del 3 de marzo de 2022, Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García, y, del 23 de junio de 2022, Exp. 24961, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>34</sup> C-320 de 1998, C-198 de 1999, C-624 de 2006, SU-430 de 1998, T-724 de 2007, T-456 de 2013 y SU-567 de 2015, entre otras.

<sup>35</sup> Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García. Reiterado en sentencias del 16 de junio de 2022, Exp. 26018, del 28 de julio de 2022, Exp. 26192 y, del 20 de octubre de 2022, Exp. 26671, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>36</sup> Cita: Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado, Exp. 24348, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>37</sup> Corte Constitucional, sentencia T-730 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.



En consecuencia, continúa el análisis de la Sala respecto de los otros cargos de apelación, cuyos efectos, en caso de resultar alguno procedente, se limitarán a los restantes periodos fiscalizados, valga decir, de enero a diciembre de 2013, porque frente a los otros (enero a diciembre de 2011), operó la firmeza.

## 2. Inclusión en el IBC de la bonificación por rendimiento laboral y los aportes voluntarios a pensión

### 2.1. Bonificación por rendimiento laboral

El tribunal consideró que la **bonificación por rendimiento laboral** es un beneficio pactado contractualmente como no salarial y, por ende, está sujeto al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, como lo decidió la UGPP en los actos demandados, proceder que, a su juicio, se ajusta a las normas laborales que definen la naturaleza de los pagos y el citado tope legal.

En el recurso de apelación, la parte actora precisó que «*las bonificaciones habituales extralegales sobre las que se convino que no constituyen salario, no son base para la liquidación de los parafiscales*»<sup>38</sup> y tampoco se someten al límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, razón por la cual, la bonificación por rendimiento laboral es un pago no constitutivo de salario que no integra el IBC y no está sujeto al tope del 40%. Agregó que la UGPP debe probar que dichas bonificaciones son salario y hacen parte del IBC.

En la liquidación oficial demandada, la UGPP se refirió a la naturaleza salarial de la bonificación por rendimiento laboral, en los siguientes términos<sup>39</sup>:

*«Bonificaciones salariales según UGPP (Bonificación rendimiento laboral y Bonificación metas específicas).*

*El investigado allegó a la presente fiscalización su nómina de salarios y/o contabilidad en la cual reportó los pagos denominados “Bonificación rendimiento laboral” y “Bonificación – metas específicas”, pagos que fueron considerados en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir, como salariales para efectos de aportes al Sistema de la Protección Social, de conformidad con las pruebas obrantes en el expediente.*

[...]

*Adicionalmente, se resalta que, es el mismo aportante quien describe los pagos correspondientes a “Bonificación - Rendimiento Laboral” como un beneficio “OTORGADO A LOS COLABORADORES POR UNA LABOR SOBRESALIENTE” y la “Bonificación – Metas específicas” como aquel “OTORGADO A LOS COLABORADORES POR CUMPLIMIENTO DE PROYECTOS” afirmaciones que nos llevan a concluir que los precitados conceptos de pago son una contraprestación directa de los servicios que prestan los trabajadores.*

*Al respecto conviene reiterar que de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo “Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte...”*

<sup>38</sup> Página 33 del recurso de apelación de la parte demandante.

<sup>39</sup> Fls. 76 a 77 c.p. 1.



Resulta entonces, que si en el caso concreto los pagos denominados por el aportante como “Bonificación Rendimiento Laboral” y “Bonificación – Metas específicas” son pagados – según indica la propia empresa – “**POR UNA LABOR SOBRESALIENTE**” y “**POR CUMPLIMIENTO DE PROYECTOS**”, se desvirtúa que corresponda a un pago por mera liberalidad otorgado por el empleador, por cuanto significa esto, que dicho pago tiene como causa inmediata el servicio prestado, teniendo en cuenta que lo que se pretende es premiar un esfuerzo adicional a la labor del trabajador, pero desplegado en desarrollo de la actividad para la cual fue contratado. En contraste si el pago tuviera un propósito distinto al de retribuir directa e inmediatamente la actividad, tarea o labor del trabajador no constituirá salario, y tal situación debería haber sido probada por el aportante, lo que no sucedió.

[...]

Así las cosas, teniendo en cuenta que el investigado no demostró que el pago resulta ajeno a la actividad laboral y por el contrario, al evidenciarse la finalidad del pago y lo manifestado en el desarrollo del proceso de fiscalización, es claro para esta Unidad que, dichos pagos son otorgados como un reconocimiento a la gestión del trabajador, es decir que es una forma más de retribuir el servicio, por tanto, son pagos de carácter salarial que deben ser tenidos en cuenta en el IBC para el pago de aportes al Sistema de la Protección Social y Parafiscales [...]» [Negrilla y subraya original].

De modo que, en la liquidación oficial la entidad demandada catalogó como salarial la **bonificación por rendimiento laboral**, teniendo en cuenta que según lo manifestó el mismo aportante, se pagaba a los colaboradores por una labor sobresaliente, es decir, que se trataba de una forma de retribuir directamente el servicio y, por lo tanto, debía integrar la base gravable. Además, enfatizó que la sociedad no demostró que el pago resultaba ajeno a la actividad laboral.

Por su parte, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la UGPP se refirió frente al citado emolumento de la siguiente forma<sup>40</sup>:

**«5.8.1. De los pagos por concepto de “Bonificación por rendimiento laboral” y “Bonificación metas específicas”**

En la liquidación oficial estos conceptos de pago fueron agrupados bajo el nombre “Bonificaciones salariales según UGPP” y se indicó que debían ser considerados como salariales según las explicaciones dadas por la empresa al ser sumas otorgadas a sus trabajadores por “... UNA LABOR SOBRESALIENTE” y “... POR CUMPLIMIENTO DE METAS”, manifestaciones que consideró suficientes para concluir que son una contraprestación directa de los servicios prestados por los trabajadores. En el archivo Excel adjunto a la liquidación oficial se lograron identificar 69 trabajadores con pagos por estos conceptos.

Teniendo en cuenta que la empresa afirmó reconocer estas sumas por mera liberalidad y haberlas pactado como no salariales con sus empleados, el Despacho profirió el Auto ADC No. 173 del 1 de marzo de 2016, con el fin de solicitar a la sociedad impugnante pruebas del carácter no salarial de los pagos.

En respuesta entregada mediante los radicados [...] PROTELA S.A. aportó copia de contratos de trabajo y otrosíes los cuales una vez revisados, permitieron confirmar la existencia de los siguientes pactos de exclusión salarial:

[...]

De las anteriores cláusulas encuentra el Despacho que las sumas por concepto de “Bonificación por rendimiento laboral” y “Bonificación metas específicas”, fueron válidamente sometidas a pactos de exclusión salarial.

<sup>40</sup> Fls. 103 vto. a 105 vto. c.p. 1.



[...]

*Por lo expuesto, esta Dirección concluye que los pagos por concepto de “Bonificación por rendimiento laboral” y “Bonificación metas específicas”, fueron válidamente sometidos a un pacto de desalarización y, en consecuencia, deben hacer parte de la base para el cálculo de aportes con destino a Salud, Pensión y Riesgos Laborales, siempre y cuando se cumplan los presupuestos del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010».*

De lo anterior se tiene que la UGPP, al resolver el recurso de reconsideración, previa validación de las pruebas recaudadas (contratos de trabajo y otrosíes), reconoció que las partes de la relación laboral suscribieron pactos en los que desalarizaron las **bonificaciones por rendimiento laboral**, motivo por el cual, cambió su postura y, en lugar de incluirlas totalmente en el IBC, decidió someterlas a la aplicación del límite del 40% que prevé el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

En ese contexto, el análisis de la Sala se centrará en determinar, si como lo sostiene la parte demandante, cuando se pacta que un pago no constituye salario este no integra el IBC y tampoco se somete el tope del 40%, o si, por el contrario, como lo afirma el tribunal y la UGPP, el beneficio pactado contractualmente como no salarial se sujeta el referido límite.

Para resolver, la Sala pone 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 y, (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<sup>41</sup>.

La Sección ha considerado 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 que lo que no tiene ese carácter en los términos del artículo

<sup>41</sup> Este último numeral incluido al artículo 128 del CST por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990



128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021<sup>42</sup>, 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 [...]*

*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 referida sentencia de unificación se hizo mención a los pronunciamientos de la Corte Constitucional<sup>43</sup> y de la Corte Suprema de Justicia<sup>44</sup> sobre lo que constituye salario, enfatizando que *«no todo pago que recibe el trabajador constituye salario, sino que para determinar su carácter, no basta con que se entregue de manera habitual o que sea una suma fija o variable, sino que se debe examinar si su finalidad es remunerar de manera directa la actividad que realiza el asalariado».*

Por consiguiente, más allá de la habitualidad y lo fijo o variable que sea el monto del pago, lo determinante para que este pueda considerarse salarial o no, es verificar si retribuye o no el servicio prestado por el trabajador al empleador.

Ahora, en cuanto al alcance de los acuerdos entre las partes de la relación laboral para que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario (última parte del artículo 128 del CST), la Sección<sup>45</sup> ha señalado que *«la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino de si, por su esencia, constituye o no retribución del servicio prestado»* y, además, *«no se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores».*

En la regla número 2 de la sentencia de unificación se estableció que *«[e]n 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»* y se enfatizó que la consecuencia del referido acuerdo es que *«**para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización**»* [negrilla original]. Dicho de otra forma, se permite que factores que son salario y que regularmente integrarían la base gravable, puedan excluirse de la misma, sin que cambie su naturaleza.

Sobre la carga de la prueba en materia de aportes al sistema de la protección social y la connotación salarial o no de los pagos, en la aludida sentencia de unificación se estableció en la regla número 5 que *«[l]os 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*

<sup>42</sup> Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.

<sup>43</sup> Sentencia C-521 de 1995.

<sup>44</sup> Sentencias del 6 de agosto de 2019 (Rad. 64391), del 4 de febrero de 2020 (Rad. 67122) y del 14 de octubre de 2020 (Rad. 84485).

<sup>45</sup> Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



*incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes».*

Tratándose de la formalidad y prueba del pacto de desregularización salarial, para la Sección<sup>46</sup>, *«si bien el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo exige un acuerdo expreso, no quiere decir que se requiera de fórmula sacramental o escrita, porque nada impide que el pacto expreso pueda ser verbal. Sobre el particular, en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185 C.P. Milton Chaves García, esta Sección, al precisar el alcance y contenido del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, estableció como regla número 4 que el pacto “debe estar probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes”».*

Lo referente al acuerdo en el que se decide excluir de la base gravable un pago salarial, debe interpretarse en sintonía con el límite de pagos no salariales previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, según el cual, *«para los efectos relacionados con los artículos 18 [subsistema de pensión] y 204 [subsistema de salud] de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración».*

Como se explicó en la sentencia de unificación, el propósito del legislador con la citada norma *«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 ese sentido, el límite del 40% será aplicable a los pagos que siendo salariales las partes deciden excluirlos de la base gravable, y no a los emolumentos que por disposición legal no son salariales, pues estos por no remunerar el servicio no integran la base de cuantificación.

Del anterior análisis se pueden extraer las siguientes reglas: (i) el carácter salarial o no de un pago no está sujeto al acuerdo entre las partes, tampoco a su habitualidad, sino a la verificación de si retribuye directamente o no el servicio, (ii) las partes pueden pactar que un pago salarial no integre el IBC, lo que no implica que se cambie su naturaleza, (iii) el acuerdo debe estar acreditado por cualquiera de los medios de prueba, es decir, que no se requiere indispensablemente que sea escrito y (iv) los pagos que se pactan como no salariales no pueden exceder el límite del 40% del total de la remuneración.

En el presente asunto, la discusión de la parte apelante se concreta en que, a su juicio, si las partes deciden celebrar acuerdos de desregularización salarial, el emolumento que se somete al convenio dejará de integrar la base gravable de aportes en su totalidad, pues no estará sometido al límite del 40% que señala el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

No es objeto de debate la eficacia y validez de los contratos y otrosíes suscritos entre Protela SA y los trabajadores, pues aquellos fueron tenidos en cuenta por la UGPP al momento de resolver el recurso de reconsideración, producto de lo cual, cambió la postura inicial contenida en la liquidación oficial de incluir el 100% del pago en el IBC,

<sup>46</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25124, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



para en su lugar, adicionar solo la porción que superara el tope del 40% del total de la remuneración. Tampoco hay controversia sobre la naturaleza salarial de la **bonificación por rendimiento laboral**, pues en la liquidación oficial se consideró, a partir de la información de nómina de la aportante, que se pagaba a los colaboradores por la labor sobresaliente en el ejercicio de sus funciones, afirmación que no fue desvirtuada en esta instancia.

Del recuento normativo y en aplicación de las reglas de unificación, la Sala considera que no le asiste razón a la parte demandante, pues por tratarse la **bonificación por rendimiento laboral** de un pago de naturaleza salarial que las partes decidieron desalarizar (como consta en los contratos y otrosíes), está sometido a la aplicación del límite del 40%. En consecuencia, **no prospera** el cargo de apelación analizado.

## 2.2. Aportes al fondo de pensiones voluntarias

El tribunal sostuvo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración los **aportes voluntarios a pensión** se tuvieron como no salariales sujetos al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, proceder que, a su juicio, cumple con las disposiciones legales sobre la materia. Por ese motivo, negó el cargo.

La parte actora, ahora apelante, cuestiona la decisión del *a quo*, bajo el argumento que el monto mensual de aportes voluntarios que se consigna al plan institucional, conformado por el ahorro del participante más la contribución del patrocinador, no constituye un ingreso real para el trabajador, porque la disponibilidad de los recursos está limitada por la reglamentación del programa. En esa medida, por no constituir pagos salariales, no integran la base gravable y no están sujetos al límite del 40%.

La UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, sobre los aportes voluntarios a pensión, consideró lo siguiente<sup>47</sup>:

*«En el presente asunto se observa que los aportes voluntarios a Pensión fueron considerados como salariales sin verificarse el cumplimiento de algunos de los requisitos previstos en la mentada norma, por tanto, no era posible darles esa connotación por el solo hecho de no aportar la empresa pruebas relacionadas con la existencia del fondo de pensiones y su autorización por parte de la Superintendencia Financiera, así como de la existencia de un plan institucional y la adhesión al mismo por parte de la empresa.»*

*Teniendo en cuenta que en esta oportunidad la empresa aportó copia del plan institucional junto con la prueba de la existencia de la constitución del fondo de pensiones protocolizado mediante escritura pública, autorización por parte de la Superintendencia Financiera, contrato de adhesión al plan institucional, cartilla plan institucional y relación de los afiliados al plan institucional, el Despacho procederá a desmarcar el carácter salarial de los pagos por concepto de aportes voluntarios a Pensión, lo anterior por cuanto la Subdirección de Determinación de Obligaciones supeditó la connotación no salarial del pago a la entrega de las citadas pruebas.*

[...]

*Es de aclarar que a pesar de ser considerados como no salariales los pagos por concepto de aportes voluntarios a pensión, estas sumas harán parte de la base de cotización en los términos del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, según lo explicado en el numeral 5.8.1 de este acto administrativo».*

<sup>47</sup> Fl. 106 c.p. 1.



De manera que, la entidad reconoció que la sociedad aportante acreditó los requisitos que se exigen para calificar como no salariales los aportes voluntarios a pensión (existencia de la constitución del fondo, plan institucional, autorizaciones, contratos de adhesión, relación de afiliados, etc.), sin embargo, decidió someterlos a la aplicación del límite del 40% que prevé el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Para resolver, se precisa que los aportes a pensión pueden ser de dos formas: obligatorios y/o voluntarios, los primeros por disposición legal deben hacerse a cualquiera de los dos regímenes que consagra el artículo 12 de la Ley 100 de 1993 (régimen solidario de prima media con prestación definida o régimen de ahorro individual con solidaridad) y, los segundos, originados en la decisión de la persona, a los fondos voluntarios de pensiones o a los seguros privados de pensiones.

Los fondos voluntarios a pensiones, que son los que interesan en el presente asunto, «no hacen parte del sistema general de pensiones, sino que, como su nombre lo indica, constituyen ahorros que las personas realizan en forma voluntaria para complementar la pensión y de los cuales pueden disponer libremente»<sup>48</sup>.

El Decreto 2513 de 1987 (art. 1) definió el «plan de pensiones» como el «acuerdo por el cual se establece la obligación de contribuir a un Fondo de Pensiones de Jubilación e Invalidez y el derecho de las personas, a cuyo favor se celebra, de percibir una prestación en la forma prevista por este Decreto».

El mismo decreto en el artículo 2 precisó que el «fondo de pensiones» es «el conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del mismo y sus rendimientos que son administrados por una compañía de seguros, una sociedad fiduciaria o un banco, a través de su sección fiduciaria, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez».

Según el artículo 3 *ibídem*, son «**entidades patrocinadoras**» las «empresas, sociedades, sindicatos, asociaciones o gremios que participan en la creación o desarrollo del plan», son «**partícipes**» las «personas naturales en cuyo interés se crea el plan» y, «**beneficiarios**» las «personas naturales que tienen derecho a percibir las prestaciones establecidas en el plan».

El artículo 6 del citado decreto<sup>49</sup> clasificó los planes de pensiones, así:

*a. De prestación definida. Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de las prestaciones a percibir por los beneficiarios.*

*b. De contribución definida. Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de los aportes de las patrocinadoras y, en su caso, de los partícipes en el plan.*

*c. Mixtos. Aquellos cuyo objeto es simultáneamente la cuantía de las prestaciones y de los aportes.*

*Los planes de pensiones de jubilación e invalidez pueden ser también:*

*1. Abiertos. Aquellos a los cuales pueden vincularse como partícipe cualquier persona natural que manifieste su voluntad de adherir al plan.*

<sup>48</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, sentencia del 11 de agosto de 2021, Exp. SL4328-2021, Radicación nro. 75825, M.P. Iván Mauricio Lenis Gómez.

<sup>49</sup> En iguales términos el artículo 173 (numeral 2) del Decreto Ley 663 de 1993 – Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.



2. *Institucionales. Aquellos de los cuales sólo pueden ser partícipes los trabajadores o los miembros de las entidades que los patrocinen».*

El artículo 10 *ibídem*<sup>50</sup>, prevé que el plan de pensiones de jubilación e invalidez debe contener:

- «1. *Las condiciones de admisión de los partícipes.*
2. *El monto del aporte de la patrocinadora y, si es del caso, de los partícipes.*
3. *Las reglas para el cálculo de las prestaciones y, si esas son reajustables, los mecanismos de reajustes.*
4. *Las condiciones para la pérdida de la calidad de partícipe.*
5. *Los derechos del partícipe en caso de retiro del plan antes del cumplimiento de las condiciones previstas para tener derecho a las prestaciones establecidas en el mismo.*
6. *Los demás derechos y obligaciones de los partícipes.*
7. *Las reglas para trasladar los derechos consolidados del partícipe a otro plan.*
8. *El Fondo de Pensiones a través del cual se desarrollará el plan de pensiones.*
9. *Las causas de terminación del plan y las reglas para su liquidación.*
10. *Las reglas para modificar el plan.*
11. *Las demás estipulaciones que determine la Superintendencia Bancaria».*

En ese contexto, precisa la Sala que para que opere la exclusión salarial de los aportes voluntarios a pensión<sup>51</sup>, tratándose de los que se realizan en virtud de un plan de pensiones, deben cumplirse los requisitos previstos en el Decreto 2513 de 1987 (art. 6 y ss.) y en el Decreto Ley 663 de 1993 (art. 173), entre otros, constituirse un plan de pensiones debidamente autorizado por la autoridad competente, en el que se delimiten las obligaciones de las entidades patrocinadoras y de los partícipes, por esa razón, solo los aportes voluntarios a pensiones que se consignen al fondo de pensiones en virtud del referido plan, gozarán del beneficio del carácter no laboral de los valores aportados. No ocurre lo mismo con los aportes voluntarios a pensión que no se realizan en virtud de los referidos planes.

En el presente asunto no se discute la existencia del fondo de pensiones, pues la UGPP reconoció que la sociedad entregó las pruebas sobre el particular, lo que es objeto de controversia en los términos del recurso de apelación formulado por Protela SA, es si los aportes voluntarios a pensión por gozar de exclusión salarial por disposición legal, están sometidos a la aplicación del límite del 40% señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Al respecto, como lo ha considerado la Sección, los pagos que se sujetan al referido tope son aquellos de naturaleza salarial que las partes de la relación laboral pactan que no integrarán la base gravable, pero no los que legalmente no constituyen salario,

<sup>50</sup> En iguales términos el artículo 173 (numeral 4) del Decreto Ley 663 de 1993 – Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

<sup>51</sup> Artículos 4 del Decreto 2513 de 1987 y 169 (numeral 3) del Decreto Ley 663 de 1993.



como ocurre con los aportes voluntarios a pensión. En esa medida, no le asiste razón a la UGPP ni al tribunal al pretender incluir dentro del IBC los aportes analizados.

Por lo tanto, **prospera** el cargo de apelación, en tanto que, los aportes voluntarios a pensión por carecer de naturaleza salarial no conforman la base gravable de las contribuciones al sistema de seguridad social integral.

### 3. Del IBC de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral

El tribunal consideró que, en el caso de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de **salario integral**, los aportes se calculan sobre el 70% de lo devengado, pues el 30% corresponde al factor prestacional, lo anterior, sin perjuicio de que el IBC resulte inferior a los 10 SMMLV. Aclaró que la entidad al resolver el recurso de reconsideración recalculó los aportes de quienes percibieron esta clase de remuneración teniendo en cuenta el 70%.

La parte demandante, ahora apelante, explicó que los aportes de los trabajadores con salario integral se calculan sobre la base conformada por el 70% de lo devengado, y así lo realizó la sociedad. Agregó que «*si bien la UGPP sostiene que “recalculó” los aportes de 49 trabajadores objetados, los ajustes persisten respecto de 10*»<sup>52</sup>, por lo que solicitó que se declare la improcedencia de los mayores valores determinados en relación con estos últimos (no los identificó).

Sea lo primero advertir, que les asiste razón al *a quo* y a la parte actora al señalar que, las cotizaciones de los trabajadores con salario integral se calculan sobre el 70% de la remuneración, dado que el 30% restante es el factor prestacional, independiente de que el IBC resulte inferior a 10 SMMLV, y así lo ha considerado la Sección<sup>53</sup> al señalar que «*[d]e la lectura armónica de los artículos 132 del Código Sustantivo del Trabajo (modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990), 18 de la Ley 100 de 1993, 49 de la Ley 789 de 2002<sup>54</sup> y 5º de la Ley 792 de 2003, y de lo que ha precisado sobre ese tema la Jurisprudencia de esta Sección y la Corte Constitucional<sup>55</sup>, es claro que del 100% de lo que recibe como remuneración el trabajador que ha pactado con su empleador un salario integral, el 30% es factor prestacional que no tiene carácter salarial, y sobre el resto, esto es, sobre el otro 70% se calculará la base de los aportes parafiscales para el Sistema de la Protección Social*».

Sobre la forma de calcular los aportes de las personas que devengaban salario integral en Protela SA, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la UGPP manifestó lo siguiente<sup>56</sup>:

*«En este orden de ideas, el Despacho encuentra que el cálculo de los aportes al Sistema de la Protección Social (salud, pensión, riesgos laborales, SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar) debe hacerse sobre el 70% del salario integral pagado al trabajador. Así pues, se reconsidera la posición sobre el ingreso base de cotización en salario integral a la que hace*

<sup>52</sup> Página 39 del recurso de apelación de la parte demandante.

<sup>53</sup> Sentencia de 24 de octubre de 2019, Exp. 23599, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias del 19 de agosto de 2021, Exp. 23856, y del 23 de junio de 2022, Exp. 24961, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>54</sup> Mediante el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, se interpretó con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, en el entendido “*que la base para efectuar los aportes parafiscales es el setenta por ciento (70%)*”.

<sup>55</sup> Ver sentencia C-988 de 1999, mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequibles el numeral 3º del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, y el inciso sexto del artículo 18 de la Ley 100 de 1993.

<sup>56</sup> Fl. 108 c.p. 1.



referencia la Subdirección de Determinación de Obligaciones con fundamento en una interpretación sistemática de las normas, dada la interpretación con autoridad que efectuó el legislador señalando que los aportes en salarios integrales deben efectuarse sobre el 70% del valor devengado, lo que impone a este Despacho atender favorablemente el argumento de la recurrente y recalcular los ajustes de los trabajadores con esta modalidad salarial, sobre la base estipulada en el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, en concordancia con el artículo 49 de la Ley 789 de 2002 y el artículo 18 de la Ley 100 de 1993.

Por lo anteriormente expuesto, el Despacho recalculó la base de cotización de 49 trabajadores, lo que dio lugar a que se modificaran ajustes según se encuentra descrito en el numeral 6 del presente acto administrativo y en el archivo Excel adjunto al mismo.

**Solamente para 10 empleados los ajustes persistieron al confirmarse cotizaciones por valor inferior por no tenerse en cuenta la totalidad de los factores que hacen parte de la base de cotización» [Se destaca].**

De manera que, la entidad demandada al resolver el recurso de reconsideración, evidenció que la forma en la que había determinado el IBC de los trabajadores con salario integral en la liquidación oficial no correspondía con las previsiones legales en la materia, por lo que procedió a recalcular los aportes de los trabajadores vinculados bajo esa modalidad, eliminando los ajustes.

Ahora, del mismo acto se extrae que, la entidad recalculó la base de cotización de 49 trabajadores, y modificó los ajustes liquidados en el acto inicial, no obstante, confirmó los mayores valores de 10 trabajadores, pero no por aplicación errada de las normas sobre el IBC de los trabajadores con salario integral, sino porque la sociedad aportante no tuvo en cuenta la totalidad de factores que integran la base de cuantificación de las cotizaciones, cuestión no controvertida en sede judicial, razón por la cual, no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados sobre el ajuste confirmado frente a dichos trabajadores.

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

#### **4. Licencias no remuneradas, permisos personales no remunerados y suspensiones**

El tribunal consideró que la demandante pretende que se aplique el inciso segundo del artículo 71 del Decreto 806 de 1998 que se refiere al tratamiento de los aportes cuando se presentan las novedades de licencias o permisos no remunerados y suspensiones en el caso de servidores públicos, además, dicho inciso lo declaró nulo el Consejo de Estado mediante la sentencia del 22 de septiembre de 2010 (Exp. 1067-06, C.P. Gerardo Arenas Monsalve).

Agregó que aplica el inciso primero del mencionado artículo, según el cual, en los casos de licencia no remunerada o suspensión del contrato de trabajo del sector privado, se realizan los aportes a salud y pensión en la proporción del empleador, y de manera voluntaria en la del afiliado. Puntualizó que la norma no establece el tratamiento de las cotizaciones a la ARL, pero como durante esas novedades no se presta el servicio, no deben pagarse.

La parte actora indicó que la UGPP no tuvo en cuenta que según el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, durante los períodos de licencia no remunerada y permisos personales no remunerados no se pagan aportes. Advirtió que en el archivo Excel no



se logró identificar los trabajadores que presentaron la inconsistencia y agregó que la entidad y el *a quo* no valoraron el certificado del revisor fiscal que acredita las cifras pagadas con ocasión de las novedades.

Lo referente a las cotizaciones durante la suspensión temporal del contrato de trabajo está previsto en el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, en los siguientes términos:

**«Artículo 71. Cotizaciones durante el período de huelga o suspensión temporal del contrato de trabajo.** *En los períodos de huelga o suspensión temporal del contrato de trabajo por alguna de las causales contempladas en el artículo 51 del Código Sustantivo del Trabajo, no habrá lugar al pago de los aportes por parte del afiliado, pero sí de los correspondientes al empleador los cuales se efectuarán con base en el último salario base reportado con anterioridad a la huelga o a la suspensión temporal del contrato.*

*En el caso de suspensión disciplinada o licencia no remunerada de los servidores públicos no habrá lugar a pago de aportes a la seguridad social, salvo cuando se levante la suspensión y haya lugar al pago de salarios por dicho período»* [Subraya propia].

Lo primero que se advierte es que los apartes subrayados se declararon nulos por esta Corporación mediante la sentencia del 22 de septiembre de 2010<sup>57</sup>, de suerte que, solo se mantiene vigente el inciso primero de la norma, según el cual, en los períodos de suspensión temporal del contrato de trabajo no hay lugar al pago de los aportes por parte del trabajador, pero sí del porcentaje que corresponde al empleador con base en el último salario reportado con anterioridad a la novedad.

Ahora, el artículo 51 del CST enumera las causales de suspensión del contrato de trabajo, así:

**«Artículo 51. Suspensión:**

*El contrato de trabajo se suspende*

[...]

*4. Por licencia o permiso temporal concedido por el empleador al trabajador o por suspensión disciplinaria.*

[...].»

Teniendo en cuenta lo anterior, no le asiste razón a la parte actora al pretender sustraerse de la obligación de realizar aportes durante los períodos de suspensión del contrato de trabajo por licencia o permiso temporal, pues el artículo 71 del Decreto 806 de 1998, contrario a lo afirmando por la parte actora, prevé la obligación de pagar las cotizaciones en el porcentaje que le corresponde al empleador mientras dure la novedad.

En cuanto a la prueba, que según la apelante no fue valorada en sede administrativa ni judicial –certificado del revisor fiscal–, es preciso mencionar que, comoquiera que la controversia entre las partes está relacionada con la obligación de realizar aportes durante los períodos de suspensión del contrato de trabajo (licencia o permiso temporal), mas no con su cuantía, dicho medio de prueba carece de aptitud para

<sup>57</sup> Sentencia del 2 de septiembre de 2010, Exp. 1067-06, C.P. Gerardo Arenas Monsalve.



relevar a la parte actora del cumplimiento de la obligación establecido en el artículo 71 del Decreto 806 de 1998.

En este orden de ideas, **no prospera** el cargo de apelación.

## 5. IBC de aportes al sistema de la protección social en el caso de vacaciones disfrutadas

El numeral 1 del artículo 186 del CST, prevé que *«[l]os trabajadores que hubieren prestado sus servicios durante un año tienen derecho a quince (15) días hábiles constitutivos de vacaciones remuneradas»*.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, dispone que *«[l]as cotizaciones durante 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 cuanto a la base de liquidación de los aportes al sistema parafiscal (SENA, ICBF y CCF), el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, establece que *«[s]e entiende por nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por **descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales**»*.

De lo anterior se concluye que, cuando las **vacaciones son disfrutadas** por el trabajador, se deben realizar los pagos a los subsistemas de salud y pensión, para lo cual debe observarse el IBC anterior al inicio del descanso, y no se hacen aportes a la ARL ante la ausencia de riesgo asegurable; y en el caso de aportes parafiscales, la suma pagada por las vacaciones debe incluirse en la base para su cálculo pues dichos pagos integran la nómina mensual de salarios.

Ahora, la parte apelante sostuvo que es errado entender que durante las vacaciones las cotizaciones se causen por 30 días. Además, el IBC por los períodos de vacaciones se tiene que determinar como lo establece el artículo 192 del CST, y no con el Decreto 806 de 1998, pues es una norma de inferior jerarquía.

Al respecto, como lo consideró la Sección en la sentencia del 30 de junio de 2022<sup>58</sup>, el mes laboral para efectos fiscales se compone de 30 días, sin perjuicio de que algunos tengan 28 o 29 días (febrero), o 31 días (enero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre o diciembre).

Al respecto, debe señalarse que si en un período (mes) unos días son laborales y otros de descanso, los aportes se causaran por la totalidad de días del mes (30), según la base gravable que corresponda, para los días laborales será lo recibido como remuneración por el servicio prestado, mientras que, por los días de descanso, se tendrá en cuenta el IBC del mes anterior al de su inicio, lo que debe constatarse en cada caso particular, por lo que el argumento, en los términos planteados por la parte actora no es de recibo.

<sup>58</sup> Exp. 24815, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la que se reiteró la sentencia de la Sección Segunda de esta Corporación, expedida el 4 de marzo de 1999, Exp. 12503, C.P. Silvio Escudero Castro.



Advierte la Sala que, en este asunto no aplica el artículo 192 del CST, como lo pretende la demandante, pues este regula la remuneración del descanso ordinario, lo que no se puede confundir con la base gravable para este tipo de novedades, en tanto que la misma está prevista en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998<sup>59</sup>, proferido por el Presidente de la República en uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial la contenida en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, literal k) del artículo 1 de la Ley 10 de 1990, los artículos 154, 157 y 159 de la Ley 100 de 1993 y 23 de la Ley 344 de 1996, sin que la Sala evidencie razones para prescindir de su aplicación, razón suficiente para que no prospere el cargo de apelación.

## 6. De la sanción por inexactitud

Para la parte actora, no existe conducta sancionable porque en las planillas PILA no se omitieron ingresos y, por el contrario, es evidente el error de apreciación o la diferencia de criterios entre la UGPP y la sociedad aportante, razón por la cual, no es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

En los actos enjuiciados, la UGPP impuso la sanción por inexactitud prevista en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 (60% de la diferencia entre el valor a pagar determinado y el inicialmente declarado), comoquiera que se notificó liquidación oficial en la que se determinó el valor a pagar a cargo del obligado por concepto de aportes, y la liquidó en cuantía de \$84.054.120<sup>60</sup>.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 5 de mayo de 2022<sup>61</sup>, «*si bien la sanción de que trata el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 resulta independiente y autónoma de la establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sala ha considerado que “Aunque el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 no prevé la “diferencia de criterios sobre el derecho aplicable” como causal eximente de las sanciones previstas en dicha norma, ello no excluye que sobre estas pueda predicarse el “error sobre el derecho aplicable”, que pueda exonerar de la sanción al sujeto pasivo. Lo anterior, por cuanto, como lo ha señalado la Sala, ese error constituye “una figura insita en el contenido de las disposiciones punitivas”, como garantía del debido proceso*»<sup>62</sup>».

Se advierte que, en el presente caso, no se trata de la existencia de un error sobre el derecho aplicable, pues los ajustes se produjeron por la inobservancia de las normas que regulan la integración de la base gravable, la naturaleza salarial de algunos pagos, la aplicación del límite del 40% y la obligación de cotizar durante la suspensión del contrato de trabajo. Por lo tanto, **no prospera** el cargo de apelación relacionado con la sanción por inexactitud. Sin embargo, la misma se deberá disminuir de forma proporcional a los aportes que en esta providencia se declararon como improcedentes.

En conclusión, se concuerda con el tribunal en que en este asunto procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (ordinal primero), pero es del caso,

<sup>59</sup> Por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional.

<sup>60</sup> Según la Resolución nro. RDC 302 del 14 de junio de 2016. Fl. 112 vto. c.p. 1.

<sup>61</sup> Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>62</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de Unificación del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



conforme a lo analizado en esta providencia, modificar el restablecimiento del derecho (ordinal segundo), en tanto que prosperó de manera parcial el recurso de apelación presentado por la parte actora. Así las cosas, se le ordenará a la UGPP que en la liquidación que practique, además de tener en cuenta lo ordenado por el *a quo* en los literales a), b) y c) de dicho ordinal, elimine los mayores valores determinados por inexactitud al incluir en el IBC los aportes voluntarios a pensión (literal d) y disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes (literal e). En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

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 26 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", el cual queda así:

**SEGUNDO:** *A título de restablecimiento del derecho:*

- a) **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones presentadas por el periodo de enero a diciembre de 2011.
- b) **ORDENAR** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP- proceda a la liquidación de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social a cargo de PROTELA S.A., únicamente por el periodo de enero a diciembre de 2013.
- c) **ORDENAR** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –UGPP- proceda a realizar una nueva liquidación en la que se valore la fecha de ingreso de los 44 aprendices (relacionados en el cuadro aprendices), determinando los días efectivamente laborados y el IBC correspondiente. En razón de la liquidación ordenada, deberá ajustarse la correspondiente sanción por inexactitud; precisando que si con la liquidación efectuada se genera un pago en exceso a favor de PROTELA S.A., la UGPP debe proceder a su devolución en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.
- d) *Elimine los mayores valores determinados por inexactitud al incluir en el IBC los aportes voluntarios a pensión.*
- e) *Disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes.*



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01895-01 [26130]  
Demandante: PROTELA SA

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**