



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00884-01 (26029)
Demandante: Unilever Andina Colombia Ltda.
Demandada: UGPP

Temas: Aportes. Pensiones. Base gravable. Bonificaciones. Pacto de desalarización.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 13 de agosto de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 887):

Primero: Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. RDO 2017-00080 de 31 de enero de 2017 proferida por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho ordénese a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP que realice una nueva liquidación teniendo en cuenta las siguientes modificaciones: (i) frente al subsistema de pensiones del trabajador [nombre] deberá modificar el ajuste del mes de julio de 2013 en el sentido de realizar el ejercicio únicamente con 22 días laborados, (ii) respecto de la trabajadora [nombre] deberá liquidar nuevamente la glosa de julio de 2013 en el subsistema de pensión tomando para el cálculo únicamente 27 días laborados y, por último, deberá (iii) efectuar una nueva liquidación de los ajustes retirando la marca de salarial de los pagos denominados bono por resultado, bonificación por reemplazo a cargo mayor nivel y *annual bonus* para incluirlos y liquidarlos dentro del límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Todo lo anterior deberá ser tenido en cuenta por la administración para hallar el valor de las sanciones en las correspondientes proporciones de las modificaciones efectuadas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial nro. RDO 2017-00080, del 31 de enero de 2017, la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes a pensiones, presentadas por la actora para todos los periodos de 2013, e impuso las sanciones por omisión e inexactitud (ff. 128 a 176). Con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa.

ANTECEDENTES PROCESALES



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 a 6):

3.1. Pretensiones principales

3.1.1. Declarar la nulidad plena de la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-00080 del 31/01/2017, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP por omisión en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Protección Social, mora e inexactitud en la presentación de las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Protección Social por los periodos de enero a diciembre de 2013 en pensiones.

3.1.2. Declarar que antes de la expedición de la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-00080 del 31/01/2017, Unilever Andina Colombia Ltda., cumplió con la legislación correspondiente y se encontraba a paz y salvo por concepto de afiliación y pago de aportes al Sistema de Protección Social por todos sus trabajadores a través de las autoliquidaciones de las cotizaciones respectivas, por los periodos de 01 enero al 31 de diciembre de 2013.

3.1.3. Condenar a título de restablecimiento del derecho, a la entidad UGPP a devolver a Unilever Andina Colombia Ltda., el valor de los montos que llegare a pagar como aportes a las entidades integrantes del Sistema de Protección Social en estricto cumplimiento de la resolución acusada, debidamente actualizados con el IPC, entre la fecha en que se realice el pago y la fecha en que la devolución pretendida se haga efectiva, con sus respectivos intereses.

3.1.4. Condenar a título de restablecimiento del derecho a la UGPP a que se indemnice todo otro daño o perjuicio que se haya causado a Unilever Andina Colombia Ltda., con ocasión de la expedición y vigencia del acto administrativo atacado que se demuestren en el proceso.

3.1.5. Condenar en costas a la entidad demandada.

3.1.6. Ordenar que la sentencia que ponga fin al presente proceso judicial se le dé cumplimiento en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

3.2. Pretensión primera subsidiaria

3.2.1. Reliquidar y ajustar los cálculos realizados en la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-00080 del 31/01/2017 por omisión en la afiliación y pago de los aportes al Sistema de Protección Social, mora e inexactitud en la presentación de las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos de enero a diciembre de 2013 en pensiones y se sanciona por omisión e inexactitud por los periodos enero a diciembre de 2013 por Unilever Andina Colombia Ltda., contenidos en los elementos de prueba aportados al proceso.

3.2.2. Declarar a título de restablecimiento del derecho, que Unilever Andina Colombia Ltda., no ha incurrido en mora, omisiones e inexactitudes endilgadas por la UGPP en la Liquidación Oficial nro. RDO-2017-00080 del 31/01/2017, respecto de la afiliación y pago de aportes al Sistema de Protección Social por todos sus trabajadores a través de las autoliquidaciones de las cotizaciones respectivas a dicho sistema, por los periodos comprendidos entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2013...

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 53 y 83 de la Constitución; 683 y 684 del ET; 14 y 15 de la Ley 50 de 1990; 18 de la Ley 100 de 1993; 156 de la Ley 1151 de 2007; 42, 137 y 138 del CPACA; 179 de la Ley 1607 de 2012; 70 y 71 del Decreto 806 de 1998 y; 1.º del Decreto 169 de 2008, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 16 a 55):

Se opuso a los ajustes por omisión y mora, argumentando que respecto de dos empleados

realizó los aportes glosados y frente a otros cinco probó que eran improcedentes los aportes porque se trataba de practicantes universitarios. También discutió las glosas por inexactitud, porque los pagos correspondientes a «*bonos por resultados*», «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» y «*annual bonus*» carecían de connotación salarial y, como tal, no hacían base para los aportes. Al efecto, explicó que pactó con sus trabajadores la desalarización de esos rubros, además puntualizó que no retribuían el servicio prestado, sino que, se pagaban por el cumplimiento de metas corporativas sin considerar resultados individuales y; el segundo, como gratificación con los empleados que ocupaban el cargo de un superior, al margen de su desempeño. De otra parte, sostuvo que la demandada erró al determinar el IBC (ingreso base de cotización) durante los periodos de vacaciones, puesto que consideró para tal efecto los pagos que recibieron los empleados en el mes de inicio del descanso. También, al omitir determinar la base gravable máxima (*i.e.* 25 SMLMV) en forma proporcional a los días laborados, al exigir el pago de ajustes que fueron corregidos y al añadir a la base gravable pagos que no se efectuaron a los trabajadores. Por último, se opuso a las sanciones por omisión e inexactitud, ya que no incurrió en los hechos infractores y que, en todo caso, se configuró la causal exculpatoria del error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 727 a 751), para lo cual, defendió los ajustes por omisión y mora, toda vez que su contraparte no realizó los aportes de uno de los dos trabajadores que identificó y, para el otro los reportó con una cédula errada. También porque omitió acreditar que los cinco empleados eran practicantes universitarios para los periodos respecto de los cuales se establecieron los ajustes. De otra parte, alegó que era competente para clasificar las bonificaciones como pagos salariales gravados, cuando remuneraran el servicio prestado (artículo 156 de la Ley 1151 de 2007). Precisó que, en el *sub lite*, la demandante no acreditó la connotación extrasalarial de los «*bonos por resultados*», las «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» y el «*annual bonus*». En cambio, pudo establecer su naturaleza salarial, al verificar que se pagaron como reconocimiento al esfuerzo de los empleados para el desarrollo de sus funciones. Adicionalmente, defendió el cálculo de la base de los aportes durante las vacaciones. Negó que el IBC máximo fuera proporcional a los días laborados, así como haber añadido pagos que no percibieron los empleados. Finalmente, defendió las sanciones impuestas en los actos enjuiciados.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin dictar condena en costas (f. 887), porque, si bien avaló las glosas por omisión y mora, consideró que debían ajustarse las de dos empleados para los que se habrían determinado aportes respecto de días durante los cuales seguían vinculados en calidad de practicantes universitarios. También porque juzgó que la demandante acreditó que las bonificaciones debatidas carecían de connotación salarial pues su finalidad era diferente a la remuneración del servicio. Así, precisó que, como lo indicó la demandante, el «*bono por resultados*» se pagó ocasionalmente por el cumplimiento de las metas corporativas de la compañía, la «*bonificación por el remplazo de un cargo de mayor nivel*» se reconoció solo a los empleados que ocuparon provisionalmente algún cargo de un superior y, el «*annual bonus*» era un pago por las metas reconocido a favor de los trabajadores extranjeros. Además, reconoció que la demandante acordó con sus empleados la desalarización de esos rubros. Por consiguiente, consideró que esos pagos debían excluirse del IBC, sin perjuicio del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. En cambio, encontró que la Administración determinó correctamente las contribuciones para los periodos de



vacaciones. Además, consideró que el IBC máximo se aplicaba en razón del periodo gravable, al margen de los días laborados y, que no se añadieron a la base pagos diferentes de los percibidos. Por último, mantuvo las sanciones impuestas.

Recurso de apelación

El extremo pasivo apeló la decisión de primer grado (ff. 889 a 893), para lo cual censuró que el *a quo* dotara de efectos los acuerdos para la desalarización de los «*bonos por resultados*», «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» y «*annual bonus*», toda vez que, como la finalidad de esos pagos era remunerar el servicio prestado por los trabajadores, eran ineficaces los pactos para su exclusión de la base gravable. Al efecto, defendió que, los rubros debatidos retribuían el servicio, pues la actora aceptó que los pagó por el buen desempeño de los trabajadores.

Alegatos de conclusión

La demandante pidió que se avalaran los pactos de desalarización respecto de los pagos de la litis, conforme con las reglas de unificación dictadas en el fallo del 09 de diciembre de 2021, exp. 25185, CP: Milton Chaves García (índice 19¹). La demandada no presentó escrito de alegatos mediante apoderado autorizado (índice 18)². Por su parte, el ministerio público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia porque se probó la naturaleza extra-salarial de los bonos, así como los acuerdos para su desalarización (índice 20).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas. Así, corresponde establecer si los «*bonos por resultados*», «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» y «*annual bonus*» integraban la base gravable de los aportes a pensiones, habida cuenta de que, al remunerar el servicio prestado eran ineficaces los acuerdos para su desalarización.

2- Sobre los emolumentos discutidos, la apelante defiende que hacían base para los aportes a pensiones porque tenían connotación salarial. Así, aunque acepta que existen pactos de desalarización respecto de esos rubros, se opone a dotarlos de efectos porque su finalidad era remunerar el servicio que prestaban los trabajadores, en tanto se reconocieron por el buen desempeño en el ejercicio de sus funciones. En el otro extremo, la actora defiende su exclusión del IBC de los aportes, puesto que no remuneraban el servicio, sino que se reconocían por el cumplimiento de metas corporativas y el reemplazo temporal de superiores, al margen del desempeño de los empleados. También porque acordó con estos su desalarización. Tesis que avaló el tribunal. Siguiendo esos planteamientos, verifica la Sala que las partes están de acuerdo en que los pagos de la litis se acordaron como carentes de connotación salarial por las partes de la relación laboral. Sin embargo, la demandada se opone a que se dote de efecto a esos acuerdos, toda vez que esos rubros se pagaron por el desempeño de los trabajadores y, por ello retribuían el servicio que estos prestaron. En ese contexto, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá entonces a definir si los «*bonos por resultados*», «*bonificaciones por reemplazo*

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

² Aunque obra expediente memorial presentado en tiempo, la apoderada que lo suscribe no allegó el poder que la autoriza a actuar a nombre de la demandada.



a cargo de mayor nivel» y «*annual bonus*» tienen una naturaleza salarial por ser un pago que remunera el servicio prestado por los trabajadores y, si ello permitía excluirles la connotación extra-salarial acordada por las partes de la relación laboral.

2.1- La presente controversia se decidirá atendiendo a las reglas de unificación dictadas por esta Sección en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García).

2.2- Conforme con el criterio unificado de la Sala, «*el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador*». Frente a los pactos de desalarización, la sentencia de unificación precisó que conciernen a «*factores salariales*» que, «*en virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores*» acuerdan que «*no integren el IBC de aportes*», de manera que «*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*», sino 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*». Esos acuerdos están limitados para los aportes al Sistema de Seguridad Social (i.e. pensiones, salud y riesgos laborales), pues «*el pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración*».

En todo caso, «*si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes*».

2.3- En el acto acusado, la UGPP clasificó los «*bonos por resultados*», las «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» y los «*annual bonus*» como salario, porque la descripción del pago que realizó la actora le permitió inferir que remuneraba el servicio prestado, pues con su pago «*se pretende premiar un esfuerzo adicional a la labor del trabajador, pero desplegado en desarrollo de la actividad para la cual fue contratado*» además, «*se otorgan con el objeto de reconocer y estimular el desempeño y esfuerzo de los trabajadores*» (f. 158). En cambio, la actora precisa que, contrario a lo señalado por su contraparte, esos montos «*se erigen como una forma de hacer partícipes a los trabajadores de los logros colectivos obtenidos por la compañía*» (f. 90), también como reconocimiento por asumir temporalmente cargos de rango superior, sin considerar el desempeño individual de los trabajadores. Finalidad que encontró probada el *a quo* y, no desvirtuó la demandada, que se limitó a reiterar que la descripción del pago que realizó su contraparte le llevó a inferir su connotación salarial.

2.4- Conforme con lo anterior, para la Sala está probado que los pagos de la litis carecen de connotación salarial, porque los «*bonos por resultados*», y los «*annual bonus*» se pagan por el cumplimiento de metas corporativas, más no individuales. Mientras que las «*bonificaciones por reemplazo a cargo de mayor nivel*» buscan reconocer al trabajador que, de forma temporal, se desempeña en un cargo de rango superior. Así, conforme la



descripción que realizó la demandante –que no se objetó por la UGPP–, estos no tienen conexidad inmediata con el rol de un trabajador, pues su reconocimiento no se origina de la tarea particular realizada por este, sino de la decisión del empleador de reconocerlos por las metas corporativas alcanzadas o por el ejercicio de funciones de algún superior (sentencia del 08 de noviembre de 2021, radicación 83694, MP: Ana María Muñoz Segura, CSJ). En consecuencia, no pueden considerarse como remuneratorios, en tanto no constituye una contraprestación del servicio prestado, sino un beneficio extralegal por el cumplimiento de metas no atribuibles al desempeño individual y por asumir funciones de los superiores temporalmente.

2.5- Entonces, según el criterio fijado por la Sala en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021, esos emolumentos no integrarían el IBC de los aportes al SPS de la actora, por cuanto tienen una naturaleza extra-salarial, que no es remuneratoria del servicio prestado (regla de unificación nro. 1). Sin perjuicio de lo anterior, la Sala precisa que, contrario a lo señalado por la apelante única, el pacto de desalarización entre las partes de la relación laboral, sí permite excluirle la connotación de salario a aquellos pagos que serían retributivos del servicio, a efectos de que no integren la base gravable de las contribuciones (regla de unificación nro. 2). En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en ambas instancias, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO