



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., seis (6) de julio de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2018-00292-01 [26326]  
**Demandante:** HOCOL S.A.  
**Demandado:** UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES  
PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL (UGPP)

**Temas:** Contribuciones al sistema de la protección social (enero a diciembre de 2013). Alcance recurso de apelación. Procedimiento de determinación. Pagos no salariales. Límite 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010). Exoneración contribuyentes CREE. Tope IBC 25 SMMLV

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante<sup>1</sup> contra la sentencia del 13 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió<sup>2</sup>:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la **Liquidación Oficial No. RDO-M-358 del 11 de julio de 2016**, mediante la cual se liquidaron los aportes al Sistema de la Protección Social a cargo de **HOCOL S.A.** por los periodos enero a diciembre de 2013; y de la **Resolución No. RDC 467 del 08 de septiembre de 2017**, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se **ORDENA** a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social reliquidar los ajustes por la conducta de inexactitud sobre los trabajadores que percibieron aportes voluntarios a pensión en la misma mensualidad que disfrutaron de vacaciones, teniendo en consideración la liquidación adelantada por el Tribunal, y eliminar los ajustes por mora en el pago de aportes del trabajador **Jorge Eliecer Mogollón Behaine** por el mes de mayo de 2013.

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

**CUARTO:** Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas [...].»

<sup>1</sup> Índice 24 SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>2</sup> Índice 22 SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



## ANTECEDENTES

El 26 de diciembre de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 1002 contra Hocol S.A, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2013. El acto se notificó por correo el 8 de mayo de 2015<sup>3</sup>.

El 6 de octubre de 2015, la citada dependencia profirió ampliación (sin número) al requerimiento para declarar y/o corregir<sup>4</sup>.

El 11 de julio de 2016, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió la Liquidación Oficial nro. RDO-M-358, por las mismas conductas, subsistemas y períodos del requerimiento para declarar y/o corregir, e impuso sanción por inexactitud. El acto se notificó por correo el 15 de julio de 2016<sup>5</sup>.

El 14 de septiembre de 2016, el representante legal de Hocol S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial<sup>6</sup>.

El 8 de septiembre de 2017, el Director de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 467, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y la sanción por inexactitud. Acto que se notificó personalmente el 5 de octubre de 2017<sup>7</sup>.

## DEMANDA

La sociedad Hocol S.A, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

«**1. DECLARAR LA NULIDAD** de los actos administrativos contenidos en:

- La **RESOLUCIÓN No. RDC 467** de fecha 08 de septiembre de 2017, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferida por la Dirección de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y,

- La **LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-M-358** de fecha 11 de julio de 2016, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la misma Entidad.

**2. Se RESTABLEZCA EL DERECHO** a la compañía **HOCOL S.A.**, en el sentido de que se declare que esta no debe pagar las moras e inexactitudes y la sanción por inexactitud en los actos administrativos demandados.

<sup>3</sup> Antecedentes de la Liquidación Oficial nro. RDO-M-358 del 11 de julio de 2016.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> Fls. 29 a 56 c.p.1.

<sup>6</sup> Consideraciones de la Resolución nro. RDC 467 del 8 de septiembre de 2017.

<sup>7</sup> Fls. 8 a 28 y 7 c.p.1.

<sup>8</sup> Fls. 76 a 77 c.p.1.



3. Se **CONDENE A LA DEMANDADA** al pago de las **COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO** a que haya lugar por motivo del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes<sup>9</sup>:

- Artículos 2, 6, 29, 83, 121, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 647, 683, 694 y 730 del Estatuto Tributario
- Artículos 1, 3, 9 y 42 del CPACA
- Artículo 193 (numerales 10 y 12) de la Ley 1607 de 2012
- Código Sustantivo del Trabajo

Como concepto de la violación expuso lo siguiente<sup>10</sup>:

## **1. Nulidad de los actos administrativos demandados por vicios en el procedimiento administrativo**

### **1.1. Insuficiente motivación del acto administrativo. Violación del artículo 42 del CPACA**

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.

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.

### **1.2. Indebida aplicación de las normas del ET a los aportes parafiscales**

La naturaleza de los aportes parafiscales es diferente a la de los impuestos, pues estos últimos a diferencia de los primeros, no tienen una contraprestación directa y tangible para el contribuyente. Disparidad que impide la aplicación del Estatuto Tributario frente a los aportes.

La UGPP en la resolución que decidió el recurso de reconsideración no resolvió los argumentos propuestos respecto a esa inconformidad, por lo que solicitó la nulidad de los actos acusados.

### **1.3. La UGPP determinó 12 períodos fiscales en un solo acto administrativo**

Los aportes son de período mensual y no es viable que la UGPP realice en un solo acto la liquidación por 12 meses. A su juicio, se debe expedir un acto de determinación por cada período fiscalizado.

<sup>9</sup> Fl. 80 c.p.1.

<sup>10</sup> Fls. 89 a 162 c.p.1.



#### **1.4. Nulidad por liquidar en un solo acto inexactitud, mora y omisión**

Los actos administrativos demandados son nulos porque en ellos se determinan presuntas inexactitudes en los pagos, y en los mismos se identifican trabajadores que estando obligados a pagar aportes no lo hicieron (omisos), tampoco señalan de forma clara y precisa la conducta en la que incurrió la sociedad aportante.

El procedimiento de determinación a cargo de la UGPP tiene normas propias (art. 180 de la Ley 1607 de 2012), pero debe estar en sintonía con las del Estatuto Tributario (remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 al ET), de manera que, si se trata de la conducta de mora, debe expedirse un requerimiento para declarar, si es inexactitud uno para corregir, y si es el cobro de mora en el pago de las contribuciones se tienen que iniciar las acciones de cobro administrativas y/o judiciales, según el caso (arts. 13 del Decreto 1164 de 1994 y 5 del Decreto 2633 de 1994).

#### **1.5. Indebida aplicación del procedimiento para la determinación de las obligaciones fiscales**

La UGPP combina diferentes tipos de actos de fiscalización en uno solo, por ejemplo, se evidencia un emplazamiento para corregir tratándose de la conducta de inexactitud, y uno para declarar relacionado con la omisión en el cumplimiento de las obligaciones formales.

El requerimiento no contiene la base de cuantificación del tributo, su monto y la sanción, tampoco explica sumariamente las modificaciones. Además, insistió en que se debe proferir uno por cada periodo (mes) y no por el año.

#### **1.6. Firmeza de las autoliquidaciones**

Las autoliquidaciones de los periodos de enero a abril de 2013 están en firme, toda vez que el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 8 de mayo de 2015, es decir, por fuera del plazo de los 2 años que prevé el artículo 714 del ET.

### **2. Nulidad de los actos administrativos por vicios probatorios**

#### **2.1. La UGPP pretende invertir la carga de la prueba**

La carga de la prueba recae en la Administración, excepto cuando el aportante solicita beneficios tributarios, en cuyo caso, este es quien debe asumir el ejercicio probatorio.

La entidad no constató mediante valoración probatoria adecuada, la correcta liquidación de las contribuciones por parte de la sociedad aportante, desconociendo que la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente.



La demandada desconoció el principio de la carga dinámica de la prueba, pues está en posición más favorable y queda a su arbitrio decretar las verificaciones pertinentes para esclarecer la verdad de una determinada situación.

## **2.2. Eficacia probatoria de los cruces de información. Efectiva violación al principio de contradicción y publicidad de la prueba**

La UGPP tuvo como referencia la información exógena contenida en la base de datos de la DIAN, y agregó que tanto los cruces de información, como lo registrado en las declaraciones, están sujetos a los principios de publicidad y contradicción, por lo que las pruebas que se practicaron sin conocimiento de las partes no tienen valor probatorio.

## **3. Discusión del asunto de fondo**

### **3.1. Ajustes por mora en el pago de los aportes**

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la UGPP determinó que no se registraron los aportes correspondientes a los periodos de mayo, junio, julio y diciembre de 2013.

No obstante, afirmó que la sociedad durante el proceso de fiscalización entregó las planillas que dan cuenta del pago de los aportes, pero la entidad solo reconoció una de ellas, y se abstuvo de valorar las demás, con el argumento que se presentaron con posterioridad a la liquidación oficial, por lo que solicitó que sean valoradas en esta instancia.

Las declaraciones gozan de presunción de veracidad, y si la UGPP pretendía desconocer el contenido de las planillas tenía que decretar una comprobación especial bajo las reglas de la sana crítica, lo que no ocurrió en el presente caso.

### **3.2. Ajustes por inexactitud**

#### **3.2.1. Bonificaciones no salariales que no forman parte del IBC**

Los pagos que sean habituales, que remuneren el servicio y que incrementen el patrimonio del trabajador (art. 127 del CST), constituyen salario y forman parte del IBC. Entre tanto, no son salario y no integran la base gravable las sumas de dinero que eventual o permanentemente entrega un empleador a su trabajador por mera liberalidad (art. 128 del CST).

Las sumas ocasionales y habituales pactadas como no salariales, no constituyen salario, siempre y cuando no impliquen una contraprestación del servicio, por no estar supeditados a una condición que el trabajador deba cumplir.

Las partes de la relación laboral pueden disponer expresamente que, determinado beneficio o auxilio extralegal pese a retribuir el servicio, no tenga incidencia salarial, lo cual, inclusive se puede soportar en pactos verbales.



La sociedad realizó pagos por concepto de **bono por descubrimiento** y **prima programa de reconocimiento**, los cuales no están sujetos al cumplimiento de logros individuales y se reconocen a todos los trabajadores, independiente de la medición de las funciones por objetivos y/o metas. Agregó que son extralegales, excepcionales y se pagan por la participación en proyectos especiales o estratégicos.

La UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración reconoció el carácter no salarial de tales pagos, pero los sujetó al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, desconociendo las normas que rigen la materia. Agregó que con los trabajadores suscribió pactos de exclusión salarial sobre dichos emolumentos, que se aportaron en vía administrativa, pero no se valoraron adecuadamente.

La sociedad pagó **aportes voluntarios a pensión**, que tienen como finalidad incentivar el ahorro de los empleados, se trata de un beneficio extralegal otorgado por mera liberalidad y no retribuye el servicio prestado.

El citado reconocimiento no se otorga en virtud de un plan institucional de pensiones y, en esa medida, «no puede responder a los requisitos exigidos en los artículos 169 y 173 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y en el artículo 8 del Decreto 2513 de 1987»<sup>11</sup>. Sostuvo que es una forma colectiva para ofrecer a los trabajadores alternativas de ahorro adicionales para la pensión, que carecen de carácter salarial, pues así se pactó de forma individual con los empleados. Además, sostuvo que son pagos exentos y no forman parte de la base de retención en la fuente del año en el que se efectúe la consignación al fondo respectivo.

La empresa en los períodos fiscalizados era beneficiaria de la **exoneración de pago de aportes a salud y parafiscales (SENA e ICBF) derivada del CREE**, respecto de los trabajadores con quienes tenía pactada la modalidad de salario integral, en cuyos casos, el límite de 10 SMMLV previsto en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 debía calcularse sobre la porción salarial (70%), excluyendo el factor prestacional (30%), y no sobre el total devengado por el trabajador.

A los trabajadores se les pagó la **póliza de seguro de vida**, como un reconocimiento por mera liberalidad que no retribuye el servicio prestado, pues corresponde a un beneficio en caso de contingencia de muerte o incapacidad del trabajador. Dicha erogación, representada en el pago de la prima de seguro, se realiza directamente a un tercero y, por lo tanto, es un pago no salarial de los previstos en el artículo 128 del CST, que no está sujeto al límite del 40% señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Concluyó que los anteriores emolumentos no son salariales y, en consecuencia, no integran la base gravable de aportes al sistema de la protección social.

### 3.2.2. Límite del 40% de la remuneración mensual

<sup>11</sup> Fl. 139 c.p. 1.



Para la compañía «la norma [se refiere al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010] aplica para aquellos pagos que representen un ingreso real para el trabajador, no respecto a sumas pagas a terceros o aquellas que no enriquezcan al trabajador o aumenten su patrimonio»<sup>12</sup>.

Por lo tanto, si «tales auxilios» no son ingresos para el trabajador, no incrementan su patrimonio, no constituyen remuneración y se pagan a terceros, pese a exceder el tope del 40%, no son base para liquidar las contribuciones al sistema de la protección social.

### **3.3. Novedades**

#### **3.3.1. Incapacidades y licencia de maternidad**

Durante los períodos de incapacidad el trabajador no percibe salario sino una prestación económica a cargo de la EPS o la ARL, según el origen de la enfermedad –común o laboral – y, las cotizaciones respectivas se siguen causando.

A lo largo de las licencias los aportes se liquidaron sobre el último salario base de cotización anterior al inicio de la novedad (art. 70 del Decreto 806 de 1998), sin aplicar el límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010).

#### **3.3.2. Aportes en los periodos de vacaciones. Principio de seguridad jurídica**

El IBC de los trabajadores que disfrutaron vacaciones se calculó a partir del último salario base reportado con anterioridad al inicio del descanso y por los días de duración de la novedad. No obstante, aclaró que las irregularidades de la UGPP se ocasionaron por los días reportados como descansados.

### **3.4. Cotización sobre los 25 SMMLV**

Las cotizaciones de algunos trabajadores se hicieron por un valor menor al tope máximo de 25 SMMLV, toda vez que, para el año 2013, los operadores que recibían los aportes al sistema tenían un error de parametrización en las plataformas, que impedía el registro de la planilla PILA con valores superiores a dicho límite, cuando el tiempo laborado era inferior a 30 días, motivo por el cual, la sociedad tuvo que ajustarse a la proporcionalidad que sugería el operador.

### **3.5. Trabajador Jorge Eliecer Mogollón Behaine**

Por error involuntario afilió al trabajador con un número de cédula incorrecto, por lo que solicitó la modificación a las entidades administradoras para que internamente se realizara el ajuste. Además, probó la situación a la UGPP con el envío de la planilla PILA del mes de mayo de 2013, en la que en la casilla 42 se identifica el trabajador Jorge Eliecer Mogollón Behaine, sin embargo, la entidad manifestó que el ajuste persistía porque no se evidenciaba el pago a dicho nombre. Por lo expuesto, pidió que se tengan en cuenta las pruebas que acreditan el pago y se elimine el ajuste.

<sup>12</sup> Fl. 153 c.p. 1.



#### 4. Sanción por inexactitud

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 compañía aportante, razón por la cual, no es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

### OPOSICIÓN

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, como se expone a continuación<sup>13</sup>:

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, el análisis y conclusiones, y (ii) el archivo Excel adjunto en el que en las columnas se detallan los ajustes por conducta, subsistemas y trabajadores, razón por la cual, los actos enjuiciados se encuentran motivados.

La entidad garantizó el derecho de defensa y de contradicción de la sociedad demandante, en tanto esta pudo conocer las actuaciones adelantadas por la entidad y pronunciarse sobre cada una de ellas, aportando las pruebas que fueron valoradas dentro del marco del procedimiento establecido en las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012.

La norma que rige el procedimiento de determinación de las contribuciones parafiscales (art. 180 de la Ley 1607 de 2012) no establece que deba preferirse emplazamiento previo por no declarar (art. 715 del ET) y, tampoco aplica el artículo 637 *ibídem*, que prevé que las sanciones se pueden imponer en resolución independiente o en la liquidación oficial, pues este no hace parte de los títulos a los cuales remite el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Tampoco impiden que se pueda expedir un requerimiento y liquidación oficial sobre más de una vigencia y conducta (omisión, inexactitud y/o mora), por lo que es viable que la entidad en un solo acto se refiera a varios períodos y conductas.

El artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 estableció que el procedimiento para expedir la liquidación oficial se debe ajustar a lo previsto en los títulos I, IV, V y VI del Libro V del ET, por lo que solo opera para aspectos procedimentales y su aplicación es de carácter residual. Agregó que el párrafo 2° del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 reguló el término de prescripción y de caducidad de la actuación de la UGPP, razón por la cual, está vedado tener en cuenta el artículo 714 del ET, además, esta última norma es incompatible con la naturaleza de los tributos gestionados por la UGPP.

Por lo anterior, aseguró que los períodos de enero a diciembre de 2013, posteriores a la entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012, no estaban en firme, comoquiera que el

<sup>13</sup> Fls. 199 a 244 c.p.1.





requerimiento de información se notificó el 31 de marzo de 2014, es decir, dentro de los cinco (5) años que prevé el parágrafo 2° del artículo 178 *ibidem*.

En materia tributaria opera la carga dinámica de la prueba, y el aportante está en posición más privilegiada para probar los hechos económicos declarados y que controvierte la Administración. Agregó que la demandante no logró desvirtuar los ajustes realizados por la entidad.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se le explicó a la sociedad aportante el detalle de la revisión realizada a las planillas PILA que entregó con el recurso, indicándole que: (i) una se aplicó porque no fue tenida en cuenta en la liquidación oficial, (ii) otras ya habían sido valoradas y los pagos aplicados y (iii) algunas se pagaron después del acto de liquidación, por lo que serían valoradas en la etapa de cobro coactivo.

En la liquidación oficial se catalogaron como salariales los conceptos de **bono por descubrimiento, prima programa reconocimiento y aportes voluntarios a pensión** y, como no salarial el pago por **póliza de vida**. Por su parte, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, previa verificación de los contratos de trabajo aportados como prueba, se cambió la clasificación de los primeros tres conceptos a no salariales y, en consecuencia, todos los pagos se sujetaron al límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010).

Explicó la forma en la que se calculó el IBC de los trabajadores Javier Francisco Bermúdez Fernández, María Camila Herrera Barrios y Yeison Martínez Canacue, concluyendo que los factores económicos que tuvo en cuenta coinciden con los reportados en la nómina y contabilidad de la sociedad, y que los ajustes por inexactitud se produjeron porque no se respetó el límite de pagos no salariales (40%).

De otra parte, sostuvo que, para acceder al beneficio de exoneración de aportes a salud, SENA e ICBF para los contribuyentes del CREE, el límite de los 10 SMMLV que prevé el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 se determina en función del total devengado por los trabajadores sin importar si son sumas salariales o no. Y en los casos que tienen pactada la modalidad de salario integral, la validación del tope no se hace sobre el 70% de lo devengado, sino sobre el 100%.

Analizó los casos de los trabajadores Fernando Molina Torres, Luis Eduardo Barreto Ballesteros, Ricardo Jara Martínez, Víctor Manuel Aroca Oyola, Jairo Enrique Rodríguez Calderón y Leidy Carolina Matiz Rodas, y concluyó que el IBC se calculó de forma correcta y todos superaron el tope de los 10 SMMLV, por lo que no cumplían la condición para ser beneficiarios de la exoneración de aportes en virtud del CREE.

La entidad calculó correctamente la base gravable de los trabajadores que devengaron sumas no salariales, tales como bono por descubrimiento, prima programa reconocimiento, aportes voluntarios a pensión y póliza de vida, pues se liquidó a partir de la suma de los pagos salariales y la porción que excedía el límite del 40%. Se refirió a los casos de Jorge Rodríguez Narváez, Patricia Corrales Sampayo y Aura Milena Reuto Malagón.



Sobre las **incapacidades y licencias de maternidad**, advirtió que la demandante no identificó casos puntuales en los que se presentaron irregularidades al liquidar los aportes, no obstante, revisó los casos de Aura Milena Reuto Malagón y Andrea Yudid Delgado Abril, concluyendo que tuvo en cuenta como base gravable el valor de la incapacidad o de la licencia, tal como se reportaron en la nómina y, los demás pagos no salariales se sujetaron al límite. Preciso que los ajustes se produjeron porque los pagos reportados en las planillas PILA fueron inferiores.

Respecto de las **vacaciones**, precisó que la sociedad no refirió casos puntuales, sin embargo, tomó como ejemplo los de Fernando Molina Torres, Luis Eduardo Barreto Ballesteros y Ricardo Jara Martínez, explicando que el IBC corresponde al del mes anterior al inicio del descanso, como se hizo en los actos demandados, pero los ajustes se originaron porque la aportante no incluyó en el IBC la totalidad de los pagos salariales.

Frente al **límite de los aportes de 25 SMMLV**, sostuvo que el tope aplica sin perjuicio de los días laborados, es decir, que no es proporcional, sino por el mes completo. Analizó el caso de Álvaro Eduardo Vargas Vera.

En cuanto al trabajador **Jorge Eliécer Mogollón Behaine**, alegó que los pagos fueron realizados con posterioridad a la liquidación oficial, por lo que serían valorados en la etapa de cobro coactivo.

Finalmente, aseguró que la sanción por inexactitud procede cuando existe una diferencia entre el valor determinado por la UGPP y el declarado por el obligado, tal como ocurrió en el presente asunto.

## AUDIENCIA INICIAL

El 25 de febrero de 2020 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>14</sup>. En la 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 "B", en la sentencia apelada resolvió: (i) declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, (ii) a título de restablecimiento del derecho: a) ordenar a la UGPP reliquidar los ajustes sobre los trabajadores que percibieron aportes voluntarios a

<sup>14</sup> Fls. 256 a 261 c.p. 1.



pensión en la misma mensualidad que disfrutaron de vacaciones y b) eliminar los ajustes por mora del trabajador Jorge Eliécer Mogollón Behaine del período mayo de 2013, (iii) negar las demás pretensiones y (iv) no condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>15</sup>:

Las planillas PILA de los períodos fiscalizados (enero a diciembre de 2013) se presentaron en vigencia de la Ley 1607 de 2012, de modo que, la firmeza operaba al cabo de los cinco (5) años siguientes a la declaración, y comoquiera que el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 8 de mayo de 2015, frente a las mismas no operó la firmeza. Negó el cargo.

El requerimiento para declarar y/o corregir atiende a los requisitos del artículo 704 del ET, pues determina la suma de los aportes al sistema de protección social que fueron objeto de ajustes y el valor de la sanción por las presuntas inexactitudes. Negó el cargo.

La determinación de aportes sobre 12 períodos fiscales en un solo acto de liquidación no vulnera el debido proceso de la demandante, toda vez que la misma tuvo la oportunidad de contestar los requerimientos de la administración aportando las pruebas pertinentes para ello. Además, la norma que regula el procedimiento para la determinación de las contribuciones (art. 180 de la Ley 1607 de 2012) no prohíbe o limita que se liquiden varios períodos en un solo acto. Negó el cargo.

La UGPP valoró las pruebas allegadas por la aportante con el recurso de reconsideración y con fundamento en ellas expidió los actos enjuiciados, sin necesidad de decretar inspecciones tributarias, pues son diligencias potestativas (art. 779 del ET). Agregó que la demandante no señaló las pruebas que se dejaron de valorar o las que se apreciaron de forma contraria a las reglas de la sana crítica. Negó el cargo.

Las planillas PILA de los períodos junio, julio y diciembre de 2013 con las que la parte actora pretende desvirtuar la conducta de mora, contienen pagos a los subsistemas de salud, pensión y ARL, pero no las contribuciones al ICBF y SENA que fueron las que reclamó la UGPP, por lo tanto, no se demostró la ilegalidad de los actos frente a la citada conducta. Negó el cargo.

Los actos acusados no adolecen de falta de motivación porque se plasmaron los conceptos por mora e inexactitud, los motivos de la modificación y los datos de los trabajadores con base en las respuestas otorgadas por la demandante en el requerimiento para declarar y/o corregir. Además, en el archivo Excel anexo se discriminaron los ajustes por cada trabajador y subsistema de la protección social 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 en una celda se indicaron los motivos del ajuste.

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

<sup>15</sup> Índice 22 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



soportan los ajustes, y en la otra está la liquidación discriminada por cada empleado. Negó el cargo.

Antes de la Ley 1607 de 2012, la UGPP aplicaba los procedimientos de liquidación oficial previstos en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del ET, por disposición del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. En la actualidad, los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012 son los que regulan el trámite para la determinación de los aportes, pero sigue vigente la remisión al ET en tanto resulte compatible con las normas especiales.

En consonancia con lo anterior, indicó que según la Ley 1607 de 2012 (art. 180) el acto preparatorio es el requerimiento para declarar y/o corregir, que una vez notificado puede ser respondido por el aportante, y en caso de no aceptar los ajustes propuestos se profiere una liquidación oficial contra la que procede el recurso de reconsideración y, el cierre de la discusión administrativa se produce con la resolución que decide dicho recurso.

Esos actos se expiden con independencia de la conducta de la que se trate (omisión, mora e inexactitud) y el número de períodos que se fiscalicen, porque esa fue la intención del legislador, sumado a que según el entendimiento del artículo 695 del ET, 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.

Los pagos por concepto de: (i) bono por descubrimiento y prima de programa de reconocimiento, y (ii) pólizas por seguro de vida, fueron catalogados por la UGPP como no salariales, pero la sociedad demandante omitió que dichos pagos están sujetos al límite del 40%. Analizó el caso del trabajador Yeison Martínez Canacue. Negó el cargo.

Los aportes voluntarios a pensión, por disposición del artículo 169 (núm. 3) del Decreto Ley 663 de 1993, no constituyen salario y no se tienen en cuenta para liquidar las prestaciones sociales, sin embargo, están sujetos al límite del 40%, como lo decidió la entidad en los actos demandados.

Señaló que *«si lo que pretendía la sociedad aportante era detraer los pagos de aportes voluntarios a pensión como factor no salarial y, en consecuencia, excluirlos de la regla del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, debió constituir un plan de pensiones institucional cumpliendo con los requisitos dispuestos por la normatividad pertinente, sin que ello haya sido probado en el caso concreto pues, como se afirma en el texto de la demanda, no existe fondo de pensiones alguno donde Hocol S.A. figure como entidad patrocinadora; por el contrario, lo que existen son pactos individuales de exclusión salarial celebrados entre el trabajador y el empleador cuya inclusión en el IBC está supeditada a la regla referida con antelación [se refiere al límite del 40% - art. 30 de la Ley 1393 de 2010]»<sup>16</sup>*. Negó el cargo.

En el caso de los trabajadores con salario integral, los aportes se liquidan sobre el 70% de la remuneración, pues el 30% restante corresponde al factor prestacional que carece de naturaleza salarial. Agregó que cuando un trabajador con esta modalidad

<sup>16</sup> Página 49 de la sentencia de primera instancia.



de salario tiene novedades de incapacidad o licencia, el reconocimiento de la prestación se hace sobre el factor salarial (70%), por lo que no es procedente que con posterioridad se aplique nuevamente el porcentaje sobre lo reconocido, pues derivaría en un menor valor a pagar.

En relación con las novedades de incapacidad y licencia de maternidad estudió el caso de la trabajadora María Camila Herrera Barrios y sostuvo que no le asiste razón a la sociedad actora, pues si bien se reconocen los pactos de exclusión salarial, los pagos están sujetos al límite del 40%. Negó el cargo.

La UGPP calculó el IBC en los períodos de incapacidad de conformidad con el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, esto es, sobre el valor reconocido como auxilio económico de incapacidad. Analizó el caso de Sandra Patricia Baute Cuello.

En lo que tiene que ver con las vacaciones examinó el caso del trabajador Luis Eduardo Barreto Ballesteros y evidenció que en la determinación del IBC la UGPP incluyó los pagos por concepto de aportes voluntarios a pensión como un factor salarial, pese a que la entidad los reconoció como rubros no salariales en virtud de los pactos de desalarización, por lo que ordenó reliquidar los ajustes. Prosperó el cargo.

No le asiste razón a la demandante al alegar que el límite de 25 SMMLV para la determinación del IBC puede ser calculado de manera proporcional a los días laborados. Añadió que no existen pruebas suficientes que demuestren las presuntas irregularidades de los operadores en el registro de las planillas PILA. Verificó el caso de Álvaro Eduardo Vargas Vera. Negó el cargo.

En relación con la exoneración de aportes parafiscales para los contribuyentes del CREE, sostuvo que el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 alude a los trabajadores que devenguen individualmente hasta 10 SMMLV, por lo que, en consonancia con el artículo 127 del CST, se incluye toda contraprestación por los servicios prestados.

En los casos de salario integral, el «*devengo*» corresponde a los rubros percibidos por el trabajado y no al IBC (70%), motivo por el cual, la exoneración no es procedente porque aplica para las sumas inferiores a 10 SMMLV. Negó el cargo.

Frente al trabajador Jorge Eliécer Mogollón Behaine, constató que, pese a registrarse en la planilla PILA con un número de cédula diferente, los pagos de los aportes a la protección social se realizaron, motivo por el cual, prosperó el cargo.

Finalmente, la sanción por inexactitud se debe reliquidar teniendo en cuenta las glosas modificadas.

En conclusión, prosperaron los cargos de nulidad relacionados con la liquidación del IBC en los casos de vacaciones y el ajuste del trabajador Jorge Eliécer Mogollón Behaine.

## RECURSO DE APELACIÓN



La **parte demandante**<sup>17</sup> insistió en que los actos administrativos demandados son nulos porque: (i) adolecen de falta de motivación, (ii) no se pueden fiscalizar 12 períodos independientes en un solo acto administrativo, (iii) el bono por descubrimiento y prima programa de reconocimiento y, los aportes voluntarios a pensión no son salariales, no integran el IBC y no están sujetos al límite del 40%, (iv) exclusión del pago de los aportes (CREE) en los trabajadores con salario integral, (v) la aplicación del límite del 40%, (vi) los aportes cuando el IBC corresponde al tope de los 25 SMMLV, se calculan de forma proporcional a los días laborados y (vii) es improcedente la sanción por inexactitud.

### TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandante se admitió mediante auto del 21 de febrero de 2022<sup>18</sup> y la contraparte no se pronunció frente al mismo. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (num. 4 y 5, art. 247 del CPACA)<sup>19</sup>. El Ministerio Público no emitió concepto.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO-M-358 del 11 de julio de 2016, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra la demandante por 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 2013, y se sancionó por inexactitud por la misma vigencia; y de la Resolución nro. RDC 467 del 8 de septiembre de 2017, 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 ajustes y la sanción.

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, se advierte que la parte demandante no formuló reparo concreto respecto a lo decidido por el tribunal en relación con el cargo de falta de motivación, pues no precisó las razones por las que, a su juicio, el análisis del a

<sup>17</sup> Índice 22 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>18</sup> Índice 4 de SAMAI.

<sup>19</sup> Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

<sup>20</sup> Aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA.



quo no era correcto, limitándose a reproducir lo expuesto en la demanda, sin refutar de manera directa y concreta los fundamentos de la providencia de primera instancia.

Por lo expuesto, no se examinará lo resuelto por el tribunal en relación con ese cargo de ilegalidad y se mantendrá incólume la sentencia apelada en lo que a este se refiere<sup>21</sup>.

En los términos del recurso de apelación se debe determinar: (i) si es improcedente la acumulación de 12 períodos en un mismo acto, (ii) si los pagos por bono por descubrimiento y prima programa de reconocimiento, 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 procede la exclusión del pago de los aportes (CREE) en los trabajadores con salario integral, (iv) si cuando el IBC corresponde al tope de cotización (25 SMMLV) los aportes se calculan de forma proporcional a los días laborados y (v) si es improcedente la sanción por inexactitud.

### **1. De la improcedencia de la acumulación de 12 períodos en un mismo acto. Reiteración jurisprudencial**

Para la parte actora, como las contribuciones parafiscales al sistema de la protección social son de período mensual, no era dable que la UGPP en un solo acto administrativo acumulara y fiscalizara 12 periodos (enero a diciembre de 2013).

El tribunal consideró que la determinación de aportes sobre 12 periodos fiscales en un solo acto de liquidación no vulnera el debido proceso de la demandante, toda vez que la misma tuvo la oportunidad de contestar los requerimientos de la administración aportando las pruebas pertinentes para ello. Además, la norma que regula el procedimiento para la determinación de las contribuciones (art. 180 de la Ley 1607 de 2012) no prohíbe o limita que se liquiden varios períodos en un solo acto.

Para resolver, se precisa que la Sección en las sentencias del 5 de mayo de 2022<sup>22</sup>, del 23 de julio de 2022 y del 20 de octubre de 2022<sup>23</sup> resolvió acerca de la procedencia de liquidar en un solo acto varios períodos, puntualmente, sobre los tributos cuya gestión está a cargo de la UGPP. Por lo tanto, se reiterará en lo pertinente a lo considerado en las referidas providencias.

En dichos pronunciamientos se indicó que la Sección en la sentencia del 29 de octubre de 2014<sup>24</sup> analizó el alcance del artículo 695 del ET<sup>25</sup> y la posibilidad de acumular varios períodos fiscales en los requerimientos y liquidaciones oficiales cuando se trata del IVA y la retención en la fuente. Precisó que «por el hecho de que se

<sup>21</sup> En el mismo sentido se pronunció la Sala en las sentencias del 5 de mayo de 2022, exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 20 de octubre de 2022, exp. 26538, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>22</sup> Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>23</sup> Exps. 25893 y 26538, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>24</sup> Exp. 19394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en la sentencia del 25 de abril de 2018, exp. 20620, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>25</sup> «Artículo 695. periodos de fiscalización en el impuesto sobre las ventas y en retención en la fuente. Los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos, podrán referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente».



haya efectuado algo semejante con el ICA, **en nada viola el debido proceso de los contribuyentes**» [negrilla original]. Tal consideración se fundamentó en lo siguiente:

«4.3.- Recuérdese que el debido proceso administrativo, ha sido definido por la Corte Constitucional como “(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa (ii) que guardan relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal”<sup>26</sup>.

[...]

4.4.- Si bien, tratándose de impuestos nacionales, el Estatuto Tributario permite la acumulación de períodos fiscales en el trámite del proceso de fiscalización respecto del impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente, no es menos cierto que dicha restricción no debe interpretarse de manera literal, pues debe mirarse con un criterio finalístico o teleológico.

En ese entendido, para la Sección es claro que es posible que los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración Tributaria, puedan referirse a más de un período gravable –lo que materializa, además, los principios de economía, celeridad y eficiencia-».

De manera que, tratándose de las contribuciones parafiscales al sistema de la protección social, que como bien lo afirma la parte actora son de período mensual, es viable que la entidad fiscalizadora en un solo acto administrativo (requerimiento para declarar y/o corregir y liquidación oficial) acumule y se refiera a varios períodos fiscales, pues tal circunstancia atiende a los principios de economía, celeridad y eficiencia.

Además, no puede pasarse por alto que como lo consideró la Sección en la sentencia del 5 de mayo de 2022<sup>27</sup>, «el mencionado artículo 180 [de la Ley 1607 de 2012] aplicable para las declaraciones presentadas para los períodos 2013 no establece la exigencia pretendida por la demandante, expedición de un acto particular por cada período fiscal cuestionado».

Por los anteriores motivos, **no prospera** el recurso de apelación.

## **2. Inclusión en el IBC del bono por descubrimiento, prima de reconocimiento y los aportes voluntarios a pensión**

El tribunal consideró que los pagos por concepto de: (i) bono por descubrimiento y prima de reconocimiento, (ii) las pólizas de vida y (iii) aportes al fondo de pensiones voluntarias fueron catalogados por la UGPP como no constitutivos de salario sujetos al límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010), proceder que, a su juicio, se ajusta a las normas laborales que definen la naturaleza de los pagos y el citado tope legal.

Además, precisó que Hocol S.A. no probó la calidad de entidad patrocinadora de un plan institucional de pensiones para acreditar la connotación no salarial de los aportes voluntarios a pensión.

<sup>26</sup> Sentencia T-214 de 2004.

<sup>27</sup> Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.





En el recurso de apelación, la demandante señaló que los pagos que no constituyen salario no están sujetos al tope del 40% y se excluyen del IBC de aportes según el artículo 128 del CST. Agregó que los pagos por los mencionados conceptos se reconocieron en virtud de pactos celebrados con los trabajadores, en los que se precisó que no tendrían naturaleza salarial, por lo que no debe aplicarse el límite del 40% a efectos de integrar el IBC.

Se destaca que, en el recurso de apelación no se cuestionó el concepto de las pólizas de vida, motivo por el cual, la Sala no se pronunciará frente al mismo y se mantendrá lo decidido por el *a quo* al respecto.

## 2.1. Bono por descubrimiento y prima de reconocimiento

En la liquidación oficial demandada, la UGPP catalogó como salariales los pagos por concepto de **bono por descubrimiento y prima programa reconocimiento**, bajo las siguientes consideraciones<sup>28</sup>:

*«El investigado allegó a la presente fiscalización su nómina de salarios en la cual reportó los pagos denominados “Prima Progr Reconocimiento” y “Bono Por Descubrimiento”. Al ser requerido sobre la forma, periodicidad y beneficiarios de este pago, el aportante señaló:*

Nombre concepto o beneficio	Descripción del pago	Forma de liquidación	Periodicidad del pago	Beneficiario del pago
PRIMA PROGR. RECONOCIMIENTO	Días que se reconocen a los empleados de manera extralegal por la participación en proyectos espaciales <sup>29</sup> de la compañía	De acuerdo con el valor del salario día de cada empleado, multiplicado por la cantidad de días a reconocer	Eventual cada vez que se autorice a un empleado el beneficio	Todos los empleados
BONO POR DESCUBRIMIENTO	Beneficio extralegal otorgado de manera excepcional por participación en proyectos estratégicos	Se cuenta con una tabla donde se ponderan varios factores que definen el valor a pagar	Eventual cada vez que se autorice a un empleado el beneficio	Solo cargos de alta gerencia

[...]

*Como ya se mencionó, el aportante describió estos pagos como “Días que se reconocen a los empleados de manera extralegal por participación en proyectos espaciales de la compañía” y “Beneficio extralegal otorgado de manera excepcional por participación en proyectos estratégicos”. Nótese que se otorgan cuando los trabajadores participan en proyectos espaciales y estratégicos de la compañía, por lo que encuentra este Despacho que en la explicación dada por el aportante sobre estos conceptos logra probar que estos pagos, tienen una verdadera naturaleza salarial, orientada a retribuir el tiempo que utiliza el trabajador en los proyectos que desarrolla el aportante, por ende se encuentra inmerso en la hipótesis normativa del artículo 127 del C.S.T.*

*Aunado a lo anterior no encontró esta Subdirección prueba que permitiera a la Unidad vislumbrar un pacto de desalarización sobre estos conceptos, en consecuencia y teniendo en cuenta todo lo anterior los ajustes persisten» [se destaca].*

<sup>28</sup> Fls. 42 a 43 c.p. 1. Páginas 26 a 28 de la Liquidación Oficial nro. RDO-M-358 del 11 de julio de 2016.

<sup>29</sup> En la liquidación oficial se hizo referencia a programas «espaciales», término que será tenido en cuenta en esta providencia.



Del contenido de la liquidación oficial se extrae que la UGPP, a partir de la información de nómina de la sociedad aportante, en la que se describieron los pagos por **bono por descubrimiento** (beneficio extralegal otorgado de manera excepcional por participación en proyectos estratégicos) y **prima programa reconocimiento** (días que se reconocen de manera extralegal por participación en proyectos espaciales), la forma de liquidación, la periodicidad y el beneficiario del pago, los catalogó como **salariales** (art. 127 del CST), porque a su juicio, retribuían el tiempo que utiliza el trabajador en los proyectos de la compañía. Además, advirtió la falta de pruebas sobre pactos de desregularización salarial.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad demandada se refirió al **bono por descubrimiento** y a la **prima programa reconocimiento**, así como a la aplicación del límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010), en los siguientes términos<sup>30</sup>:

*«Ahora bien, teniendo presente el argumento esgrimido por el recurrente se procedió a verificar las pruebas arrojadas en esta instancia y las obrantes en el plenario, evidenciando contratos de trabajo, en los cuales se pacta entre otras que:*

*CLÁUSULA SEGUNDA – REMUNERACIÓN: EL EMPLEADOR reconocerá y pagará como retribución por todos los servicios que preste el trabajador, UN SALARIO INTEGRAL ÚNICO MENSUAL de [...] Se acuerda expresamente que los pagos anteriores [se refiere al seguro de vida, la medicina prepagada y los auxilios educativos] o cualquiera otra que sin mencionarse pague el EMPLEADOR por fuera del salario integral no constituyen salario en los términos del Art. 15 de la Ley 50/90. Igualmente cualquier otro derecho adicional a los anteriores, en dinero o en especie que la empresa reconozca en el futuro y pague al TRABAJADOR, se conviene en los mismos términos, que no constituya salario para ningún efecto [...].*

*En igual sentido, se establece que:*

*PARÁGRAFO SEGUNDO: Se acuerda que todos los beneficios adicionales al salario mensual que reconoce HOCOL, ya sean en dinero o en especie, no son salario para ningún efecto, en los términos del artículo 15 de la Ley 50/90 [...].*

*Por lo anterior, encuentra este Despacho conforme los contratos u otrosí aportados, que el empleador pactó con los trabajadores el pago de seguro de vida, medicina prepagada entre otros beneficios extralegales y demás pagos adicionales al salario como no constitutivo de salario.*

*En ese orden de ideas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 128 del CST se observa de los contratos aportados con el recurso de reconsideración que existe un pacto expreso de las partes que suscribieron los contratos de trabajo, respecto de los pagos denominados seguro de vida y cualquier otro derecho adicional sea en dinero o en especie que se reconozca en el futuro, permitiendo establecer que los aportes voluntarios a pensiones, la prima progr. reconocimiento y el bono por descubrimiento, no tienen el carácter de pago salarial otorgado por la subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales. No obstante, dichos pagos al ser declarados como **NO salarial** al igual que la póliza de vida, se deben analizar a la luz de lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 [...].*

*Otro aspecto relevante del artículo 30 de la Ley 1393, es que no hace diferencia entre los pagos no constitutivos de salario que son cancelados a los trabajadores en virtud de una relación laboral, pues de forma clara ordena que **estas sumas deben hacer parte del IBC con destino***

<sup>30</sup> Fl. 15 c.p. 1. Página 15 de la Resolución nro. RDC 467 del 8 de septiembre de 2017.



*a Salud, Pensión y Riesgos Laborales, cuando exceden los límites establecidos en la norma, sin entrar a definir las clases de pagos no salariales a los que se les debe aplicar la citada normativa, simplemente basta con que ostenten la connotación de no salarial para que de forma imperativa entren a hacer parte del IBC dentro de los límites establecidos por el legislador [...]» [destaca la Sala].*

Del aparte citado, se desprende que la UGPP al resolver el recurso de reconsideración, previa valoración de las pruebas (contratos u otrosíes), consideró que el **bono por descubrimiento** y la **prima programa reconocimiento** (pagos adicionales al sueldo) no son salariales, ante la existencia de pactos expuestos de las partes de la relación laboral en los que se convino que no tienen carácter salarial (art. 128 del CST). No obstante, sometió los pagos al tope del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010), postura que fue acogida por el tribunal en la sentencia de primera instancia.

Ahora, la sociedad apelante sostiene que los mencionados conceptos no están sujetos al cumplimiento de logros individuales y se reconocen a todos los trabajadores, independiente de la medición de las funciones por objetivos y/o metas. Además, son extralegales, excepcionales y se pagan por la participación en proyectos «*especiales*» o estratégicos. Por lo tanto, cuestiona la decisión de la UGPP y del tribunal de aplicarles el límite del 40%.

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, (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>31</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

<sup>31</sup> Este último numeral incluido al artículo 128 del CST por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990.



artículo 128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021<sup>32</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>33</sup> y de la Corte Suprema de Justicia<sup>34</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>35</sup> ha señalado que *«la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino de sí, 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 sentencia de unificación, se hizo énfasis en 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.

Tratándose de la formalidad y prueba del pacto de desregularización salarial, para la Sección<sup>36</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,*

<sup>32</sup> Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.

<sup>33</sup> Sentencia C-521 de 1995.

<sup>34</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>35</sup> Exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.

<sup>36</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2022, exp. 25124, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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, pues de lo contrario, la porción que lo supera integra la base.

Para la Sala, el **bono por descubrimiento** y la **prima programa reconocimiento**, descritos por la sociedad como un «beneficio extralegal otorgado de manera excepcional por participación en proyectos estratégicos» y «días que se reconocen de manera extralegal por participación en proyectos especiales», respectivamente, se enmarcan dentro del concepto salarial, en tanto el fin de los pagos es retribuir la participación de los trabajadores en los proyectos de la compañía, de suerte que, son en realidad producto del servicio prestado subordinado.

Se precisa que el hecho de que los pagos no estén sujetos al cumplimiento de logros, objetivos y metas individuales y que se reconozcan a todos los trabajadores, no descarta que se trate de un pago salarial, pues lo cierto es que el reconocimiento se origina siempre y cuando el trabajador participe de los proyectos, premisa que no puede entenderse de forma diferente a que, preste sus servicios en los programas o planes de la empresa. De ahí que, luego de analizar el artículo 128 del CST y los contratos y otrosíes, la UGPP haya concluido que «no tienen el carácter de pago salarial», lo que entiende la Sala, se refiere a su desalarización, pues como se precisó en la sentencia de unificación y se reitera en esta oportunidad, la facultad de las



partes de la relación laboral no se extiende a excluir de la connotación salarial pagos que por su naturaleza y esencia sí la tengan, como aquellos que están atados a la retribución directa del servicio.

Por lo anterior, no le asiste razón a la sociedad actora, al pretender excluir del IBC en su totalidad el **bono por descubrimiento** y la **prima programa reconocimiento**, pues como quedó expuesto, se trata de pagos de carácter salarial que las partes de la relación laboral decidieron desalarizar con el propósito que no integraran la base de cuantificación, caso en el cual, se sujetan al límite del 40% que impone el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. En consecuencia, **no prospera** el cargo de apelación.

## 2.2. Aportes voluntarios a pensiones

Sobre este concepto, el tribunal precisó que por disposición del artículo 169 (núm. 3) del Decreto Ley 663 de 1993, no constituyen salario y no se tienen en cuenta para liquidar las prestaciones sociales, sin embargo, están sujetos al límite del 40%.

También consideró que, «*si lo que pretendía la sociedad aportante era detraer los pagos de aportes voluntarios a pensión como factor no salarial y, en consecuencia, excluirlos de la regla del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, debió constituir un plan de pensiones institucional cumpliendo con los requisitos dispuestos por la normatividad pertinente, sin que ello haya sido probado en el caso concreto pues, como se afirma en el texto de la demanda, no existe fondo de pensiones alguno donde Hocol S.A. figure como entidad patrocinadora; por el contrario, lo que existen son pactos individuales de exclusión salarial celebrados entre el trabajador y el empleador cuya inclusión en el IBC está supeditada a la regla referida con antelación [se refiere al límite del 40% - art. 30 de la Ley 1393 de 2010]*»<sup>37</sup>.

Por su parte, Hocol S.A. manifestó que pagó **aportes voluntarios a pensión** que tienen como finalidad incentivar el ahorro de los empleados, se trata de un beneficio extralegal otorgado por mera liberalidad, y no retribuye el servicio prestado por el trabajador.

Afirmó que este reconocimiento no se otorga en virtud de un plan institucional de pensiones y en esa medida, «*no puede responder a los requisitos exigidos en los artículos 169 y 173 del Estatuto Orgánico Financiero y en el artículo 8 del Decreto 2513 de 1987*»<sup>38</sup>. Mencionó que es una forma colectiva de ofrecer a los trabajadores alternativas de ahorro adicionales para la pensión que carecen de carácter salarial, pues así se pactó de forma individual con los empleados. Además, sostuvo que son pagos exentos y no forman parte de la base de retención en la fuente del año en el que se efectúe la consignación al fondo respectivo.

Sobre los aportes voluntarios a pensión, en la liquidación oficial acusada se indicó que<sup>39</sup>: «*[...] existen supuestos que no fueron demostrados dentro del plenario, necesarios a efectos de adecuar las erogaciones en cuestión, a la calidad de aportes voluntarios a AFP, esto es, los requisitos señalados en el artículo 169 y 173 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, es decir, el aportante debió probar la existencia de la constitución del fondo de pensiones, protocolizado mediante Escritura Pública, la autorización con base en el precitado*

<sup>37</sup> Página 49 de la sentencia de primera instancia.

<sup>38</sup> Fl. 139 c.p. 1.

<sup>39</sup> Fl. 42 c.p. 1. Página 26 de la Liquidación Oficial nro. RDO-M-358 del 11 de julio de 2016.



acto protocolizado, por parte de la Superintendencia Financiera, así como la existencia de un plan de pensiones institucional, la autorización de la Superintendencia Financiera y el Contrato de Adhesión al Plan Institucional, suscrito entre la administradora del Fondo de Pensiones y la patrocinadora (empleador), mediante el cual se relacionan los partícipes, beneficiarios, aportes de cada una de las partes, vigencia, así como sus otrosí y/o cláusulas adicionales, medios probatorios que se echan de menos en la presente instancia procesal, razón por la cual se reafirma la naturaleza laboral del concepto denominado "Aportes Voluntarios a Pensión", persistiendo los ajustes propuestos en la Ampliación al Requerimiento para Declarar y/o Corregir».

La UGPP en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, previa valoración de las cláusulas de un contrato de trabajo allegado como prueba por la sociedad aportante, concluyó que<sup>40</sup>: «[...] en virtud de lo dispuesto en el artículo 128 del CST se observa de los contratos aportados con el recurso de reconsideración que existe un pacto expreso de las partes que suscribieron los contratos de trabajo, respecto de los pagos denominados seguro de vida y **cualquier otro derecho adicional sea en dinero o en especie** que se reconozca en el futuro, permitiendo establecer que los **aportes voluntarios a pensiones** [...] no tienen el carácter de pago salarial otorgado por la Subdirección de Determinación de Obligaciones Parafiscales. No obstante, dichos pagos al ser declarados como NO salarial [...] se deben analizar a la luz de lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 [...]».

Como se explicó con antelación, el tribunal consideró que los aportes voluntarios a pensión no constituyen salario, pero están sujetos al límite del 40%, aclarando que, si la sociedad pretendía excluir dicho concepto de la aplicación del tope, debió acreditar la constitución de un plan de pensiones institucional, lo que no se cumplió ni en vía administrativa ni judicial. Pues, por el contrario, la propia demandante reconoció que el pago no se realizó en virtud del referido plan, pero sí se demostró en sede administrativa que con los trabajadores celebró **pactos de desregularización** salarial de este emolumento, como lo señaló la UGPP en la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

En los actos acusados la UGPP determinó que, en virtud del acuerdo celebrado entre las partes de la relación laboral, los aportes voluntarios a pensión no tenían connotación salarial por lo que no integran el IBC de aportes al sistema de la seguridad social integral, pero estaban sujetos al límite del 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Nótese que frente a dichos pagos la entidad indicó que tienen connotación «NO salarial» sujetos al límite, lo que surgió a raíz del análisis realizado frente al artículo 128 del CST y la cláusula contractual pertinente, por lo que entiende la Sala que lo que apreció la UGPP fue su desalarización, pues como se expuso con anterioridad, la facultad de las partes de la relación laboral no se extiende a excluir de la connotación salarial pagos que por su naturaleza y esencia sí la tengan.

Para lo anterior, debe tenerse en cuenta que, según el artículo 169 (num. 3) del Decreto Ley 663 de 1993<sup>41</sup>, «[I]os aportes de las entidades patrocinadoras no constituyen salario [...]», delimitación subjetiva que permite inferir que se trata de los aportes que

<sup>40</sup> Fl. 15 c.p. 1. Página 15 de la Resolución nro. RDC 467 del 8 de septiembre de 2017.

<sup>41</sup> En igual sentido el artículo 4 del Decreto 2513 de 1987.



se hagan con ocasión de la existencia de un plan de pensiones, en los que las empresas actúan como entidades patrocinadoras que participan en la creación y desarrollo del plan, según el numeral 2 del referido artículo.

Dicho de otra forma, los aportes voluntarios a pensión que hagan las compañías, no como entidades patrocinadoras (plan de pensiones), se consideran como salariales. Ello no implica que las partes de la relación laboral no puedan suscribir pactos de desregularización salarial, pues según lo ha interpretado la jurisprudencia de esta Sección<sup>42</sup>, se permite que factores que son salario y que regularmente integrarían la base gravable, puedan excluirse de la misma, sin que cambie su naturaleza.

Como en el presente caso la UGPP cuestionó la naturaleza de los aportes voluntarios a pensión, en la liquidación oficial los consideró salariales y en la resolución que resolvió el recurso como pagos desalarizados, conforme a la regla número 5 de la sentencia de unificación le correspondía «*al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes*»; no obstante, la sociedad actora no desplegó la carga argumentativa y probatoria para desvirtuar lo considerado por la entidad demandada, pues solo manifestó que «*los aportes voluntarios tienen como fin incentivar el ahorro de los empleados otorgado por mi representada como un beneficio extralegal y por mera liberalidad, el cual no retribuye de ninguna manera al empleado*» y que «*su estructuración es de manera individual y para su destinación, el empleador y trabajador pactaron que en todo caso esos pagos corresponden a no salariales*»<sup>43</sup>, lo que no resulta suficiente para que se desvirtúe la connotación salarial de los aportes voluntarios a pensiones.

En ese contexto, por tratarse de sumas salariales que las partes decidieron excluir del IBC, resultan aplicables las reglas de unificación enunciadas en los numerales 3 y 4 de la sentencia del 9 de diciembre de 2021<sup>44</sup>, que consisten en lo siguiente: «3. El pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST – contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración» y «4. El pacto de “desalarización” debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes».

En conclusión, no le asiste razón a la demandante al pretender excluir del IBC la porción que supere el 40% del total de la remuneración por los aportes voluntarios a pensión, pues como quedó establecido, se trata de pagos salariales que las partes decidieron desalarizar. Por lo tanto, **no prospera** el cargo de apelación.

### 3. Exoneración de aportes a salud, SENA e ICBF para los contribuyentes del CREE

La sociedad apelante consideró que para los trabajadores que estén vinculados bajo la modalidad de salario integral, la exoneración prevista en el artículo 25 de la Ley

<sup>42</sup> Sentencia del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.

<sup>43</sup> Fl. 139 c.p. 1.

<sup>44</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.





1607 de 2012 (límite de 10 SMMLV) debe determinarse teniendo en cuenta que únicamente el 70% de lo remunerado corresponde a salario.

Para la época de los hechos, la exoneración del pago a salud y aportes parafiscales respecto de las personas jurídicas declarantes del impuesto de renta estaba regulada en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012<sup>45</sup>, norma que establecía que «[...] estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los **trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes** [...]» [se destaca].

El artículo 31 de la citada ley adicionó un párrafo al artículo 204 de la Ley 100 de 1993 que indicaba que «**[a] partir del 1º de enero de 2014, estarán exoneradas de la cotización al Régimen Contributivo de Salud del que trata este artículo, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por sus trabajadores que devenguen hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes**» [se destaca].

Del contenido de las normas se extrae que la exoneración del pago de los aportes a salud y parafiscales (ICBF y SENA) es para los trabajadores que «devenguen» hasta 10 SMMLV, entendido dicho límite, en función de los pagos que naturalmente integrarían el IBC, es decir, aquellos calificados según las normas laborales como salariales.

Ahora, tratándose de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral, el referido límite se calculará a partir del porcentaje salarial (70%), que es el que integra la base gravable, y no sobre el prestacional (30%) que se excluye de la misma<sup>46</sup>.

Al respecto, en la sentencia del 24 de febrero de 2022<sup>47</sup>, la Sala señaló que «por “devengo” debe entenderse únicamente los pagos que reciba el trabajador por concepto de salario, de manera que tratándose de salario integral no se tendría en cuenta la parte prestacional».

En el caso particular, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la UGPP consideró «que en la liquidación oficial se calculó el tope de los 10 SMMLV teniendo en cuenta la totalidad de las sumas devengadas por los trabajadores independientemente de la connotación salarial o no que ostentaran. Lo anterior por cuanto el término “devenguen” que traen las citadas disposiciones legales no distingue entre pagos salariales y no salariales que deben ser tenidos en cuenta para calcular el tope de 10 smlmv»<sup>48</sup>.

Como se observa, la demandada consideró que para que aplique la exoneración de los aportes a salud, ICBF y SENA, el límite de los 10 SMMLV se determina a partir del

<sup>45</sup> «Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales». Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>46</sup> Ver artículos 132 del CST, 18 de la Ley 100 de 1993, 49 de la Ley 782 de 2002 y 5 de la Ley 792 de 2003.

<sup>47</sup> Exp. 25302, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>48</sup> Fl. 24 vto. c.p.1.



total devengado, independiente de su connotación salarial. No obstante, como quedó expuesto, la verificación del tope legal para que proceda la exoneración se establece en función de los pagos que tengan naturaleza salarial, lo que equivale para quienes devengan salario integral en el porcentaje del 70%, porque el 30% restante corresponde al factor prestacional, que no se incluye en la base gravable para liquidar las contribuciones.

Así las cosas, **prospera el cargo de apelación** y, en consecuencia, se le ordenará a la UGPP exonerar de los aportes a salud y parafiscales (SENA e ICBF) a los trabajadores que devengaron salario integral por el periodo de mayo a diciembre de 2013<sup>49</sup>, teniendo en cuenta el porcentaje salarial (70%).

#### **4. Límite máximo de cotización al sistema de seguridad social integral (25 SMMLV)**

Los límites de la base de cotización al sistema de seguridad social integral están regulados en el artículo 5 de la Ley 797 de 2003<sup>50</sup> (modificatorio del artículo 18 de la Ley 100 de 1993) y en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 510 de 2003, norma que establece que «*la base de cotización del Sistema General de Pensiones será como mínimo en todos los casos de un salario mínimo legal mensual vigente, y máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, límite este que le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud [...]»* [destaca la Sala].

Dichos límites también se hacen extensivos a la base de cotización del sistema de riesgos laborales en virtud del artículo 17 del Decreto 1295 de 1994<sup>51</sup>, que prevé que «*la base para calcular las cotizaciones del Sistema General de Riesgos Profesionales, es la misma determinada para el Sistema General de Pensiones, establecida en los artículos 18 y 19 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios»*.

Del contenido de las citadas normas se extrae que, la base de cotización al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL) corresponderá, como mínimo, al valor equivalente de un (1) SMMLV y máximo a veinticinco (25) SMMLV, sin atender a la proporcionalidad entre el monto y los días efectivamente laborados, pues esa no fue la intención del legislador.

Sobre las cotizaciones en las que el IBC corresponda al límite de 25 SMMLV, la Sección ha expuesto lo siguiente<sup>52</sup>:

*«2.3.1. De lo consagrado en el artículo 5° de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, y 3° de su Decreto Reglamentario 510 de 2003, que establecen el límite máximo de cotización para salud y pensión en 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, no se desprende que esa cotización deba hacerse de manera proporcional a los días laborados en cada mes [...]»*.

<sup>49</sup> Si bien los periodos fiscalizados son de enero a diciembre de 2013, se debe tener en cuenta que la exoneración aplica a partir de mayo de ese año.

<sup>50</sup> «*Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales»*.

<sup>51</sup> «*Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales»*.

<sup>52</sup> Sentencia del 2 de octubre de 2019, exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En ese contexto, la Sala considera que le asiste razón al *a quo* al señalar que «el criterio determinante para el cálculo del ingreso base de cotización para los aportes al subsistema de riesgos laborales corresponde a la nómina mensual de salarios, sin consideración a la proporcionalidad de los días laborados por el trabajador durante la vigencia de fiscalización»<sup>53</sup>.

Por lo tanto, contrario a lo afirmado por el apoderado de la parte actora, cuando el IBC a tener en cuenta corresponda al tope legal de 25 SMMLV, este no se ve alterado por el hecho que el trabajador labore menos de los treinta (30) días del mes, razón por la cual, resulta improcedente el cálculo realizado en forma proporcional por la demandante.

En conclusión, se confirma lo resuelto por el tribunal y se mantienen los ajustes determinados por la UGPP en los actos demandados por este concepto. **No prospera** el recurso de apelación.

## 5. 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 compañía aportante, por lo que, a su juicio 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 la suma de \$48.743.290<sup>54</sup>.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 5 de mayo de 2022<sup>55</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 ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas”, como garantía del debido proceso<sup>56</sup>.”».

No obstante, 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 de los aportes voluntarios a pensión, y el tope legal del IBC (25 SMMLV). Por lo tanto, **no prospera** el cargo de apelación relacionado con la sanción por inexactitud. Sin embargo, la

<sup>53</sup> Pág. 65 de la sentencia de primera instancia.

<sup>54</sup> Según la Resolución nro. RDC 467 del 8 de septiembre de 2017. Fl. 27 vto. c.p. 1.

<sup>55</sup> Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>56</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de Unificación del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



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 caso procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (ordinal primero), pero, se modificará 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 modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada y se dispondrá que, a título de restablecimiento del derecho lo procedente es: (i) ordenar a la UGPP practicar liquidación en la que: a) reliquide los ajustes de los trabajadores que percibieron aportes voluntarios a pensión en la misma mensualidad que disfrutaron vacaciones, b) calcule el tope de los 10 SMMLV para la exoneración de aportes a salud, SENA e ICBF de los trabajadores vinculados con salario integral, sobre el 70% de lo devengado, y si hay lugar a ello, elimine los mayores valores determinados en los períodos de mayo a diciembre de 2013, c) elimine el ajuste de mora del trabajador Jorge Eliécer Mogollón Behaine por el mes de mayo de 2013 y d) disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes. En lo demás, se confirmará la decisión de primera instancia.

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 13 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, el cual queda así:

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENA** a la UGPP practicar liquidación, en la que: a) reliquide los ajustes de los trabajadores que percibieron aportes voluntarios a pensión en la misma mensualidad que disfrutaron de vacaciones, b) calcule el tope de los 10 SMMLV para la exoneración de aportes a salud, SENA e ICBF de los trabajadores vinculados con salario integral, sobre el 70% de lo devengado, y si hay lugar a ello, elimine los mayores valores determinados en los períodos de mayo a diciembre de 2013, c) elimine el ajuste de mora del trabajador Jorge Eliécer Mogollón Behaine por el mes de mayo de 2013 y d) disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00292-01 [26326]  
Demandante: HOCOL S.A.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salva parcialmente el voto

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