



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

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., junio quince (15) de dos mil dieciséis (2016)

**Radicado número: 250002337000-2012-00409-01 [20873]**

**Actor: RACAFE & CIA S. C. A.**

**Demandado: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR -ICBF**

**Referencia: APORTES PARAFISCALES AL ICBF. NECESIDAD DE LA PRUEBA DE LA DESALARIZACIÓN DE LAS BONIFICACIONES. COMPETENCIA DEL ICBF PARA ADELANTAR EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN POR APORTES PARAFISCALES. FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL APORTE**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del dieciocho (18) de octubre de dos mil trece (2013), proferida por la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

***PRIMERO. ANÚLANSE*** las Resoluciones Nos. 0329 de 13 de marzo de 2012 y 1182 de 17 de julio de 2012, proferidas por la Directora (E) de la Regional Bogotá y el Profesional Universitario con Funciones de Director de la Regional Bogotá del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-, mediante las cuales determinó y ordenó el pago a su favor de la suma de \$75.114.835, por concepto de aportes parafiscales del 3%, más los intereses moratorios que a 18 de enero de 2012 ascendían a la suma de \$80.761.547 a la sociedad RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA. S EN C.A SUCESORES RACAFE & CIA S.C.A, identificada con NIT 860.000.996-0.

***SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRASE*** que la sociedad RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA. S EN C.A SUCESORES RACAFE

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



*& CIA S.C.A, identificada con NIT 860.000.996-0, no está obligada a pagar suma alguna al ICBF por los conceptos y periodos relacionados en los actos que se anulan.*

**TERCERO.** *No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

**CUARTO.** *En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.*

## 1. ANTECEDENTES

### 1.1 Los hechos

En el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011, el ICBF dejó constancia de que la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS Y CIA S.C.A. realizó los aportes parafiscales sobre la base salarial que no incluyó las bonificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, se “detectaron saldos a favor del ICBF” durante los periodos de abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, que ascendieron a la suma de \$75.114.835 por capital y de \$75.674.396 por intereses, a esa fecha.

De acuerdo con el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 y la Liquidación de Aportes Nro. 184611, ambas del 2 de diciembre de 2011, mediante la **Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012**, el ICBF Regional Bogotá determinó y ordenó el pago de la suma de \$75.114.835 a su favor, por concepto de aportes parafiscales del 3% que la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS Y CIA S.C.A. – SUCESORES C I RACAFE & CIA S.C.A. dejó de pagar durante abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010 y de la suma de \$80.761.547 por intereses moratorios causados al 18 de enero de 2012, más los que se generen diariamente hasta que se verifique el pago total de la obligación.

El anterior acto administrativo se confirmó con la **Resolución Nro. 1182 del 17 de julio de 2012**, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por el apoderado de la sociedad demandante.

### 1.2 Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó:

**PRIMERA.-** *Que se declare la nulidad de la Resolución de determinación de deuda No. 0329 del 13 de marzo de 2012 y la Resolución No. 1182 del 17 de julio de 2012 proferidas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF-, Regional Bogotá.*



**SEGUNDA.-** Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad demandante, **RACAFÉ & CIA. S.C.A.**, NIT. 860.000.996-0, no está obligada al pago al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar de suma alguna por concepto de aportes parafiscales correspondientes a los periodos de 2007, 2008, 2009 y 2010.

**TERCERA.-** Que se me reconozca personería para actuar en el presente proceso en los términos del poder conferido.

### **1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación**

Para la parte demandante, la actuación del ICBF – Regional Bogotá está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 de la Constitución Política, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo, 2 de la Ley 27 de 1974, 39 numeral 4 y 40 de la Ley 7 de 1979, 17 de la Ley 21 de 1982, 1 parágrafo 1º de la Ley 89 de 1988 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Nulidad por violación del artículo 29 de la Constitución y de los artículos 35, 59 del Código Contencioso Administrativo. Violación a las garantías procesales del derecho a la defensa y del debido proceso, y por falsa motivación**

##### **1.3.1.1 Falsa motivación por ausencia de motivación legal**

La Administración incurrió en falsa motivación porque en los actos administrativos demandados se omitió la exposición de las razones fácticas y jurídicas que den razón del por qué la sociedad se encuentra obligada a pagar el aporte parafiscal determinado de manera oficial.

La Resolución de Determinación de Deuda Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 carece de motivación porque solo hizo referencia a la obligación de los empleadores de efectuar el aporte parafiscal.

Dicho acto administrativo “*no establece en parte alguna por qué el proceder de la empresa demandante no cumplió a cabalidad con dicha obligación, ni por qué debe pagar sumas adicionales a las que liquidó privadamente*”<sup>1</sup>.

No se expuso cómo es que el ICBF llegó a la conclusión de que la sociedad actora se encontraba en mora en el pago de los aportes parafiscales, no se cuantificaron en forma clara y cierta los valores sobre los que presuntamente se omitió efectuar el aporte al ICBF, ni el concepto al que corresponden, como tampoco se sustentó la razón por la que dichos conceptos hacen parte de la base para liquidar los aportes.

---

<sup>1</sup> Cfr. el folio 9 del c.p.



Es decir, el acto de determinación se limitó a establecer unos valores adeudados por cada uno de los años por concepto de aportes e intereses de mora.

En el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011, en la que se fundamenta la anterior resolución, se indicó que la sociedad no hizo aportes sobre las bonificaciones, pero, se omitió explicar el motivo por el cual la sociedad tendría que tomar las bonificaciones como base para calcular el aporte al ICBF.

Tampoco se identificaron el monto y el origen de las bonificaciones sobre las que presuntamente se omitió la liquidación y pago de los aportes.

En la resolución que resolvió el recurso de reposición, el ICBF rechazó la procedencia de la falta de motivación del acto enjuiciado y quiso suplir la ausencia de motivación del acto inicial haciendo referencia a las normas que el acto recurrido se limitó a citar y procediendo al desarrollo en cuanto a su contenido, para finalmente exponer unas consideraciones con las que se intentó explicar la razón que justificó la inclusión de las bonificaciones para la liquidación de los aportes.

La anterior conducta no es admisible porque la motivación debe existir desde el primer acto definitivo y el recurso en la vía gubernativa no es una instancia para subsanar tal omisión.

Recalcó que en la actuación de la Administración no se identificó el origen y el monto de las bonificaciones sobre las que se cuantificaron los aportes, impidiendo que el contribuyente pudiera desvirtuarlas o controvertirlas.

Concluyó que la ausencia de motivación deriva en la violación del derecho al debido proceso y a la defensa.

### **1.3.1.2 Falsa motivación por falta de competencia y ausencia de procedimiento**

Los actos administrativos demandados se profirieron con falta de competencia y ausencia de procedimiento legal para la expedición de la certificación de la deuda.

La Administración en su actuación no indicó las normas que la facultaban para determinar y liquidar los aportes dejados de pagar por los empleadores, lo que conduce a la falsa motivación por ausencia de la misma.

Las normas citadas en la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 corresponden (i) al establecimiento y a la regulación del aporte parafiscal a favor del ICBF, esto es, la Ley 27 de 1974, la Ley 7 de 1979, el Decreto 2388 de 1979 y la Ley 89 de 1988; (ii) a la oportunidad de pago prevista en los Decretos 1406 de 1999, 1464 de 2005 y 1670 de 2007; y (iii) a la causación de los intereses de mora por el no pago oportuno en los términos de la Ley 1066 de 2006.

En ninguna de las normas en cita se otorgan facultades al ICBF para determinar o liquidar los aportes mal liquidados o los dejados de liquidar y pagar por los empleadores.



La Resolución Nro. 384 de 2008, citada por el ICBF, lo que hace es organizar internamente un procedimiento que no ha sido establecido por la ley y que parte del supuesto de una facultad inexistente.

Además, el artículo 4 del Decreto 562 de 1990 y el artículo 113 de la Ley 6 de 1990, mencionados en la resolución con la que se agotó la vía gubernativa, facultan al ICBF para fiscalizar (investigar – verificar) y cobrar pero no para determinar o liquidar (cuantificar) el aporte parafiscal.

Es decir, en los términos del artículo 5 de la Ley 489 de 1998, el ICBF no cuenta con una ley que contemple el procedimiento por el cual esa entidad puede ejercer las atribuciones para fiscaliza y cobrar.

Sobre este particular, transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

Conforme con este pronunciamiento, aunque las entidades administradoras de aportes a la seguridad social se encuentran revestidas de facultades para la investigación y cobro, siempre es necesaria una ley que defina el alcance de la competencia, así como el procedimiento para regular su ejercicio.

En este caso, no se cuenta con una ley que establezca el procedimiento para el ejercicio de las facultades de fiscalización y de control que asumió el ICBF y se encuentra pendiente la asignación de la función de determinación y cuantificación de la obligación.

Es evidente la violación a la Constitución Política cuando una entidad como el ICBF adopta un procedimiento y la asignación de competencias, propias del régimen fiscal, por medio de una resolución interna.

En conclusión, al carecer el ICBF de competencia para determinar los aportes parafiscales, toda la actuación se encuentra viciada de nulidad.

**1.3.2 Violación por falsa motivación del derecho. Inexistencia de fundamento legal para la determinación de la obligación. Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Violación del artículo 2 de la Ley 27 de 1974, artículos 39 numeral 4 y 40 de la Ley 7 de 1979, artículo 17 de la Ley 21 de 1982, artículo 1º, parágrafo 1º de la Ley 89 de 1988, artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo**

En el Acta de Liquidación de Deuda Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011, se anotó que la diferencia en la liquidación del aporte al ICBF está dada por las bonificaciones, sin cuantificar ni precisar su origen.

Las normas que regulan el aporte al ICBF señalan que se liquida sobre la nómina mensual de salarios excluyendo los conceptos que no corresponden a salario, como es el caso de las bonificaciones, que si bien conciernen a un pago que se origina en la relación laboral, no hacen parte de la nómina mensual



de salarios en los términos previstos en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo; por tanto, no deben ser tenidas en cuenta en la base para la liquidación del aporte.

Con ocasión del recurso de reposición, se le puso de presente al ICBF que mediante la Circular Externa Nro. 18 del 16 de abril de 2012, el Ministerio de Trabajo unificó criterios e interpretaciones sobre el ingreso base de cotización de los aportes a la seguridad social y a los aportes parafiscales al ICBF, al SENA y a las Cajas de Compensación.

En dicha circular se aclaró que si las partes acordaron expresamente que la bonificación será reconocida por mera liberalidad del empleador atendiendo a la gratuidad o voluntariedad y no con el ánimo de retribuir el servicio, esta no constituirá factor salarial para efectos de la liquidación de los aportes parafiscales con destino al SENA, ICBF, ESAP y al Régimen de Subsidio Familiar.

El ICBF no tuvo en cuenta los argumentos expuestos con ocasión del recurso de reposición interpuesto contra la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012, lo que condujo a la violación del artículo 29 de la Constitución Política y a que la Administración haya incurrido en falsa motivación al incluir las bonificaciones dentro de la base para el cálculo del aporte parafiscal.

#### **1.4 La contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

Aclaró que la Circular Externa Nro. 00018 del 16 de abril de 2012, debe ser tomada en cuenta a partir de su expedición, así se desprende del contenido de la misma cuando señala que *“en el marco de la normatividad vigente sobre la materia, y sin perjuicio de las interpretaciones anteriores, se permite efectuar las siguientes precisiones para su debida observancia y **cumplimiento en adelante**”* (Subraya y negrilla de la parte demandante).

En el caso concreto, la actuación administrativa se inició con anterioridad a la expedición de la citada circular, por lo que no resulta aplicable.

En lo que tiene que ver con el trámite adelantado en el curso del proceso de fiscalización contra la sociedad demandante, puso de presente que se generó el requerimiento de información previsto en el artículo 8 de la Ley 828 de 2003.

Y que el Asesor o Fiscalizador de Aportes del ICBF es designado por cada regional para realizar el proceso de auditoría a los empleadores y es el competente para determinar el correcto y oportuno pago de los aportes parafiscales.

En el presente asunto se solicitó a la sociedad actora la documentación correspondiente, con el fin de verificar que el pago de los aportes parafiscales se ajustara a la ley, se elaboró como acto preparatorio el Acta de Liquidación Nro. 1798 de 2011 y luego de la verificación se profirió el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011, que fue enviada por correo a la parte interesada.



En esta acta de liquidación consta que se valoraron las pruebas en conjunto [declaraciones de renta, nómina y balances de prueba] y aunque el balance de prueba no está señalado de manera expresa en el artículo 13 de la Resolución 731 de 2008, este se debe tener en cuenta como prueba en los términos del inciso cuarto del artículo 15 de la Constitución Política, de la Ley 7 de 1979, de la Ley 89 de 1989 y del artículo 86 del Decreto 2388 de 1979.

Por lo anterior, no se vulneró el derecho al debido proceso ni de contradicción.

Aclaró que las bonificaciones se tomaron para conformar el ingreso base porque según los registros contables de la empresa, son habituales, en la medida en que pagan anualmente, constituyendo un elemento integrante del salario de acuerdo con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo. Al respecto, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 26 de octubre de 2009, radicado Nro. 16761, C.P. William Giraldo Giraldo.

En conclusión, el proceso de fiscalización se adecuó a la ley y se probó que las deducciones registradas en los balances de la sociedad no se ajustaban a lo establecido en los artículos 108 y 114 del Estatuto Tributario.

Por último, propuso la excepción de **caducidad de la acción** porque a la sociedad demandante se le notificó personalmente del acto administrativo que resolvió el recurso de reposición el “17 de julio de 2012” y la demanda la presentó hasta el 28 de noviembre de 2012, fecha para la cual, ya había operado el fenómeno de caducidad, teniendo en cuenta que con ocasión del paro judicial, el plazo para demandar vencía el 26 de noviembre de 2012<sup>2</sup>.

## 1.5 La sentencia apelada

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad demandante no está obligada a pagar al ICBF suma alguna por los conceptos y por los periodos relacionados en los actos anulados, por las razones que se exponen a continuación:

### 1.5.1 Falta de motivación

El Tribunal advirtió que en el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011 y con base en la documentación aportada por la contribuyente, la Administración concluyó que la sociedad no realizaba aportes sobre las bonificaciones, bajo el argumento de que estas estaban pactadas y desalarizadas, y que son por mera liberalidad.

---

<sup>2</sup> En la Audiencia Inicial celebrada el 29 de agosto de 2013, la Magistrada Ponente decidió que en el caso concreto no había operado el fenómeno de la caducidad de la acción porque la resolución con la que se agotó la vía gubernativa se notificó personalmente el 31 de julio de 2012 y la demanda se presentó ante el Consejo de Estado el 15 de noviembre de 2012, luego de lo cual, fue remitida al Tribunal [Cfr. los folios 150 a 152 del c.p.].



De igual manera, en la Liquidación de Aportes Nro. 184611 de la misma fecha, se indicó la base de liquidación de los aportes, el valor del aporte liquidado al 3% y las diferencias adeudadas por la sociedad al ICBF, identificando las vigencias que se encontraban en mora.

Y en la Resolución Nro. 0329 de 13 de marzo de 2012 que tiene como fundamento la actuación administrativa de fiscalización adelantada por el ICBF, se determinó que la sociedad no incluyó en la liquidación de los aportes parafiscales las bonificaciones pagadas.

Por lo anterior, concluyó que los actos administrativos demandados no carecían de motivación porque en su contenido se encuentran indicados los fundamentos jurídicos que tuvo en cuenta la Administración para determinar la obligación tributaria a cargo de la sociedad actora y las vigencias respecto de las cuales se encontraba la diferencia adeudada de aportes, lo que permitió que se ejerciera el derecho a la defensa en sede administrativa y jurisdiccional.

### **1.5.2 Falta de competencia de la entidad para expedir los actos administrativos en los que se determinó el valor de los aportes parafiscales**

Con fundamento en los artículos 2 y 3 de la Ley 27 de 1974, en la Ley 89 de 1988, en los artículos 4 y 5 del Decreto 562 de 1990, en el artículo 113 de la Ley 6 de 1992, en el artículo 5 de la Ley 1066 de 2006 y en el artículo 8 de la Ley 828 de 2003, consideró que al ICBF le asisten facultades de fiscalización, verificación, determinación e incluso de cobro coactivo de las obligaciones del empleador, relativas a los aportes parafiscales que debe efectuar.

### **1.5.3 Inexistencia de fundamento legal para la determinación de la obligación**

El parágrafo 1 del artículo 1 de la Ley 89 de 1998 dispuso que la base para los aportes al ICBF (del 3% a partir del 1º de enero de 1989), sea el concepto de nómina que establece el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

En consecuencia, todo empleador que ocupe uno o más empleados fijos tendrá la obligación de aportar al ICBF el 3% del valor total de su nómina, entendida esta como el conjunto de pagos realizados a los trabajadores que constituyen salario.

En la base para liquidar los aportes parafiscales con destino al ICBF no se deben incluir conceptos que a la luz de la ley laboral no son salario, teniendo como fundamento lo dispuesto en los artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 30 numeral 4 de la Ley 119 de 1994, en concordancia con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo [CST], subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990.

El Tribunal citó las sentencias de esta Sección del 30 de agosto de 2012, radicado Nro. 250002327000-2005-00399-01 [17586] [sin Magistrado Ponente] y del 18 de octubre de 2007, radicado Nro. 14978, C.P. Héctor J. Romero Díaz y transcribió apartes de las sentencias del 7 de octubre de 2010, radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00309-01 [16951], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 1º de noviembre de 2012, radicado Nro. 250002327000200501323-01 [17786], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.





Luego de lo cual, concluyó que cuando las bonificaciones son pactadas en los contratos laborales como no constitutivas de salario, debe aplicarse el aparte final y no el primer inciso del artículo 128 del CST, es decir, debe respetarse lo acordado entre las partes e interpretarse de conformidad con el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, norma que permite a los empleadores y a los trabajadores establecer los pagos que no son factor salarial dentro de la relación laboral.

Por consiguiente, siempre que en los convenios laborales exista cláusula expresa que determine ciertos pagos como no constitutivos de salario, deberán excluirse de la base para liquidar los aportes parafiscales.

Advirtió que la sociedad contribuyente en su contabilidad registró las bonificaciones pagadas a los empleados en la Cuenta PUC 510548, con la indicación BONIFICACIÓN MERA LIBERALIDAD.

Destacó que el Representante Legal de la parte actora en el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 diciembre de 2011, manifestó que no realizaba aportes sobre las bonificaciones porque estas estaban pactadas, desalarizadas y son de mera liberalidad.

Y que la Administración en la Resolución Nro. 1182 del 17 de julio de 2012, precisó que lo pagado por concepto de bonificaciones debía hacer parte de la base de liquidación de aportes parafiscales porque estos pagos se realizaron periódicamente.

Conforme con las pruebas aportadas al expediente, en especial, las visibles en los folios 88 y 140 del cuaderno de antecedentes administrativos, que dan cuenta del parágrafo que prevé los pagos no constitutivos de salario y el otrosí del contrato de trabajo suscrito el 1º de febrero de 2000 con el señor Luis Carreño Pombo, el Tribunal le dio la razón a la parte demandante porque los pagos que se hagan por mera liberalidad o por convención o contrato y sobre los cuales se haya acordado su carácter no salarial, no constituyen base para calcular los aportes parafiscales.

Razonó que el criterio adoptado por la entidad demandada de incluir el pago de las bonificaciones para el cálculo de los aportes parafiscales, teniendo en cuenta solamente la regularidad o habitualidad con la que se pagaba la citada bonificación a los trabajadores, no puede ser el argumento determinante para ello, pues como lo expuso la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 1º de noviembre de 2012<sup>3</sup>, la mera habitualidad no determina que la expensa constituya salario, ya que para que lo sea, esencialmente debe retribuir el servicio prestado.

Destacó que al ICBF le correspondía demostrar que los pagos por bonificaciones constituían salario, para así poder incluirlos en la base gravable del aporte parafiscal y no limitarse a incluirlos manifestando que según los registros contables de la empresa estos pagos eran habituales.

---

<sup>3</sup> Radicado Nro. 250002327000200501323-01 [17786], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



Además de lo anterior, puso de presente que las afirmaciones de la parte actora relativas al carácter liberal de los pagos de las bonificaciones, no fueron desvirtuadas en sede administrativa o jurisdiccional.

Finalmente, consideró que no hay lugar a condena en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, toda vez que en este proceso se ventila un asunto de interés público<sup>4</sup>, como es el caso de los tributos, que son necesarios para el funcionamiento de los poderes públicos.

### **1.6 El recurso de apelación**

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia en cuanto concluyó que las bonificaciones no hacen parte de la base gravable del aporte parafiscal en estudio.

Consideró que la sentencia apelada desconoció el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil porque la parte demandante no probó que las bonificaciones se encontraran efectivamente pactadas, desalarizadas y que se otorgaron por mera liberalidad.

La Administración demostró que las bonificaciones eran habituales y contrario a lo dicho por el Tribunal, no le correspondía probar que los pagos por bonificaciones constituían salario, porque es a la sociedad demandante a la que le incumbía probar que las bonificaciones se encontraban desalarizadas.

El *a quo* solo tuvo en cuenta lo que se estipuló en dos contratos aportados al expediente y asumió la desalarización para todo el ingreso base de cotización (IBC).

Puso de presente que durante el proceso de revisión la sociedad no presentó documento en el que se evidencie la desalarización de las bonificaciones, únicamente se encuentra una hoja, que parece ser el formato de un contrato laboral, en el que en uno de sus párrafos se refirió a los pagos no constitutivos de salario.

En dicho documento no se relacionan o indican las bonificaciones, además, no tiene firmas, encabezado, nombre de la empresa y del trabajador, por lo que no se le puede otorgar valor probatorio.

Agregó que prueba de la insuficiencia probatoria en la que incurrió la parte demandante se evidencia con el documento aportado en el cuaderno de antecedentes administrativos, en el que se encuentra una hoja sin datos, que da cuenta de un acuerdo o una conciliación por terminación del contrato de trabajo efectuado por PALMAS DE TUMACO con una trabajadora que no se identificó, a quien se le pagaría una bonificación por la suma de \$40.300.000, documento que no puede ser tenido en cuenta por tratarse de una sociedad diferente a la demandante.

---

<sup>4</sup> Corte Constitucional, sentencia C-445 del 4 de octubre de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.



De ser el caso, el único documento que prueba una posible desalarización de la bonificación es el aportado con el escrito de reposición, correspondiente al otrosí de febrero de 2000, del señor “*RODOLFO ESPINOSA SOTO*”, en el que consta que se acordó “*no (sic) desalarizar las bonificaciones o gratificaciones tales alimentación, alojamiento*”, por lo que solicitó que la devolución que se ordene sea en relación con el mismo.

Además, se deben tener en cuenta los registros contables de los balances, que acreditan que las bonificaciones otorgadas por la sociedad demandante a sus trabajadores son pagadas de manera habitual.

Prueba de esto es que se pagaron en enero, marzo, noviembre y diciembre del año 2007, en enero, mayo, junio, julio, octubre y diciembre del año 2008, en marzo, abril, mayo y diciembre del año 2009 y en enero, febrero, marzo, abril, julio, octubre y diciembre del año 2010.

Por muestreo, se observó que las bonificaciones se pagaron en su mayoría a los mismos empleados, tal como consta en los documentos suministrados por la sociedad.

Aclaró que las bonificaciones fueron tomadas porque son habituales, constituyendo un elemento del salario de conformidad con lo previsto en el artículo 127 del CST y destacó que la sociedad no probó que dichas bonificaciones estuvieran pactadas con los trabajadores como no constitutivas del salario.

En sustento de su posición, transcribió apartes de la sentencia del 26 de octubre de 2009, radicado Nro. 16761, C.P. William Giraldo Giraldo.

Por lo expuesto, concluyó que los pagos realizados por la sociedad demandante y por concepto de bonificaciones son constitutivos de salario; en consecuencia, hacen parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF.

Por último, reiteró que los actos administrativos demandados fueron expedidos por el funcionario competente y que la actuación del ICBF se adelantó con fundamento en el inciso 4 del artículo 15 de la Constitución Política, en los artículos 86 del Decreto 2388 de 1979, 4 del Decreto 562 de 1990 y 113 de la Ley 6 de 1992.

No se configuró la desviación de poder porque la motivación de los actos enjuiciados cumplió con el procedimiento establecido y con los motivos indicados por el legislador.

Tampoco se incurrió en falsa motivación porque las resoluciones demandadas tienen su fundamento en el despliegue de la función fiscalizadora que realizó el ICBF, tal como consta en el acta de liquidación y en los actos demandados.

La Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 se fundamentó en las pruebas obtenidas en el curso del proceso de fiscalización, tales como el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 de 2011, la liquidación de aportes, las hojas de trabajo y los documentos aportados por la sociedad demandante,



es decir, las declaraciones de renta y sus anexos, los balances consolidados, los libros auxiliares, la certificación de vacaciones y la carta de autorización.

Además, las cifras en discusión aparecen plenamente identificadas mes a mes.

En conclusión, la determinación de la base para liquidar los aportes parafiscales en discusión, lejos de ser caprichosa, fue producto de los documentos suministrados por la sociedad demandante.

Tampoco existe infracción de las normas en que debían fundarse los actos administrativos enjuiciados, porque su expedición está sujeta al ordenamiento jurídico y tienen su sustento en el principio de legalidad y en el respeto al debido proceso.

### 1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** solicitó que se confirme la sentencia apelada.

Expuso que los actos administrativos demandados **carecen de motivación** porque en la Resolución Nro. 0329 de 2012 solamente se hizo referencia a la obligación de los empleadores de efectuar aportes parafiscales, careciendo de fundamento fáctico y legal que permita concluir que la sociedad no liquidó como tampoco pagó de manera correcta los aportes parafiscales.

Insistió en que la resolución de determinación de la obligación solamente incluyó una relación de las normas que le sirvieron de fundamento al ICBF para liquidar los mayores valores por aportes parafiscales, sin que se especificaran las bases sobre las que se realizó la liquidación oficial.

Reiteró que no es posible que con la resolución que resolvió el recurso de reposición la Administración subsane la omisión en la motivación del acto liquidatorio.

En lo que tiene que ver con el fondo del asunto, puso de presente que el ICBF no debatió el argumento propuesto en la demanda, según el cual, **las bonificaciones extralegales no hacen parte de la base para el cálculo de los aportes.**

Y agregó que en sede administrativa el ICBF no demostró que las bonificaciones que pretende tomar como base en la liquidación de los aportes parafiscales constituyen salario.

En el caso concreto se debe tener en cuenta la Circular Externa Nro. 18 del 16 de abril de 2012, expedida por el Ministerio de Trabajo, en la que se señaló que las bonificaciones no son constitutivas de salario; por lo tanto, no se consideran ingreso base de cotización para el cálculo de los aportes parafiscales. Argumento que fue propuesto con ocasión del recurso de reposición contra la resolución inicial, pese a lo cual, no fue tenido en cuenta, con lo que se desconoció el derecho al debido proceso.



Resaltó que en el caso en estudio los requisitos señalados en el artículo 128 del CST y en la citada circular se acreditaron con los contratos de trabajo celebrados por la sociedad demandante con sus empleados, en los que se estipuló de manera específica la cláusula de “*Pagos no constitutivos de salario*”, con el otro sí suscrito el 1º de febrero de 2000 con el señor Luis Carrillo Pombo y con el registro contable de las bonificaciones en la cuenta PUC 510548.

Conforme con lo anterior, resulta claro que las bonificaciones pagadas por la sociedad y que de manera errada el ICBF pretende incluir en la base gravable para el cálculo de los aportes parafiscales, se efectuaron por mera liberalidad de la empresa y respecto de las mismas existe pacto entre las partes de que no constituyen salario.

Finalmente, descartó que la mera habitualidad en el pago de la bonificación conduzca a que se le considere como parte del salario.

En sustento de lo anterior, transcribió apartes de la sentencia de esta Sección, proferida el 1º de noviembre de 2012, radicado Nro. 250002327000-2005-01323-01, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Concluyó que las bonificaciones que la sociedad le pagó a sus trabajadores cumplen con los requisitos exigidos en la ley y en la circular citada con anterioridad; por lo tanto, no pueden ser consideradas como base para liquidar los aportes parafiscales al ICBF.

La **parte demandada** guardó silencio.

El **Agente del Ministerio Público** guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si las bonificaciones que reconoció la sociedad demandante a algunos de sus trabajadores hacen parte o no de la base salarial para calcular la liquidación de aportes parafiscales a favor del ICBF, por el periodo en discusión.

### 2. Pagos que no constituyen salario; por lo tanto, no forman parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF. Las bonificaciones

2.1 A partir de la vigencia de la Ley 27 de 1974<sup>5</sup>, el legislador dispuso que todos los patronos y

---

<sup>5</sup> Del 20 de diciembre de 1974, Por la cual se dictan normas sobre la creación y sostenimiento de Centros de atención integral al Pre-escolar, para los hijos de empleados y trabajadores de los sectores públicos y privados.



entidades públicas y privadas deben destinar una suma equivalente al 2% de su nómina mensual de salarios para que el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar atienda la creación y sostenimiento de los centros de atención integral al preescolar, para menores de 7 años, hijos de trabajadores públicos y de trabajadores oficiales y privados [artículo 2].

2.2 El artículo 1º de la Ley 89 de 1988 dispuso que desde el 1º de enero de 1989, el aporte para el ICBF ordenado en las leyes 27 de 1974 y 7 de 1979 se aumentaría al 3% del valor de la nómina mensual de salarios.

En el párrafo de la norma en cita se señaló que “[e]stos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales – ISS – o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero”.

2.3 El citado artículo 17 de la Ley 21 de 1982 señala que para efectos de la liquidación del aporte se entiende por **nómina mensual de salarios** “la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales” y en el caso de los pagos hechos en moneda extranjera, “se deberán incluir en la respectiva nómina, liquidados al tipo de cambio oficial y vigente el último día del mes al cual corresponde el pago”.

2.4 Conforme con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 14 del Ley 50 de 1990, “[c]onstituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones”.

Es decir, **todo pago en dinero o en especie hecho por el empleador al trabajador, sin importar el concepto o la denominación que se le atribuya, hace parte del salario, siempre y cuando corresponda a la retribución directa del servicio.**

2.5 **Pero, existen unos pagos que a pesar de ser recibidos por el trabajador de parte de su empleador, no constituyen salario**, como es el caso de (i) las sumas que recibe ocasionalmente y por mera liberalidad, (ii) lo que recibe en dinero o en especie para desempeñar a cabalidad sus funciones, (iii) las prestaciones sociales y (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie.

Lo anterior, conforme con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, que es del siguiente tenor literal:



No constituyen salario **las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador**, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y **lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones**, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco **las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el [empleador], cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie**, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad. (Subraya y negrilla de la Sala).

2.6 Es oportuno mencionar que la Corte Constitucional en la sentencia C-521 de 1995, M.P. Antonio Barrera Carbonell, declaró exequible el siguiente aparte “*ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad*”, del artículo 15 de la Ley 50 de 1990, que modificó el artículo 128 del CST y que interesa para decidir este asunto.

En esa oportunidad, la Corte Constitucional tuvo en cuenta lo expuesto en la sentencia de la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia, del 12 de febrero de 1993, en la que al referirse a la interpretación de los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, en vigencia de la ley 50 de 1990, expuso lo siguiente:

*Estas normas, en lo esencial siguen diciendo lo mismo bajo la nueva redacción de los artículos 14 y 15 de ley 50 de 1990, puesto que dichos preceptos no disponen, como pareciera darlo a entender una lectura superficial de sus textos, que un pago que realmente remunera el servicio, y por lo tanto constituye salario ya no lo es en virtud de la disposición unilateral del empleador o por convenio individual o colectivo con sus trabajadores. En efecto ni siquiera al legislador le está permitido contrariar la naturaleza de las cosas, y por lo mismo no podría disponer que un pago que retribuye a la actividad del trabajador ya no sea salario. Lo que verdaderamente quiere decir la última parte del artículo 15 de la ley 50 de 1990, aunque debe reconocerse que su redacción no es la más afortunada, es que a partir de su vigencia pagos que son "salario" pueden no obstante excluirse de la base de cómputo para la liquidación de otros beneficios laborales (prestaciones sociales, indemnizaciones, etc)".*

*"Este entendimiento de la norma es el único que racionalmente cabe hacer, ya que aún cuando habitualmente se ha tomado el salario como la medida para calcular las prestaciones sociales y las indemnizaciones que legalmente se establecen en favor del trabajador, no existe ningún motivo fundado en los preceptos constitucionales que rigen la materia o en la recta razón, que impida al legislador disponer que una determinada*



*prestación social o indemnización se liquide sin consideración al monto total del salario del trabajador, esto es, que se excluyan determinados factores no obstante su naturaleza salarial, y sin que pierdan por ello tal carácter. El Legislador puede entonces también -y es estrictamente lo que ha hecho- autorizar a las partes celebrantes un contrato individual de trabajo, o de una convención colectiva de trabajo o de un pacto colectivo, para disponer expresamente que determinado beneficio o auxilio extralegal, a pesar de su carácter retributivo del trabajo, no tenga incidencia en la liquidación y pago de otras prestaciones o indemnizaciones. Lo que no puede lógicamente hacerse, ni por quienes celebran un convenio individual o colectivo de trabajo, es disponer que aquello que por esencia es salario, deje de serlo"<sup>6</sup> (Subraya la Sala).*

Y la Corte Constitucional agregó que:

*Igualmente, dicha competencia [del legislador] se extiende a la determinación expresa, respetando los referidos criterios y principios, o deferida a la voluntad de las partes, de los pagos o remuneraciones que no constituyen salario para los efectos de la liquidación de prestaciones sociales. Esto último es particularmente admisible, dado que la existencia del contrato y de los acuerdos y convenios de trabajo como reguladores de las relaciones de trabajo es reconocida por la propia Constitución (art. 53), en cuanto no menoscaben la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores.*

*La regulación de las relaciones de trabajo por los aludidos instrumentos, supone el reconocimiento constitucional de un amplio espacio para que se acuerden entre los trabajadores y los empleadores las condiciones de la prestación del servicio, en forma libre y espontánea, obedeciendo al principio de la autonomía de la voluntad, el cual tienen plena operancia en las relaciones laborales y resulta compatible con las normas constitucionales que regulan el trabajo, en cuanto su aplicación no implique la vulneración de los derechos esenciales o mínimos de los trabajadores, regulados por éstas y la ley<sup>7</sup>.*

2.7 En cuanto al acuerdo entre el empleador y el trabajador en el que se establece que un determinado pago no constituye salario en los términos del artículo 128 del CST, la Corte Suprema de Justicia expuso lo siguiente:

*Con todo, es de advertir que el artículo 128 del CST, en la parte que al recurso extraordinario concierne, no consagra solemnidad alguna para el acuerdo de marras; el carácter expreso del mismo no implica, necesariamente, calidad solemne. Por expreso ha de entenderse lo que es factible de ser apreciado directamente, sin necesidad de deducción o inferencia, tal como sucede, v.gr., con la manifestación que la parte que termina unilateralmente el contrato de trabajo debe hacer a la otra en el momento de la extinción.*

<sup>6</sup> Radicación Nro. 5481. Sección Segunda, M.P. Hugo Suescún Pujols.

<sup>7</sup> Corte Constitucional, sentencia C-521 de 1995, M.P. Antonio Barrera Carbonell.





Que el medio escrito se haga aconsejable para efectos probatorios es cuestión distinta a que la escritura se prevea como una solemnidad, como acontece en tratándose de hechos como la estipulación sobre salario integral, el contrato a término fijo, el período de prueba, la interrupción de prescripción mediante reclamo escrito, etc.<sup>8</sup> (Subraya la Sala).

2.8 Por otra parte, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 se refirió a este tema y para dar claridad dispuso que “se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993”.

2.9 De manera reiterada, la Sala ha dicho que teniendo como soporte jurídico la norma en cita, “las partes deben disponer expresamente cuales factores salariales no constituyen salario, para efecto del pago de las prestaciones sociales y demás derechos laborales”<sup>9</sup>.

2.10 Entonces, en cada caso particular y para efectos de determinar la base para el cálculo de los aportes parafiscales, se debe analizar si los pagos recibidos por los trabajadores de sus empleadores constituyen o no salario, ya sea porque así lo dispuso el legislador o porque lo acordaron las partes intervinientes en la relación laboral, de mutuo acuerdo y de manera expresa, que en términos de la Corte Suprema de Justicia, no implica, necesariamente, calidad solemne.

2.11 Tratándose de **bonificaciones**, la Sala ha dicho lo siguiente:

***A su vez, los factores que no constituyen salario, y, dentro de estos, los beneficios o bonificaciones extralegales que expresamente se acuerden como no salariales, sean ocasionales o habituales, no hacen parte de la base del cálculo de los aportes parafiscales al ICBF. Ello, porque la base de los aportes es la nómina mensual de salarios, es decir, “la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario”, como prevé el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.***

***Cabe insistir en que las bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad del empleador no constituyen factor salarial por mandato legal (art 128 C.S.T.), sin que se requiera de acuerdo entre las partes y que, con fundamento en la misma norma y en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, tampoco son salario las bonificaciones o beneficios, -sean ocasionales o habituales-, siempre que sean extralegales y que las partes expresamente acuerden que no hacen parte***

<sup>8</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, sentencia del 14 de septiembre de 2010, radicado Nro. 38757, M.P. Francisco Javier Ricaurte Gómez.

<sup>9</sup> Cfr. las sentencias del 3 de julio del 2002, radicado Nro. 12744, C.P. Ligia López Díaz, del 26 de octubre de 2009, radicado Nro. 16761, C.P. William Giraldo Giraldo, del 7 de octubre de 2010, radicado Nro. 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 2 de marzo de 2016, radicado Nro. 20687, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 17 de marzo de 2016, radicado Nro. 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



del salario<sup>10</sup>.

2.12 Conforme con lo anterior, lo determinante para establecer si las bonificaciones que un empleador le paga a su trabajador constituyen salario para efectos de calcular el aporte parafiscal al ICBF, no es constatar si el pago se realiza de manera ocasional o habitual.

En este sentido, la Sección aclaró que de conformidad con el artículo 128 del CST, *“las partes pueden convenir pagos habituales que no tengan el carácter de salario. La mera habitualidad no determina que la expensa constituya salario, pues, como se precisó, para que lo sea, esencialmente, debe retribuir el servicio prestado”*<sup>11</sup>.

2.13 Y en reciente providencia, la Sala recalcó que *“para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda excluir de la base de los aportes (nómina mensual de salarios), las bonificaciones extralegales expresamente excluidas por las partes como factor salarial debe probar que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no son constitutivos de salario”*<sup>12</sup>.

### 3. El caso concreto

3.1 Está probado en el expediente que el ICBF Regional Bogotá, mediante la **Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012** y *“de acuerdo con el Acta 1798 de 2011 y (sic) Liquidación No. 184611 de Diciembre 2 de 2011, que hacen parte integral”*<sup>13</sup> de esa actuación, decidió determinar y ordenar el pago de la obligación a su favor y con cargo a la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA S C A – SUCESORES C I RACAFE & CIA S C A, por la suma de \$75.114.835 correspondiente a los aportes parafiscales del 3% dejados de pagar por abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, más los intereses moratorios que para el 18 de enero de 2012 ascendían a la suma de \$80.761.547, más los que se generen diariamente hasta que se realice el pago total de la deuda<sup>14</sup>.

Lo anterior, porque *“de la verificación se deduce que el empleador es elusor, por cuanto que para conformar el ingreso base de cotización no incluye las bonificaciones”*<sup>15</sup>.

3.2 La anterior decisión se confirmó con la **Resolución Nro. 1182 del 17 de julio de 2012**,

---

<sup>10</sup> Cfr. la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 17 de marzo de 2016, radicado Nro. 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>11</sup> Cfr. la sentencia del 1º de noviembre de 2012, radicado Nro. 17786, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>12</sup> Cfr. la sentencia del 17 de marzo de 2016, radicado Nro. 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>13</sup> Cfr. el folio 27 anverso del c.p.

<sup>14</sup> Cfr. los folios 27 a 28 del c.p.

<sup>15</sup> Cfr. el folio 27 anverso del c.p.



que decidió el recurso de reposición interpuesto por el apoderado de la sociedad demandante<sup>16</sup>.

En esa oportunidad el ICBF – Regional Bogotá, respecto de las bonificaciones, explicó lo siguiente:

[...]

En cuanto a las Bonificaciones, cabe precisar que se toman para conformar el ingreso base de cotización, no porque estén mal o bien desalarizadas, sino porque éstas según los registros contables de la empresa son **habituales**, teniendo en cuenta que se pagan **anualmente**, siendo así un elemento integrante del salario, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del C.S.T. que reza:

[...]

En concordancia con lo anterior, y al revisar los documentos que obran en el expediente como los Extractos (sic) de cuentas del mes de enero a diciembre de los años 2007 (folios 41 y 44), 2008 (folio 64), 2009 (folio 79) y 2010 (folio 98) se puede determinar que las bonificaciones pagada por COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA RACAFE & CIA SCA a los señores ESPINOSA SOTO CARLOS ANTONIO, ESPINOSA SOTO GUILLERMO y ESPINOSA SOTO RODOLFO, **no tienen el carácter de ocasional que exige la norma (esto es que sean de manera accidental o contingente)**, para que puedan considerarse como no constitutivas de salario y por ende excluidas de la base de liquidación de los aportes, toda vez que al revisar los balances anualizados presentados por la empresa, se logró establecer que dichos pagos se realizaron periódicamente, así:

<b>BONIFICACIONES</b>	<b>2.007</b>	<b>2.008</b>	<b>2.009</b>	<b>2.010</b>
ESPINOSA SOTO CARLOS ANTONIO	\$117.402.253	\$232.732.668	\$240.603.682	\$267.349.783
ESPINOSA SOTO GUILLERMO	\$117.402.253	\$232.732.668	\$240.603.682	\$267.349.783
ESPINOSA SOTO RODOLFO	\$164.742.374	\$283.424.938	\$279.404.485	\$308.929.470
<b>TOTALES</b>	<b>\$399.546.880</b>	<b>\$748.890.274</b>	<b>\$760.611.849</b>	<b>\$843.629.036</b>

Por lo anterior, y con fundamento en un análisis objetivo de la norma, los pagos realizados por este concepto de bonificaciones son constitutivos de salario, por ser habituales, toda vez que por mandato legal (artículo 127 del C.S.T) es de naturaleza salarial, por lo tanto

<sup>16</sup> Cfr. los folios 29 a 43 del c.p.



*hacen parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales del 3% a favor del ICBF (Subraya la Sala).*

*[...]¹⁷*

3.3 Es decir, para el ICBF – Regional Bogotá, la razón fundamental para incluir las bonificaciones pagadas por la sociedad demandante a sus trabajadores, en la base salarial para calcular la liquidación de aportes durante el periodo en discusión, es que dichos pagos son habituales, en oposición al carácter ocasional que exige el artículo 128 del CST.

3.4 Como se expuso con anterioridad, la connotación de pago habitual u ocasional de una bonificación por parte del empleador a su trabajador, no resulta concluyente para que la Administración proceda a liquidar el aporte parafiscal incluyendo dicho pago dentro del concepto de nómina mensual de salarios.

3.5 **Lo determinante, en casos como el presente, es que la Administración evidencie que las bonificaciones en discusión no son extralegales y que constituyen salario**, ya sea por esencia o porque no existe pacto entre las partes intervinientes en la relación laboral de excluirlas del salario [pacto de exclusión salarial].

3.6 **En contraposición, el contribuyente deberá probar que en la liquidación de los aportes parafiscales propuesta por la Administración no se podrá tener en cuenta el pago por concepto de bonificaciones, porque además de extralegales, ya sean ocasionales o habituales, las partes acordaron que su reconocimiento no constituye salario.**

En este sentido, la Sala expuso que “[...] para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda excluir de la base de los aportes (nómina mensual de salarios), las bonificaciones extralegales expresamente excluidas por las partes como factor salarial **debe probar** que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no son constitutivos de salario”¹⁸ (Subraya y negrilla no es original).

3.7 Téngase en cuenta que conforme con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, actual artículo 167 del Código General del Proceso, “[i]ncumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”, lo que aplicado en el caso concreto, significa que a la sociedad actora le corresponde probar que las bonificaciones pagadas en el periodo en discusión a algunos de sus trabajadores, además de extralegales, se encontraban desalarizadas y, por ende, no pueden hacer parte de la base gravable para liquidar los aportes parafiscales a favor del ICBF.

¹⁷ Cfr. los folios 35 a 36 del c.p.

¹⁸ Cfr. la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



De manera que, bajo la regla de la **carga dinámica de la prueba**, en casos como el presente, se exige que el empleador –aportante-, por encontrarse en una posición privilegiada, sea quien pruebe la desalarización de las bonificaciones

3.8 En el caso *sub examine* se observa que en el oficio del 1º de febrero de 2011, suscrito por el Contador General de C.I. RACAFE & CIA S.C.A. y dirigido al ICBF, se expuso lo siguiente:

*El día de hoy se presentó el señor JOSÉ FERNANDO SÁNCHEZ BORDA con el fin de realizar la diligencia según requerimiento enviado por su entidad el día 27 de diciembre de 2010, para lo cual se hizo entrega de lo relacionado a continuación:*

[...]

*Copia de cláusula Pagos no constitutivos de salario de contratos laborales.*

[...]¹⁹ (Subraya la Sala).

3.9 La cláusula de pagos no constitutivos de salarios es del siguiente tenor literal:

**PARÁGRAFO.- Pagos no constitutivos de salario:** *De conformidad con lo estipulado en los artículos 15 y 16 de la ley 50/90, las partes acuerdan no considerar como salario los beneficios y auxilios, ocasionales o habituales, en dinero o especie que pague y suministre o haya suministrado el EMPLEADOR a cualquier título, dentro de la jornada ordinaria de trabajo o fuera de ella, por concepto de alimentación, alojamiento o vestuario, ya sea en comedores o cafeterías de la empresa o mediante terceros. Igualmente se acuerda que no constituya salario lo que reciba el TRABAJADOR por concepto de primas extralegales tales como vacaciones, antigüedad, servicios navidad, mitad de año, clima y los reconocimientos por seguro de vida, planes médicos, educación para el TRABAJADOR y los hijos, suministro y pago de celular, suministro en dinero o especie para computador, suministro en dinero o especie de vehículo o transporte, benéficos (sic) que esté dando o vaya a dar en el futuro el EMPLEADOR²⁰.*

Obsérvese que en este documento no se hace mención a las bonificaciones.

3.10 El 18 de noviembre de 2011, la Coordinadora del Grupo de Recaudo del ICBF- Regional Bogotá, en oficio dirigido a la sociedad, le presentó al funcionario de la entidad que realizaría la visita de verificación sobre el pago de los aportes parafiscales y, adicionalmente, le requirió los siguientes

¹⁹ Cfr. el folio 3 parte inferior derecha del c.a.

²⁰ Cfr. el folio 92 del c.a.



documentos: copia de la cédula de ciudadanía y tarjeta profesional del Revisor Fiscal, “[c]opia de 5 contratos laborales de personal a su cargo” y la declaración de renta del año 2010 con sus anexos<sup>21</sup>.

Pero, revisado el cuaderno de antecedentes administrativo, no se advierte el cumplimiento a este requerimiento.

3.11 En el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011, consta que en esa fecha se reunió el representante legal de la sociedad demandante con el Asesor de Aportes del ICBF Regional Bogotá “con el fin de verificar la correcta liquidación de los Aportes Parafiscales a favor del ICBF”<sup>22</sup> y que para tal efecto se solicitó la declaración de renta y sus anexos, el balance de prueba, los libros auxiliares de la compañía, el certificado de la Cámara de Comercio, el RUT, la fotocopia de la cédula de ciudadanía del representante legal de la sociedad, la autorización para atender el requerimiento y la certificación de las vacaciones.

En dicha acta además consta que una vez verificada la documentación aportada por el empleador, el funcionario del ICBF concluyó que la sociedad realizó sus aportes parafiscales sobre la base salarial constituida por horas extras y recargo nocturno, viáticos (alojamiento manutención), vacaciones, salario integral y “Bonificaciones”.

Y a renglón seguido quedó constancia de lo siguiente:

*No realiza aportes sobre los siguientes rubros: Bonificaciones*

*Con el argumento que Se encuentran pactadas y desalarizadas, y que son de meraliberalidad (sic)<sup>23</sup>.*

3.12 Con ocasión del recurso de reposición interpuesto por la sociedad demandante contra la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012, el apoderado expuso lo siguiente:

*El pago de las bonificaciones que realiza COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA SCA SUCESTORES – CI RACAFE & CIA SCA, y que aparentemente son las que toma el ICBF como excluidas de la liquidación del aporte, no corresponden a remuneración del servicio personal de los empleados, sino a un reconocimiento liberal de la empresa y así ha sido expresamente pactado y reconocido tanto por la empresa como por cada uno de los empleados beneficiarios de estos pagos en los correspondientes contratos de trabajo<sup>24</sup> (Subraya la Sala).*

<sup>21</sup> Cfr. el folio 88 del c.a.

<sup>22</sup> Cfr. el folio 110 parte inferior derecha del c.a.

<sup>23</sup> Cfr. los folios 110 a 112 parte inferior derecha del c.a.

<sup>24</sup> Cfr. los folios 139 a 140 parte inferior derecha del c.a.



Para el efecto, aportó como prueba “[c]opia del otro si a los contratos de trabajo en los cuales se estipula en forma expresa que las bonificaciones no tienen el carácter remuneratorio del servicio personal prestado por el empleado y que tampoco constituye salario”<sup>25</sup>, que se encuentra suscrito por el empleador, el trabajador y dos testigos, y que es del siguiente tenor literal:

**OTROSI AL CONTRATO LABORAL SUSCRITO ENTRE C.I. RACAFE & CIA Y LUIS CARREÑO POMBO**

Los suscritos a saber, **RODOLFO ESPINOSA SOTO**, mayor de edad, de esta vecindad, identificado al pie de mi firma, actuando en calidad de Representante Legal de **C.I. RACAFE & CIA. S.C.A.** y de **EMPLEADOR**, por una parte y por la otra, **LUIS CARREÑO POMBO**, también mayor de edad, de la misma vecindad e identificado al pie de mi firma, actuando a nombre propio y en calidad de **TRABAJADOR**, acordamos celebrar el **OTRO SI**, contenido en las siguientes cláusulas:

**PRIMERA.- Pagos no constitutivo de salario:** a) No es salario por mandato legal lo que de manera ocasional y por mera liberalidad da al trabajador el empleador, en dinero o en especie como las primas, bonificaciones o gratificaciones. b) De conformidad con lo establecido en el artículo 15 de la ley 50/90, se acuerda expresamente que no constituya salario ni los auxilios ni beneficios habituales u ocasionales, ya sea en dinero o especie, tales como alimentación, alojamiento o vestuario, ya sea en comedores o cafeterías de la empresa o mediante tercero, las primas extralegales de cualquier clase y denominación, como de servicio, vacaciones, antigüedad, cortesía, clima, navidad, mitad de año y los reconocimientos por seguro de vida, planes médicos, educación para el TRABAJADOR(A) y los hijos, suministro y pago de celular, suministro en dinero o especie para computador, suministro en dinero o especie de vehículo o transporte. c) En caso de que por cualquier motivo se llegara a considerar que son salario los pagos que la ley señala como no salariales, las partes acuerdan que en tal situación, tal pago o reconocimiento no sea salario. **SEGUNDA.-** Incorpórese el presente OTRO SI al contrato inicial, para todos los efectos legales a que haya lugar. En constancia y conformidad, firmamos ante testigos al primer (01) día del mes de febrero del dos mil (2000), en dos ejemplares del mismo tenor y valor<sup>26</sup> (Subraya y negrilla de la Sala).

3.13 Para decidir, lo primero que se advierte es que la suma en discusión corresponde a las bonificaciones que la sociedad demandante le pagó a los señores Carlos Antonio Espinosa Soto, Guillermo Espinosa Soto y Rodolfo Espinosa Soto y que se encuentran relacionadas en los extractos de cuentas de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 aportados por la parte demandante en el curso del proceso administrativo.

<sup>25</sup> Cfr. el folio 140 parte inferior derecha del c.a.

<sup>26</sup> Cfr. el folio 145 parte inferior derecha del c.a.



Conforme con dichos extractos, los pagos hechos por la sociedad RACAFE & CIA S.C.A., en su calidad de empleador, el 30 de abril de 2007, el 30 de mayo de 2008, el 30 de abril de 2009 y el 30 de abril de 2010, a los citados trabajadores, corresponden a “*BONIFICACIÓN MERA LIBERALIDAD*”<sup>27</sup>.

3.14 Respecto de dichos pagos, la parte demandante omitió aportar prueba que permita corroborar que entre la sociedad RACAFE & CIA S.C.A. y los señores Carlos Antonio Espinosa Soto, Guillermo Espinosa Soto y Rodolfo Espinosa Soto se pactó el reconocimiento de una bonificación y su desalarización.

3.15 Nótese que en los actos administrativos demandados el ICBF consideró que los pagos en discusión, realizados por concepto de bonificación, **constituían salario**, motivo por el cual, como se expuso en los numerales 3.6 y 3.7 de esta providencia, a la sociedad demandante, en su calidad de contribuyente del aporte parafiscal a favor del ICBF, le correspondía asumir la carga probatoria para acreditar que además de tratarse de auxilios o beneficios extralegales, independientemente de que fueran habituales u ocasionales, las partes intervinientes en la relación laboral habían pactado el reconocimiento y pago de una “*bonificación*” no constitutiva de salario.

3.16 Las únicas pruebas que evidenciarían un acuerdo entre empleador y trabajador son las siguientes:

3.16.1 El aparte de un documento que da cuenta del texto de un acuerdo de pagos no constitutivos de salarios [transcrita en el numeral 3.9 de esta providencia], que no permite tener certeza de las partes que intervinieron en esa relación jurídica, de la fecha de suscripción y mucho menos de la existencia de un acuerdo sobre el pago de la bonificación en discusión, porque de su texto no se desprende tal hecho.

3.16.2 El otrosí suscrito el 1º de febrero de 2000, que prueba la existencia de un acuerdo entre la sociedad demandante con el señor Luis Carreño Pombo, en el reconocimiento de bonificaciones no constitutivas de salario, que no se puede hacer extensivo a terceros.

3.17 En este orden de ideas, se concluye que la parte demandante no probó, correspondiéndole la carga de la prueba, que las bonificaciones pagadas a los señores Carlos Antonio Espinosa Soto, Guillermo Espinosa Soto y Rodolfo Espinosa Soto, en abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, no constituyeron salario y, por ende, que se debían excluir de la base para el cálculo del aporte parafiscal a favor del ICBF.

3.18 Lo anterior resultaría suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

3.19 Pero, habida consideración de que la parte apelante es el ICBF y, por ende, esta entidad interpuso el recurso de apelación respecto del cargo de ilegalidad analizado por el Tribunal en el

---

<sup>27</sup> Cfr. los folios 25, 28, 37, 47 y 76 parte inferior derecha del c.a.





acápite denominado “[i]nexistencia de fundamento legal para la determinación de la obligación”, que dio lugar a la nulidad de los actos administrativos demandados, le corresponde a la Sala analizar los argumentos que en primera instancia no prosperaron en favor de la parte demandante, esto es, el de “[f]alta de motivación” y el de “[f]alta de competencia de la entidad para expedir los actos administrativos, en los que se determina el valor de los aportes parafiscales”, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, no podía interponer el recurso de apelación<sup>28</sup>, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir<sup>29</sup>.

#### **4. Falta de competencia de la entidad para expedir los actos administrativos en los que se determinó el valor de los aportes parafiscales**

4.1 La parte demandante expuso que los actos administrativos demandados se profirieron con falta de competencia y ausencia de procedimiento legal para la expedición de la certificación de la deuda.

En concreto, esta parte manifestó que en la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 el ICBF citó unas normas, pero en ninguna de ellas se le otorgó facultades a esa entidad para cuantificar el aporte parafiscal.

Y mencionó que el artículo 4 del Decreto 562 de 1990 y el artículo 113 de la Ley 6 de 1990 facultan al ICBF para fiscalizar (investigar – verificar) y cobrar pero no para determinar o liquidar (cuantificar) el aporte parafiscal.

4.2 Observa la Sala que en la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 –que determinó el aporte parafiscal-, en el acápite de consideraciones se expuso lo siguiente:

[...]

*Que de acuerdo con lo establecido en los artículos 15 inciso 4º y 209 de la Constitución Nacional; 2º de la Ley 27 de 1974; 39 numeral 4º y 40 de la Ley 7ª de 1979; 86 del Decreto 2388 de 1979; 1º de la Ley 89 de 1988; 17 de la Ley 21 de 1982; 1º de la Ley 89 de 1988; 4º del Decreto 562 de 1990; y, 113 de la Ley 6ª de 1992, es obligación de todos los empleadores*

<sup>28</sup> El artículo 320 del Código General del Proceso [art. 350 del CPC], dispone: “FINES DE LA APELACIÓN. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.

*Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia: respecto del coadyuvante se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 71” (Se subraya).*

<sup>29</sup> “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.



pagar al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, la suma equivalente al 3% de su nómina mensual de salarios, dentro de los plazos establecidos en el (sic) Decretos 1406 de 1999; 1464 de 2005; y 1670 de 2007, y demás normas vigentes.

Que la Ley 1066 de 2006 (reglamentada mediante el Decreto 4473 de 2006) establece en los artículos 3º y 12, que los aportantes que no paguen oportunamente los aportes parafiscales del 3% para el ICBF, deberán pagar intereses moratorios a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera, por el sistema de causación diaria determinado en la Circular 69 de Agosto 11 de 2006, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Que mediante Resolución 384 de 2008 el ICBF expidió el Reglamento Interno de Cartera para (sic).

Que mediante Resolución 2868 de 2011, se estableció el procedimiento para fiscalización y cobro del aporte parafiscal del 3% a favor del ICBF<sup>30</sup> (Subraya la Sala).

Por su parte, en la Resolución Nro. 1182 del 17 de julio de 2012 –que decidió el recurso de reposición–, el ICBF le puso de presente a la parte recurrente que las normas a tener en cuenta, respecto de la competencia, son las siguientes: los artículos 112 y 113 de la Ley 6ª de 1992, el artículo 4º del Decreto 562 de 1990, las leyes 7ª de 1979 y 89 de 1989, el artículo 15-4 de la Constitución Política, el artículo 86 del Decreto 2388 de 1979, el artículo 8 de la Ley 828 de 2003, el artículo 2 de la Ley 1066 de 2006 y la Resolución Nro. 731 de 2008.

4.3 De las normas citadas por el ICBF en los actos administrativos demandados, resalta la Sala las siguientes:

4.3.1 El artículo 86 del Decreto 2388 de 1979<sup>31</sup>, que señala:

**Artículo 86.** Los patronos y entidades públicas o privadas, sin excepción, deben pagar al ICBF el 2% del valor de las nóminas mensuales de salarios. Las entidades y empresas deben suministrar al ICBF la información que este requiera para verificar la exactitud de los aportes.

4.3.2 El artículo 4 del Decreto 562 de 1990<sup>32</sup>, que prevé:

**Artículo 4º.-** Los funcionarios autorizados por el Instituto de Seguros Sociales, el Servicio Nacional de Aprendizaje, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, las Cajas de Compensación Familiar y la Caja de Crédito Agrario, en su caso, podrán verificar en

<sup>30</sup> Cfr. el folio 27 del c.p.

<sup>31</sup> Por el cual se reglamentan las leyes 75 de 1968, 27 de 1974 y 7 de 1979.

<sup>32</sup> Por el cual se establecen mecanismos para asegurar el pago de los aportes para la Seguridad Social.



las empresas la afiliación correcta y oportuna de los trabajadores a las respectivas entidades, como también las bases de liquidación y el pago oportuno de los aportes a que se refieren las disposiciones correspondientes y este Decreto, conforme a las normas legales vigentes. (Subraya la Sala).

4.3.3 El artículo 113 de la Ley 6ª de 1992<sup>33</sup>, que dispone:

**Artículo 113. COBRO DE APORTES PARAFISCALES.** Los procesos de fiscalización y cobro sobre el cumplimiento correcto y oportuno de los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, al Instituto de Seguros Sociales, ISS, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, y a las Cajas de Compensación Familiar, deberán ser adelantados por cada una de estas entidades.

*Las entidades a que se refiere la presente norma, podrán demandar el pago por la vía ejecutiva, ante la jurisdicción ordinaria; para este efecto la respectiva autoridad competente otorgará poderes a los funcionarios abogados de cada entidad o podrá contratar apoderados especiales (Subraya y negrilla de la Sala).*

4.3.4 El artículo 8 de la Ley 828 de 2003<sup>34</sup>, que dice:

**Artículo 8º.** *Requerimiento de información. Las Entidades Promotoras de Salud, Administradoras de Riesgos Profesionales, las Administradoras de Fondos de Pensiones, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar podrán solicitar conforme lo determine el Gobierno Nacional, tanto a los afiliados cotizantes y beneficiarios, como a los empleadores, la documentación que requieran para verificar la veracidad de sus aportes o la acreditación de la calidad de beneficiarios, sin perjuicio de la reserva que por ley tengan algunos documentos. En caso de que los documentos sean requeridos y no se entreguen dentro de los treinta (30) días siguientes a su solicitud por parte del afiliado cotizante, se procederá a informarle al usuario conforme al Reglamento que si no los aporta en los treinta (30) días siguientes se procederá a suspender temporalmente el sistema de acreditación de derechos para el acceso de los servicios de salud frente al usuario respecto del cual no se entregue la documentación. Salvo aquellos casos en que el reglamento determine que existe justa causa.*

[...] (Se subraya).

4.4 Conforme con estas disposiciones, la Administración puede adelantar la actuación administrativa con el objeto de (i) verificar que el empleador cumpla con la afiliación correcta y oportuna de los trabajadores a los subsistemas que conforman el Sistema de la Protección Social y (ii)

<sup>33</sup> Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.

<sup>34</sup> Por la cual se expiden normas para el Control a la Evasión del Sistema de Seguridad Social



verificar el cumplimiento correcto, esto es, la base de liquidación y el pago oportuno de los aportes parafiscales, que tienen naturaleza tributaria porque corresponden a una de las especies del tributo, la contribución.

4.5 Es decir, la fiscalización a la que se refieren las normas en cita, consiste en la atribución que tiene la Administración, en este caso, el ICBF, para realizar todas las diligencias que considere necesarias con la finalidad de asegurar la correcta y oportuna determinación de los aportes parafiscales<sup>35</sup>.

4.6 Dentro de esas facultades de fiscalización necesariamente se encuentra la de verificar las declaraciones de autoliquidación de los aportes parafiscales.

4.7 Es por lo anterior, que no le asiste la razón a la parte demandante, cuando, al referirse al artículo 4 del Decreto 562 de 1990 y al artículo 113 de la Ley 6ª de 1992, aseguró que “se faculta al ICBF para fiscalizar y cobrar, pero no se encuentra dentro de tales atribuciones la de determinar o liquidar. La fiscalización corresponde a las facultades de investigación y verificación, y el cobro a la obtención del pago, y ninguna de ellas comprende la de determinar, liquidar o cuantificar, que es de lo que se trata el contenido de la Resolución 0329 del 13 de marzo de 2012”<sup>36</sup> (subraya original).

4.8 El razonamiento expuesto por la parte demandante limita la actuación de la Administración a una labor meramente investigativa para establecer o comprobar la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declaradas o que contengan inexactitud, procedimiento que, aunque es importante en el proceso de fiscalización, por la finalidad que cumple, la de revisión, necesariamente debe conducir a que la Administración tome una decisión, ya sea, en el sentido de archivar la investigación por no encontrar mérito para proponer la modificación de la liquidación analizada o planteando su modificación de manera oficial, es decir, determinando el tributo.

4.9 Además de la facultad de fiscalización, cabe resaltar que al ICBF le asiste la de cobro, así lo previó el artículo 113 de la Ley 6ª de 1992, atrás estudiado, y lo reafirmó el artículo 5 de la Ley 1066 de 2006<sup>37</sup>, que dispuso:

**ARTÍCULO 5. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS.** *Las entidades públicas que de manera permanente*

---

<sup>35</sup> En este sentido se puede observar el artículo 684 del Estatuto Tributario que señala que la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para el efecto, presenta un listado de facultades, dentro de las cuales se encuentra la señalada en el literal f): “*En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación*”.

<sup>36</sup> Cfr. el folio 15 del c.p.

<sup>37</sup> Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones.



*tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.*

4.10 Por lo anterior, se concluye que, contrario a lo afirmado por la parte demandante, al ICBF le asiste la facultad de fiscalización, en sus etapas de investigación y determinación del tributo, y la de cobro de los aportes parafiscales.

4.11 Por otra parte, en lo que tiene que ver con la alegada **ausencia de procedimiento legal para la expedición de la certificación de la deuda**, advierte la Sala que la sentencia C-992 de 2001, citada en la demanda, no aplica al caso concreto, porque en esa oportunidad la Corte Constitucional analizó las facultades de fiscalización de las entidades administradoras de riesgos del Sistema de Seguridad Social Integral al estudiar los cargos de inconstitucionalidad planteados en



contra del artículo 99 de la Ley 633 de 2000<sup>38</sup>, que modificó el artículo 91 de la Ley 488 de 1998<sup>39</sup>.

4.12 En el caso *sub examine*, se observa que mediante la Resolución Nro. 2868 de 2011<sup>40</sup>, proferida por la Dirección General del ICBF, en uso de sus facultades legales y en especial en las conferidas por el literal b) del artículo 28 de la Ley 7ª de 1979, el artículo 78 de la Ley 489 de 1998 y el artículo 113 de la Ley 6ª de 1992, se fijaron los lineamientos para adelantar el proceso de fiscalización y cobro del aporte parafiscal del 3% con destino al ICBF<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> ***“Normas aplicables al control del pago de aportes parafiscales en materia de Seguridad Social. Las entidades administradoras de los distintos riesgos que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral establecido por la Ley 100 de 1993 y el Decreto 1295 de 1994, independientemente de su carácter público o privado, tendrán la responsabilidad, conjuntamente con la Superintendencia Nacional de Salud y el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de ejercer las tareas de control a la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes que financian dicho Sistema.***

*Para el ejercicio de las tareas de control que aquí se establecen, las mencionadas entidades gozarán de las facultades de fiscalización que establece el Libro V del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto ellas resulten compatibles con el ejercicio de tales atribuciones. El Gobierno Nacional, al reglamentar la presente disposición, deberá armonizar las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional con las características que tienen los distintos Subsistemas que integran el Sistema de Seguridad Social Integral; la naturaleza de parafiscales que tienen los aportes que financian dicho Sistema y la naturaleza jurídica y capacidad operativa de las entidades que administran tales aportes.*

*En todo caso, en ejercicio de las tareas de control, las entidades administradoras podrán verificar la exactitud y consistencia de la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al Sistema que hayan recibido; solicitar de los aportantes, afiliados o beneficiarios la información que estimen conveniente para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones para con el Sistema, al igual que solicitar de aquéllos y éstos las explicaciones sobre las inconsistencias en la información relativa a sus aportes a los distintos riesgos que haya sido detectada a través del Registro Único de Aportantes a que alude el inciso final del presente artículo. En ningún caso las entidades administradoras podrán modificar unilateralmente tales declaraciones, salvo que se trate de simples errores aritméticos o del período de cotización en salud.*

[...]” [Los apartes subrayados se declararon inexecutable].

<sup>39</sup> La Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 2001 decidió: “*Décimo Sexto: Declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 91 de la Ley 488 de 1998, tal como fue modificado por el artículo 99 de la Ley 633 de 2000, salvo el inciso segundo y la siguiente expresión del inciso tercero, que se declaran INEXEQUIBLES: “... la información que estimen conveniente para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones para con el Sistema, al igual que solicitar de aquéllos y éstos...”*”

<sup>40</sup> Publicada en el Diario Oficial No. 48.188 de 10 de septiembre de 2011.

<sup>41</sup> Resolución derogada, salvo sus artículos 9º a 21, los cuales quedarán transitoriamente vigentes hasta que se termine el inventario de procesos iniciados antes de la vigencia de la Ley 1607 de 2012, por el artículo 22 de la Resolución 575 de 2016, 'por la cual se establecen los lineamientos para efectuar el control de la adecuada, completa y oportuna liquidación de las contribuciones parafiscales a favor del ICBF por parte de los aportantes y una adecuada colaboración interinstitucional con la UGPP', publicada en el Diario Oficial No. 49.778 de 6 de febrero de 2016.

.....  
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)



4.13 En los artículos 9 a 22 de la Resolución Nro. 2868 de 2011, que se encontraban vigentes para la época de los hechos, se observan las pautas para adelantar el proceso de fiscalización por aportes parafiscales [art. 9], se previó el requerimiento a los aportantes detectados como presuntos deudores de aportes [art. 10] y la programación de la visita de revisión en el domicilio del aportante cuando no se atiende el requerimiento [art.12].

A su vez, en el artículo 14 se señaló que el acta de verificación<sup>42</sup> y la liquidación de la deuda a favor del ICBF<sup>43</sup> son los documentos que surgen con ocasión de la visita realizada en el domicilio del aportante y que estos “*serán el soporte de la Resolución de Determinación de la Deuda y harán parte integral de la misma*”.

También se dispuso que una vez enviada la liquidación de aportes al empleador y transcurrido el término concedido para que acredite el pago o se presente la solicitud de facilidad de pago de la deuda, sin que se haya hecho, se da inicio al proceso de determinación de la deuda [art. 16] con la expedición de la “*Resolución de la Determinación de la Deuda*” [art. 17], contra la que procede el recurso de reposición [art. 19].

4.14 Pues bien, de las pruebas que obran en el expediente, se observa que la actuación adelantada por el ICBF se ciñó al procedimiento de fiscalización previsto en la Resolución Nro. 2868 de 2011, acto administrativo dotado de presunción de legalidad, que le otorgó plena eficacia y obligatoriedad al presumir que está conforme al ordenamiento jurídico superior hasta que esta jurisdicción no lo suspenda o anule.

4.15 Por lo expuesto, este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar, máxime, si se tiene en cuenta que en el procedimiento administrativo, el ICBF respetó el debido proceso y le otorgó a la parte demandante la oportunidad para ejercer el derecho de contradicción.

## 5. Falta de motivación

5.1 La parte demandante afirmó que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falta de motivación.

Las razones fundamentales que se extraen del escrito de la demanda, son las siguientes: (i) omisión en la exposición de las razones fácticas y jurídicas, (ii) la cuantificación no es clara y cierta y (iii)

---

<sup>42</sup> En numeral 1 del artículo 14 de la Resolución Nro. 2868 de 2011 dice: “**Acta de verificación:** *Se entrega al aportante al finalizar la visita de fiscalización y debe contener: la descripción del procedimiento y de los hallazgos, la relación de los soportes y documentos aportados, las vigencias y el valor liquidado por cada una de ellas, el total del capital adeudado y de los intereses de mora calculados a la fecha de la visita, la información al aportante de que estos se seguirán causando diariamente de conformidad con lo establecido en la ley, y las acciones por seguir de acuerdo con los resultados obtenidos. Igualmente, se le informará el nombre de los bancos, los números de las cuentas de recaudo para que proceda a efectuar el pago, y el plazo para hacerlo*”.

<sup>43</sup> En numeral 2 del artículo 14 de la Resolución Nro. 2868 de 2011 señala: “**Liquidación de la deuda a favor del ICBF. Liquidación de la deuda de aportes y de intereses.** *El servidor público con funciones de fiscalizador, una vez verificados los documentos de soporte y de ser procedente, elaborará la liquidación de aportes aplicando los intereses moratorios a que haya lugar, para lo cual debe hacer uso de la herramienta para el cálculo de intereses establecida por el Grupo de Recaudo de la Dirección Financiera de la Dirección General*”.



omisión en la identificación del monto y el origen de las bonificaciones sobre las que presuntamente se omitió la liquidación y pago de los aportes parafiscales.

5.2 Observa la Sala que en el **Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011**, consta lo siguiente:

*Se reunieron RODOLFO ESPINOSA SOTO quien se desempeña como REPRESENTANTE LEGAL [...] en representación de: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA S.C.A. y, JAIME ALFONSO LORDUY DE LA ESPRIELLA, Asesor (a) de Aportes del ICBF Regional BOGOTÁ, D.C. con el fin de verificar la correcta liquidación de los Aportes Parafiscales a favor del ICBF, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 27 de 1974, Ley 7ª de 1979 y Ley 89 de 1988.*

*Para efectos de la revisión respectiva, y de conformidad con las facultades señaladas en el Decreto 562 de 1990, la Ley 6 de 1992 y la Ley 828 de 2003, el Asesor de Aportes procedió a solicitar al empleador los siguientes documentos:*

[...]

Observaciones: SE HACE REVISIÓN DE ENERO DE 2007 HASTA DICIEMBRE DE 2010. LAS DIFERENCIAS SE GENERAN POR BONIFICACIONES.

*Una vez verificada la documentación aportada por el empleador, se llegó a las siguientes conclusiones:*

*Que COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA SCA, identificado [...], domiciliado [...], realiza sus Aportes Parafiscales sobre las siguientes bases salariales:*

Sueldo	<input checked="" type="checkbox"/>	Vacaciones	<input checked="" type="checkbox"/>
Horas extras y recargo nocturno	<input checked="" type="checkbox"/>	Sobresueldos	<input type="checkbox"/>
Viáticos (Alojamiento manutención)	<input type="checkbox"/>	Salario Integral	<input checked="" type="checkbox"/>
Auxilio de Alimentación	<input type="checkbox"/>	Bonificaciones	<input checked="" type="checkbox"/>
Primas Extra legales	<input type="checkbox"/>	Comisiones	<input type="checkbox"/>

Otros: \_\_\_\_\_

No realiza aportes sobre los siguientes rubros: Bonificaciones

Con el argumento que Se encuentran pactadas y desalarizadas, y que son de meraliberalidad (sic).

Como consecuencia de lo anterior, se detectaron saldos a favor del ICBF en las vigencias o periodos revisados, correspondientes a los siguientes valores





MES/AÑO	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ENERO						
FEBRERO						
MARZO						
ABRIL		\$11.557.040		\$20.587.711	\$21.685.950	
MAYO			\$21.284.134			
JUNIO						
JULIO						
AGOSTO						
SEPTIEMBRE						
OCTUBRE						
NOVIEMBRE						
DICIEMBRE						
TOTALES:		\$11.557.040	\$21.284.134	\$20.587.711	\$21.685.950	

TOTAL 3% ~~\$75.114.835~~ INTERESES A LA FECHA: **\$75.674.936**  
TOTAL A PAGAR EL: 2-dic-2011 \$150.789.231  
TOTAL A PAGAR EL: 7-dic-2011 \$151.317.586  
TOTAL A PAGAR EL: 12-dic-2011 \$151.847.792

El motivo que genera esta liquidación es: Elusión  
Teniendo como fundamento las leyes 7/79 y 89/88, que rigen los aportes Parafiscales correspondientes al ICBF.  
[...]<sup>44</sup>

5.3 Por su parte, en la **Liquidación de Aportes Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011**, se discrimina mes a mes, desde enero de 2007 hasta diciembre de 2010 la base de liquidación de los aportes parafiscales para cada vigencia, el 3% sobre dicha base, la suma pagada por el aportante al ICBF, la diferencia existente entre lo determinado de manera oficial y lo pagado por la sociedad, los intereses causados y el total a pagar.

También consta que la fuente de donde se tomó la información es EL “BALANCE”

En dicha liquidación de aportes se observa el siguiente cuadro<sup>45</sup>:

<sup>44</sup> Cfr. los folios 110 a 111 parte inferior derecha del c.a.

<sup>45</sup> En esta transcripción se suprimió la última columna que señala la “FUENTE DE DONDE SE TOMA LA INFORMACIÓN”, que para todos los periodos corresponde al “BALANCE”.



VIG	PERIODO	BASE	APORTES ICBF 3%	(-) APORTES PAGADOS AL ICBF	VALOR ADEUDADO POR CAPITAL AL ICBF:	INTERESES POR VIGENCIA	TOTAL A PAGAR AL ICBF
[...]							
2007	Enero	\$298.949.000	\$8.968.470	\$8.968.470	\$ -	\$ -	\$ -
2007	Febrero	\$303.732.000	\$9.111.960	\$9.111.960	\$ -	\$ -	\$ -
2007	Marzo	\$313.658.000	\$9.409.740	\$9.409.740	\$ -	\$ -	\$ -
2007	Abril	\$720.194.681	\$21.605.840	\$10.048.800	\$11.557.040	\$23.884.645	\$35.441.685
2007	Mayo	\$305.011.000	\$9.150.330	\$9.150.330	\$ -	\$ -	\$ -
[...]							
2008	Abril	\$361.430.500	\$10.842.915	\$10.842.915	\$ -	\$ -	\$ -
2008	Mayo	\$1.078.060.660	\$32.341.819	\$11.057.685	\$21.284.134	\$27.144.174	\$48.428.308
2008	Junio	\$392.389.500	\$11.771.685	\$11.771.685	\$ -	\$ -	\$ -
[...]							
2009	Marzo	\$399.925.667	\$11.997.770	\$11.997.770	\$ -	\$ -	\$ -
2009	Abril	\$1.087.138.187	\$32.614.145	\$12.026.434	\$20.587.711	\$15.873.872	\$36.461.583
2009	Mayo	\$405.633.667	\$12.169.010	\$12.169.010	\$ -	\$ -	\$ -
2010	Marzo	\$393.657.000	\$11.809.710	\$11.809.710	\$ -	\$ -	\$ -
2010	Abril	\$1.106.848.687	\$33.205.460	\$11.519.510	\$21.685.950	\$8.771.705	\$30.457.655
2010	Mayo	\$392.001.667	\$11.760.050	\$11.760.050	\$ -	\$ -	\$ -
[...]							
<b>TOTALES</b>		\$20.627.159.348	\$618.814.778	\$543.699.943	\$75.114.835	\$75.674.396	\$150.789.231
			<b>CAPITAL</b>	<b>INTERESES</b>	<b>TOTAL</b>		
<b>TOTAL LIQUIDACIÓN</b>			\$75.114.835	\$75.674.396	\$150.789.231		

Y en el numeral III de “**OBSERVACIONES DE LA VISITA (hallazgos, descripción del procedimiento, etc.)**”, se expuso que “**ESTA LIQUIDACIÓN GENERA INTERESES DE MORA DE ACUERDO A LA LEY 1066 DE JULIO 29 DE 2006**” y que “**SE HACE REVISIÓN DE ENERO DE 2007 HASTA DICIEMBRE DE 2010. LAS DIFERENCIAS SE GENERARON POR BONIFICACIONES**” (Subraya la Sala)<sup>46</sup>.

Cuadro en el que se evidencian los periodos y las cifras en discusión por las bonificaciones pagadas por el empleador a sus trabajadores.

5.4 En la **Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012**, por medio de la cual se determinó

<sup>46</sup> Cfr. los folios 115 a 116 parte inferior derecha del c.a.



la obligación, el ICBF expuso lo siguiente:

[...]

**CONSIDERANDO**

*Que de acuerdo con lo establecido en los artículos 15 inciso 4º y 209 de la Constitución Nacional; 2º de la Ley 27 de 1974; 39 numeral 4º y 40 de la Ley 7ª de 1979; 86 del Decreto 2388 de 1979; 1º de la Ley 89 de 1988; 17 de la Ley 21 de 1982; 1º de la Ley 89 de 1988; 4º del Decreto 562 de 1990; y, 113 de la Ley 6ª de 1992, es obligación de todos los empleadores pagar al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, la suma equivalente al 3% de su nómina mensual de salarios, dentro de los plazos establecidos en el (sic) Decretos 1406 de 1999; 1464 de 2005; y 1670 de 2007, y demás normas vigentes.*

[...]

*Que el 2 de Diciembre (sic) de 2011, terminó la revisión a los documentos aportados por el empleador y se elaboró el Acta No. 1798 de 2011, en la que se registran los documentos tenidos como prueba de los hallazgos.*

*Que la actuación adelantada, permitió establecer que el aportante realiza los siguientes pagos por concepto de nómina:*

*Por balance se establece:*

<b>CONCEPTO</b>	<b>2007 ENE -DIC</b>	<b>2008 ENE-DIC</b>	<b>2.009 ENE-DIC</b>	<b>2010 ENE-DIC</b>
SUELDOS	\$2.154.737.981	\$2.471.674.136	\$2.485.021.275	\$2.341.874.489
HORAS EXTRAS	\$19.951.130	\$17.970.314	\$16.082.808	\$13.739.261
VACACIONES	\$245.433.790	\$340.151.405	\$271.378.761	\$263.083.433
SALARIO INTEGRAL	\$1.474.853.900	\$1.679.339.297	\$2.034.800.694	\$2.044.388.635
BONIFICACIONES	\$399.546.880	\$748.890.274	\$760.611.849	\$843.629.036
<b>TOTALES</b>	<b>\$4.294.523.681</b>	<b>\$5.258.025.426</b>	<b>\$5.567.895.387</b>	<b>\$5.506.714.854</b>

*Que con base en la información entregada por el empleador, y una vez deducidos los aportes pagados por el empleador, se determinó una obligación por concepto de los aportes parafiscales del 3% con destino al ICBF, la cual se encuentra discriminada en el Acta No. 1798 de 2011 y en la Liquidación No. **184611** del **2 de Diciembre de 2011**, documentos que forman parte integral de la presente resolución.*

*Que de la verificación se deduce que el empleador es elusor, por cuanto que para conformar el ingreso base de cotización no incluye las bonificaciones.*

*Que el valor y periodo (s) liquidado (s) corresponde al siguiente detalle:*

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
TOTAL IBC	\$4.294.523.681	\$5.258.025.426	\$5.567.895.387	\$5.506.714.854
APORTE DE 3%	\$128.835.710	\$157.740.763	\$167.036.862	\$165.201.446
MENOS PAGOS	\$117.278.670	\$136.456.628	\$146.449.150	\$143.515.495
<b>SALDO A FAVOR ICBF</b>	<b>\$11.557.040</b>	<b>\$21.284.135</b>	<b>\$20.587.712</b>	<b>\$21.685.951</b>

[...]47

5.5 Finalmente, en la **Resolución Nro. 1182 del 17 de julio de 2012**, que confirmó la anterior decisión, el ICBF dijo:

En cuanto a las Bonificaciones, cabe precisar que se toman para conformar el ingreso base de cotización, no porque estén mal o bien desalarizadas, sino porque éstas según los registros contables de la empresa son **habituales**, teniendo en cuenta que se pagan **anualmente**, siendo así un elemento integrante del salario, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del C.S.T. que reza:

[...]

Ahora bien, para que las bonificaciones puedan desalarizarse, además de estar pactadas, deben cumplir con los presupuestos establecidos en el Art. 128 del mismo código:

**Artículo 128- [...]**

Sobre el tema el Honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta, se pronunció en sentencia de 26 de octubre de 2009, Magistrado Ponente Dr. William Giraldo Giraldo, expediente 16761, así:

“... Para que se considere ocasional es necesario que el pago se realice de manera accidental o contingente, y en este caso se realiza anualmente, es decir, es habitual pues es una erogación que se repite.

Como lo ha señalado esta corporación, le corresponde al demandante la carga de demostrar el carácter ocasional que exige la norma para que la bonificación no constituya salario...”

En concordancia con lo anterior, y al revisar los documentos que obran en el expediente como los Extractos (sic) de cuentas del mes de enero a diciembre de los años 2007 (folios 41 y 44), 2008 (folio 64), 2009 (folio 79) y 2010 (folio 98) se puede determinar que las

47 Cfr. los folios 27 a 28 del c.p.



bonificaciones pagada por COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA RACAFE & CIA SCA a los señores ESPINOSA SOTO CARLOS ANTONIO, ESPINOSA SOTO GUILLERMO y ESPINOSA SOTO RODOLFO, no tienen el carácter de ocasional que exige la norma (esto es que sean de manera accidental o contingente), para que puedan considerarse como no constitutivas de salario y por ende excluidas de la base de liquidación de los aportes, toda vez que al revisar los balances anualizados presentados por la empresa, se logró establecer que dichos pagos se realizaron periódicamente así:

<b>BONIFICACIONES</b>	<b>2.007</b>	<b>2.008</b>	<b>2.009</b>	<b>2.010</b>
ESPINOSA SOTO CARLOS ANTONIO	\$117.402.253	\$232.732.668	\$240.603.682	\$267.349.783
ESPINOSA SOTO GUILLERMO	\$117.402.253	\$232.732.668	\$240.603.682	\$267.349.783
ESPINOSA SOTO RODOLFO	\$164.742.374	\$283.424.938	\$279.404.485	\$308.929.470
<b>TOTALES</b>	<b>\$399.546.880</b>	<b>\$748.890.274</b>	<b>\$760.611.849</b>	<b>\$843.629.036</b>

Por lo anterior, y con fundamento en un análisis objetivo de la norma, los pagos realizados por este concepto de bonificaciones son constitutivos de salario, por ser habituales, toda vez que por mandato legal (artículo 127 del C.S.T) es de naturaleza salarial, por lo tanto hacen parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales del 3% a favor del ICBF<sup>48</sup> (Subraya la Sala).

5.6 Del anterior recuento, se advierte que en los actos administrativos demandados el ICBF, desde el acto primigenio, citó las normas que imponen la obligación a los empleadores de liquidar y pagar los aportes parafiscales a favor del ICBF [Ley 27 de 1974 (art. 2), Ley 7 de 1979 (arts. 39 y 40-4), Ley 89 de 1988 (art. 1) y Ley 21 de 1982 (art. 17)], analizadas en el numeral 2 de esta providencia y de cuyo contenido se infiere que el aporte parafiscal con destino al ICBF equivale al 3% de la **nómina mensual de salarios**, en los términos previstos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

5.7 Aclara la Sala que no era necesaria la transcripción de las citadas normas en el acto demandado, porque basta con consultar su texto para conocer su contenido y entender que el *quid* del asunto es determinar qué pagos hechos por la empresa constituyen o no salario y, por ende, cuáles deben ser tenidos en cuenta para cuantificar los aportes parafiscales a su cargo.

5.8 Además del fundamento jurídico, el ICBF hizo una relación de los hechos de manera clara, concisa y descriptiva.

En efecto, luego del recuento de las actuaciones adelantadas con anterioridad del acto de determinación del aporte parafiscal, dentro de las que se encuentran el Acta Nro. 1798 de 2011 y la

<sup>48</sup> Cfr. los folios 35 a 36 del c.p.



Liquidación Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011, que hacen parte integral de dicho acto, el ICBF concluyó que “de la verificación se deduce que el empleador es elusor, por cuanto que para conformar el ingreso base de cotización no incluye las bonificaciones”<sup>49</sup>.

Lo anterior deja en evidencia que contrario a lo expuesto por la sociedad demandante, la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012 cuenta con la exposición de los fundamentos fácticos y jurídicos de una manera clara y precisa, que no da lugar a equívocos respecto de las razones por las cuales la Administración determinó de manera oficial los aportes parafiscales por el periodo en discusión.

Aclara la Sala que en la Resolución Nro. 1182 del 11 de julio de 2012, el ICBF hace un análisis más detallado con el ánimo de desvirtuar los argumentos propuestos por la parte recurrente, circunstancia que de ninguna manera puede conducir a que se deduzca una falta de motivación del acto administrativo recurrido.

5.9 En lo que tiene que ver con el argumento, según el cual, (i) la cuantificación del tributo no es clara y cierta y (ii) se omitió la identificación del monto y el origen de las bonificaciones, lo que conduciría a la falta de motivación del acto administrativo, la Sala advierte que en el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011, se dejó constancia de que la sociedad no hizo aportes sobre las bonificaciones pagadas en los meses de abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, oportunidad en la que se cuantificó de manera discriminada, por cada periodo, la suma adeudada.

5.10 Por su parte, en la Liquidación de Aportes Nro. 184611 del 2 de diciembre de 2011, el ICBF hizo una relación, mes a mes, desde enero de 2007 hasta diciembre de 2010, en la que se discriminó (i) la base determinada de manera oficial, (ii) el 3% sobre dicha suma, que corresponde al aporte a favor del ICBF, (iii) los aportes pagados por la sociedad, (iv) la diferencia entre lo determinado y pagado –valor adeudado- y (v) lo adeudado por intereses.

Este cuadro evidencia que las sumas en discusión corresponden a los meses de abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, en cuantía que coincide con la indicada en el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 del 2 de diciembre de 2011.

5.11 Ahora bien, como la fuente de información fue el “BALANCE” de la sociedad, que se aportó al expediente administrativo, una vez examinado el mismo, se advierte lo siguiente:

En el mes de abril de 2007 la sociedad reconoció las siguientes bonificaciones<sup>50</sup>:

Fecha	Beneficiario	Concepto	Descripción	Valor
-------	--------------	----------	-------------	-------

<sup>49</sup> Cfr. el folio 27 anverso del c.p.

<sup>50</sup> Cfr. los folios 25 y 28 parte inferior derecha del c.a.



30/04/2007	Carlos Antonio Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$117.402.253
30/04/2007	Guillermo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$117.402.253
30/04/2007	Rodolfo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Gerencia Café - Excelso - Excelso UGQ Malla 14	\$164.742.374

En el mes de mayo de 2008 la sociedad reconoció las siguientes bonificaciones<sup>51</sup>:

Fecha	Beneficiario	Concepto		Descripción	Valor
30/05/2008	Carlos Antonio Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$232.732.668
30/05/2008	Guillermo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$232.732.668
30/05/2008	Rodolfo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$283.424.938
30/05/2008	Luis Carreño Pombo	Bonificación Liberalidad	Mera	Exportación Café - Excelso- Prorrateo	\$30.000.000

En el mes de abril de 2009 la sociedad reconoció las siguientes bonificaciones<sup>52</sup>:

Fecha	Beneficiario	Concepto		Descripción	Valor
-------	--------------	----------	--	-------------	-------

<sup>51</sup> Cfr. el folio 37 parte inferior derecha del c.a.

<sup>52</sup> Cfr. el folio 76 parte inferior derecha del c.a.



30/04/2009	Carlos Antonio Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$240.603.682
30/04/2009	Guillermo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$240.603.682
30/04/2009	Rodolfo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Gerencia Café - Corporativo - Corporativo General	\$279.404.485
30/04/2009	Sebastián Pinzón González	Bonificación Liberalidad	Mera	Exportación Café – Excelso – Prorratio	\$8.250.000
30/04/2009	Adriana Melissa Alfonso Montealegre	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$950.000

En el mes de abril de 2010 la sociedad reconoció las siguientes bonificaciones<sup>53</sup>:

Fecha	Beneficiario	Concepto		Descripción	Valor
30/04/2010	Carlos Antonio Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$267.349.783
30/04/2010	Guillermo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Contabilidad Holding - Corporativo - Corporativo General	\$267.349.783
30/04/2010	Rodolfo Espinosa Soto	Bonificación Liberalidad	Mera	Gerencia Café - Corporativo - Corporativo General	\$308.929.470

<sup>53</sup> Cfr. el folio 47 parte inferior derecha del c.a.





30/04/2010	Edgar Torres Barrios	Bonificación Mera Liberalidad	Conductores Corporativo Corporativo General	- -	\$1.696.130
------------	----------------------	-------------------------------	---	--------	-------------

5.12 Cruzada la información extraída del balance con lo expuesto en el acto de determinación del tributo, del que hacen parte el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1798 y la Liquidación de Aportes Nro. 184611, ambas del 2 de diciembre de 2011, no existe lugar a equívocos de que el ICBF está incluyendo dentro de la base para el cálculo de los aportes parafiscales del 3%, la suma de dinero que la sociedad pagó a los señores Carlos Antonio Espinosa Soto, Guillermo Espinosa Soto y Rodolfo Espinosa Soto por concepto de bonificaciones en los periodos de abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010, que resulta fácilmente extraíble de los balances, tal como se refleja en esta providencia [numeral 5.11].

Nótese que los balances de la sociedad muestran que los pagos por bonificación reconocida por mera liberalidad en abril de 2007, mayo de 2008, abril de 2009 y abril de 2010 se surtió en relación con (7) trabajadores de la empresa, cuya cuantía aparece detallada, verificándose la periodicidad a la que se refirió el ICBF en su actuación, respecto de los tres (3) trabajadores antes señalados.

5.13 Es por lo anterior, que no es acertado afirmar que los actos administrativos adolecen de nulidad porque la cuantificación no es clara y cierta y porque se omitió la identificación del monto y el origen de las bonificaciones cuestionadas.

5.14 Finalmente, es oportuno agregar que el hecho de que en el acto administrativo con el que se agotó la vía gubernativa el ICBF haya puntualizado que las bonificaciones en discusión tienen que ver con los tres (3) trabajadores a los que se ha hecho referencia, no implica necesariamente la falta de motivación del acto primigenio, porque la motivación de este acto, entendida como aquella que se refiere a la expresión escrita de los motivos, al menos en forma sumaria, de las razones o fundamentos de la decisión, en el caso *sub examine*, resultó suficiente para que la sociedad entendiera que el punto en controversia tenía que ver con el pago de las bonificaciones que se hicieron en el periodo en discusión y si dicho pago constituía salario o no.

5.15 Prueba de la motivación sumaria aunque suficiente de la Resolución Nro. 0329 del 13 de marzo de 2012, es que en el recurso de reposición contra la misma, en el acápite denominado “[i]nexistencia de fundamento legal para la determinación de la obligación”, el apoderado de la sociedad actora expuso lo siguiente:

*En el Acta de Liquidación de Deuda N° 1798, se anota que la diferencia en la liquidación del aporte al ICBF está dada por las bonificaciones, sin cuantificación ni precisión sobre su origen.*



No obstante lo anterior, las normas que regulan el aporte al ICBF precisan que dicho aporte se liquidará sobre la **nómina mensual de salarios** excluyendo de ella los conceptos que no correspondan a salario.

Conforme a la regulación laboral para que un pago realizado por el empleador sea considerado salario es indispensable que dicho sea remuneratorio del servicio personal que el trabajador ha prestado al empleador.

El pago de las bonificaciones que realiza COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL RAFAEL ESPINOSA HERMANOS & CIA SCA SUCESORES – CI RACAFE & CIA SCA, y que aparentemente son las que toma el ICBF como excluidas de la liquidación del aporte, no corresponden a remuneración del servicio personal de los empleados, sino a un reconocimiento de la empresa y así ha sido expresamente pactado y reconocido tanto por la empresa como por cada uno de los empleados beneficiarios de esos pagos en los correspondientes contratos de trabajo<sup>54</sup>.

5.16 Para probar su decir, el apoderado de la sociedad recurrente aportó copia del “Otro sí a los contratos de trabajo en los cuales se estipula en forma expresa que las bonificaciones no tienen el carácter remuneratorio del servicio personal prestado por el empleado y que tampoco constituye salario”, solo que, dicha prueba tiene que ver con el señor Luis Carreño Pombo<sup>55</sup>, a quien se le pagó una bonificación en el mes de mayo de 2008, que no está en discusión, omitiendo aportar la prueba que corroborara que con los señores Carlos Antonio Espinosa Soto, Guillermo Espinosa Soto y Rodolfo Espinosa Soto, la sociedad actora pactó el reconocimiento de una bonificación y que esta no constituiría salario.

5.17 En conclusión, en el caso *sub examine* la Sala no advierte la falta de motivación de los actos administrativos demandados y, por el contrario, evidencia que la parte demandante no probó en sede administrativa ni jurisdiccional que el pago de la suma en discusión debía excluirse de la base para el cálculo del aporte parafiscal a favor del ICBF, por mediar pacto entre las partes respecto de su desalarización.

5.18 Así las cosas, como la sociedad actora no logró desvirtuar la presunción de legalidad de la que están investidos los actos administrativos demandados, lo procedente es revocar la sentencia del Tribunal y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

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

## FALLA

---

<sup>54</sup> Cfr. los folios 57 a 58 del c.p. o 139 a 140 parte inferior derecha del c.a.

<sup>55</sup> Cfr. el folio 145 del c.a. y transcrito en el numeral 3.10 de esta providencia.



**Primero: REVÓCASE** la sentencia del dieciocho (18) de octubre de dos mil trece (2013), proferida por la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA** al doctor Carlos Andrés Gómez Echeverry, como apoderado de la parte demandante, en los términos y para los fines de la sustitución del poder que obra en el folio 208 del c.p.

**Tercero: RECONÓCESE PERSONERÍA** al doctor Abraham Javier Barrios Ayola, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del poder conferido que obra en el folio 227 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
**Presidenta de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**