



**SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE EL ALCANCE INTERPRETATIVO Y EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 1393 DE 2010 / REGLAS SOBRE EL INGRESO BASE DE COTIZACIÓN IBC DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE EL ALCANCE INTERPRETATIVO Y EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 1393 DE 2010 - Justificación / SEGURIDAD SOCIAL / SOLIDARIDAD SOCIAL - Finalidad / BASE DE CÁLCULO DE LAS COTIZACIONES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL / NÓMINA MENSUAL DE SALARIOS - Noción / SALARIO - Definición / PAGOS CONSTITUTIVOS DE SALARIO / PAGOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO – Alcance y límite / PRESTACIONES SOCIALES - Definición / INGRESO BASE DE COTIZACIÓN IBC DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL - Factores que lo integran. Solo se calcula sobre los conceptos o factores que constituyan salario / INGRESO BASE DE COTIZACIÓN IBC DE LAS CONTRIBUCIONES A LA PROTECCIÓN SOCIAL / INGRESO BASE DE COTIZACIÓN IBC DE LOS APORTES PARAFISCALES / PACTO DE DESALARIZACIÓN - Evolución normativa / PACTO DE DESALARIZACIÓN - Alcance de los artículos 15 parte final de la Ley 50 de 1990 y 17 de la Ley 344 de 1996 / PACTO DE DESALARIZACIÓN - Prueba / INGRESO BASE DE COTIZACIÓN IBC DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL DE EMPLEADOS DEL SECTOR PRIVADO / PACTO DE DESALARIZACIÓN - Límites. Finalidad del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 / PLANILLAS DE APORTES AL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL PILA – Presunción de veracidad de los conceptos salariales o no salariales declarados / CARÁCTER DE PAGOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO NO INCLUIDOS EN EL IBC DE APORTES DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL - Carga de la prueba / CARÁCTER DE PAGOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO NO INCLUIDOS EN EL IBC DE APORTES DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL - Medios probatorios válidos / INCLUSIÓN EN EL IBC DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL DE PAGOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO QUE EXCEDAN EL 40% DEL TOTAL DE LA REMUNERACIÓN DEL TRABAJADOR – Ilegalidad. Interpretación errónea del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010**

[L]a Sección Cuarta del Consejo de Estado considera necesario sentar jurisprudencia sobre el alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por lo que profiere sentencia de unificación, de conformidad con los artículos 270 y 271 del CPACA y 14 (numeral 2) del reglamento interno de esta Corporación (Acuerdo 080 de 2019), para lo cual precisa lo siguiente: (...) La necesidad de unificar las reglas sobre el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social, teniendo en cuenta la interpretación y alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, obedece a razones de importancia jurídica y trascendencia económica o social, ya que, como lo ha puesto de manifiesto la Corte Constitucional, la seguridad social “*es esencialmente solidaridad social*” y la solidaridad es uno de los pilares en que se funda el Estado colombiano y principio rector en la garantía de los derechos fundamentales de las personas. La fijación de reglas claras sobre la materia sometida a consideración de la Sala permite no solo a la Administración un adecuado recaudo de los aportes al sistema, que garantice los derechos fundamentales relativos a la seguridad social, sino la disminución de los litigios que trascienden del ámbito de la discusión administrativa a la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que, inclusive, se han presentado algunos criterios disímiles. En efecto, en sentencia del 21 de agosto de 2019 la Sección señaló que, para dar cumplimiento al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, al momento de efectuar la liquidación y pago de aportes a la seguridad social, el empleador debe verificar

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



que los pagos no constitutivos de salario, en los términos del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no superen el tope del 40% del total de la remuneración. Y en sentencia del 24 de octubre del mismo año, consideró que no es dable asumir que *“lo que recibe el trabajador de manera ocasional o por mera liberalidad de su empleador, o para desempeñar a cabalidad sus funciones, ‘no se debe considerar base de aportes al Sistema de Seguridad Social aun en el caso de que excedan del 40% de la remuneración total, de conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010’ (...). Significa que los pagos que no constituyen salario que excedan el 40% del total de la remuneración, sí deben incluirse en el Ingreso Base de Cotización de los aportes al Sistema Integral de Seguridad Social”*. Este criterio jurisprudencial coincide con la tesis de la demandada, que avaló el Tribunal. Sin embargo, en sentencia del 18 de julio de 2019, reiterada, en lo pertinente, en el fallo de 6 de noviembre de 2019, la Sección había precisado que la limitante del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 solo se aplica para aquellos factores constitutivos de salario y no para aquellos factores que, por esencia o por naturaleza, no son constitutivos de salario, los cuales están excluidos de la base de aportes. Por hallarlo acorde con el adecuado entendimiento que debe darse a los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010, la Sala unifica su criterio, siguiendo las pautas fijadas en las últimas providencias citadas, conforme a las razones que pasan a exponerse: Los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993 señalan que la base para calcular las cotizaciones a los subsistemas de salud y pensiones es el salario mensual, que, para los trabajadores particulares, es el que resulte de aplicar lo dispuesto en el CST. Igual previsión traen los artículos 2 de la Ley 27 de 1974 y 17 de la Ley 21 de 1982, que disponen que el IBC de aportes al ICBF, régimen del subsidio familiar (CCF) y SENA, es la nómina mensual de salarios entendida como *“la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral cualquiera que sea su denominación y, además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales”*. Teniendo en cuenta las anteriores disposiciones, es necesario precisar aquellos factores constitutivos salario, según los términos del CST y los que no lo son y, que, por tanto, no hacen parte del IBC de aportes. Según el artículo 127 del CST, constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación directa del servicio, cualquiera que sea su denominación, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio y porcentajes sobre ventas y comisiones. El texto original del artículo 128 del CST señalaba los siguientes pagos hechos al trabajador como no constitutivos de salario: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador. No son la contraprestación del trabajo prestado, sino las sumas que recibe el empleado a título gratuito; (ii) los rubros que recibe el trabajador, 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 y (iii) las prestaciones sociales, que *“son todo aquello que debe el empleador al trabajador en dinero, especie, servicios u otros beneficios, por ministerio de la ley, o por haberse pactado en convenciones colectivas, pactos colectivos, contrato de trabajo, reglamento interno de trabajo, fallos arbitrales o en cualquier acto unilateral del empleador, para cubrir riesgos o necesidades del trabajador que se originan durante la relación de trabajo o con motivo de la misma”*. Dentro de las prestaciones sociales a cargo del empleador consagradas en los títulos VIII y IX del CST, cabe mencionar la asistencia médica derivada de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, calzado y vestido de labor, gastos de entierro, cesantías y la prima de servicios. Los anteriores



pagos **no son ingreso base de cotización** de aportes porque, en esencia, no son salario, de acuerdo con las normas laborales, pues no retribuyen el trabajo del empleado. Posteriormente, la Ley 50 de 1990 pretendió precisar el concepto de salario otorgando mayor libertad de estipulación, de tal manera que los empleadores pudieran conceder beneficios sin que ello implique costos adicionales. La modificación al artículo 128 del CST por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 incluyó como no salarial *“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.”* El alcance de la modificación prevista en el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 no fue el pretendido, pues el criterio de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado ha sido que la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino de si, por su esencia, constituye o no retribución del servicio prestado. Ante estas circunstancias, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 le dio el alcance correspondiente a los acuerdos entre empleadores y trabajadores en los que se haya pactado que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario, al disponer lo siguiente: *“Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, 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.”* No se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores. De conformidad con esta norma interpretativa, **para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización.** El alcance de estas normas es que **factores que son salario** puedan excluirse de la base para determinar las contribuciones a la protección social. Así lo entendió la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 12 de febrero de 1993, que precisó lo siguiente: *“[...] 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 aun 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". (...) Este criterio de "desalarización", expuesto por la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia y reiterado por la Corte Constitucional en sentencia C-521 de 1995, que analizó la constitucionalidad del referido artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se ha mantenido vigente hasta hoy, como se evidencia, entre otros, en los fallos de la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia de 6 de agosto de 2019, de 4 de febrero de 2020 y de 14 de octubre de 2020, en los que, además, se hizo hincapié en que "no todo pago que recibe el trabajador constituye salario, sino que para determinar su carácter, no basta con que se entregue de manera habitual o que sea una suma fija o variable, sino que se debe examinar si su finalidad es remunerar de manera directa la actividad que realiza el asalarado". En todo caso, quien alegue el pacto de "desalarización" debe probarlo, para lo cual debe tenerse en cuenta que, como dicho pacto puede ser consensual, no solo el medio probatorio escrito sirve para acreditar la voluntad de los contratantes. También son válidas otras pruebas, como los testimonios o la confesión, teniendo en cuenta que el contrato laboral puede ser verbal. Por consiguiente, como se indicó líneas atrás, después de la entrada en vigor de la Ley 344 de 1996, el IBC para empleados del sector privado es el salario menos aquellos factores que las partes hayan pactado que no son base de aportes. Al anterior análisis, debe integrarse el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, según el cual "para los efectos relacionados con los artículos 18 [subsistema de pensión] y 204 [subsistema de salud] de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración". Esta norma reprodujo el artículo 9 del Decreto 129 de 2010, que fue expedido con ocasión del estado de emergencia económica declarado por el Ejecutivo mediante Decreto 4975 de 2009. Sin embargo, el último decreto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, en sentencia C-291 de 2010, por lo que se produjo el decaimiento del Decreto 129 de 2010 y obviamente, del artículo 9 de dicha normativa. Con todo, en el informe que el Gobierno presentó al Congreso de la República sobre la declaratoria del estado de emergencia social y de las medidas adoptadas (Gaceta 28 de 2010, Senado), se puede apreciar el propósito del Decreto 129 de 2010: "Igualmente, se busca garantizar que las personas con capacidad de pago cumplan con el pago de sus aportes al sistema obligatorio de salud y, en consecuencia, a los demás sistemas de la seguridad social en los que proceda su afiliación. **A su vez, las bases reales de ingreso se deben reflejar en los aportes al sistema, razón por la cual se crean restricciones a la posibilidad de pactar ingresos que se excluyan del IBC (límites a las desalarización)**" (...). A raíz del decaimiento del artículo 9 del Decreto 129 de 2010, el Gobierno presentó al Congreso de la República el proyecto de ley 245 (Senado) - 280 (Cámara de Representantes) de 2010, que terminó con la promulgación de la Ley 1393 de 2010. Al igual que lo propendido por el Ejecutivo con el artículo 9 del Decreto 129 de 2010, con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, el legislador buscó "frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial". Para ello estableció que aquellos pagos al trabajador que por pacto entre las partes se excluyen del IBC, no pueden superar el 40% del total de la remuneración, para determinar los aportes al sistema general de pensiones y al régimen contributivo de salud. Así, el propósito del legislador, como el del Ejecutivo en su momento, no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores al amparo de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996 y que erosionaba la base de aportes al Sistema de Seguridad Social. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario,*



independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración. En relación con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la Corte Suprema de Justicia, precisó que *“el precepto bajo análisis se limita a prohibir que los pagos no constitutivos de salario excedan el 40% del total de la remuneración para efectos de determinar el ingreso base de cotización al sistema de seguridad social. Nótese que la regla deja a salvo «lo previsto para otros fines», al tiempo que circunscribe esta prohibición «para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993», esto es, el IBC de la seguridad social”* (Subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales). De acuerdo con lo anterior, la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 no es de exclusiva aplicación para el subsistema de salud, como lo entendió erradamente la apelante, sino que se extiende a los subsistemas de pensión y riesgos laborales. Es de anotar que existe una presunción de veracidad sobre las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA esto es, sobre los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante. No obstante, si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes. De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala precisa el alcance y contenido de la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, para lo cual establece las siguientes reglas de decisión: 1. El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador. 2. En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social. 3. El pacto de *“desalarización”* no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los factores que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración. 4. El pacto de *“desalarización”* debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes. 5. Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes. (...) [E]n los actos demandados la UGPP reconoció expresamente que, conforme con el artículo 128 del CST, los pagos por concepto de *“bonificaciones”, “auxilio monetario de educación, salud y vivienda”, “auxilios teléfonos móviles e internet”, “pago indirecto de salud”* y *“vales de alimentación”*, no tenían el carácter de salarial, es decir, no retribuían el servicio. Asimismo, en lo que respecta a *“otros pagos no detallados en nómina”*, referentes a *“alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios”*, dentro de lo que también incluyó los *“bonos de transporte y alimentación”*, determinó que varios de ellos correspondían a *“viáticos”* y que si bien según el artículo 130 de la Ley 50 de 1990, podían constituir factor salarial si se pagaban de forma permanente o no serlo, si se pagaban de manera accidental, desde el requerimiento para declarar y/o corregir



fueron considerados como no salariales, reconocimiento que decidió mantener en los actos demandados. Así, frente a los anteriores conceptos, la UGPP reconoce que no tienen por objeto enriquecer el patrimonio de los trabajadores, sino, permitirles desempeñar sus funciones, a cabalidad. Sin embargo, consideró que, según el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, estos pagos no constitutivos de salario hacen parte de la base para aportes a seguridad social en lo que supere el 40% del total de la remuneración. De este modo, la UGPP no adicionó al IBC de aportes, factores que, por su naturaleza, eran salariales pero que por pacto entre empleador y trabajador se excluyeron de la base para determinar las contribuciones a la protección social y que excedían el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Lo que hizo, fue adicionar al IBC de aportes, factores que, bajo su interpretación, por su naturaleza y por disposición del propio artículo 128 del CST no tenían connotación de salariales, en aquella parte que excedía el 40% de la remuneración total (...) De acuerdo con lo expuesto y sobre la base de que en este proceso no es objeto de discusión qué factores no constituyen salario (...), no tiene razón dicha entidad en cuanto señala que los factores no constitutivos de salario hacen parte del IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos laborales) en aquella parte que exceda el 40% de la remuneración total, según el criterio de unificación jurisprudencial adoptado en esta providencia), puesto que ello desconoce las normas sobre seguridad social que establecen que dichos aportes deben calcularse sobre los conceptos que constituyan salario, de conformidad con el artículo 127 del CST. También desconoce la regla de unificación número 1, ya precisada. Como lo adicionado por la UGPP al IBC de aportes corresponde a conceptos que en este proceso ambas partes están de acuerdo en que no tienen connotación salarial, lo cual es improcedente a la luz de las anteriores consideraciones, la Sala dará prosperidad al cargo de apelación formulado por la demandante y se revoca la sentencia en ese punto.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 127 / CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTÍCULO 128 / LEY 27 DE 1974 - ARTÍCULO 2 / LEY 21 DE 1982 - ARTÍCULO 17 / LEY 50 DE 1990 - ARTÍCULO 15 / LEY 50 DE 1990 - ARTÍCULO 130 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 18 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 204 / LEY 344 DE 1996 - ARTÍCULO 17 / LEY 797 DE 2003 - ARTÍCULO 5 / LEY 1393 DE 2010 - ARTÍCULO 30 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 270 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 271 / DECRETO 808 DE 1999 - ARTÍCULO 84 / DECRETO 4975 DE 2009 / DECRETO 129 DE 2010 - ARTÍCULO 9 / ACUERDO 080 DE 2019 CONSEJO DE ESTADO - ARTÍCULO 14 NUMERAL 2

**CARGOS DE APELACIÓN FORMULADOS EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Reiteración de jurisprudencia / ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA – Alcance**

La Sala no se pronuncia sobre los argumentos de la UGPP para oponerse a la firmeza de las autoliquidaciones por los periodos de enero a diciembre de 2011, pues fueron expuestos en los alegatos de conclusión y esta no es la oportunidad para hacerlo, sino el recurso de apelación, que la demandada no interpuso. En consecuencia, respecto de tales periodos se mantendrá la decisión del Tribunal y únicamente se decidirán los cargos de apelación formulados por la demandante respecto a los periodos de enero a diciembre de 2013.



## **FALSA MOTIVACIÓN SOBRE INDEBIDA LIQUIDACIÓN DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL - Falta de prueba**

[L]a falta de precisión y desarrollo del cargo de nulidad impidió al Tribunal su debido estudio. A esta misma situación se enfrenta la Sala, comoquiera que la apelante no identificó puntualmente frente a qué trabajadores se configuraba la presunta falsa motivación, esto es, la indebida liquidación de aportes al sistema de seguridad social, de ahí que la Sala se vea imposibilitada para hacer un estudio concreto.

## **ADICIÓN AL IBC DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL Y PARAFISCALES DE SALARIOS PAGADOS A TRABAJADORES INCAPACITADOS POR LOS DÍAS LABORADOS - Procedencia**

Según la actora, no es procedente la adición de la suma de \$132.000 al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF, debido a que ese valor fue liquidado frente a trabajadores que estaban incapacitados. No obstante, la demandante no detalló a qué trabajadores ni a cuantos días de incapacidad se refería. Con todo, la demandada contestó que si bien algunos trabajadores de la empresa (..) presentaron incapacidades, lo cierto es que también recibieron sueldo, puesto que la incapacidad no cubrió todo el mes o periodo ajustado. De modo que solo se adicionó al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF, lo recibido por concepto de salario, sin que se hubieran tenido en cuenta las incapacidades. Y en relación con el trabajador (...) explicó que, si bien este presentó una incapacidad por 30 días, esto es, por un todo un periodo, en todo caso en ese periodo recibió un pago a título de “sueldo” por \$220.000, que fue adicionado al IBC. En relación con las trabajadoras (...), del archivo Excel, que es parte integrante de los actos demandados, la Sala constata que la incapacidad de ambas fue de 2 días y que trabajaron 28 días, por los que recibieron salario, siendo este el valor adicionado al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF. Lo anterior, resulta procedente según la normativa expuesta en líneas anteriores. Lo propio ocurre con el trabajador (...), pues, a pesar de que presentó incapacidades en dos oportunidades durante el año 2013 (30 días en febrero y 2 días en agosto), es procedente que se haya adicionado al IBC el salario percibido por los 28 días laborados en agosto. Respecto de los 30 días de incapacidad, en el referido archivo Excel, que forma parte de los actos demandados, se constata que, durante ese periodo (...) recibió un pago de \$320.206 por los días de incapacidad, valor que se excluyó del IBC de aportes, pero también registra que recibió una retribución por días laborados en ese mismo periodo de \$220.000 a título de “sueldo”. De ahí que resulte procedente, la adición de ese último valor al IBC de aportes, porque hace parte de la nómina salarial, como se advierte en el archivo, y porque la actora no desvirtuó que ese pago no corresponde a una remuneración por días trabajados por su empleado.

## **SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - Fundamento normativo / SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INAPROPIADA AUTOLIQUIDACIÓN DE LOS TRIBUTOS DEL ARTÍCULO 647 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – Diferencia / INEXISTENCIA DE LA DIFERENCIA DE CRITERIOS SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMENTE DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL / PROCEDENCIA DEL ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMENTE DE LA SANCIÓN**

7

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)





**POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMIENTE DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMIENTE DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – Falta de configuración / RELIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - Procedencia**

En los actos demandados, la UGPP impuso una sanción por inexactitud (...), de conformidad con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que al efecto dispone que *“si la UGPP notifica Liquidación Oficial y determina el valor a pagar a cargo del obligado, impondrá sanción equivalente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar”*. Dicha sanción, que es autónoma de la prevista en el artículo 647 del ET, no prevé expresamente como causal eximente de la misma, la *“diferencia de criterios sobre el derecho aplicable”* alegada por la demandante. Aunque el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no prevé la *“diferencia de criterios sobre el derecho aplicable”* como causal eximente de las sanciones previstas en dicha norma, ello no excluye que sobre estas pueda predicarse el *“error sobre el derecho aplicable”*, que pueda exonerar de la sanción al sujeto pasivo. Lo anterior, por cuanto, como lo ha señalado la Sala, ese error constituye *“una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas”*, como garantía del debido proceso. Sin embargo, en este caso no existe *“error sobre el derecho aplicable”*, pues, sobre los ajustes que persisten, practicados por la UGPP, la Sala encuentra que resultan procedentes, de acuerdo con la normativa que gobierna los aportes al Sistema General de Seguridad Social, al SENA, ICBF y CCF. Y, la demandante omitió justificar que su actuación tuviera respaldo en una posición divergente, pero plausible del derecho aplicable. (...) En suma (...) la Sala confirma la sentencia apelada, en cuanto dispuso la nulidad parcial de los actos acusados. Y adiciona el restablecimiento del derecho (numeral tercero de la parte resolutive) para tener en cuenta lo decidido en la presente providencia. En consecuencia (...) se adiciona dicho numeral para ordenar a la UGPP que elimine los ajustes por *“inexactitud y/o mora”* liquidados en los actos demandados respecto de los pagos no constitutivos de salario efectuados a los trabajadores de la demandante, por no integrar el IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos laborales), según lo considerado en esta providencia. Como consecuencia de las órdenes anteriores, la UGPP debe reliquidar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 179

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con el error sobre el derecho aplicable como causal eximente de responsabilidad en materia sancionatoria tributaria se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 11 de junio de 2020, radicación 05001-23-31-000-2012-00928-01 (21640), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

**CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**



No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil veintiuno (2021)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2016-02496-01 (25185)  
**Demandante:** COMPAÑÍA INTERNACIONAL DE SOLUCIONES CREATIVAS SAS  
**Demandado:** UAE – UGPP  
**Temas:** Sentencia de unificación sobre interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Aportes al Sistema de la Protección Social. IBC de aportes. Salario. Ingresos no constitutivos de salario. Sanción por inexactitud. Error sobre el derecho aplicable.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 4 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, que resolvió lo siguiente<sup>1</sup>:

*“PRIMERO: Se declara la nulidad parcial de las Resoluciones N° RDO 361 de 10 de Julio de 2015 y 382 de julio 18 de 2016 y, en consecuencia:*

*SEGUNDO: Se declara la firmeza respecto del periodo fiscalizado enero a diciembre de 2.011 y en firme los pagos realizados por ese periodo, por las razones expuestas en la parte motiva.*

*TERCERO: Se exonera a la demandante de la obligación impuesta por los aportes de la trabajadora Juanita Ríos Martínez, correspondientes al Subsistema Pensión del año 2.013 y en adelante, siempre que se encuentre vinculada, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta providencia.*

*CUARTO: SE NIEGAN las demás súplicas de la demanda.*

<sup>1</sup> Fols. 590 vto. y 591 c.1.



*QUINTO: Se condena en costas a la parte demandada Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), conforme a lo señalado en la parte motiva de la providencia.”*

## ANTECEDENTES

Previa expedición del requerimiento para declarar y/o corregir y su respuesta, la UGPP profirió la Liquidación Oficial RDO 561 del 10 de julio de 2015, modificada por la Resolución RDC 382 del 18 de julio de 2016<sup>2</sup>, a través de la cual modificó las liquidaciones privadas de aportes al sistema de la protección social, por los periodos de enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013, para liquidar unos mayores valores de aportes al sistema e imponer sanción por inexactitud<sup>3</sup>.

## DEMANDA

COMPAÑÍA INTERNACIONAL DE SOLUCIONES CREATIVAS SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

### “PRINCIPALES

PRIMERA: Que los actos administrativos, las resoluciones No RDO 561 de 10 de JULIO DE 2015 y la NÚMERO 382 DEL 18 DE JULIO DE 2016 proferidos por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL (UGPP) mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, son nulos.

SEGUNDA: Que LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL (UGPP,) al proferir la liquidación por los periodos enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013 y al resolver negativamente el recurso de reconsideración interpuesto violó la Constitución Colombiana y la ley.

### CONSECUENCIALES:

TERCERA: Se declare:

3.1. La nulidad de las resoluciones No RDO 561 de 10 de JULIO DE 2015 y la RESOLUCIÓN NÚMERO 382 DEL 18 DE JULIO DE 2018 PROFERIDAS POR LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL (UGPP).

3.2. Se ordene a LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL (UGPP) el restablecimiento del derecho de la sociedad COMPAÑÍA INTERNACIONAL DE SOLUCIONES CREATIVAS S.A.S -INSCRA SAS dejando en firme los valores autoliquidados, por concepto de aportes al sistema de seguridad social y a la parafiscalidad, por los periodos enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013 en su totalidad o parcialmente de acuerdo a lo que se logre acreditar en el proceso. Dejando sin efectos la liquidación efectuada por la entidad pública y se abstenga de cobrar las sumas establecidas, como aportes, sanciones e intereses.

<sup>2</sup> Fols. 188 a 213 c.1.

<sup>3</sup> Fols. 106 a 158 c.1

<sup>4</sup> Fol. 20 c.2.



3.3. Como la sociedad accionante pagó la suma de MIL CUARENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS PESOS (\$1.043.793.500), se ordene la devolución o el reembolso de la suma antes indicada, incluyendo los intereses o subsidiariamente la indexación.

3.4. Que la liquidación de la condena se realice en los términos del artículo 192 de la ley 1437 de 2011.

CUARTA: Que se condene a la entidad accionada al pago de los gastos y costas procesales”

La actora indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 30 de la Ley 789 de 2002.
- Artículo 128 de Código Sustantivo del Trabajo (CST).
- Artículo 17 de la Ley 344 de 1996.
- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.
- Artículo 4 de la Ley 797 de 2003.
- Artículo 41 de la Ley 153 de 1887.
- Artículos 588, 647 y 714 de del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 19 del Decreto 692 de 1994.

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>5</sup>:

### **Caducidad de la competencia de la UGPP para determinar los aportes a la seguridad social. Falta de competencia y aplicación retroactiva de la ley**

A la UGPP le caducó el término para determinar los aportes a la seguridad social por los periodos anteriores a la entrada en vigor del artículo 178 la Ley 1607 de 2012, esto es, por el año 2011, pues, hasta entonces, dicho término era de dos años, de conformidad con el artículo 714 del ET. Como la UGPP no observó este término, dio aplicación retroactiva a la Ley 1607 de 2012.

### **Violación del debido proceso por falta y falsa motivación de los actos demandados**

En los actos demandados se incluyen conceptos como “novedades”, “salario integral”, “aportes”, “vacaciones”, “suspensiones y licencias”, que no guardan relación con los puntuales ajustes realizados en la liquidación anexa a los actos demandados en medio magnético, lo que impidió el debido ejercicio de la defensa de la sociedad, puesto que dichos conceptos no están cuantificados ni relacionados con algún trabajador. Así, no queda claro si dichos conceptos hacen parte de los ajustes a las autoliquidaciones de aportes o corresponden a errores de formato.

Además, el acto de liquidación oficial del tributo es contradictorio porque asegura que las vacaciones no hacen parte del IBC, pero luego dice que este concepto sí hace parte de dicha base. Además, los actos están falsamente motivados por cuanto: (i) afirman que existe mora en las cotizaciones a seguridad social, cuando lo cierto es que existe pago; (ii) realizan ajustes por mora de trabajadores ya retirados de la compañía y (iii) establecen mora por trabajadores frente a los que se cotizó, solo que con error en su identificación.

<sup>5</sup> Fols. 20 a 37 c.2



## **Violación de los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010**

No procede la adición al IBC de aportes por pagos por bonificaciones, alojamiento, manutención, pasajes aéreos y terrestres, premios, auxilio monetario de educación, salud y vivienda, bonos de transporte y alimentación, auxilio teléfonos móviles e internet, pagos indirectos de salud y vales de alimentación, puesto que estos conceptos no constituyen salario, según lo pactado con el trabajador y lo establecido en el artículo 128 del CST. Además, el límite del 40% que establece el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, invocado en los actos demandados para reliquidar los aportes autoliquidados, no tuvo por finalidad modificar el IBC de los aportes, que solo debe incluir el salario y no los conceptos desalarizados, sino establecer normas contra la elusión y evasión de aportes. En todo caso, de acuerdo con los considerandos de la última ley, lo dispuesto en el artículo 30 solo hace referencia al subsistema de salud.

### **Pronunciamiento frente a otros factores incluidos en el IBC de los aportes**

No es procedente la adición de \$2.308.800 por seguro de invalidez, vejez y muerte porque la señora Juanita Río Martínez tenía más de 60 de edad y conforme al artículo 2 del Decreto 758 de 1990, estas personas están excluidas de su pago.

Tampoco es procedente la adición al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar (CCF) de la suma de \$132.000 porque corresponden a conceptos pagados durante periodos de incapacidad del trabajador, los cuales, conforme a los Conceptos 10240 y 52751 del Ministerio de Trabajo, no integran el IBC de estos subsistemas.

También es improcedente la inclusión al IBC de aportes al SENA, ICBF y CCF de la suma \$13.247.600 por concepto de vacaciones porque este monto ya había sido incluido. Por ende, la UGPP pretende un doble cobro.

### **Reembolso de las sumas pagadas a la UGPP**

En virtud de los artículos 55 de la Ley 1739 de 2014 y 2.12.2.4.1 del Decreto 1302 de 2015, la actora pagó \$1.043.793.500, para acogerse a la conciliación contencioso-administrativa frente a los actos de determinación oficial. En caso de declararse la nulidad de los actos demandados, se solicita la devolución de esa suma.

### **Sanción por inexactitud**

Gran parte de los ajustes por “mora e inexactitud” hechos en los actos demandados se derivan de una interpretación diversa y razonable del derecho aplicable. Por ende, en virtud del artículo 647 del ET, se le debe relevar a la actora de la sanción por inexactitud impuesta por configurarse la diferencia de criterios.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **UGPP** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera<sup>6</sup>:

<sup>6</sup> Fols. 437 a 463 c.2.



### **Caducidad de la competencia de la UGPP para determinar los aportes a la seguridad social. Falta de competencia y aplicación retroactiva de la ley**

El artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 es de aplicación inmediata. Por tanto, a partir de su entrada en vigor, la UGPP contaba con 5 años, contados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar, para determinar oficialmente los aportes a la seguridad social, a través del mecanismo de aforo o de revisión.

### **Violación del debido proceso por falta y falsa motivación de los actos demandados**

No se violó el debido proceso porque durante la actuación administrativa se garantizó a la actora el derecho de defensa y de contradicción, conforme lo prevé el artículo 29 de la Constitución Política. Tampoco existe falsa o falta de motivación porque lo determinado en los actos acusados está debidamente explicado en el archivo Excel, que hace parte de tales actos, y permite apreciar los ajustes practicados y razones que los justifican.

En relación con las vacaciones y/o la compensación de estas en dinero, aunque este concepto no constituye factor salarial, de conformidad con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, sí hace parte del IBC de aportes al SENA, ICBF y CCF.

Además, los actos demandados explicaron, con suficiencia, que la sociedad aportante registró pago de aportes por valores inferiores a los que legalmente estaba obligada por los periodos de los años 2011 y 2013, conclusión a la que se llega de las pruebas recopiladas durante la investigación y los pagos reportados en la PILA.

### **Violación de los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010**

Los pagos por concepto de viáticos ocasionales, alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios, bonos de transporte y alimentación y bonificaciones pese a ser considerados como no salariales, conforman el total de la remuneración del trabajador, por lo cual debían ser tenidos en cuenta para efectos de establecer el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. De acuerdo con esta consideración, la UGPP efectuó la sumatoria de los pagos salariales y los no salariales, calculó el 40% de ese monto y en los casos en que este porcentaje fue superado por los pagos no salariales, ese excedente fue considerado para el cálculo de los aportes al Sistema de Seguridad Social y se generaron los reajustes cuando se verificó que el aportante no pagó esas sumas al sistema.

### **Pronunciamiento frente a otros factores incluidos en el IBC de los aportes**

En el caso de la señora Juanita Ríos Martínez, los ajustes practicados persistieron toda vez que la sociedad demandante no allegó ningún soporte. Y al validarse la consulta en ASOFONDOS, se estableció que, para el año de 2011, tenía 68 años. Sin embargo, no se logró cotejar las semanas cotizadas y tampoco se allegó prueba de la condición de pensionada.

Sobre el aporte por riesgos laborales y parafiscales durante los periodos de incapacidad señaló que, aunque varios trabajadores registraron algunos días de incapacidad, es lo cierto que por los periodos ajustados también registraron días



laborados y recibieron salario, siendo estos los pagos adicionados y no los que recibieron debido a la incapacidad.

Aunque en el caso de un trabajador (Óscar Darío Munera Guerra) se reportó una novedad por incapacidad de 30 días y registró días laborados en cero, se tiene reporte de pago por “sueldo” de \$220.294, razón por la cual se tomó ese valor para adicionarlo al IBC de aportes.

La UGPP tuvo en cuenta las sumas canceladas por vacaciones en dinero en cuantía de \$13.247.600, para el pago de aportes a parafiscales, de manera que no hubo doble pago del tributo por ese hecho.

### **Reembolso de las sumas pagadas a la UGPP**

No procede el reembolso de las sumas pagadas con ocasión de la solicitud de conciliación contencioso-administrativa, la cual fue negada en sede administrativa, pues, de un lado, este pago se hizo como resultado del mayor valor de los aportes determinados en los actos demandados y, de otro, los dineros fueron trasladados a las distintas operadoras de los subsistemas a las cuales están afiliados los trabajadores, por lo que, ante la eventual nulidad de los actos demandados, serán estas entidades las llamadas a devolver y no la UGPP.

### **Sanción por inexactitud**

Lo determinado por concepto de “mora e inexactitud” difieren de la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del ET, que es frente a la cual procede la diferencia de criterios. En este caso, no se aplicó la sanción por inexactitud prevista en la referida norma, de manera que no procede alegar alguna de las causales exonerativas de esta sanción.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, con fundamento en lo siguiente<sup>7</sup>:

### **Caducidad de la competencia de la UGPP para determinar los aportes a la seguridad social. Falta de competencia y aplicación retroactiva de la ley**

Antes de la Ley 1607 de 2012, por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 al ET, a las liquidaciones privadas de los aportes a la seguridad social se aplicaba el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET, que, para entonces, era de dos años.

Teniendo en cuenta lo anterior, las liquidaciones privadas presentadas en el año 2011 adquirieron firmeza, ya que, frente al último periodo de ese año (diciembre), el plazo para declarar venció el 31 de ese mismo mes. Por ende, el requerimiento para declarar y/o corregir debió notificarse el 31 de diciembre de 2013, diligencia que solo se cumplió el 26 de junio de 2014. De este modo, si frente a este último periodo, la facultad de revisión está caducada, en relación con demás periodos, que son anteriores, también lo está. Sin embargo, frente a los periodos del año 2013, la

<sup>7</sup> Fols. 570 a 591 c.2.



facultad de revisión no caducó, comoquiera que, como puede advertirse, la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir, se hizo dentro del término de firmeza de dos años.

### **Violación del debido proceso por falta y falsa motivación de los actos demandados**

Los actos demandados están debidamente motivados, dado que, en su archivo Excel adjunto se explican los factores y conceptos discriminados por cada trabajador, que fueron tenidos en cuenta para modificar las autoliquidaciones de aportes presentadas por la actora por el año 2013. Además, la actora no probó los supuestos errores de identificación de algunos trabajadores, que eventualmente dieron lugar a una doble liquidación de aportes, como tampoco demostró que se liquidaron aportes por trabajadores retirados.

### **Violación de los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010**

La UGPP estuvo de acuerdo con la actora en que las bonificaciones, viáticos accidentales, y auxilios de alimentación, movilización, rodamiento, médicos, pagos de teléfonos móviles e internet, vivienda, salud, bonos de transporte y pasajes aéreos, son conceptos no constitutivos de salario, según el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Para efectos de los aportes a la seguridad social, estos pagos están limitados al 40% del total de la remuneración, de manera que todo pago que exceda ese porcentaje debe hacer parte del IBC de aportes, como acertadamente lo determinó la UGPP.

### **Pronunciamiento frente a otros factores incluidos en el IBC de los aportes**

No es procedente la adición de \$2.308.800 por seguro de invalidez, vejez y muerte, a que hace referencia el Decreto 758 de 1990, en relación con la señora Juanita Río Martínez, porque, para el año 2013, tenía más de 60 de edad y conforme a los artículos 2 del reseñado decreto y 31 de la Ley 100 de 1993, las personas de esa edad están excluidas de su pago.

De otra parte, si bien algunos trabajadores presentaron incapacidades por determinados meses, es lo cierto que en esos mismos periodos también tuvieron días laborados, por los cuales recibieron salario. De modo que los ajustes practicados por la UGPP se hicieron de forma proporcional a los días laborados.

Las vacaciones pagadas en tiempo, compensadas en dinero o pagadas por terminación del contrato laboral hacen parte del IBC de aportes al SENA, ICBF y CCF. Por tanto, el ajuste practicado por la UGPP en ese sentido es legal.

### **Reembolso de las sumas pagadas a la UGPP**

No procede el estudio de la devolución de las sumas pagadas con ocasión de la solicitud de conciliación contencioso-administrativa, dado que los actos que negaron ese beneficio están demandados en otro proceso. Por tanto, la procedencia o no de ese pago, no es objeto del presente debate.

### **Sanción por inexactitud**



Si bien la UGPP impuso sanción por inexactitud, en este caso no se configura causal exonerativa por “*diferencia de criterios*” ya que la misma obedece al pago de aportes por menor valor a los que por ley correspondía y los argumentos del demandante no resultan razonables ni justificados.

### **Condena en costas**

Como prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda, de conformidad con el numeral 5 del artículo 365 del CGP, en concordancia con los artículos 361 y 366 de la misma normativa, se reconocen a favor del demandante, las agencias en derecho “*según lo dispuesto por los Acuerdos del Consejo Superior de la Judicatura que regulan el tema y reduciendo la suma que arroje el cálculo en un 50%*”.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló la sentencia de primera instancia en cuanto negó la nulidad de los actos que modificaron las liquidaciones privadas de aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2013. Para ello, insistió en los cargos de la demanda que le fueron negados, así<sup>8</sup>:

### **Falsa motivación de los actos demandados**

Los actos demandados están falsamente por cuanto fijan “*inexactitud o mora*” frente a trabajadores en relación con los cuales existe pago efectivo de aportes o están retirados de la compañía o que fueron vinculados el último día del mes y la UGPP interpreta que estuvieron vinculados todo el mes.

### **Violación de los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010**

Los artículos 18 de la Ley 100 de 1993, 84 del Decreto 808 de 1999 y 5 de la Ley 797 de 2003 son claros en señalar que el IBC de aportes al sistema de la seguridad social lo constituye el salario del trabajador y no aquellos conceptos no constitutivos de salario, en los términos del artículo 128 del CST. De acuerdo con lo anterior, la previsión del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 no tuvo por finalidad modificar la referida base sino establecer normas contra la elusión y evasión fiscal y, en todo caso, de acuerdo con la exposición de motivos de esta ley, lo dispuesto en este artículo solo hace referencia al subsistema de salud.

### **Pronunciamiento frente a otros factores incluidos en el IBC de los aportes**

No es procedente la adición al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar (CCF) de la suma de \$132.000 porque fueron liquidados frente a trabajadores que estaban incapacitados y, conforme a los Conceptos 10240 y 52751 del Ministerio de Trabajo, los pagos por incapacidades no integran el IBC de estos subsistemas.

### **Reembolso de las sumas pagadas a la UGPP**

<sup>8</sup> Fols. 594 a 618 c.2.



Si bien en este proceso no se demandan los actos que negaron la solicitud de conciliación contencioso-administrativa, la nulidad de los actos acusados haría perder el fundamento de ese pago, haciendo válida la orden de devolución de lo pagado.

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

Teniendo en cuenta que la UGPP incluyó en el IBC de aportes, conceptos que no son constitutivos de salario, sobre estos debe levantarse la sanción por inexactitud impuesta. En efecto, al no ser salario, no se justifica que su no inclusión en el IBC de aportes dé lugar a la sanción, pues, por disposición legal, dicho IBC solo está integrado por aquellos factores que constituyen salario.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró sucintamente el escrito de apelación<sup>9</sup>.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda. Además, alegó que el artículo 714 del ET es norma sustancial y no es aplicable al caso, pues la remisión al ET, que hace el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, es frente a normas procedimentales.

En todo caso, el artículo 714 del ET es incompatible con la naturaleza de los tributos fiscalizados por la UGPP, en la medida en que, en materia tributaria, el acto previo es el requerimiento especial, en tanto que, en los procedimientos ante la UGPP, es el requerimiento para declarar y/o corregir. De acuerdo con lo anterior, hasta antes de la Ley 1607 de 2012 no había firmeza de las planillas de autoliquidación de aportes<sup>10</sup>.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si por los periodos de enero a diciembre de 2013: (i) en el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social deben incluirse aquellos conceptos no constitutivos de salario que excedan el 40% de la remuneración total del trabajador; (ii) se configura la falsa motivación de los actos demandados por haberse efectuado la reliquidación de aportes frente a trabajadores retirados de la compañía o por periodos no laborados o frente a los cuales ya se habían pagado los aportes; (iii) procede el reembolso de las sumas pagadas a la UGPP con ocasión de la solicitud de conciliación contencioso-administrativa negada en sede administrativa respecto de los actos demandados, y (iv) si procede la sanción por inexactitud impuesta.

La Sala no se pronuncia sobre los argumentos de la UGPP para oponerse a la firmeza de las autoliquidaciones por los periodos de enero a diciembre de 2011, pues fueron expuestos en los alegatos de conclusión y esta no es la oportunidad para hacerlo, sino el recurso de apelación, que la demandada no interpuso. En consecuencia, respecto de tales periodos se mantendrá la decisión del Tribunal y únicamente se decidirán los cargos de apelación formulados por la demandante respecto a los periodos de enero a diciembre de 2013.

<sup>9</sup> Fols. 18 a 30-reverso c.3.

<sup>10</sup> Fols 32 a 38 c.3.



## Sentencia de unificación

Para decidir el primer punto del problema jurídico planteado, la Sección Cuarta del Consejo de Estado considera necesario sentar jurisprudencia sobre el alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por lo que profiere sentencia de unificación, de conformidad con los artículos 270 y 271 del CPACA y 14 (numeral 2) del reglamento interno de esta Corporación (Acuerdo 080 de 2019), para lo cual precisa lo siguiente:

La demandante plantea que, conforme con los artículos 18 de la Ley 100 de 1993, 84 del Decreto 808 de 1999 y 5 de la Ley 797 de 2003, en lo correspondiente a salud, pensión y riesgos laborales, el IBC de aportes al Sistema de la Seguridad Social está constituido únicamente por el salario del trabajador y excluye aquellos conceptos pactados con el trabajador como no constitutivos de salario, en los términos del artículo 128 del CST. Por ello, sostiene que el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 está en el capítulo III, que se refiere a las *'medidas en materia de control a la evasión y elusión de cotizaciones y aportes'* y que su finalidad es controlar la evasión de los aportes a la seguridad social, no modificar la base de la cotización al sistema. Sostiene, también, que, de acuerdo con la exposición de motivos de esta ley, lo dispuesto en dicho artículo solo hace referencia al subsistema de salud.

Por su parte, la UGPP señaló que los pagos no constitutivos de salario no se excluyen de la base de los aportes y que en aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, únicamente podrá excluirse el 40% de estos pagos, de manera que todo pago no constitutivo de salario que exceda ese porcentaje integra la base cotización. Así, para la UGPP, para determinar el límite de pagos laborales que se excluyen del ingreso base de cotización, deben tenerse en cuenta tanto los factores constitutivos de salario como lo que no lo son.

El Tribunal dio la razón a la UGPP, por lo cual, la actora apela e insiste en el cargo de nulidad formulado en la demanda.

La necesidad de unificar las reglas sobre el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social, teniendo en cuenta la interpretación y alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, obedece a razones de importancia jurídica y trascendencia económica o social, ya que, como lo ha puesto de manifiesto la Corte Constitucional, la seguridad social *"es esencialmente solidaridad social"* y la solidaridad es uno de los pilares en que se funda el Estado colombiano y principio rector en la garantía de los derechos fundamentales de las personas<sup>11</sup>. La fijación de reglas claras sobre la materia sometida a consideración de la Sala permite no solo a la Administración un adecuado recaudo de los aportes al sistema, que garantice los derechos fundamentales relativos a la seguridad social, sino la disminución de los litigios que trascienden del ámbito de la discusión administrativa a la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que, inclusive, se han presentado algunos criterios disímiles.

En efecto, en sentencia del 21 de agosto de 2019 la Sección señaló que, para dar cumplimiento al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, al momento de efectuar la liquidación y pago de aportes a la seguridad social, el empleador debe verificar que los pagos no constitutivos de salario, en los términos del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no superen el tope del 40% del total de la remuneración<sup>12</sup>. Y

<sup>11</sup> Sentencia C-529 de 2010.

<sup>12</sup> Exp. 24259, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

en sentencia del 24 de octubre del mismo año, consideró que no es dable asumir que *“lo que recibe el trabajador de manera ocasional o por mera liberalidad de su empleador, o para desempeñar a cabalidad sus funciones, ‘no se debe considerar base de aportes al Sistema de Seguridad Social aun en el caso de que excedan del 40% de la remuneración total, de conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010’ (...). Significa que los pagos que no constituyen salario que excedan el 40% del total de la remuneración, sí deben incluirse en el Ingreso Base de Cotización de los aportes al Sistema Integral de Seguridad Social”*<sup>13</sup>. Este criterio jurisprudencial coincide con la tesis de la demandada, que avaló el Tribunal.

Sin embargo, en sentencia del 18 de julio de 2019<sup>14</sup>, reiterada, en lo pertinente, en el fallo de 6 de noviembre de 2019<sup>15</sup>, la Sección había precisado que la limitante del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 solo se aplica para aquellos factores constitutivos de salario y no para aquellos factores que, por esencia o por naturaleza, no son constitutivos de salario, los cuales están excluidos de la base de aportes.

Por hallarlo acorde con el adecuado entendimiento que debe darse a los artículos 128 del CST, 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010, la Sala unifica su criterio, siguiendo las pautas fijadas en las últimas providencias citadas, conforme a las razones que pasan a exponerse:

Los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993 señalan que la base para calcular las cotizaciones a los subsistemas de salud y pensiones es el salario mensual, que, para los trabajadores particulares, es el que resulte de aplicar lo dispuesto en el CST. Igual previsión traen los artículos 2 de la Ley 27 de 1974 y 17 de la Ley 21 de 1982, que disponen que el IBC de aportes al ICBF, régimen del subsidio familiar (CCF) y SENA, es la nómina mensual de salarios entendida como *“la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral cualquiera que sea su denominación y, además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales”*.

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

Según el artículo 127 del CST, constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación directa del servicio, cualquiera que sea su denominación, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio y porcentajes sobre ventas y comisiones.

El texto original del artículo 128 del CST señalaba los siguientes pagos hechos al trabajador como no constitutivos de salario: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador. No son la contraprestación del trabajo prestado, sino las sumas que recibe el empleado a título gratuito<sup>16</sup>; (ii) los rubros que recibe el trabajador, en dinero o en especie, no para su beneficio, ni para

<sup>13</sup> Exp. 24085, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

<sup>14</sup> Exp. 21936, C.P. Milton Chaves García.

<sup>15</sup> Exp. 22368, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. También se reiteró en sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp 24466 CP Milton Chaves García.

<sup>16</sup> Estas bonificaciones o primas se pagan no como contraprestación de la labor sino por otros factores que libremente el empleador determina, como tener un hijo o tener un defecto visual.



enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes y (iii) las prestaciones sociales, que *“son todo aquello que debe el empleador al trabajador en dinero, especie, servicios u otros beneficios, por ministerio de la ley, o por haberse pactado en convenciones colectivas, pactos colectivos, contrato de trabajo, reglamento interno de trabajo, fallos arbitrales o en cualquier acto unilateral del empleador, para cubrir riesgos o necesidades del trabajador que se originan durante la relación de trabajo o con motivo de la misma”*<sup>17</sup>. Dentro de las prestaciones sociales a cargo del empleador consagradas en los títulos VIII y IX del CST, cabe mencionar la asistencia médica derivada de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, calzado y vestido de labor, gastos de entierro, cesantías y la prima de servicios.

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

Posteriormente, la Ley 50 de 1990 pretendió precisar el concepto de salario otorgando mayor libertad de estipulación, de tal manera que los empleadores pudieran conceder beneficios sin que ello implique costos adicionales<sup>18</sup>.

La modificación al artículo 128 del CST por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 incluyó como no salarial *“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.”*

El alcance de la modificación prevista en el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 no fue el pretendido, pues el criterio de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado ha sido que la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino de si, por su esencia, constituye o no retribución del servicio prestado<sup>19</sup>.

Ante estas circunstancias, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 le dio el alcance correspondiente a los acuerdos entre empleadores y trabajadores en los que se haya pactado que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario, al disponer lo siguiente:

*“Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, 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*

<sup>17</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, sentencias del 9 de septiembre de 1982, de 18 de julio de 1985 y de 12 de febrero de 1993.

<sup>18</sup> Exposición de motivos de la modificación al artículo 128 del C.S.T., Anales del Congreso octubre 2 de 1990 págs. 8 y 9.

<sup>19</sup> Al respecto, pueden verse las providencias del Consejo de Estado: Sección Primera, sentencia del 29 de noviembre de 2001, expediente 7154, M.P. Olga Inés Navarrete Barrero. De la Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral: sentencias del 19 de febrero de 2003, expediente 19.475. M.P. Carlos Isaac Náder, y del 27 de septiembre de 2004, expediente 22.069, M.P. Elsy del Pilar Cuello Calderón y de la Corte Constitucional: sentencia C-710 de 9 de diciembre de 1996, M.P. Jorge Arango Mejía.



Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.”

No se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores. De conformidad con esta norma interpretativa, **para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización.**

El alcance de estas normas es que **factores que son salario puedan excluirse de la base para determinar las contribuciones a la protección social.** Así lo entendió la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 12 de febrero de 1993, que precisó lo siguiente<sup>20</sup>:

*"[...] 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 aun 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". (Destaca la Sala)*

Este criterio de “desalarización”, expuesto por la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia y reiterado por la Corte Constitucional en sentencia C-521 de 1995, que analizó la constitucionalidad del referido artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se ha mantenido vigente hasta hoy, como se evidencia, entre otros, en los fallos de la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia de 6 de agosto de 2019<sup>21</sup>, de 4 de febrero de 2020<sup>22</sup> y de 14 de octubre de 2020<sup>23</sup>, en los que, además, se hizo hincapié en que “no todo pago que recibe el trabajador constituye salario, sino que para determinar su carácter, no basta con que se entregue de manera habitual o que sea una suma fija o variable, sino que se debe examinar si su finalidad es remunerar de manera directa la actividad que realiza el asalariado”.

En todo caso, quien alegue el pacto de “desalarización” debe probarlo, para lo cual debe tenerse en cuenta que, como dicho pacto puede ser consensual, no solo el

<sup>20</sup> Radicación 5481. M.P. Hugo Suescún Pujols.

<sup>21</sup> Radicación 64391, M.P. Donald José Dix Ponnefz.

<sup>22</sup> Radicación 67122, M.P. Ana María Muñoz Segura.

<sup>23</sup> Radicación 84485, M.P. Clara Cecilia Dueñas Quevedo.



medio probatorio escrito sirve para acreditar la voluntad de los contratantes. También son válidas otras pruebas, como los testimonios o la confesión, teniendo en cuenta que el contrato laboral puede ser verbal<sup>24</sup>.

Por consiguiente, como se indicó líneas atrás, después de la entrada en vigor de la Ley 344 de 1996, el IBC para empleados del sector privado es el salario menos aquellos factores que las partes hayan pactado que no son base de aportes.

Al anterior análisis, debe integrarse el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, según el cual *“para los efectos relacionados con los artículos 18 [subsistema de pensión] y 204 [subsistema de salud] de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración”*.

Esta norma reprodujo el artículo 9 del Decreto 129 de 2010, que fue expedido con ocasión del estado de emergencia económica declarado por el Ejecutivo mediante Decreto 4975 de 2009. Sin embargo, el último decreto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, en sentencia C-291 de 2010, por lo que se produjo el decaimiento del Decreto 129 de 2010 y obviamente, del artículo 9 de dicha normativa.

Con todo, en el informe que el Gobierno presentó al Congreso de la República sobre la declaratoria del estado de emergencia social y de las medidas adoptadas (Gaceta 28 de 2010, Senado), se puede apreciar el propósito del Decreto 129 de 2010:

*“Igualmente, se busca garantizar que las personas con capacidad de pago cumplan con el pago de sus aportes al sistema obligatorio de salud y, en consecuencia, a los demás sistemas de la seguridad social en los que proceda su afiliación. **A su vez, las bases reales de ingreso se deben reflejar en los aportes al sistema, razón por la cual se crean restricciones a la posibilidad de pactar ingresos que se excluyan del IBC (límites a las desalarización)**”* (Destaca la Sala).

A raíz del decaimiento del artículo 9 del Decreto 129 de 2010, el Gobierno presentó al Congreso de la República el proyecto de ley 245 (Senado) – 280 (Cámara de Representantes) de 2010, que terminó con la promulgación de la Ley 1393 de 2010.

Al igual que lo propendido por el Ejecutivo con el artículo 9 del Decreto 129 de 2010, con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, el legislador buscó *“frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial”*<sup>25</sup>. Para ello estableció que aquellos pagos al trabajador que por pacto entre las partes se excluyen del IBC, no pueden superar el 40% del total de la remuneración, para determinar los aportes al sistema general de pensiones y al régimen contributivo de salud.

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

<sup>24</sup> Sentencia del 28 de julio de 2009, radicación 35579, M.P. Ponente Eduardo López Villegas.

<sup>25</sup> Exposición de motivos del proyecto de ley 280 de 2010 (Cámara), que se convirtió en la Ley 1393 de 2010. Puede consultarse en la Gaceta del Congreso 128 del 20 de abril de 2010.

factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST- contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración.

En relación con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la Corte Suprema de Justicia, precisó que *“el precepto bajo análisis se limita a prohibir que los pagos no constitutivos de salario excedan el 40% del total de la remuneración para efectos de determinar el ingreso base de cotización al sistema de seguridad social. Nótese que la regla deja a salvo «lo previsto para otros fines», al tiempo que circunscribe esta prohibición «para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993», esto es, el IBC de la seguridad social”*<sup>26</sup> (Subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales). De acuerdo con lo anterior, la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 no es de exclusiva aplicación para el subsistema de salud, como lo entendió erradamente la apelante, sino que se extiende a los subsistemas de pensión y riesgos laborales.

Es de anotar que existe una presunción de veracidad sobre las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA esto es, sobre los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante<sup>27</sup>. No obstante, si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes.

De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala precisa el alcance y contenido de la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, para lo cual establece las siguientes reglas de decisión:

1. El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.
2. En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social.
3. El pacto de *“desalarización”* no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST- contraprestación del servicio) y, además, los factores que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración.
4. El pacto de *“desalarización”* debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes.

<sup>26</sup> Sala de Casación Laboral, sentencia SL5159-2018 del 14 de noviembre de 2018, M.P. Clara Cecilia Dueñas Quevedo.

<sup>27</sup> Artículo 746 del ET. Aplicable por la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.



5. Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes.

### Caso concreto

En el caso en estudio, la demandante reconoció a sus empleados los siguientes pagos **cuyo carácter de no constitutivo de salario fue reconocido por la UGPP**, así:

Concepto registrado por el aportante	Concepto equivalente reconocido por la UGPP
Bonificaciones	Bonificaciones no constitutivas de salario.
Alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios.	Otros pagos no detallados en nómina.
Auxilio monetario de educación, salud y vivienda.	Auxilios no constitutivos de salario.
Bonos de transporte y alimentación.	Otras bonificaciones.
Auxilios teléfonos móviles e internet.	Otros auxilios.
Pago indirecto de salud.	Auxilios médicos.
Vales de alimentación.	Auxilios de alimentación.

En efecto, en los actos demandados la UGPP reconoció expresamente que, conforme con el artículo 128 del CST, los pagos por concepto de “*bonificaciones*”, “*auxilio monetario de educación, salud y vivienda*”, “*auxilios teléfonos móviles e internet*”, “*pago indirecto de salud*” y “*vales de alimentación*”, no tenían el carácter de salarial<sup>28</sup>, es decir, no retribuían el servicio. Asimismo, en lo que respecta a “*otros pagos no detallados en nómina*”, referentes a “*alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios*”, dentro de lo que también incluyó los “*bonos de transporte y alimentación*”, determinó que varios de ellos correspondían a “*viáticos*” y que si bien según el artículo 130 de la Ley 50 de 1990, podían constituir factor salarial si se pagaban de forma permanente o no serlo, si se pagaban de manera accidental, desde el requerimiento para declarar y/o corregir fueron considerados como no salariales, reconocimiento que decidió mantener en los actos demandados.

Así, frente a los anteriores conceptos, la UGPP reconoce que no tienen por objeto enriquecer el patrimonio de los trabajadores, sino, permitirles desempeñar sus funciones, a cabalidad. Sin embargo, consideró que, según el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, estos pagos no constitutivos de salario hacen parte de la base para aportes a seguridad social en lo que supere el 40% del total de la remuneración.

De este modo, la UGPP no adicionó al IBC de aportes, factores que, por su naturaleza, eran salariales pero que por pacto entre empleador y trabajador se excluyeron de la base para determinar las contribuciones a la protección social y que excedían el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Lo que hizo, fue adicionar al IBC de aportes, factores que, bajo su interpretación, por su naturaleza y por disposición del propio artículo 128 del CST no tenían connotación de salariales, en aquella parte que excedía el 40% de la remuneración total.

<sup>28</sup> Fols. 127 a 130 y 193 c.1.



Lo anterior se reafirma al resolver el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio, pues, en dicha oportunidad, la UGPP indicó que:

“en ningún momento la subdirección de determinación de esta Dirección desconoció que los pagos por bonificaciones, alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios, auxilios monetarios de educación, salud y vivienda, bonos de transporte y alimentación, teléfonos móviles e internet, pago indirecto de salud y vales de alimentación son pagos no constitutivos de salario conforme al artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo”.

(...)

(...), lo que no puede desconocer el aportante es que los pagos no salariales no se excluyen al 100% de la base de aportes, dado que el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 indicó (...)

(...)

Por lo tanto, se concluye que los pagos no constitutivos de salario sí hacen parte de la base para aportes a salud, pensión y riesgos laborales, pero en aquella parte que supere el 40% del total de la remuneración.

Así las cosas, debe decirse que el argumento del aportante sobre una violación directa del artículo 15 de la Ley 50 de 1990, que subrogó el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no tiene vocación de prosperar, toda vez que nunca se les concedió connotación salarial a los pagos reportados como no salariales por el aportante”<sup>29</sup>.  
(Subraya la Sala)

De acuerdo con lo expuesto y sobre la base de que en este proceso no es objeto de discusión qué factores no constituyen salario, pues, como se precisó, en este caso la UGPP aceptó que “los pagos por bonificaciones, alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios, auxilios monetarios de educación, salud y vivienda, bonos de transporte y alimentación, teléfonos móviles e internet, pago indirecto de salud y vales de alimentación son pagos no constitutivos de salario conforme al artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo”, no tiene razón dicha entidad en cuanto señala que los factores no constitutivos de salario hacen parte del IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos laborales) en aquella parte que exceda el 40% de la remuneración total, según el criterio de unificación jurisprudencial adoptado en esta providencia), puesto que ello desconoce las normas sobre seguridad social que establecen que dichos aportes deben calcularse sobre los conceptos que constituyan salario, de conformidad con el artículo 127 del CST. También desconoce la regla de unificación número 1, ya precisada.

Como lo adicionado por la UGPP al IBC de aportes corresponde a conceptos que en este proceso ambas partes están de acuerdo en que no tienen connotación salarial, lo cual es improcedente a la luz de las anteriores consideraciones, la Sala dará prosperidad al cargo de apelación formulado por la demandante y se revoca la sentencia en ese punto.

### **Falsa motivación de los actos demandados**

La actora alega, de forma genérica, que los actos están falsamente motivados por cuanto fijan “inexactitud o mora” en relación con trabajadores frente a los cuales existe pago efectivo de aportes o están retirados de la compañía o fueron vinculados el último día del mes y la UGPP interpreta que estuvieron vinculados todo el mes o los aportes se efectuaron bajo una cédula de ciudadanía errónea.

<sup>29</sup> Fol. 193 c.1



Debido a ello, el Tribunal negó el cargo de nulidad, pues encontró que *“en la demanda no se precisó ni identificó a qué trabajadores se refiere y tampoco se allegaron pruebas al respecto”*. Y, que era deber de la demandante *“acreditar la verdad de las novedades reportadas en las autoliquidaciones, pues se encuentra en una situación más favorable para aportar evidencias o esclarecer los hechos controvertidos”*<sup>30</sup>.

Así, la falta de precisión y desarrollo del cargo de nulidad impidió al Tribunal su debido estudio. A esta misma situación se enfrenta la Sala, comoquiera que la apelante no identificó puntualmente frente a qué trabajadores se configuraba la presunta falsa motivación, esto es, la indebida liquidación de aportes al sistema de seguridad social, de ahí que la Sala se vea imposibilitada para hacer un estudio concreto. Debido a lo anterior, el cargo de apelación no prospera.

### **Pronunciamiento frente a otros factores incluidos en el IBC de los aportes**

Según la actora, no es procedente la adición de la suma de \$132.000 al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF, debido a que ese valor fue liquidado frente a trabajadores que estaban incapacitados. No obstante, la demandante no detalló a qué trabajadores ni a cuantos días de incapacidad se refería.

Con todo, la demandada contestó que si bien algunos trabajadores de la empresa (Madley Juliana Valencia Restrepo y Johanna Lezama Meza) presentaron incapacidades, lo cierto es que también recibieron sueldo, puesto que la incapacidad no cubrió todo el mes o periodo ajustado. De modo que solo se adicionó al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF, lo recibido por concepto de salario, sin que se hubieran tenido en cuenta las incapacidades.

Y en relación con el trabajador Óscar Darío Múnera Guerra explicó que, si bien este presentó una incapacidad por 30 días, esto es, por un todo un periodo, en todo caso en ese periodo recibió un pago a título de “sueldo” por \$220.000, que fue adicionado al IBC.

En relación con las trabajadoras Madley Juliana Valencia Restrepo y Johanna Lezama Meza, del archivo Excel, que es parte integrante de los actos demandados, la Sala constata que la incapacidad de ambas fue de 2 días y que trabajaron 28 días, por los que recibieron salario, siendo este el valor adicionado al IBC de aportes a riesgos laborales, SENA, ICBF y CCF. Lo anterior, resulta procedente según la normativa expuesta en líneas anteriores.

Lo propio ocurre con el trabajador Oscar Darío Múnera Guerra, pues, a pesar de que presentó incapacidades en dos oportunidades durante el año 2013 (30 días en febrero y 2 días en agosto), es procedente que se haya adicionado al IBC el salario percibido por los 28 días laborados en agosto. Respecto de los 30 días de incapacidad, en el referido archivo Excel, que forma parte de los actos demandados, se constata que, durante ese periodo el señor Múnera Guerra recibió un pago de \$320.206 por los días de incapacidad, valor que se excluyó del IBC de aportes, pero también registra que recibió una retribución por días laborados en ese mismo periodo de \$220.000 a título de “sueldo”. De ahí que resulte procedente, la adición

<sup>30</sup> Fol. 588 c.2.



de ese último valor al IBC de aportes, porque hace parte de la nómina salarial, como se advierte en el archivo, y porque la actora no desvirtuó que ese pago no corresponde a una remuneración por días trabajados por su empleado. No prospera el cargo de apelación.

### **Reembolso de las sumas pagadas a la UGPP**

La apelante sostiene que si bien en el presente proceso no se demandan los actos que negaron la solicitud de conciliación contencioso-administrativa respecto a los actos de determinación oficial demandados, la eventual nulidad de los actos de determinación haría perder el fundamento de ese pago, haciendo válida la orden de devolución de lo pagado.

La Sala confirma la decisión del Tribunal, puesto que, a pesar de que la demandante sostiene que cursa un proceso contra los actos que le negaron la solicitud de conciliación contencioso-administrativa, no probó ese hecho en la medida en que no identificó el proceso adelantado contra esa actuación administrativa y la Sala no encontró información sobre dicho proceso.

### **Sobre la improcedencia de la sanción por inexactitud**

La demandante señala que teniendo en cuenta que la UGPP incluyó en el IBC de aportes, conceptos que no son constitutivos de salario, sobre esos conceptos debe levantarse la sanción por inexactitud impuesta, ya que, al no ser salario, no se justifica que su no inclusión en el IBC de aportes dé lugar a la sanción, pues, por disposición legal, dicho IBC solo está integrado por aquellos factores que son salario. Además, que, en todo caso, se configura la diferencia de criterios frente al derecho aplicable a que hace referencia el artículo 647 del ET.

En los actos demandados, la UGPP impuso una sanción por inexactitud de \$285.189.780, de conformidad con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que al efecto dispone que *“si la UGPP notifica Liquidación Oficial y determina el valor a pagar a cargo del obligado, impondrá sanción equivalente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar”*.

Dicha sanción, que es autónoma de la prevista en el artículo 647 del ET, no prevé expresamente como causal eximente de la misma, la *“diferencia de criterios sobre el derecho aplicable”* alegada por la demandante. Aunque el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no prevé la *“diferencia de criterios sobre el derecho aplicable”* como causal eximente de las sanciones previstas en dicha norma, ello no excluye que sobre estas pueda predicarse el *“error sobre el derecho aplicable”*, que pueda exonerar de la sanción al sujeto pasivo. Lo anterior, por cuanto, como lo ha señalado la Sala, ese error constituye *“una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas”*, como garantía del debido proceso<sup>31</sup>.

Sin embargo, en este caso no existe *“error sobre el derecho aplicable”*, pues, sobre los ajustes que persisten, practicados por la UGPP, la Sala encuentra que resultan procedentes, de acuerdo con la normativa que gobierna los aportes al Sistema General de Seguridad Social, al SENA, ICBF y CCF. Y, la demandante omitió justificar que su actuación tuviera respaldo en una posición divergente, pero plausible del derecho aplicable. No prospera el cargo de apelación.

<sup>31</sup> Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, C:P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En suma, previa fijación de las reglas de unificación sobre la interpretación y alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la Sala confirma la sentencia apelada, en cuanto dispuso la nulidad parcial de los actos acusados. Y adiciona el restablecimiento del derecho (numeral tercero de la parte resolutive) para tener en cuenta lo decidido en la presente providencia.

En consecuencia, se mantiene la orden del numeral tercero de la parte resolutive de exonerar “a la demandante de la obligación impuesta por los aportes de la trabajadora Juanita Ríos Martínez, correspondientes al Subsistema Pensión del año 2.013 y en adelante, siempre que se encuentre vinculada, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta providencia”, pues no fue apelada. Y se adiciona dicho numeral para ordenar a la UGPP que elimine los ajustes por “inexactitud y/o mora” liquidados en los actos demandados respecto de los pagos no constitutivos de salario efectuados a los trabajadores de la demandante, por no integrar el IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos laborales), según lo considerado en esta providencia<sup>32</sup>.

Como consecuencia de las órdenes anteriores, la UGPP debe reliquidar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados. En lo demás, se confirma el fallo impugnado.

### Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>33</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

## FALLA

1. **UNIFICAR** la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la interpretación y alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, para adoptar las siguientes reglas:
  1. El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.

<sup>32</sup> En similar sentido, se ordenó el restablecimiento del derecho en las sentencias del 21 de octubre de 2021, exp. 25285, C.P. Milton Chaves García; del 26 y 19 de agosto de 2021, exp. 24735 y 23856, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

<sup>33</sup> CPACA. Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.



2. En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social.
3. El pacto de “*desalarización*” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST- contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración.
4. El pacto de “*desalarización*” debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes.
5. Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes.

**2. ADICIONAR** el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que queda así:

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, se exonera a la demandante de la obligación impuesta por los aportes de la trabajadora Juanita Ríos Martínez, correspondientes al Subsistema Pensión del año 2.013 y en adelante, siempre que se encuentre vinculada, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta providencia.

Y se **ORDENA** a la UGPP que elimine los ajustes por “*mora y/o inexactitud*” liquidados en la Liquidación Oficial RDO 561 del 10 de julio de 2015 y en la Resolución RDC 382 del 18 de julio de 2016, para los periodos de enero a diciembre de 2013, respecto de los siguientes pagos no constitutivos de salario “*bonificaciones*”, “*auxilio monetario de educación, salud y vivienda*”, “*auxilios teléfonos móviles e internet*”, “*pago indirecto de salud*” y “*vales de alimentación*”, “*alojamiento, manutención, pasajes aéreos, terrestres, premios*”, “*bonos de transporte y alimentación*”, por cada uno de los trabajadores de la sociedad actora, por no integrar el IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión y riesgos laborales), de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Como consecuencia de las anteriores órdenes, la UGPP debe reliquidar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

3. En lo demás, **CONFIRMAR** el fallo apelado.
4. Sin condena en costas en esta instancia.



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

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

*(Con firma electrónica)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

*(Con firma electrónica)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Con firma electrónica)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Con firma electrónica)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**