



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., ocho (08) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00323-01 (24680)
Demandante: Pricewaterhousecoopers AG
Demandado: UGPP

Temas: Aportes. Sistema de Protección Social (SPS). Motivación del acto definitivo. Valoración probatoria. Ingreso base de cotización (IBC). Pagos extra-salariales. Oportunidades probatorias.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 15 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A que resolvió (f. 2031 cp1):

Primero. Declárese la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. RDO 100 del 7 de mayo de 2013 y RDC 151 del 20 de noviembre de 2013, proferidas por la Subdirectora de Determinación de Obligaciones y por el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, respectivamente, mediante las cuales se profirió Liquidación Oficial por mora e inexactitud en los pagos al Sistema de la Protección Social, durante los periodos comprendidos entre enero de 2008 y diciembre de 2011, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social realizar una nueva liquidación de aportes al sistema de seguridad social y parafiscales con fundamento en los parámetros dados por esta corporación en la parte considerativa de esta providencia.

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

Cuarto. Deniéguense las demás pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial nro. RDO 100, del 07 de mayo de 2013 (ff. 64 a 71 cp1), la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes al SPS (Sistema de protección Social) de todos los periodos de 2008 a 2011, presentadas por la actora. Esa decisión fue modificada con la Resolución nro. RDC 151, del 20 de noviembre de 2013 (ff. 130 a 749 cp1), que disminuyó el monto de los aportes liquidados oficialmente.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 5 cp1):

1. Pretensiones Principales

a. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Periodo	Liquidación Oficial de Revisión	Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración
2008-2011	RDO 100 del 7 de mayo de 2013	RDC 151 del 20 de noviembre de 2013

Dichos actos administrativos fueron proferidos por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, dirección de Parafiscales.

b. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme las autoliquidaciones de los aportes al sistema de la Protección Social por los períodos comprendidos entre enero de 2008 y diciembre de 2011, respecto de algunos trabajadores.

c. Se solicita al señor magistrado se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 69, 127 a 130 y 132 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto Ley 2663 de 1950); 137 del CPACA; 18, 157 y 204 de la Ley 100 de 1993; 3.º y 4.º de la Ley 797 de 2003; 30 de la Ley 1393 de 2010; 2.º y 6.º de la Ley 1562 de 2012; y 19 y 40 del Decreto 1406 de 1999, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 42 cp1):

Sostuvo que su contraparte violó sus derechos de defensa y contradicción, porque omitió exponer los fundamentos fácticos y jurídicos de las glosas a las autoliquidaciones, impidiéndole conocer la forma en que fue determinada la obligación tributaria a su cargo (señaladamente, la cuantificación de la base gravable). También, que los actos acusados fueron falsamente motivados porque desconocieron los hechos probados en el proceso. Alegó que eran improcedentes los ajustes por mora ya que la UGPP no tuvo en cuenta la novedad de ingreso y retiro de los trabajadores ni la prueba del estatus de pensionado de dos empleados, que hacía improcedentes los aportes al subsistema de pensiones, ni el pago de los aportes de los 29 trabajadores que tuvieron sustitución patronal y los de un trabajador para el que reportó la cédula errada.

Además, se opuso a los ajustes por inexactitud en tanto añadían al IBC (ingreso base de cotización) pagos carentes de connotación salarial. Así, explicó que la «*prima extra-legal*» no hacía base para los aportes, porque se pagó una vez al año por el recaudo efectivo de los ingresos definidos como meta anual de la firma, al margen de que los beneficiarios fueran los trabajadores con puntaje de desempeño superior, pues ese aspecto se fijó para calcular el monto de la asignación individual; y, en todo caso añadió que la pactó como no constitutiva de salario. Defendió la exclusión de los rubros «*auxilio de sostenimiento*», «*gastos de movilización, moto o transporte*», «*talento atrae talento*» y bonificaciones ocasionales, ya que no retribuían el servicio y acordó su desalarización. Se opuso a los ajustes para los trabajadores a los que pagó salario variable, horas extras y vacaciones compensadas, pues se originaron en yerros en la información que reportó a la Administración y corrigió oportunamente. Reprochó que su contraparte desconociera las correcciones provocadas, relativas a cinco trabajadores, para ajustar el cálculo del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2013. Sostuvo que en los periodos de

incapacidad, licencias no remuneradas, licencias de maternidad y vacaciones no se causaban los aportes a riesgos laborales, como tampoco en el caso de una trabajadora que laboró un periodo inferior a un mes. Por último, explicó que era improcedente el pago de la suma determinada en los actos acusados pues, de ser anulados, habría un pago de lo no debido sin un mecanismo para su devolución.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff.1759 a 1772 cp1), para lo cual sostuvo que los cargos de la demanda relativos a la falta y falsa motivación de los actos administrativos son incompatibles.; además, defendió que en los actos acusados expuso el sustento fáctico y jurídico de las modificaciones que realizó a las autoliquidaciones presentadas por su contraparte. Al efecto, explicó que en un documento digital anexo determinó la obligación tributaria respecto de cada trabajador.

Con sustento en el ordinal 1.º del artículo 69 del CST, sostuvo que la demandante, en su calidad de nuevo empleador, debía responder solidariamente por los aportes al SPS que se causaron con anterioridad a la sustitución patronal; y defendió los ajustes por mora respecto del trabajador que se declaró con error en la identificación, pues la actora debió solicitar la devolución del pago errado y, seguidamente, corregir la autoliquidación, según lo previsto en el artículo 12 del Decreto 4023 de 2011. De otra parte, aunque aceptó que la actora acordó la desalarización de la prima extra-legal, insistió en su connotación salarial porque tenía por objeto remunerar el servicio prestado por los empleados, al ser pagada habitualmente por su desempeño individual. Respecto de los demás pagos que identificó la demandante, sostuvo que estaban gravados con los aportes porque se omitió probar el acuerdo de desalarización. Adujo que al fallar el recurso de reconsideración tomó en cuenta la información corregida (*i.e.* la reportada el 16 de septiembre de 2013). Adicionalmente, pidió que no fueran resueltos de fondo los cargos sobre las novedades de ingreso, retiro, incapacidad, licencias no remuneradas o de maternidad, vacaciones y estatus de pensionados, ya que no se expusieron en el procedimiento administrativo. Por último, explicó que la devolución de aportes podía solicitarse a las administradoras de los recursos del SPS, conforme a lo estableció el Ministerio de Salud y Protección Social en la Circular nro. 009 del 2011.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 1998 a 2032 cp1). Consideró que la demandada expuso las razones que sustentaban las glosas, pues determinó los aportes a partir de la información reportada en la nómina de la actora y las tarifas previstas en la ley. Desestimó parte de los ajustes por mora, pues encontró probada la novedad de ingreso o retiro para los periodos glosados, excepto en el caso de tres trabajadoras frente a las cuales avaló la liquidación oficial de los aportes. También porque verificó el estatus de pensionado de uno de los trabajadores que se identificó en la demanda. En cambio, avaló la mora respecto del otro, porque no estaba probada su calidad de tal. Juzgó improcedentes los ajustes respecto de los empleados con sustitución patronal porque estaban probados los aportes para los periodos de la litis; también del trabajador con cédula errada, salvo para pensiones pues para ese subsistema se omitió probar el pago.

De otra parte, con sustento en un dictamen pericial practicado, estimó que los pagos por «prima extra-legal», «auxilio de sostenimiento», «gastos de movilización, moto o transporte», «talento atrae talento» y bonificaciones ocasionales carecían de connotación salarial y, en consecuencia, ordenó excluirlos de la base de los aportes, sin perjuicio del

límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Respecto de los errores en la información en los casos de salario variable, juzgó que no era posible hacer la verificación del cálculo porque la actora omitió identificar los trabajadores a los que se refería su objeción. Sobre las horas extras, encontró que la demandada eliminó los ajustes al resolver el recurso de reconsideración. Respecto de las vacaciones compensadas verificó que para algunos trabajadores que identificó la actora no hubo ajustes, para otros se eliminaron y solo en el caso de dos empleados persistieron pero sin añadir el rubro *sub lite*. Precisó que tampoco fueron objeto de ajustes los aportes de tres de los cinco trabajadores frente a los cuales alegó que corrigió las autoliquidaciones por el límite a los pagos desalarizados. En cambio, para los dos restantes ordenó tener en cuenta las correcciones tras comprobar que se referían a las glosas, avalando los ajustes a los subsistemas para los cuales no hubo corrección. Igualmente, ordenó excluir las glosas a las contribuciones para riesgos laborales de seis empleados porque incluían pagos por incapacidad y licencias de maternidad. Pero negó el cargo respecto de la trabajadora que laboró menos de un mes al considerar que debía ser afiliada, al margen de la duración del contrato de trabajo. Por último, aclaró que había un procedimiento para la devolución de los aportes pagados en exceso, inicialmente previsto en la Circular nro. 009 de 2011 y, después, en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La demandante (ff. 2040 a 2045 cp1) insistió en la falsa motivación de los actos acusados pues las conclusiones no tenían correspondencia con los hechos probados. También porque el sustento de las glosas no podía ser la falta de prueba en contrario, puesto que la potestad de gestión administrativa obligaba a la UGPP a comprobar el incumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo, argumentó que el tribunal omitió valorar las pruebas de la novedad de retiro de las tres trabajadoras a quienes se les había reliquidado el contrato de trabajo, pues avaló los ajustes por mora solamente con sustento en el anexo de los actos acusados. También, adujo que probó el estatus de pensionado del trabajador que identificó el tribunal con su afiliación a la caja de retiro de las fuerzas militares. Agregó que si se estimaba que esa prueba era insuficiente, debió requerirse de oficio su certificación a la Dirección General de Sanidad Militar. También, discutió las glosas del subsistema de pensiones para el trabajador con error en la cédula, porque manifiesta haber acreditado su pago con la certificación de la administradora. Sobre los ajustes en los casos de salarios variables, sostuvo que el tribunal omitió valorar las pruebas que daban cuenta de que esos ajustes estuvieron motivados por los errores en la información que inicialmente remitió, la cual corrigió en el curso del procedimiento de revisión. De otra parte, censuró que se avalaran las glosas para los dos trabajadores que recibieron pagos por compensación de vacaciones, pues fueron desvirtuadas con la información aportada (*i.e.* nómina, balance de comprobación y estados financieros). Además, adujo que aportó las autoliquidaciones de corrección que pasó por alto el tribunal. Insistió en la improcedencia de los aportes a riesgos laborales relativos a la trabajadora que laboró por un periodo inferior a un mes. Por último, pidió que se indique la forma y el plazo para que su contraparte realice la reliquidación que se ordenó.

A su vez, la demandada (ff. 2046 a 2049 cp1) sostuvo que el *a quo* no debía valorar los acuerdos de desalarización de la prima extra-legal, ya que se aportaron por fuera de la oportunidad probatoria prevista en el ordinal 5.º del artículo 162 del CPACA (*i.e.* durante la práctica del dictamen pericial). Argumentó que era improcedente la valoración de los pactos sobre los demás pagos pues no se aportaron en el procedimiento administrativo. Además, insistió en que la prima extra-legal tenía connotación salarial porque, según las

políticas de la empresa, se pagaba a los trabajadores por su buen desempeño en ejercicio de sus funciones e ingresaba a su patrimonio. Por último, indicó que la actora omitió probar las incapacidades y licencias de maternidad que alegó, pues las autoliquidaciones de los aportes con el reporte de esas novedades valoradas por el *a quo* eran insuficientes para acreditarlas.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff.19 a 26 y 17 a 18A). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- - Antes de decidir sobre la litis planteada en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito que se encontraba impedida para participar en la decisión, por haber conocido del proceso en primera instancia (índice 19)¹. Como está probado que la Dra. Carvajal Basto realizó la audiencia inicial y la de pruebas (ff. 1794 a 1800 y 1893 a 1897 cp1), la Sala corrobora el impedimento manifestado y lo declara fundado, con base en el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). Por tanto, quedará separada del conocimiento del presente asunto.

2- Precisado lo anterior, juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia del *a quo* que accedió parcialmente a las pretensiones, sin condenar en costas. En primer lugar, se establecerá si los actos acusados fueron falsamente motivados. En caso negativo, se debe determinar si los medios probatorios que obran en el plenario acreditan las razones de hecho aducidas por la demandante como sustento de la improcedencia de las glosas por novedad de retiro, estatus de pensionado de un empleado, autoliquidaciones con error en la identificación, inconsistencias en la información relativa a los salarios variables, vacaciones compensadas y las correcciones provocadas, y el periodo inferior a un mes laborado por una empleada. Además, se estudiará si la «*prima extra-legal*» tenía connotación salarial, y si la actora omitió acreditar las incapacidades y licencias de maternidad que alegó. Por último, se establecerá si era procedente la valoración de los pactos de desalarización aportados por la actora por primera vez en la demanda.

Con todo, se pone de presente que la Sala tiene vedado pronunciarse sobre la objeción planteada por la demandada respecto de la valoración de los pactos de desalarización relativos a la prima extra-legal, como quiera que en la resolución que resolvió el recurso interpuesto en vía administrativa y en la contestación de la demanda aceptó que las partes de la relación laboral acordaron excluir de connotación salarial a ese rubro. Así, el pronunciamiento sobre el cargo de apelación planteado derivaría en cambiar la motivación de los actos acusados, lo cual le está proscrito a la judicatura por configurar una vulneración al principio de congruencia externa de la sentencia, que, además, violaría los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la contraparte. Tampoco se pronunciará la Sala sobre el cargo de apelación formulado por la actora respecto de la forma y plazo para la ejecución de la sentencia, en tanto no corresponde a una oposición sobre lo decidido por el *a quo*, sino a su cumplimiento, materia que está reglada en el artículo 192 del CPACA.

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

3- Sobre la primera cuestión planteada, la demandante sostiene que los actos acusados fueron falsamente motivados porque las consideraciones no guardan correspondencia con los hechos probados. Además, discute que el sustento de las glosas fuera la falta de prueba «*en contrario*» respecto de los ajustes, pues la potestad de gestión administrativa obligaba a la demandada a comprobar el incumplimiento de la obligación tributaria. En el otro extremo, la UGPP defiende la correspondencia entre el fundamento normativo y las glosas, argumentando que expuso las normas aplicables para la liquidación de los aportes y, en un documento digital anexo, determinó la obligación tributaria respecto de cada trabajador. Tesis que avaló el tribunal en su sentencia. En esos términos, la Sala decidirá si los actos acusados fueron debidamente motivados.

3.1- Para atender esa cuestión, la Sala precisa que la motivación, como presupuesto de validez de los actos administrativos, se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la autoridad para adoptar una decisión, la cual debe ser clara, puntual y suficiente². En criterio de esta Sección³, la indebida motivación constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa en tanto impida al interesado controvertir las razones y decisiones de las autoridades. En línea con ese razonamiento, el artículo 712 del ET exige que las liquidaciones oficiales contengan la «*explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*». Al interpretar el contenido normativo de esa disposición en relación con los actos de determinación oficial proferidos por la demandada, la Sala precisó que aquellos deben indicar con claridad el tipo de incumplimiento, periodo, trabajador, días trabajados, pagos que integran la base, pagos que se excluyen de la base, total remunerado, determinación del IBC y del monto del aporte (sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 24090, CP: Jorge Octavio Ramírez), aspectos que bien pueden plantearse mediante archivos informáticos de hojas de cálculo anexos a la liquidación oficial, siempre que detallen «*la forma en que se determina el ajuste de aportes en cada uno de los subsistemas*» (sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal). A la luz de estos razonamientos, la indebida motivación de los actos de determinación oficial de aportes al SPS conducirá a la nulidad de la decisión cuando para el aportante no sea posible controvertir –desde la respuesta al requerimiento para declarar o corregir y el recurso de reconsideración– las concretas modificaciones introducidas a sus declaraciones o la estimación oficial de sus obligaciones tributarias, en los casos en que estas no hayan sido autoliquidadas.

3.2- Consta en el plenario que la demandada profirió el Requerimiento para declarar o corregir nro. 121, del 29 de octubre de 2012 (f. 1773 cp1), proponiendo modificar las autoliquidaciones de los aportes al SPS presentadas por la actora para todos los periodos de 2008 a 2011. Al efecto, indicó que la actora omitió el pago de aportes respecto de algunos trabajadores; determinó el IBC sin añadir pagos por horas extras, comisiones, bonificaciones y vacaciones compensadas; erró al calcular el límite de los pagos desalarizados; y determinó los aportes sobre montos y días inferiores a los reportados en la nómina. Además, en un documento digital (hoja de cálculo), identificó los trabajadores y periodos respecto de los cuales eran procedentes los ajustes.

Como la actora no objetó el acto preparatorio, la demandada profirió la liquidación oficial en el mismo sentido propuesto (ff. 64 a 71 cp1). Así, identificó las normas aplicables para la determinación de los aportes respecto de cada uno de los subsistemas y concluyó que, para los trabajadores que se identificaron en el documento digital anexo, la demandante «*no registró pago de aportes, no registró el pago en PILA por cédula errada, cotizó por un IBC correspondiente al SMLMV del año anterior, cotizó por un valor menor al*

² Sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 21702, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

³ Sentencias del 21 de julio de 2019 (exp. 21026, CP: Julio Roberto Piza) y del 01 de agosto de 2019 (exp. 21826, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

registrado en nómina, no incluyó en el IBC horas extras, pagos considerados como salariales, vacaciones compensadas en dinero o tiempo y, no incluyó en el IBC el porcentaje de los pagos no salariales que exceden el 40% del total de la remuneración». Sobre el particular, la demandante presentó recurso de reconsideración oponiéndose a las glosas y rectificó la información que inicialmente había aportado al procedimiento de gestión. Por esto, la demandada valoró las nuevas pruebas allegadas y ordenó disminuir los ajustes al decidir el recurso (ff. 130 a 749 cp1).

3.3- De acuerdo con lo expuesto, la Sala no observa que se hayan configurado las deficiencias en la motivación alegadas por la actora, pues desde el acto preparatorio la demandada expuso el fundamento fáctico y jurídico de las glosas. Además, identificó los trabajadores, periodos y novedades que llevarían a modificar las autoliquidaciones presentadas y los pagos que añadió a la base gravable. Todo, con sustento en la información que aportó la actora. Ahora, de acuerdo con el artículo 167 del CGP y con la regla unificada de decisión nro. 5 fijada en la sentencia de esta Sección del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García), corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible, pues es quien los invoca a su favor. *A contrario sensu*, en aquellos casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable, la carga se asigna a la autoridad que, de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Esto obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la autoliquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Bajo esta lógica, cuando medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza). De modo que contrariamente a lo alegado por la actora, como la demandada determinó las glosas a partir de la verificación de la información que la primera le aportó en el procedimiento administrativo, le correspondía a la actora desvirtuarlas. Tampoco se evidencia que la motivación de la liquidación oficial impidiera a la actora ejercer su defensa y contradicción, pues en el recurso de reconsideración se opuso al cálculo de los aportes, lo cual derivó en el pronunciamiento de la Administración al decidir el recurso, con la aceptación parcial de las objeciones y la disminución de los ajustes. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

4- Resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse sobre la valoración de las pruebas que, según la actora, fueron omitidas por el *a quo*, y que, en su opinión, llevarían a la exclusión de las glosas relacionadas con los temas de la litis. En concreto, la demandante aduce que con la decisión apelada se omitió la valoración de las pruebas que daban cuenta del retiro de tres trabajadoras, del estatus de pensionado de un empleado, del pago de los aportes a pensiones con error en la cédula, de las inconsistencias en la información que llevaron a ajustes sobre salarios variables, de los pagos por vacaciones compensadas, de la corrección de las autoliquidaciones para el cálculo del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 para los pagos desalarizados y el periodo laboral inferior a un mes de una trabajadora para la que se ordenaron aportes a riesgos laborales.

En ese sentido, observa la Sala que la litis no se refiere a un asunto de derecho, sino que se circunscribe a una comprobación estrictamente probatoria: determinar si la actora demostró cada una de las circunstancias que alega y, consecuentemente, si estas llevan a la exclusión de los ajustes. Por ende, pasa la Sala a pronunciarse respecto de cada una de las cuestiones debatidas:

4.1- Sobre el retiro de las tres trabajadoras, la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) La demandada glosó los aportes del 1.º de los periodos de 2011 correspondientes al empleado Duarte Avilés A.L., argumentando que la base gravable se determinó por valores inferiores a los reportados en la nómina. Por su parte, la actora aduce que no se tuvo en cuenta que, para ese periodo, la trabajadora se retiró del servicio y se reliquidó el contrato laboral. Al respecto, la Sala constata que con las planillas nros. 46038815 y 48127354, la demandante liquidó los aportes de la litis reportando 30 días laborados durante el periodo y la novedad de retiro (f. 1696 y 1773). Asimismo, en la nómina que allegó con la demanda reportó los pagos que tomó en cuenta la demandada para determinar los aportes (f. 1737). Así, si bien se reportó el retiro, no era suficiente para excluir los ajustes, porque las pruebas que obran en el proceso dan cuenta de que en el periodo la trabajadora recibió los pagos que hicieron base de los aportes.

(ii) Bajo el mismo argumento fueron glosados los aportes del 4.º periodo de 2011 de Ramírez Guarín J.M., pues la base gravable que determinó la actora no incluyó todos los pagos reportados en la nómina. Aunque la demandante aduce que su contraparte no tuvo en cuenta que, en ese periodo, la trabajadora se retiró del servicio y se reliquidó el contrato laboral, los hechos probados en el proceso dan cuenta de que los aportes se determinaron atendiendo a la información que reportó en la nómina sin modificar los días informados en la autoliquidación (ff. 1697, 1737 y 1773).

(iii) Por último, respecto de Cáceres Castro P.M. la demandada glosó los aportes del 8.º periodo de 2011, argumentando que la base gravable se determinó por valores inferiores a los reportados en la nómina. Por su parte, la demandante aduce que no se tuvo en cuenta que, para ese periodo, la trabajadora se retiró del servicio y se reliquidó el contrato laboral. Al respecto, la Sala constata que con la planilla nro. 81041037 y 81537454, la demandante liquidó los aportes de la litis reportando un día laborado durante el periodo y la novedad de retiro (f. 1698 y 1773). Además, en la nómina que allegó con la demanda reportó los pagos que tuvo en cuenta la demandada para determinar los aportes (f. 1737). Así, aunque se verifica por la Sala que la demandada erró al considerar que la trabajadora laboró durante 30 días, es lo cierto que liquidó los aportes tomando los pagos que reportó la actora, de modo que la inconsistencia no incidió en la determinación de la obligación a su cargo.

Conforme con lo expuesto, al verificarse que las glosas se sustentaron en los pagos que reportó la actora en la nómina, sin que fueran desvirtuados por esta, ni aun con las autoliquidaciones adicionales que presentó, corresponde confirmar la decisión del *a quo*.

4.2- De otra parte, el artículo 17 de la Ley 100 de 1993 prevé a cargo de los empleadores la obligación de realizar los aportes a pensiones por el salario devengado por los trabajadores «durante la vigencia de la relación laboral», la cual cesa cuando «el afiliado reúna los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez, o cuando el afiliado se pensione por invalidez o anticipadamente». En el *sub lite*, la demandada encontró que en el 12.º periodo de 2011 la actora omitió el pago de los aportes a pensiones relativos al trabajador Castro Ballesteros J.E., a lo cual se opone la actora argumentando que no estaba obligada a realizar dicho pago, porque en ese periodo el trabajador adquirió el estatus de pensionado, como lo acreditaba el certificado de afiliación al fondo de salud de los retirados de las fuerzas militares. Además, entiende que si el *a quo* consideraba que esa prueba era insuficiente debía oficiar para que se certificara ese hecho. Al respecto, la Sala verifica que la prueba referida por la actora no acredita el estatus de pensionado del trabajador en el periodo en cuestión, porque, como lo estableció el *a quo*, ese documento únicamente da cuenta de que se trata de una persona que pertenece al subsistema de salud de las fuerzas militares (f. 1731). Tampoco avala la Sala el alegato

de la actora según el cual le correspondía al tribunal decretar las pruebas de oficio, porque la carga de la prueba del hecho objeto de demostración recaía sobre la actora, sin que le corresponda al juez suplir la inactividad probatoria de la parte, sino juzgar el caso atendiendo a la regla de decisión que conlleva el concepto de carga de la prueba.

4.3- De otra parte, la demandante censura que el tribunal avalara la mora relativa a los aportes a pensiones del trabajador Villeros de Hoyos M., porque probó su pago con la certificación del fondo de pensiones, al margen del error en el número de identificación en que incurrió. Al respecto, según el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 le corresponde a la UGPP adelantar los procedimientos de determinación de los aportes al SPS, respecto de los omisos e inexactos. En línea con esto, el artículo 1.6 del Decreto 3033 de 2013 prevé que se incurre en la conducta de mora cuando se incumple la obligación de declarar y pagar los respectivos aportes. En el caso, la demandada determinó que la actora «*no registró los aportes en la autoliquidación por tener cédula errada*». Frente al particular, el tribunal encontró probado el pago de las contribuciones, salvo las relativas a pensiones; juicio que no avala la Sala tras verificar que la actora realizó los aportes en cuestión a través de las planillas nros. 91954288, 95793296 y 99766698 (f. 1773), como lo certificó la administradora de pensiones (f. 1350 cp1) y lo aceptó la demandada, que basó las glosas por mora en el error en el número de identificación del trabajador, siendo que el yerro en que incurrió la demandante no impedía verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, porque en la autoliquidación también se identifica con el nombre al trabajador. En consecuencia, le asiste razón a la actora, en cuanto a que el *a quo* omitió valorar las pruebas del pago de esos aportes, por lo tanto se modificará la decisión de primera instancia para ordenar la exclusión de los ajustes también respecto de ese subsistema.

4.4- Además, el *a quo* negó el cargo de demanda relativo a los ajustes para los eventos de remuneración variable que según la actora se sustentaron con la información errada que aportó al inicio de la actuación administrativa, porque no identificó los empleados a los que se refería la objeción. La actora apeló esa decisión alegando que debía valorarse la información corregida, que daría cuenta de la improcedencia de los ajustes efectuados por su contraparte. Al respecto, está probado que, al fallar el recurso de reconsideración, la demandada valoró la corrección de la información y, con base en esta, ajustó las glosas (ff. 130 a 749 cp1). Como lo estimó el tribunal, para valorar los planteamientos aducidos, era necesario que la demandante identificara los ajustes que consideraba improcedentes, para que esta judicatura pudiera hacer su verificación concreta, pues de la información aportada no es posible extraer cuáles son los trabajadores, subsistemas y periodos sobre los cuales los yerro en la información variaron la determinación de los aportes relativos a la remuneración variables de los empleados, en tanto esta se refiere indistintamente a todos los empleados y periodos a los que se refiere la litis. Así, como se determinó en sentencia del 09 de noviembre de 2021, la falta de precisión y desarrollo de los cargos de nulidad impiden que pueda hacerse un estudio concreto (exp. 25185, CP: Milton Chaves García), de manera que se impone confirmar la decisión del *a quo*.

4.5- También alega la actora que eran improcedentes los ajustes sobre dos trabajadores para los que probó la existencia de un error en el pago reportado como vacaciones compensadas. Al respecto, la Sala verifica que, el 02 de febrero de 2012, la demandada requirió a la actora para que entregara sus «*nóminas mensuales de salarios ... en formato Excel*». La demandante cumplió con esa solicitud y, respecto del trabajador Martínez Moreno A.F., informó que pagó salario integral junto con una compensación por vacaciones en los periodos 2.º, 8.º y 9.º, lo cual sustentó las glosas realizadas en los actos acusados. Seguidamente, la demandante indicó que erró en la elaboración de la forma de la hoja de cálculo, porque no realizó los pagos por vacaciones informados. Al efecto, aportó los desprendibles de nómina que daban cuenta de que en esos periodos

no realizó ningún pago por el concepto debatido (f. 1773 cp1); y para el empleado Charria Ramírez A.M., inicialmente había reportado una compensación por vacaciones en el 8.º periodo de 2011, pero al corregir el reporte de información, allegó el desprendible de nómina que daba cuenta de que en ese periodo el trabajador únicamente recibió pago por salario integral y prima extra-legal (f. 1773 cp1). Ahora, contrariamente a lo decidido por el tribunal, se constata que el rubro en cuestión se incluyó en la liquidación oficial de los aportes. Así, el anexo da cuenta de que para los dos trabajadores se determinó la obligación con base en el 70% del salario integral y de la compensación de vacaciones (f. 1773 cp1). Para la Sala, al estar probado que las glosas respecto de los trabajadores mencionados se sustentaron en la información errada que reportó la actora inicialmente en el formato de hoja de cálculo exigido por la demandada, la cual se corrigió aportando la prueba directa de los pagos (*i.e.* los desprendibles de nómina), le corresponde a esta ajustar el cálculo de esos aportes para excluir el rubro de vacaciones compensadas. Por ende, prospera el cargo de apelación de la demandante.

4.6- Respecto de los ajustes realizados en los actos acusados a los aportes por los subsistemas de riesgos laborales, subsidio familiar, SENA e ICBF del trabajador Triana López S.A., se opone la actora porque afirma haber probado que en las autoliquidaciones de corrección que realizó los aportes respetando el límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Sobre esta cuestión, la Sala verifica que, como lo estimó el tribunal, las correcciones que presentó la actora no incluyeron los aportes con destino a riesgos laborales, subsidio familiar, SENA e ICBF del trabajador mencionado (ff. 1594 y 1605), motivo por el que no prospera el cargo.

4.7- De otra parte, la demandante alega que eran improcedentes los ajustes a los aportes a riesgos laborales relativos a la trabajadora Neira Leguizamon J.V., pues laboró por un periodo inferior a un mes. Al respecto, encuentra la Sala que, contrariamente a lo alegado por la actora, en el expediente obra prueba de que la trabajadora prestó sus servicios durante los periodos 11.º y 12.º de 2011, para los cuales se presentaron las planillas nros. 99766698 y 4415644, respectivamente (f. 1724 y 1773). Además, la demandante no se opuso al fundamento que expuso el *a quo* para avalar los ajustes, según el cual los aportes se causaban al margen de la duración del contrato de trabajo. En vista de esas circunstancias, corresponde confirmar la decisión del tribunal.

4.8- Como consecuencia de los anteriores análisis, la Sala modificará la decisión del tribunal respecto de los ajustes desvirtuados por la actora, que se circunscriben a los aquí analizados en los fundamentos jurídicos 4.3 y 4.5, concernientes a la inexistencia de mora en los aportes a pensiones del trabajador Villeros de Hoyos M., dado que está probado el pago respectivo, y a la improcedencia de los ajustes sobre dos trabajadores para los que probó hubo un error en el pago reportado como vacaciones compensadas.

5- Sobre la «*prima extra-legal*», la demandada acepta que hubo un acuerdo para su desalarización, pero entiende que era procedente su calificación como pago salarial, dado su carácter remuneratorio, pues se entregó a los trabajadores cuyo desempeño coadyuvó a la generación de réditos. En el otro extremo, la actora defiende su exclusión del IBC de los aportes al SPS, porque el pago en cuestión no remunera el servicio, sino que corresponde a un beneficio que se otorga a los trabajadores por el cumplimiento de las metas de utilidades anuales de la firma, al margen de que el desempeño individual de cada trabajador se considere a efectos de establecer quienes se benefician del pago y su cuantía. Aduce también que acordó esa connotación con los beneficiarios de los pagos.

5.1- Corresponde a la Sala dirimir la presente controversia atendiendo a las reglas de

unificación dictadas por esta Sección en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García).

5.2- De acuerdo con el criterio unificado de la Sala, *«el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador»*. Esa regla se extiende a las contribuciones con destino a las cajas de compensación familiar, SENA e ICBF, puesto que, según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982⁴, esos los aportes a las cajas de compensación familiar, SENA e ICBF, se liquidan con base en la nómina mensual de los empleadores, entendiéndose por tal *«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»*.

Frente a los pactos de desalarización, la sentencia de unificación precisó que conciernen a *«factores salariales»* que, *«en virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores»* acuerdan que *«no integren el IBC de aportes»*, de manera que *«no se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores»*, sino que *«para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización»*. Esos acuerdos están limitados para los aportes al Sistema de Seguridad Social (*i.e.* pensiones, salud y riesgos laborales), pues *«el pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración»*. En todo caso, *«si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes»*.

5.3- En el *sub lite*, la demandada aceptó que la *«prima extra-legal»* se acordó como no constitutiva de salario, pero la clasificó como un pago con connotación salarial tras concluir que remuneraba el servicio prestado a la actora, porque su pago estaba asociado al *«desempeño excepcional de las funciones que ejerce el trabajador»* (f. 1769 cp1). Para probar la naturaleza extra-salarial de la *«prima extra-legal»*, la actora allega la *«política prima extralegal por desempeño PED»* aprobada (f. 5608), en las que se precisa que ese monto *«es un beneficio ... para dar un reconocimiento especial a quienes contribuyen positivamente con su desempeño, a la generación de utilidades»*, por lo cual, su reconocimiento está asociado a que la firma cumpla *«mínimo el 92% del presupuesto de ingresos»*. Además, se paga a los empleados que tengan *«una evaluación del desempeño ... superior a 81 puntos»*.

5.4- Conforme a lo anterior, la Sala encuentra probado (contrario a lo considerado por la demandada) que la *«prima extra-legal»* obedece al cumplimiento de metas corporativas, mas no individuales, debido a que el reconocimiento se efectúa únicamente cuando se logren los objetivos de ventas fijados de forma general por la actora para cada año, sin que esté determinada por las metas asignadas a cada empleado. Una vez se logra la

⁴ También aplicable a los aportes con destino al ICBF por disposición expresa del artículo 1.º de la Ley 89 del 1988.

meta de ingresos, la demandante identifica los trabajadores que se benefician del pago, a partir de su calificación de rendimiento, parámetro que no modifica la naturaleza del pago, pues estos carecen de conexidad inmediata con el rol de un trabajador, en tanto su reconocimiento se origina en el cumplimiento de metas de recaudo, que no de la tarea particular realizada por cada uno de los empleados (sentencia del 08 de noviembre de 2021, radicación 83694, MP: Ana María Muñoz Segura, CSJ). En consecuencia, no pueden considerarse como remuneratorios, en tanto no constituye una contraprestación del servicio prestado, sino un beneficio extralegal por el cumplimiento de metas no atribuibles al desempeño individual; y así lo reconocieron las partes de la relación laboral, al señalar que tenía el carácter extra-salarial.

5.5- De acuerdo con lo expuesto y según el criterio fijado por la Sala en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021, la «*prima extra-legal*» bajo análisis no integraría el IBC de los aportes al SPS de la actora, dada su naturaleza extra-salarial, no remuneratoria del servicio prestado (regla de unificación nro. 1). Por lo expuesto, no procede el cargo de apelación de la demandada.

6- Adicionalmente, el tribunal ordenó excluir las glosas a las contribuciones para riesgos laborales de seis empleados porque añadieron a la base gravable pagos por incapacidad y licencias de maternidad. La demandada discute que se tuviera la planilla como prueba de las novedades, dado que la prueba idónea sería el certificado de la incapacidad o el reconocimiento de la licencia y la liquidación efectuada por la sociedad pagadora. No se discute en el trámite de esta segunda instancia que las novedades debatidas excluyan los aportes a riesgos laborales, puesto que esa cuestión se decidió por el *a quo* en contra de la demandada, que limitó su oposición a la idoneidad del medio probatorio valorado. Así, la decisión que debe proferir esta judicatura se circunscribe a establecer, según el material probatorio obrante en el plenario, si están acreditadas las novedades de la litis y, consecuentemente, la procedencia o no de los ajustes determinados. Al respecto:

6.1- La Sección ha aclarado que la PILA (Planilla Integrada de Liquidación de Aportes) constituye una verdadera autoliquidación tributaria⁵ y, como tal, produce todos los efectos propios de ese tipo de declaración. De ahí que la misma esté sujeta a las potestades de fiscalización confiadas a la UGPP, que han de ejercerse dentro de los límites fijados por el ordenamiento para desplegar las actuaciones de gestión administrativa tributaria. Por otra parte, la demostración de la incapacidad y licencia de maternidad de los trabajadores del obligado se enmarca en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP, en la medida en que no existen previsiones particulares al respecto. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), siendo la autoridad tributaria competente para adelantar investigaciones dirigidas a corroborar o desvirtuar los rubros y novedades declarados, sin perjuicio de que el obligado tributario pueda desvirtuar los hechos planteados por la Administración (regla de unificación nro. 5, sentencia del 09 de diciembre de 2021, exp. 25185, CP: Milton Chaves García).

6.2- Para decidir, la Sala verifica que la actora presentó las declaraciones de la litis reportando la novedad de incapacidad y licencia de maternidad, pero con los actos acusados, la demandada determinó mora e inexactitud en los aportes a riesgos laborales. Al acudir a esta judicatura, la actora sostuvo que eran improcedentes las glosas porque las trabajadoras en cuestión no prestaron el servicio, sino que estaban en incapacidad o

⁵ Auto del 29 de marzo de 2019 (exp. 24287, CP: Stella Jeannette Carvajal) y sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019 (exp. 23599 y 23817, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 30 de julio de 2020 (exp. 24179, CP: Milton Chaves García).

licencia de maternidad. Aunque la demandada alegó que esa novedad no fue probada, la Sala encuentra que las nóminas aportadas al procedimiento administrativo daban cuenta de la circunstancia de hecho alegada y del monto pagado por esos conceptos (f. 1773 cp1). Así, contrariamente a lo que sostiene la demandada, las novedades sobre las que se debate fueron demostradas con medios de prueba documental diferentes a la autoliquidación, como son las nóminas relativas a cada uno de los periodos debatidos, que son lo suficientemente cercanas al tema de prueba como para brindar convicción acerca de las mismas, sin que se requirieran las certificaciones reclamadas por la demandada, porque el ordenamiento no prevé una tarifa legal a esos efectos y porque las novedades no fueron desacreditadas de manera específica por la demandada. No prospera el cargo.

7- De otra parte, en su apelación, el extremo pasivo se opone a la decisión del *a quo* de dar valor probatorio a los pactos de desalarización de los pagos por «*auxilio de sostenimiento*», «*gastos de movilización, moto o transporte*», «*talento atrae talento*» y bonificaciones ocasionales, porque las pruebas correspondientes no se allegaron al procedimiento administrativo. Frente al particular, la Sala verifica que con el mencionado cargo del recurso solo se cuestiona la oportunidad procesal para aportar las pruebas, no los efectos de su valoración (señaladamente, la exclusión de esos rubros del IBC), de suerte que la decisión de esta instancia se centra en establecer si podían valorarse los acuerdos de desalarización que solo se aportaron como prueba con ocasión del ejercicio de la acción contencioso-administrativa.

Sobre el particular se tiene que, de conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, las oportunidades para aportar pruebas, en vía judicial, por las partes procesales, se surten al momento de presentar la demanda o su reforma, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta. Bajo ese entendido, las partes pueden aportar o solicitar las pruebas en dichas oportunidades; razón por la que a su vez la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que el administrado puede aportar al demandar «*nuevas pruebas o mejorar las aportadas en vía gubernativa ... pues la ley les otorga el derecho a demostrar los hechos que constituyen sus afirmaciones*» (sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 17101, CP: William Giraldo⁶). Además, cabe aclarar que con esa circunstancia no se ven afectados los derechos de defensa y contradicción de la demandada, dado que puede oponerse a esos medios probatorios en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión. De modo que contrariamente a lo señalado por esta parte, la decisión del *a quo* de valorar los acuerdos de desalarización aportados con la demanda, se ajusta a derecho y la demandada podía oponerse al contenido de estos en las oportunidades procesales enunciadas. En esos términos, no prospera el cargo de apelación.

8- Considerando el cargo que prosperó, la Sala modificará el ordinal segundo de la decisión del tribunal para ordenarle a la UGPP: (i) excluir de los ajustes por mora para el subsistema de pensiones los correspondientes al trabajador Villeros de Hoyos M.; y (ii) ajustar el cálculo de los aportes identificados en esta sentencia por error en el reporte de vacaciones compensadas también para Martínez Moreno A.F. y Charria Ramírez A.M.

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

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia

⁶ Reiterada en las sentencias del 29 de agosto de 2019, exp. 20130, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 21 de octubre de 2021, exp. 25285, CP: Milton Chaves García; y del 02 de diciembre de 2021 (exp. 24255, CP: Julio Roberto Piza).



en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

2. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar:

Segundo. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social realizar una nueva liquidación de aportes al sistema de seguridad social y parafiscales con fundamento en los parámetros dados en la parte considerativa de las sentencias de primera y segunda instancia.

3. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

4. Sin condena en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO