



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01546-01 [25907]
Demandante: BANCO CAJA SOCIAL S.A.
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Contribuciones al sistema de la protección social (enero a diciembre de 2012). Pagos no constitutivos de salario. Límite 40 % (art. 30 de la Ley 1393 de 2010). Tope IBC 25 SMMLV. Salario integral. Intereses moratorios

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 29 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas².

ANTECEDENTES

El 4 de diciembre de 2013, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 788 contra el Banco Caja Social S.A, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012. El acto se notificó por correo el 12 de diciembre de 2013³.

El 28 de marzo de 2014, la misma dependencia profirió ampliación al requerimiento para declarar y/o corregir (sin número)⁴.

¹ Índice 32 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 2 de SAMAI. Archivo «7_ED_CDFOLIO4_01SENTENCIADEPRI (.pdf) NroActua 2».

³ Así consta en la Liquidación Oficial nro. RDO 878 del 29 de agosto de 2014.

⁴ *Ibidem*.



El 29 de agosto de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 878, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012. El acto de liquidación se notificó por correo el 8 de septiembre de 2014⁵.

El 19 de septiembre de 2014, el apoderado del Banco Caja Social S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁶.

El 3 de marzo de 2015, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 103, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes. Acto que se notificó personalmente el 8 de abril de 2015⁷.

DEMANDA

El Banco Caja Social S.A, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«2.1. Que es nula parcialmente la Resolución No. RDO 878 del 29 de agosto de 2014, a través de la cual se profirió liquidación oficial BCSC SA – BANCO CAJA SOCIAL con NIT. 860.007.335 por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos entre enero y diciembre de 2012 EXPEDIDA POR LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL -UGPP-, en los apartes a los que se hizo referencia en el numeral 1.13. del acápite de Hechos del presente documento.

2.2. Que es nula parcialmente, por los argumentos expresados en el presente documento, la Resolución RDC 103 del 03 de marzo de 2015, mediante la cual la UGPP resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial No. RDO 878 del 29 de agosto del 2014, en los apartes a los que se hizo referencia en el numeral 1.13. del acápite de Hechos del presente documento.

2.3. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que no existe obligación de pago a cargo del Banco Caja Social derivada de la Resolución RDC 103 del 03 de marzo de 2015 y por tanto se declare extinguida dicha obligación».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes⁹:

- Artículos 2, 6, 13, 29 y 83 de la Constitución Política
- Leyes 50 de 1990, 789 de 2002, 797 de 2003, 1151 de 2007, 1393 de 2010 y 1437 de 2011

⁵ Fls. 67 a 111 y 66 c.p. 1.

⁶ Fls. 112 a 129 c.p. 1.

⁷ Fls. 131 a 162 y 130 c.p. 1.

⁸ Fls. 7 a 8 c.p. 1.

⁹ Fl. 9 c.p. 1.



Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente¹⁰:

1. Violación de la ley por incorrecta aplicación de las normas en las que se fundó la decisión y falsa motivación

Manifestó que los actos acusados son nulos por violación directa de la ley y falsa motivación, por las siguientes razones:

1.1. Los auxilios extralegales de transporte y de alimentación no hacen parte del IBC

Sostuvo que los actos administrativos son nulos porque la UGPP interpretó erróneamente el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, al incluir en el cálculo del IBC los **auxilios extralegales de transporte y de alimentación**, que se pagan para que se cumplan las funciones, no como contraprestación directa del servicio.

Aclaró que sobre esos rubros no se suscribió pacto de desalarización, toda vez que por disposición legal no son salariales y, en esa medida, no están sometidos al límite del 40%. Indicó que en el archivo Excel anexo a la demanda se identifican los trabajadores con ajustes por dichos conceptos.

1.2. Desconocimiento del límite en la base de cotización. La UGPP tomó el 100% del tope (25 SMMLV) cuando el empleado labora menos de 30 días

Mencionó que cuando un trabajador labora menos de 30 días del mes y el pago supera el límite de 25 SMMLV, el IBC de los aportes al sistema de la protección social se debe calcular a partir del límite salarial diario multiplicado por los días laborados.

Precisó que cuando los pagos son por un monto inferior al salario mínimo, el IBC se determina multiplicando el tope mínimo diario legal por los días laborados. Refirió como ejemplo el caso de dos aprendices del SENA.

Afirmó que la UGPP permite que se pague por menos de un salario mínimo cuando los días trabajados no alcanzan el tope, pero en relación con el límite de 25 SMMLV, no tiene en cuenta el criterio de la proporcionalidad por dichos días.

Señaló que la sociedad pagó los aportes por medio del operador «*NUEVO SOL*», con fundamento en la descripción de los campos de la planilla PILA contenida en el artículo 11 de la Resolución nro. 1747 de 2008¹¹, en el que se indica que el IBC de pensión, salud y ARL no puede ser superior a 25 SMMLV ni inferior a 1 SMMLV «*para el número de días cotizados*». Agregó que, el operador es el que diseña la planilla y las fórmulas para la liquidación de los aportes y, el sujeto pasivo no puede realizar el pago de forma distinta.

¹⁰ Fls. 16 a 35 c.p. 1.

¹¹ Modificada por la Resolución nro. 2641 de 2011.



Adujo que los actos acusados son nulos por falsa motivación, porque no existe prohibición legal para pagar los aportes al sistema de seguridad social integral en la forma que lo hizo la aportante. Mencionó que en el archivo Excel anexo a la demanda se identifican los trabajadores con ajustes por ese concepto.

1.3. Ajustes de trabajadores con salario integral

Aseguró que la UGPP determinó inexactitud en el pago de los aportes en los casos de trabajadores con salario integral, cuya liquidación realizada sobre la base del 70% resultaba inferior a 10 SMMLV del año 2012, bajo el argumento de que no constituye salario integral.

Expuso que los aportes de quienes devengan salario integral se hacen sobre el 70% de lo recibido como remuneración, sin perjuicio de que el IBC resulte inferior a 10 SMMLV. Señaló que en el archivo Excel anexo a la demanda se identifican los trabajadores con ajustes por ese concepto.

1.4. Intereses moratorios (art. 23 de la Ley 100 de 1993)

Sostuvo que los intereses se generan por el no pago oportuno de los aportes al sistema de la protección social, no obstante, para que se cause la sanción moratoria se requiere que el empleador (aportante) haya actuado de mala fe, lo que no ocurre en algunos de los casos fiscalizados por la UGPP. Puso como ejemplo la situación en torno a los ajustes calculados sobre el tope de los 25 SMMLV, para señalar que escapa de su voluntad la forma en la que se diseña la planilla PILA por parte de los operadores.

Agregó que en lo concerniente al límite máximo del IBC tiene dos interpretaciones, por un lado, la de los operadores de planilla que consideran que se liquida proporcional a los días laborados y, de otra, la de la UGPP quien estima que sin perjuicio de los días trabajados se debe atender el tope máximo.

Solicitó que, si en gracia de discusión se acoge la postura de la entidad demandada en cuanto a los aspectos cuestionados, se exonere del pago de los intereses moratorios pues la conducta del banco fue de buena fe exenta de culpa.

OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹²:

Sobre la inclusión en el IBC de los auxilios extralegales de transporte y alimentación indicó que los pagos no salariales no pueden exceder el límite del 40% (art. 30 de la

¹²Fls. 378 a 389 c.p. 2.



Ley 1393 de 2010), y la porción que lo supere integra el IBC de las contribuciones al sistema de seguridad social integral. Se refirió a los casos de Manuel Vicente Peña Mejía, Ligia Milena Fernández Fernández y Luz Dary Ariza, para señalar que se calculó la base gravable a partir de la suma de los pagos salariales y el excedente del límite del 40% de los no salariales.

Explicó que, si en un determinado período el IBC de un trabajador supera el tope de los 25 SMMLV, habiendo laborado menos de los 30 días del mes, el límite que ha de observarse es el establecido en la ley (art. 18 de la Ley 100 de 1993¹³), independiente del número de días trabajados, comoquiera que el legislador no estableció un tope diario máximo de cotización. Analizó la forma en la que se liquidaron los aportes de Diego Fernando Salas Castillo, Sandra Milena Uribe Marulanda y María del Pilar Ochoa Potes.

Respecto del límite mínimo de cotización sobre los aprendices del SENA, indicó que conforme con el artículo 5 del Decreto 933 del 2003, el IBC es de un salario mínimo mensual legal vigente y se determina en función de los días laborados. Puso como ejemplo la forma como se calculó la base gravable de los aprendices William Andrés Hurtado Amaya y Lizeth Andrea Gómez Parrado.

Adujo que los actos acusados están motivados porque la liquidación oficial se fundó en hechos ciertos probados con la nómina, la contabilidad y las planillas PILA allegadas por el aportante y se adjuntó un archivo Excel que contiene el detalle de los ajustes determinados por la entidad.

En relación con los ajustes de los trabajadores con salario integral, manifestó que las cotizaciones se liquidan sobre el 70% de la remuneración y teniendo en cuenta el tope mínimo de 10 SMMLV. Revisó los casos de Eduardo Andrés León Neira, Sandra Patricia Lovo Hernández y Maribel Román Escandón, identificados en la demanda. Concluyó que, al aplicarse el 70% a lo devengado, el resultado es inferior a 10 SMMLV, por lo que el IBC se ajustó al límite mínimo.

Expuso que la entidad no liquida ni determina los intereses de mora, pues esto lo hace el operador de la planilla PILA cuando el aportante declara sus obligaciones con el sistema de la protección social. Advirtió que en la liquidación oficial se indicó que se generarían intereses de mora desde la fecha del vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación hasta la del pago, a la tasa vigente para efectos tributarios.

AUDIENCIA INICIAL

El 3 de septiembre de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades

¹³Modificado por el artículo 5 de la Ley 797 de 2003.

¹⁴Fls. 419 a 422 c.p. 2.



procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demandada y la contestación. Finalmente se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", en la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

Respecto de los auxilios extralegales de transporte y alimentación sostuvo que son pagos no salariales sujetos al límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010), por lo que la porción que supere el tope integra el IBC. Tras verificar el contenido de los actos, del archivo SQL y la situación de los trabajadores Manuel Vicente Peña Mejía, Alejandra Esther Buitrago Consuegra y Jorge Fernando Ramírez Londoño, concluyó que la UGPP liquidó correctamente los aportes, pues solo adicionó a la base gravable el valor que superó el límite. Negó el cargo.

Consideró que las normas que consagran el tope máximo de cotización en 25 SMMLV, no establecen que la base de cotización de quienes devenguen ese monto debe determinarse en función de los días efectivamente laborados, como lo interpretó la actora. Negó el cargo.

Precisó que el salario integral no puede ser menor a 10 SMMLV y la base gravable se calcula sobre el 70% del total devengado, pues el 30% restante corresponde al factor prestacional que no reviste de connotación salarial. Verificó el caso de Sandra Patricia Lovo Hernández (2012-01) quien recibió como salario integral \$8.040.000 y concluyó que el IBC de \$5.667.000 determinado por la UGPP era correcto, pues correspondía al tope mínimo de 10 SMMLV según el salario mínimo del año 2012 (\$566.700). Negó el cargo.

Explicó que los intereses moratorios son de carácter objetivo, no están sujetos a la valoración de la conducta del obligado, se causan como consecuencia del no pago oportuno de los aportes al sistema de la protección social y se liquidan al momento del pago a la tasa vigente en el ET, por lo que procede su cobro.

RECURSO DE APELACIÓN

¹⁵ Índice 2 de SAMAI. Archivo «7_ED_CDFOLIO4_01SENTENCIADEPRI (.pdf) NroActua 2».



La **parte demandante**¹⁶ cuestionó la decisión del tribunal sobre la inclusión en el IBC de los auxilios extralegales de transporte y alimentación en lo que excede el límite del 40%, pues a su juicio, por tratarse de pagos no salariales no integran la base gravable y no están sujetos al tope legal.

Indicó que el *a quo* no tuvo en cuenta que la sociedad liquidó los aportes al sistema de seguridad social integral con el límite del IBC (25 SMMLV) atendiendo los periodos inferiores a 30 días, porque el operador de la planilla PILA no permitía realizar la liquidación y pago de forma diferente.

Agregó que existen dos interpretaciones sobre la forma de calcular los aportes cuando el IBC corresponde al límite máximo, la de la UGPP y la del operador de la planilla PILA, la cual fue acogida de buena fe por la entidad bancaria.

Mencionó que el tribunal desconoció el Acuerdo 1035 de 2015 de la UGPP, según el cual, cuando se devenga salario integral, los aportes al sistema de la protección social se liquidan sobre el 70% de lo devengado, independiente si el valor que arroja la operación es inferior a 10 SMMLV.

Afirmó que está probada la buena fe del aportante y que los pagos realizados se ajustaron a derecho, por lo que, de prosperar los cargos de apelación, no hay lugar al pago de intereses moratorios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y señaló que los cargos presentados por la demandante son genéricos y carecen de soporte fáctico, probatorio y jurídico que desvirtúen la legalidad de los actos¹⁷.

La **parte demandante** insistió en los planteamientos de la demanda y del recurso de apelación¹⁸.

El **Ministerio Público**¹⁹ se pronunció en los siguientes términos:

En relación con la aplicación del límite del 40% del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, expuso que el tribunal decidió correctamente, toda vez que, aunque se trate de factores no salariales, para determinar si existe algún exceso deben incluirse todos los rubros percibidos por el trabajador. Al respecto, citó la sentencia de Unificación del Consejo de Estado del 9 de diciembre de 2021²⁰.

¹⁶Índice 2 de SAMAI. Archivo «14_ED_CDFOLIO4_08MEMORIAL21012 (.pdf) NroActua 2».

¹⁷Índice 27 de SAMAI.

¹⁸Índice 28 de SAMAI.

¹⁹Índice 29 de SAMAI.

²⁰Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



Manifestó que el *a quo* aplicó el tope máximo de 25 SMMLV del artículo 3 del Decreto 510 de 2003 conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, es decir, sin tener en consideración los días laborados.

Indicó que, tratándose de salario integral, los aportes al sistema de la protección social deben realizarse sobre la base del 70% independiente si el resultado es menor a 10 SMMLV, por lo que se debe acceder al cargo de apelación y revocar la sentencia en ese aspecto.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 878 del 29 de agosto de 2014 expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra el Banco Caja Social S.A. por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012 y, de la Resolución nro. RDC 103 del 3 marzo de 2015, por la que la Dirección de Parafiscales resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes.

En los términos del recurso de apelación de la parte demandante, se debe determinar: (i) si los pagos por auxilios extralegales de transporte y alimentación tienen o no naturaleza salarial y, en ese contexto, si conforman el IBC, (ii) si cuando el IBC corresponde al tope de cotización (25 SMMLV) los aportes se calculan de forma proporcional a los días laborados, (iii) si la UGPP calculó de forma correcta el IBC de los trabajadores que devengaron salario integral y (iv) si son procedentes los intereses moratorios.

Inclusión en el IBC de los auxilios extralegales de transporte y alimentación. Aplicación reglas de unificación jurisprudencial

El tribunal consideró que la UGPP aplicó en debida forma el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque los pagos no constitutivos de salario que superen el 40% del total de la remuneración se incluyen en el IBC para pagar las contribuciones al sistema de seguridad social integral. Concluyó que los pagos por auxilios extralegales de transporte y alimentación, si bien fueron catalogados como no salariales, estaban sometidos al límite legal, como se consideró en los actos demandados.

La parte apelante cuestiona lo anterior, porque considera que los auxilios extralegales de transporte y alimentación no constituyen salario en los términos del artículo 128 del CST, toda vez que se pagaron para el desempeño de las funciones y no incrementan el patrimonio del trabajador, por ende, no integran el IBC y no están sometidos al límite del 40%.



En la liquidación oficial demandada la UGPP se refirió a la definición legal de los pagos no constitutivos de salario, a la aplicación del límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010) y al concepto de auxilio de transporte, de lo que se extraen las siguientes consideraciones²¹:

«III. Conceptos de pago NO constitutivos de salario

No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes [...]

*De conformidad con lo establecido en el Art. 30 de la Ley 1393 de 2010, para aquellos pagos que reúnan la condición de **no constitutivos de salario**, la ley establece un límite solo para los efectos de la determinación del ingreso base de cotización al Sistema General de Seguridad Social en Salud, Pensiones y Riesgos Laborales [...]*

*En el caso bajo examen, se pudo establecer que el **BCSC S.A. – BANCO CAJA SOCIAL** durante los periodos fiscalizados reconoció a sus empleados los siguientes pagos no constitutivos de salario:*

- *Auxilios no constitutivos de salario*
- *Bonificaciones no constitutivas de salario*
- *Otros incentivos*
- *Premio Buen Manejo*
- *Auxilio de Transporte especial, legal y/o extralegal*
- *Auxilio de Vivienda*

[...]

De lo anterior se colige con claridad que el Auxilio legal de Transporte es un pago cuya finalidad no es de carácter remunerativo por lo que habrá de excluirse los rubros que correspondan a dicho beneficio, no ocurriendo lo mismo con aquellos pagos cuyas cifras superen dicho auxilio legal por cuanto dichos pagos harán parte del total de la remuneración y como pago no constitutivo de salario; debe ser tenido en cuenta en aras de determinar el “total de la remuneración” a que se refiere el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, y solo para los efectos allí establecidos.

*Así, se reitera que de conformidad con lo establecido en el Art. 30 de la Ley 1393 de 2010, para aquellos pagos que reúnan la condición de **no constitutivos de salario**, la ley establece un límite solo para efectos de la determinación del ingreso base de cotización al Sistema General de Seguridad Social en Salud, Pensiones y Riesgos Laborales, es decir que si una vez efectuada la sumatoria de los pagos salariales y no salariales, extraído el 40% del total de la remuneración, el porcentaje que diera como resultado superare el total de pagos no salariales, ese excedente debe ser considerado para el cálculo de los aportes al Sistema General de Seguridad Social (salud, pensión, riesgos profesionales)». [Negrilla original y subraya de la Sala].*

²¹ Fils. 99 vto. a 101 c.p. 1. Páginas 66 a 69 de la Liquidación Oficial nro. RDO 878 del 29 de agosto de 2014.



En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad se pronunció sobre los auxilios extralegales de transporte y alimentación, considerando lo siguiente²²:

«6.12. Auxilio extralegal de transporte y de alimentación no hacen base del IBC

Alega el aportante que esta Unidad incluyó el auxilio extralegal de transporte y de alimentación dentro del cálculo del IBC para efectos de la Ley 1393 y que los mismos no constituyen un ingreso para el trabajador y por lo tanto no son base para el cálculo del IBC.

[...]

En cuanto al auxilio de transporte extralegal y el auxilio de alimentación, debemos recordar que el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, establece un límite del 40% para los pactos convenidos entre el empleador y el trabajador sin desconocer su naturaleza no constitutiva de salario, norma que dispone [...]

De lo anterior, se observa con claridad este Despacho que no le asiste razón al libelista cuando señala que dichos conceptos se deben excluir del IBC, comoquiera que del texto se extrae que los pagos no salariales que excedan el límite del 40% reglamentado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 serán base para el cálculo del IBC [...]».

Del contenido de los actos demandados, la Sala entiende que la discusión de la UGPP no se centró en si los pagos por auxilio de transporte extralegal y alimentación eran o no salariales, pues la propia entidad reconoció que no tenían carácter salarial, pero a su juicio, están sometidos al límite del 40% que prevé el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Para resolver, se precisa que la base gravable para los aportes al sistema de la protección social la conforman los pagos de naturaleza salarial descritos en el artículo 127 del CST, según el cual, constituye salario no solo la remuneración ordinaria fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación directa del servicio, cualquiera que sea su denominación, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio y porcentajes sobre ventas y comisiones.

Entre tanto, no son ingreso base de cotización de aportes los pagos que en esencia no son salario, porque no retribuyen el trabajo del empleado, y que se enuncian en el artículo 128 del CST, de la siguiente forma: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, entre otros, (ii) lo que el trabajador recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros, (iii) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del CST, (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencionalmente o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen

²²Fl. 152 a 154 c.p. 1. Páginas 22 a 24 de la Resolución nro. RDC 103 del 3 de marzo de 2015.



salario en dinero o en especie, por ejemplo, alimentación, habitación, vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

La Sala pone de presente que no todo lo recibido por el trabajador hace parte del ingreso base de cotización para los aportes al sistema de la protección social, pues solo lo que constituye salario y que tiene esa naturaleza según el artículo 127 del CST, integrará el IBC, mientras lo que no tiene ese carácter en los términos del artículo 128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021²³, en la que se consideró:

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

Según el artículo 127 del CST, constituye salario [...]

El texto original del artículo 128 del CST señalaba los siguientes pagos hechos al trabajador como no constitutivos de salario [...]

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

En la misma sentencia de unificación se precisó el alcance del límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en los siguientes términos:

«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 salarial²⁴”. 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».

Lo anterior puede resumirse en las reglas de unificación enunciadas en los numerales 1 y 3 de la sentencia del 9 de diciembre de 2021, que consisten en:

«1. El IBC de los 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.

²³ Exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.

²⁴ 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.



[...]

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».

Precisado lo anterior, se advierte que, en los actos demandados la UGPP tuvo como no salariales los pagos por auxilios extralegales de transporte y de alimentación, no obstante, les aplicó el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, proceder que a juicio de la Sala no se ajusta a las previsiones sobre la materia, pues a partir del contenido de la sentencia de unificación (regla 1), se tiene que, si el pago no es salario porque no retribuye el servicio, no integrará el IBC y no está sometido a límite legal alguno. Situación diferente ocurrirá si los pagos fueron salariales y las partes expresamente acordaron que no integrarían el IBC, pues en ese supuesto, si aplicaría el citado límite.

Además, el propio legislador en el artículo 128 del CST dispuso expresamente que lo que recibe el trabajador para desempeñar sus funciones y no para enriquecer su patrimonio, *v. gr.* para pagar los medios de transporte, no retribuyen el servicio y, por ende, no son considerados salariales ni base de cuantificación de las contribuciones al sistema de la protección social²⁵.

Por lo expuesto, se concluye que los pagos por auxilios extralegales de transporte y de alimentación, al no constituir salario, como lo reconoció la UGPP en los actos demandados, no integran la base gravable para los aportes a salud, pensión y riesgos laborales, por ende, tampoco están sujetos al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por lo que prospera el recurso de apelación.

Límite máximo de cotización al sistema de seguridad social integral (25 SMMLV). Reiteración Jurisprudencial²⁶

Los límites de la base de cotización al sistema de seguridad social integral están regulados en el artículo 5 de la Ley 797 de 2003²⁷ (modificatorio del artículo 18 de la Ley 100 de 1993) y en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 510 de 2003, norma que establece que «*la base de cotización del Sistema General de Pensiones será como mínimo en todos los casos de un salario mínimo legal mensual vigente, y máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, límite este que le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud [...]»* [Resalta la Sala].

²⁵En el mismo sentido ver las sentencias del 16 de junio de 2022, Exp. 25753 y del 1º de septiembre de 2022, Exp. 26208, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁶Sentencia del 26 de agosto de 2021, Exp. 24735, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales.



Dichos límites también se hacen extensivos a la base de cotización del sistema de riesgos laborales en virtud del artículo 17 del Decreto 1295 de 1994²⁸, que prevé que «la base para calcular las cotizaciones del Sistema General de Riesgos Profesionales, es la misma determinada para el Sistema General de Pensiones, establecida en los artículos 18 y 19 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios».

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

Sobre las cotizaciones en las que el IBC corresponde al límite de 25 SMMML, la Sección ha expuesto lo siguiente²⁹:

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

En ese contexto, la Sala considera que como lo afirmó el *a quo* «no le asiste razón al demandante en alegar la posibilidad de que el límite de 25 smlmv para la determinación en la base cotización, pueda ser calculado de manera proporcional a los días laborados. [...]»³⁰.

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

Ahora bien, frente a la atribución de responsabilidad al operador de la planilla PILA, en cuanto a la liquidación de los aportes en los casos de trabajadores cuyo IBC fue igual o superior al límite de los 25 SMMLV, como lo consideró la Sección en la sentencia del 8 de septiembre de 2022³¹, «los aportantes (i.e. los empleadores) son los responsables del cumplimiento de los deberes y obligaciones relacionados con las contribuciones al SPS, mientras que los operadores únicamente cumplen una función intermediaria para el reporte de la información, puesto que la competencia para la gestión de esos aportes es de la demandada (artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), a quien le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones que presentan los sujetos pasivos, [...]».

Por lo tanto, no puede sustraerse la parte actora de la obligación de liquidar las contribuciones al sistema de la protección social conforme a las previsiones legales, y atribuirle cualquier irregularidad al operador de las planillas, pues el sujeto pasivo,

²⁸Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales.

²⁹Sentencia del 2 de octubre de 2019, Exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰Índice 2 de SAMAI. Archivo «7_ED_CDFOLIO4_01SENTENCIADEPRI (.pdf) NroActua 2» pg. 24.

³¹Exp. 24822, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



obligado y responsable de la correcta determinación y pago es el aportante (empleador), por lo que no prospera el recurso de apelación.

Del ingreso base de cotización de los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral

El tribunal sostuvo que, el salario integral no puede ser menor a 10 SMMLV y la base gravable se calcula sobre el 70% del total devengado, pues el 30% restante corresponde al factor prestacional que no reviste de connotación salarial. Verificó el caso de Sandra Patricia Lovo Hernández (2012-01) quien recibió como salario integral \$8.040.000 y concluyó que el IBC de \$5.667.000 determinado por la UGPP era correcto, pues correspondía al tope mínimo de 10 SMMLV según el salario mínimo del año 2012 (\$566.700).

En el recurso de apelación, la sociedad aportante señaló que se desconoció el Acuerdo 1035 de 2015 en el que la UGPP indica que el cálculo para los aportes al sistema de protección social debe hacerse sobre la base del 70% del salario integral, independiente de si el valor que arroja la operación es inferior a los 10 SMMLV.

Para decidir, sea lo primero advertir que le asiste razón a la parte actora al indicar que las cotizaciones de los trabajadores con salario integral se calculan sobre el 70% de la remuneración, dado que el 30% restante es el factor prestacional, independiente de que el IBC resulte inferior a 10 SMMLV, y así lo ha considerado la Sección³² al señalar que «[d]e la lectura armónica de los artículos 132 del Código Sustantivo del Trabajo (modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990), 18 de la Ley 100 de 1993, 49 de la Ley 789 de 2002³³ y 5º de la Ley 792 de 2003, y de lo que ha precisado sobre ese tema la Jurisprudencia de esta Sección y la Corte Constitucional³⁴, es claro que del 100% de lo que recibe como remuneración el trabajador que ha pactado con su empleador un salario integral, el 30% es factor prestacional que no tiene carácter salarial, y sobre el resto, esto es, sobre el otro 70% se calculará la base de los aportes parafiscales para el Sistema de la Protección Social».

Con el fin de resolver el cargo de apelación y determinar la correcta liquidación de los aportes, la Sala examinará el caso de la trabajadora Sandra Patricia Lovo Hernández, puesto de presente por la demandante, revisado por la UGPP en la contestación de la demanda y estudiado por el tribunal en la sentencia de primera instancia.

Analizado el archivo SQL aportado como prueba, se tiene que, respecto de la trabajadora Sandra Patricia Lovo Hernández, para el periodo de febrero de 2012, la UGPP fiscalizó los aportes a salud, AFP, ICBF y CCF y, en la casilla «OBSERVACIONES RECURSO DE RECONSIDERACIÓN» justificó la liquidación en los

³² Sentencia del 24 de octubre de 2019, Exp. 23599, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia del 19 de agosto de 2021, Exp. 23856, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Mediante el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, se interpretó con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, en el entendido "que la base para efectuar los aportes parafiscales es el setenta por ciento (70%)".

³⁴ Ver sentencia C-988 de 1999, mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequibles el numeral 3º del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, y el inciso sexto del artículo 18 de la Ley 100 de 1993.



siguientes términos «*persiste ajuste, el aportante no tiene en cuenta el Artículo 18 de la Ley 50 de 1990, y Art 132 C.S.T, el salario integral no puede ser inferior a 10 SMLMV*».

Está probado que la trabajadora devengó un salario integral por valor de \$8.040.000³⁵, por lo que el IBC correspondería a **\$5.628.000** (70%), sin embargo, en el archivo Excel se evidencia que la entidad demandada determinó el IBC en cuantía de **\$5.667.000**.

En ese contexto, la Sala observa que la UGPP determinó el IBC sobre 10 SMMLV que para la época correspondía a \$5.667.000, teniendo en cuenta que, el salario mínimo mensual legal vigente del año 2012 era de \$566.700³⁶, es decir, que la base gravable no se calculó a partir del 70% de lo devengado, sino que se determinó en 10 SMMLV.

Así las cosas, prospera el cargo de apelación y, en consecuencia, se le ordenará a la UGPP determinar los aportes de los trabajadores que devengaron salario integral teniendo en cuenta el porcentaje salarial del 70% sobre el 100% del salario sin importar que el IBC resulte inferior a los 10 SMMLV.

Intereses moratorios

El tribunal negó el cargo porque los intereses moratorios son de carácter objetivo, no están sujetos a la valoración de la conducta del obligado y se causan como consecuencia del no pago oportuno de los aportes al sistema.

La parte demandante (apelante) alegó que para que se genere el cobro de los intereses moratorios se requiere que el empleador (aportante) haya actuado de mala fe, lo que no ocurrió en el caso particular.

Al respecto, la Sala advierte que, en los términos del artículo 23 de la Ley 100 de 1993, los intereses de mora se causan a cargo del empleador cuando no se consignen los aportes dentro de los plazos señalados, por lo que basta con que el pago sea extemporáneo para que estos se generen, sin que el legislador haya previsto causal eximente de los mismos, como lo pretende la parte actora, razón por la cual, no prospera el recurso de apelación.

En conclusión, se revocará la sentencia de primera instancia. En su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho se le ordenará a la UGPP que practique una nueva liquidación en la que: (i) elimine los ajustes liquidados en los casos en los que se integró al IBC los pagos no constitutivos de salario por concepto de auxilios extralegales de transporte y alimentación, por no integrar la base de aportes al sistema de seguridad social integral, (ii) reliquide los aportes en los casos de los trabajadores que devengaron salario integral en el periodo de enero a diciembre de

³⁵ Cifra no discutida por las partes.

³⁶ Ver el artículo 1 del Decreto 4919 de 2011.



2012, sobre un IBC del 70% de la remuneración y (iii) disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes. Se negarán las demás pretensiones de la demanda.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), comoquiera que no se encuentran probadas.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del 29 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. RDO 878 del 29 de agosto de 2014, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra el Banco Caja Social S.A. por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012 y, de la Resolución nro. RDC 103 del 3 marzo de 2015, por la que la Dirección de Parafiscales de la mencionada entidad resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDENAR** a la UGPP realizar una nueva liquidación en la que: (i) elimine los ajustes liquidados en los casos en los que se integró al IBC los pagos no constitutivos de salario por concepto de auxilios extralegales de transporte y alimentación, por no integrar la base de aportes al sistema de seguridad social integral, (ii) reliquide los aportes en los casos de los trabajadores que devengaron salario integral en el periodo de enero a diciembre de 2012, sobre un IBC del 70% de la remuneración y (iii) disminuya la sanción por inexactitud de forma proporcional a los aportes.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

2. **RECONOCER** personería al abogado Jesús David Quiroga Ruiz como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 27 de SAMAI.
3. Sin condena en costas.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01546-01 [25907]
Demandante: Banco Caja Social S.A.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO