



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00239-01 (27375)
Demandante: AEC SAS
Demandada: UGPP

Temas: Aportes. 2013. IBC. Pagos no salariales.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 878):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial RDO 2017-00378, del 24 de abril de 2017, y la Resolución RDC 332, del 26 de junio de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración; por medio de las cuales se profirió liquidación por mora e inexactitud en los pagos al Sistema de Protección Social, por los periodos de enero a diciembre de 2013 a la actora de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento se ordena a la UGPP: (i) reliquidar la base de cotización excluyendo los pagos no salariales; (ii) modificar los aportes a los subsistemas SENA e ICBF, tomando para el cálculo del límite de 10 SMLMV solamente los factores salariales; (iii) tener en cuenta los contratos de transporte de materiales con vehículos aportados por la demandante y eliminar las glosas por medios de transporte; (iv) una vez efectuados los ajustes, reliquidar la sanción por inexactitud. Las modificaciones que deben guardar correspondencia con el análisis realizado en esta providencia. Finalmente, se aclara que solo procede la reliquidación cuando el ajuste resulte más beneficioso a la aportante, pues no se puede desconocer la situación consolidada por la misma Unidad, de conformidad con lo expuesto en el fallo.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial RDO-2017-00378, del 24 de abril de 2017 (ff. 24 a 46), la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) presentadas por la actora para todos los periodos de 2013 e impuso sanción por inexactitud, decisión que modificó la Resolución RDC 332, del 26 de junio de 2018, que disminuyó el monto de los aportes liquidados y de la sanción impuesta (ff. 84 a 95 vto).

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 03 de febrero de 2023 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



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 (ff. 222 y 223):

1. Que se declare la nulidad de la Resolución RDO-2017-00378, del 24 de abril de 2017, por medio de la cual la subdirectora de determinación de obligaciones de la Dirección de Parafiscales profirió la liquidación oficial a la aportante por mora e inexactitud en las autoliquidaciones de aportes al Sistema de Protección Social por los periodos de enero a diciembre de 2013.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución RDC 332, del 26 de junio de 2018, por medio de la cual la subdirectora de determinación de obligaciones de la Dirección de Parafiscales resolvió el recurso de reconsideración y modificó la liquidación oficial a la aportante por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de aportes al Sistema de Protección Social por los periodos de enero a diciembre de 2013.
3. Que se declare que la actora no tiene deuda alguna por conceptos del Sistema de Protección Social por los periodos fiscalizados de enero a diciembre de 2013.
4. Que se declare que la UGPP se abrogó competencias exclusivas del juez laboral, al cambiar la naturaleza de los pagos realizados por los periodos fiscalizados generando la nulidad absoluta de los actos administrativos objeto de esta demanda.
5. Que se ordene el archivo del expediente que se adelanta ante la UGPP, y como consecuencia de ello, si se hubiese materializado, devolver indexado los dineros embargados con sus intereses causados a la fecha que se resuelva el litigio.
6. Que se condene al restablecimiento del derecho y se ordene a la UGPP a efectuar una nueva liquidación en ceros o devolver los dineros adeudados.
7. Que se ordene el archivo del proceso administrativo de cobro que cursa en la UGPP en contra de la actora.
8. Que se condene por las cantidades que resulten por concepto de la aplicación de los principios extra y ultra petita, conforme a la ley.
9. Que se condene por el valor de las costas incluyendo agencias en derecho.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 constitucional; 128 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950); 2.º de la Ley 15 de 1959; 18 de la Ley 100 de 1993; 17 de la Ley 344 de 1996; 30 de la Ley 1393 de 2010; y 20 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación:

Se opuso a los ajustes por mora argumentando que al ser sujeto pasivo del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) estaba exonerada de realizar las cotizaciones con destino al SENA y el ICBF respecto de los empleados que devengaban pagos salariales inferiores a 10 SMLMV (salarios mínimos legales mensuales vigentes).

Sostuvo que su contraparte transgredió el artículo 128 del CST al clasificar como salario los pagos para vestuario, alimentación, alojamiento y gastos de movilización, transporte y rodamiento de vehículos para gravarlos con los aportes al SPS, siendo que eran pagos sin connotación salarial, que además pactó como extra-salariales con los empleados, y que incluso la propia ley le reconocía esa naturaleza al auxilio de transporte.

Adujo que liquidó los aportes para los periodos de vacaciones considerando el IBC (ingreso base de cotización) del mes anterior al de inicio del descanso y agregó que para



esos periodos solo estaba obligada a realizar cotizaciones a salud y pensiones y no los aportes a riesgos laborales. Adujo que la demandada erró al determinar ajustes para los periodos de licencias no remuneradas, imponiéndole una carga tributaria mayor a la correspondiente. Sostuvo que su contraparte demandada transgredió el ordenamiento jurídico al determinar aportes respecto de personas que no eran sus empleadas o con base en rubros que no pagó ni registró en su contabilidad. Se abstuvo de formular cargos en contra de la sanción por inexactitud impuesta.

Finalmente, planteó que los pagos que realizó para el arrendamiento de vehículos de los empleados tenían origen en una relación de naturaleza civil –que no laboral–, por lo que no integraban la base gravable de los aportes a su cargo, tal y como lo reconoció la demandada respecto de algunos empleados.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 191 a 212 y 861 a 876). Señaló que solo clasificó como salario las bonificaciones que contabilizó su contraparte en la cuenta 720548, porque a partir de la descripción de la naturaleza de esos pagos (*i.e.* incentivos para la realización del trabajo) comprobó que tenían como finalidad la remuneración del servicio prestado por los trabajadores. Planteó que, aunque la actora allegó los contratos laborales que tenían una cláusula de desalarización, no había certeza de que se refiriera a esos rubros al no demostrar el tipo de bonificación pagada a cada empleado. Alegó que el auxilio legal de transporte y los demás pagos no salariales a que alude su contraparte (*i.e.* medios de transporte, auxilio de transporte extralegal, auxilio de alimentación, otros auxilios, otros incentivos y otros pagos no detallados en nómina) solo los adicionó a la base a efectos de calcular el límite del 40% fijado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Sostuvo que determinó los ajustes a los aportes a salud y pensión de los periodos de vacaciones tomando como base el IBC del mes anterior al del inicio de estas (artículo 70 del Decreto 806 de 1998) y para las cotizaciones con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF sí gravó la remuneración del descanso. Pero aclaró que no liquidó cotizaciones a riesgos laborales en los periodos de descanso, aunque los ajustó de conformidad con los días efectivamente laborados. Desmintió haber determinado aportes por personas que no fueran trabajadores de la actora y afirmó que los ajustes se generaron tomando en cuenta los periodos en los que se reportó la novedad de retiro y los pagos gravados informados para estos.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados sin dictar condena en costas (f. 878). Juzgó que, como la actora era sujeto pasivo del CREE, estaba exonerada del pago de aportes con destino al SENA e ICBF por los trabajadores que devengaban hasta 10 SMLMV; y puntualizó que ese tope debía establecerse a partir de los pagos gravados, por lo cual le ordenó a la demandada excluir de los ajustes determinados los relacionados con los empleados que devengaron pagos salariales menores a 10 SMLMV.

Precisó que las partes no discutían la naturaleza no salarial de los pagos que la actora realizó a sus trabajadores en los términos del artículo 128 del CST, sino la inclusión de estos en el IBC de los aportes por aplicación del límite dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Por ende, a partir de las reglas de unificación dictadas en la sentencia de esta Sección, del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García), estimó improcedente que la demandada tomara en cuenta los pagos por concepto de «*auxilios de alimentación, otros auxilios, otros incentivos, pagos no detallados en nómina y auxilio de transporte especial legal o extralegal*» para establecer ese tope e incluir en



la base gravable los montos que lo superaron, pues solo debían considerarse aquellos pagos que siendo salariales fueran objeto de desalarización por acuerdo de las partes de la relación laboral, no los rubros sin connotación salarial que estaban excluidos de las contribuciones. Por tanto, ordenó a la demandada excluir esos rubros del IBC.

Precisó que la misma orden debía observarse para la liquidación de los aportes a salud y pensión de los periodos de vacaciones, que también incluyeron los pagos desgravados al liquidarse tomando como base el IBC del mes anterior al de su disfrute; y negó que la demandada hubiera infringido las disposiciones en las que debía fundarse pues no liquidó cotizaciones a riesgos laborales en los periodos de descanso remunerado y únicamente incluyó el pago por vacaciones en la base gravable de las contribuciones con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF. Indicó que no había que pronunciarse sobre los cargos de la actora acerca de las licencias no remuneradas porque en los actos acusados no se plantearon ajustes por ese concepto. Finalmente, ordenó excluir el rubro «*medios de transporte*» del IBC de los aportes de nueve trabajadores para los que se demostró que era el canon de arrendamiento por un vehículo y como tal se originó en un negocio jurídico de naturaleza civil, no laboral. Pero mantuvo la glosa por las cotizaciones de los demás trabajadores porque la demandante omitió probar la relación jurídica que originó el pago.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo*, para lo cual insistió en los planteamientos que había expuesto al contestar la demanda (f. 878). Señaló que el único pago que clasificó como salario fueron las «*bonificaciones*» registradas en la cuenta contable 720548, ya que extrajo de la descripción del pago hecha por la actora que su finalidad fue remunerar el servicio prestado. Sobre los «*pagos no constitutivos de salario pactados*» alegó que en lo estipulado en los contratos era general y no se refería a todos los conceptos que detallados en la nómina y en la contabilidad, razón por la cual se «*debía presumir que sí constituyen salario*» y tenerlos en cuenta en el IBC. Para los rubros «*auxilio de transporte legal o extralegal*» y «*medios de transporte*» aceptó que «*no debían ser tenidos en cuenta en el IBC*», pero frente a los «*otros incentivos*» expuso que «*debía establecer si ... se pueden considerar como auxilios pactados como no constitutivos de salario que hagan parte del 40% mencionado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010*». Respecto al «*auxilio de alimentación*» adujo que «*podría considerar revisar este pago ya que al estar pactado se mantiene para el cálculo del 40%*» de acuerdo con la norma y para «*otros pagos no detallados en nómina*» señaló que era difícil establecer si hacían parte del pacto.

Reiteró que calculó los aportes de los periodos de vacaciones conforme a lo previsto en los artículos 70 del Decreto 806 de 1998 y 17 de la Ley 21 de 1982, tomando como base el IBC del mes anterior para las cotizaciones a salud y pensión, y añadiendo a la base la remuneración de las vacaciones solo para los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF. Agregó que no liquidó aportes a riesgos laborales durante esa novedad y que los ajustes se generaron por considerar los días efectivamente trabajados.

Pronunciamiento sobre el recurso

La demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación



planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de estos sin dictar condena en costas. Por lo apelado se deberá definir si los «pagos no constitutivos de salario» hacían base para los aportes en el monto que excedía del límite establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Pero la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre el tratamiento aplicable a las bonificaciones, pues la actora no discutió la connotación de salario que le asignó la autoridad tributaria a ese rubro para añadirlo al IBC de los aportes y, por tanto, no hizo parte de la decisión del tribunal, de manera que sobre este asunto a la demandada no le asistiría interés para apelar (sentencia del 12 de diciembre de 2014, exp. 19121, C.P: Jorge Octavio Ramírez). Por la misma razón, tampoco se decidirá sobre la observancia de los artículos 70 del Decreto 806 de 1998 y 17 de la Ley 21 de 1982 en la liquidación de las cotizaciones de los meses de vacaciones, pues el *a quo* admitió que esas disposiciones se aplicaron en debida forma por la demandada, pero ordenó reliquidar las contribuciones a salud y pensión en los casos que se modificara el IBC del mes anterior al del inicio del descanso por la exclusión de los pagos extra-salariales que consideró exonerados de los aportes, asunto que pasa a definir la Sala conforme a lo planteado en el recurso de apelación.

Análisis del caso concreto

2- En el recurso de apelación, la apelante se refiere a cada uno de los «pagos no constitutivos de salario» que el tribunal le ordenó excluir de la base gravable a partir de las reglas de unificación que fijó esta Sección en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García). En primer lugar, admite que no debía considerar para el cálculo del límite dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 los rubros «auxilio de transporte legal o extralegal y medios de transporte». En cambio, plantea que respecto de los «otros incentivos» y del «auxilio de alimentación» debía establecerse si fueron pactados con los trabajadores como no constitutivos de salario para definir si procedía considerarlos para ese cálculo. Finalmente, para los «otros pagos no detallados en nómina» indica que no es posible establecer si fueron objeto del acuerdo de desalarización, por lo cual sostiene que debía reconocerse su carácter salarial para gravarlos con las contribuciones al SPS.

A partir de esas alegaciones, le corresponde a la Sala definir el tratamiento tributario que para las contribuciones al SPS, les corresponde a los pagos denominados por la demandada como «otros incentivos», «auxilio de alimentación» y «otros pagos no detallados en nómina», a efectos de establecer si deben tenerse en cuenta para determinar el límite de los pagos no constitutivos de salario y añadirse al IBC de las cotizaciones en el caso que superarlo.

2.1- Se advierte que la presente controversia se decidirá atendiendo a las reglas de unificación dictadas por la Sala en la sentencia del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García).

Conforme 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 los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF, puesto que la base gravable también está conformada por los pagos que en los términos de la ley laboral son salario. Ahora, de conformidad con el artículo 30 de la Ley



1393 de 2010, en la liquidación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social (i.e. salud, pensiones y riegos laborales), «*los pagos laborales no constitutivos de salario ... no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración*». Frente al particular, en la citada sentencia de unificación, la Sala aclaró que el propósito de esa norma «*no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores ... que erosionaba la base de aportes*». En este sentido, según el criterio de la Sala, los rubros que por su naturaleza no retribuyen el servicio prestado por el trabajador, se encuentran excluidos de la base gravable de los aportes, sin consideración al límite previsto en la disposición comentada.

2.2- A partir de esas premisas jurídicas la Sala observa que, en los actos administrativos demandados, la autoridad tributaria admitió que los rubros denominados «*otros incentivos*», «*auxilio de alimentación*» y «*otros pagos no detallados en nómina*» eran «*pagos no salariales*», pero estimó que estaban sujetos a los aportes considerando «*el exceso del 40% establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010*» (f. 85 vto.). Aseguró que «*basta con que ostenten la connotación de no salarial para que de forma imperativa entren a hacer parte del IBC dentro de los límites establecidos por el legislador*» (ff. 86 vto. y 87). En línea con lo anterior, en la contestación de la demanda, aceptó que «*los pagos recibidos por el trabajador por los conceptos de auxilio de alimentación, otros auxilios, otros incentivos y otros pagos no detallados en nómina fueron considerados como no constitutivos de salario sujetos a lo establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010*» (ff. 209 y 210). Con el recurso de apelación, la demandada pide que se valore la cláusula de desalarización contenida en los contratos suscritos entre la actora y los empleados para establecer si abarca esos rubros y como tal deben integrar el cálculo del límite de los pagos desalarizados.

No obstante, la Sala verifica que en la actuación administrativa ya había admitido que esos pagos por su naturaleza no tenían el carácter de salario, sin consideración al acuerdo sobre su desalarización, pues el motivo para incluirlos en la cuantificación del límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 fue que todos los pagos de esa naturaleza debían integrarse a ese cálculo, interpretación que resulta contraria a las reglas de unificación dictadas por la Sección, según las cuales solo hacen base para los aportes los pagos que tengan connotación salarial y, por tanto, para establecer el cálculo de que trata el artículo 30 *ibidem* deben considerarse solo los rubros que teniendo esa naturaleza fueran desalarizados por el acuerdo de las partes de la relación laboral. En esa medida, no le asiste razón a la demandada al señalar que la calificación de un pago como no constitutivo de salario es suficiente para integrarlo al cálculo del límite dispuesto para los pagos desalarizados. Tampoco podría en esta instancia calificarse como salariales a los «*otros pagos no detallados en nómina*» para gravarlos con los aportes, pues como se vio en los actos acusados los reconoció como rubros no salariales. Para la Sala no es admisible que, en el escrito de apelación, la demandada reformule el sustento de los ajustes a las autoliquidaciones de los aportes al SPS realizadas por la actora, para señalar que esos rubros deben integrarse al IBC porque no hay certeza sobre la connotación extra-salarial que ya había aceptado.

Al respecto, la Sala destaca que, en virtud del principio de congruencia externa de las providencias (artículo 328 del CGP, Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; pero los reparos deben ser consonantes con el fundamento de los actos y lo expuesto en la contestación de la demanda, pues no podría variarse la motivación de la decisión administrativa, sin vulnerar el derecho de contradicción y defensa del extremo activo. En este orden, en la jurisprudencia de la Sección manifestada, entre otras, en las



sentencias del 02 de octubre de 2019, 16 de junio y 25 de agosto de 2022 (exp. 21663, 23712 y 24784, CP: Julio Roberto Piza), se ha precisado que el recurso de apelación debe guardar unidad temática con lo expuesto en los actos demandados y lo discutido en sede de primera instancia. De suerte que los cargos formulados en la apelación que resulten novedosos frente a lo originalmente planteado en los actos administrativos, no pueden ser objeto de pronunciamiento por parte de esta corporación. Por consiguiente, en el caso analizado le corresponde a la Sala confirmar la decisión del tribunal, que está en consonancia con las reglas de unificación dictadas por la Sección en la sentencia del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García). No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, la Sala reitera que los pagos que carecen de connotación salarial porque no retribuyen el servicio prestado por el trabajador no hacen parte del cálculo del límite de pagos no salariales previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Con arreglo a esas pautas, se confirmará la decisión del tribunal de ordenarle a la demandada excluir los pagos que ella misma calificó como no constitutivos de salario de la base gravable de los aportes, sin consideración a ese límite.

Costas

4- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>