



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., seis (06) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00584-01 (28007)
Demandante: **MCRS IMPRESORES SAS**
Demandada: UGPP

Temas: Aportes al Sistema de Protección Social (SPS). Gestión administrativa tributaria. Base gravable para periodos de vacaciones.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (índice 30):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda presentada por la actora contra la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y de Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial RDO-2018-00636, del 22 de marzo de 2018 (ff. 47 a 65), la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) presentadas por la actora para todos los periodos de 2013 y la sancionó por inexactitud. Esa decisión fue modificada por la Resolución RDC-2019-00632, del 07 de mayo de 2019 para reducir el monto de los aportes y de la sanción por inexactitud impuesta (f. 35).

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. 40):

Primera. Declarar la nulidad de las Resoluciones RDO-2018-00636, del 22 de marzo de 2018, y RDC-2019-00632, del 07 de mayo de 2019.

Segunda. Como consecuencia de la anterior declaración, ordenar dejar sin efectos jurídicos las

¹ El expediente ingresó al despacho por primera vez el 25 de agosto de 2023 (Índice 3. Esta y las demás menciones a «Índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



resoluciones anteriormente mencionadas.

Tercera. En virtud de lo señalado por el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, ordenar a las administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos en caso de que se ordene la nulidad de las resoluciones mencionadas.

Cuarta. De manera subsidiaria declarar la firmeza de las autoliquidaciones de los periodos de enero a diciembre de 2013.

Quinta. En consecuencia de la anterior pretensión, declarar la caducidad de la acción de fiscalización de la UGPP en contra de la actora por las vigencias comprendidas entre enero y diciembre de 2013.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 2.º, 6.º, 29 y 121 de la Constitución; 137 del CPACA; y 179 de la Ley 1607 del 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 30):

Sostuvo que su contraparte violó el principio de confianza legítima y perdió competencia para revisar las autoliquidaciones de los periodos de 2013, porque omitió notificar el acto previo en el plazo de tres años dispuesto en el artículo 714 del ET (modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016) el cual, en su criterio, resultaba aplicable al *sub lite* por ser una norma favorable respecto al artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. Agregó que la demandada incumplió el deber legal de motivar las glosas a las autoliquidaciones, impidiéndole conocer la forma en que fue determinada la obligación tributaria a su cargo; y que contravino la correspondencia que debía haber entre la liquidación privada y los actos administrativos de determinación oficial de los aportes, pues modificó el IBC (ingreso base de cotización) declarado conforme a los pagos y días laborados reportados en la nómina, no tuvo en cuenta las novedades informadas para cada empleado, desconoció los pagos realizados a través de las autoliquidaciones, y calificó como constitutivos de salario pagos que tuvieron un origen distinto a la relación laboral y como auxilios no constitutivos de salario a las herramientas como el auxilio de transporte.

En línea con lo anterior, rebatió la competencia de la demandada para desconocer la desalarización que acordó con los empleados sobre algunos pagos –omitió identificarlos, argumentando que esa era una potestad de los jueces ordinarios, tal como lo reconoció esta Sección en la sentencia del 08 de julio de 2010 (exp. 17329, CP: Martha Teresa Briceño) y aseveró que los actos demandados fueron proferidos con infracción al debido proceso y al derecho de defensa por omitir valorar las pruebas aportadas, las cuales daban cuenta de la correcta liquidación de los aportes. Por otro lado, sostuvo que los actos acusados transgredieron las normas en que debían fundarse al añadir el pago de las vacaciones a la base gravable de los aportes a pensión, salud y riesgos laborales, siendo que ese era un pago sin connotación salarial por corresponder a la remuneración del descanso.

Por último, alegó que la demandada erró en la interpretación del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, pues esa disposición no la facultó para imponer multas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Negó la violación del principio de confianza legítima y la pérdida de competencia temporal, argumentando que notificó el requerimiento para declarar o corregir oportunamente el 06 de septiembre de 2017, *i.e.* antes de que se cumpliera el plazo límite de cinco años. Explicó que el ordenamiento no previó un término tras el cual quedarán en firme las declaraciones objeto de revisión, sino un plazo de caducidad de la potestad para revisarlas contenido en el

parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, precepto que regía el caso ya que era la norma especial vigente cuando inició su cómputo. Agregó que, en cualquier caso, el principio de favorabilidad en el que sustentó la actora su alegato solo era aplicable respecto de las disposiciones sancionadoras. Por otra parte, señaló que en los actos expuso el sustento fáctico y jurídico de las modificaciones que realizó a las autoliquidaciones presentadas por la actora. Adujo que en un documento físico describió los elementos del hecho generador de los aportes al SPS y, en otro digital, determinó la obligación tributaria, identificando, respecto de cada trabajador, los aspectos temporales, materiales y cuantitativos. También negó la contravención a la regla de correspondencia porque los actos demandados se basaron en los mismos hechos y agregó que el objeto del procedimiento de revisión era verificar la exactitud de las autoliquidaciones de los aportantes, de manera que si no se ajustaban al ordenamiento jurídico procedía su modificación.

Aseguró que en el *sub lite* ajustó el IBC declarado por la actora considerando los pagos que constitúan salario conforme a lo dispuesto por el artículo 127 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950) y limitando los rubros extra-salariales según lo ordenado por el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Adujo que su contraparte se limitó a indicar que los actos gravaron rubros sin connotación salarial o desconocieron las novedades y los días efectivamente laborados, pero sin aportar pruebas que soportaran esa afirmación. Defendió los ajustes a los aportes de los periodos de las vacaciones, porque la demandante omitió añadir el pago del descanso a la base gravable de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF como lo ordenaba el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

Por lo expuesto, pidió avalar los ajustes a las autoliquidaciones de los aportes al SPS determinados en los actos acusados, puesto que su contraparte no desvirtuó su presunción de legalidad. También defendió la multa impuesta porque, contrario a lo indicado por la demandante, el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 le otorgó la potestad para sancionar, entre otras, las inexactitudes en la determinación de los aportes al SPS. Finalmente, se opuso a la devolución pretendida en tanto la actora no pagó las sumas determinadas en los actos ni se decretó el embargo de recursos como lo exigía el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 30). Descartó que hubiera operado la caducidad de la potestad de gestión de los aportes del *sub lite*, pues la demandada notificó el requerimiento para declarar o corregir el 06 de septiembre de 2017, es decir, dentro del plazo de cinco años dispuesto por el parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. Explicó que esa disposición regía para el caso analizado por tratarse de la norma especial que estaba en vigor cuando inició el cómputo del plazo (*i.e.* cuando se presentaron o debieron presentarse las autoliquidaciones). Por la misma razón, descartó que pudiera aplicarse el término de tres años previsto en el artículo 714 del ET modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 e invocando la sentencia proferida por esta Sección el 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza) agregó que la favorabilidad regía para la aplicación en el tiempo de las disposiciones sancionadoras y no para las normas de carácter tributario.

Consideró que los actos demandados fueron debidamente motivados y respetaron la correspondencia ordenada por el artículo 711 del ET, en tanto la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración versaron sobre las mismas inexactitudes advertidas en el acto previo. Añadió que la actora omitió identificar los



pagos extra-salariales que supuestamente fueron adicionados a la base gravable de los aportes y los empleados frente a los cuales se presentó esa irregularidad. Por otra parte, estimó que la demandada sí era competente para establecer los pagos que conforman el IBC (señaladamente los pagos constitutivos de salario), en aras de establecer la *«adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes»*.

Finalmente, tras verificar la liquidación de los aportes respecto a un empleado, concluyó que la demandada determinó los aportes a pensión y salud de los periodos de vacaciones conforme a la regla dispuesta en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, *i.e.* tomando como base el IBC del mes anterior al de su disfrute, sin añadir el pago del descanso como lo alegó la actora. Al efecto, puntualizó que fue la aportante la que omitió aplicar esa base gravable especial y realizó las cotizaciones solo para los días laborados, lo que justificó el ajuste por la autoridad tributaria. Omitió pronunciarse sobre el cargo de falta de competencia de la demandada para la imposición de sanciones.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 33), para lo cual expuso que la demandada carecía de competencia para recalificar los ingresos percibidos por los empleados. Además, sostuvo que la demandada erró al calcular el límite dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 tomando en cuenta pagos que no remuneraban el servicio prestado por los empleados ni incrementaban su patrimonio, en concreto, se refirió a los gastos de representación respecto de los que aseguró que eran una herramienta para que los trabajadores desarrollaran la labor contratada más no un pago laboral gravable con los aportes. Añadió que por esa razón la Sección Segunda de esta Corporación mediante sentencia del 17 de septiembre de 2020 (exp. 3235-2016, CP: Gabriel Valbuena Hernández) declaró la nulidad de los ordinales 2.º y 3.º de la Sección II del Acuerdo 1035 de 2015 por medio de los cuales la demandada pretendió establecer los rubros que debían considerarse para establecer el límite a los pagos desalarizados y que, asimismo, esta Sección mediante sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García) aclaró que ese límite era inaplicable a los pagos que carecían de connotación salarial.

Por otro lado, sostuvo que se aplicó en forma indebida el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 a los días inhábiles de los periodos de vacaciones, pues para estos regía la base gravable general. Aseguró que las pruebas que obraban en el expediente demostraban que realizó las cotizaciones de los periodos de vacaciones tomando como base los pagos constitutivos de salario (como *«suelo, horas extras, comisiones e incapacidades»*) y aplicando la base especial del artículo 70 *ibidem* a los días de descanso.

Pronunciamientos finales

La demandada 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 formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, la Sala deberá establecer si la demandada era competente para calificar la connotación de pagos

percibidos por los empleados de la actora o si esa corresponde a una potestad de los jueces ordinarios. En seguida, se definirá si la demandada contravino el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 por ajustar las cotizaciones a pensión y salud de los periodos de vacaciones.

Es de precisar, que en el trámite de esta instancia la Sala tiene vedado analizar el cargo de apelación encaminado a afirmar que la Administración erró al considerar pagos extra-salariales (como los gastos de representación) para calcular el límite dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque esa corresponde a una alegación novedosa, en tanto no fue planteada en la demanda. Por ello, no puede ser abordada por el tribunal de cierre, no solamente porque afectaría los derechos de contradicción y defensa de la contraparte, sino porque se violaría la prescripción del artículo 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) en el sentido de que la sentencia tiene que ser consonante con lo aducido en la demanda o su reforma. También en virtud del principio de congruencia externa de las providencias (artículo 328 del CGP), conforme al cual la Sección ha establecido que el recurso de apelación debe guardar unidad temática con lo discutido en sede de primera instancia, de suerte que los cargos formulados en la apelación que resulten novedosos frente a lo demandado, no pueden ser objeto de pronunciamiento por parte de esta corporación (entre otras, en las sentencias del 26 de julio de 2012, exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, 25 de noviembre de 2014, exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez y 19 de febrero de 2020, exp. 22748, CP: Julio Roberto Piza).

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión planteada, el tribunal consideró que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 le otorgó a la demandada la competencia para establecer los pagos que constituyen salario a efectos de determinar aquellos que conforman el IBC en aras de la *«adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes»*. Al respecto, la apelante única insiste en que el ordenamiento jurídico no faculta a la demandada para *«categorizar»* los pagos efectuados a los trabajadores y que, por tanto, correspondería anular los actos administrativos demandados. Conforme a ello, el pronunciamiento que se demanda de la Sala versa estrictamente sobre la competencia de la demandada para verificar la connotación de los pagos realizados a los empleados, con el fin de establecer si procede añadirlos al IBC de los aportes al SPS. No se discute en el trámite de esta segunda instancia la calificación dada a los pagos en el caso, porque la demandante se abstuvo de plantear cargos contra el particular.

Sobre la cuestión discutida, la Sala ha considerado que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 que creó a la UGPP le asignó la potestad de fiscalización de los aportes al SPS y en lo que respecta a la base gravable, el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 prevé que el IBC de los aportes a pensiones y fondo de solidaridad pensional corresponde al *«salario ... que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo»*, sin perjuicio del límite señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Esa misma regla se aplica a las contribuciones a salud y riesgos laborales, por disposición expresa de los artículos 204 *ibidem* y 17 del Decreto 1295 de 1994. Análogamente, el artículo 17 de la Ley 21 de 1982², establece que 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»*.

² También aplicable a los aportes con destino al ICBF por disposición expresa del artículo 1 de la Ley 89 del 1988.

De acuerdo con lo anterior, la base gravable de los aportes al SPS se define con sustento en las disposiciones laborales sobre salario. Por consiguiente, siguiendo el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 18 de noviembre de 2021 (exp. 25097, CP: Milton Chaves García), la demandada tiene competencia para aplicar e interpretar dichas normas, al desplegar las actuaciones de gestión administrativa tributaria. Por tanto, contrariamente a lo señalado por la demandante, la UGPP es competente para verificar los pagos realizados a los trabajadores y determinar aquellos que, conforme con las normas laborales y los hechos probados, deben integrar el IBC de los aportes. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

3- En cuanto a los aportes a pensión, salud y riesgos laborales en los periodos de vacaciones, el tribunal constató la liquidación oficial practicada respecto a un empleado y concluyó que la demandada los determinó conforme a la regla dispuesta en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, es decir, tomando como base el IBC del mes anterior al de su disfrute, sin añadir el pago del descanso y sin determinar cotizaciones a riesgos laborales como lo alegó la actora. En cambio, estableció que fue la demandante la que omitió aplicar esa base gravable especial, puesto que realizó las cotizaciones solo para los días laborados. Para oponerse a esa decisión, la apelante única afirma que aplicó en debida forma el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, pero que los días inhábiles de los periodos de vacaciones se regían por la base gravable general.

De esas alegaciones se extrae que la apelante única propone un planteamiento novedoso respecto al cargo de nulidad formulado en la demanda en cuanto a la determinación de los aportes *sub lite*, pues inicialmente señaló que la demandada infringió el artículo *ibidem* por adicionar el pago de las vacaciones a la base gravable de los aportes a pensión, salud y riesgos laborales. Pero ello fue desvirtuado por el tribunal al constatar que la remuneración de las vacaciones no hizo parte de la base gravable que determinó la demandada. Al respecto, en el recurso de apelación la actora reformula el sustento de su objeción para señalar que era improcedente aplicar la base gravable especial establecida en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 a los días inhábiles que hacían parte del periodo de vacaciones a los cuales, en su criterio, les era aplicable la base general de las cotizaciones. Como se indicó antes, la Sala tiene vedado resolver sobre los nuevos cargos de nulidad planteados en el recurso de apelación, en la medida en que se trata de reparos que proponen abrir nuevas discusiones en sede de segunda instancia y abordarlos llevaría a incurrir en un fallo incongruente que, además, violaría los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte. Además, conviene poner de presente que ese alegato de la actora contraviene el criterio de decisión de esta Sección según el cual la base gravable especial dispuesta en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 rige para el periodo en que los empleados disfrutaban del descanso remunerado, al margen de que incluya días hábiles e inhábiles (sentencias del 2 y 24 de octubre de 2019, exps. 24090 y 24085, CP: Jorge Octavio Ramírez), pues el IBC general se aplica en los días del mes que el trabajador no esté de vacaciones (sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal).

Entonces como quiera que la demandante no propuso reparos concretos que puedan analizarse en esta instancia contra el cálculo que realizó el *a quo* a partir del cual concluyó que la glosa a los aportes se sustentó en que la actora omitió efectuar las contribuciones para los días en que los empleados disfrutaron de las vacaciones, resulta improcedente que la Sala revise esa decisión del tribunal en desarrollo del principio de justicia rogada y de los artículos 320 y 322 del CGP, conforme a los cuales el fallador de segunda instancia sólo debe estudiar la apelación respecto a la inconformidad planteada a la sentencia de primera instancia, porque el objeto del recurso consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, frente a los reparos concretos formulados por



el apelante contra la providencia apelada (sentencias del 06 de noviembre de 2019, exp. 23476, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 05 de mayo de 2022, exp. 25553, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala reitera que al desplegar las actuaciones de gestión administrativa tributaria la UGPP tiene la potestad para interpretar y aplicar las disposiciones laborales con miras a establecer los pagos que hacen base para los aportes al SPS. Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, en tanto la demandante no demostró que los actos demandados fueron proferidos sin competencia.

Costas

5- Por otra parte, en atención al 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, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República 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
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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>