



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00712-01 (25421)
Demandante: MACRO SERVICIOS INTEGRALES S.A
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., tres (3) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00712-01 (25421)
Demandante: MACRO SERVICIOS INTEGRALES S.A.
Demandado: UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - UGPP

Temas: Imputación de pago de aportes pagados a través de PILA – tope de cotización 25 smlmv – exoneración del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 – interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 – doble línea en licencias

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 29 de enero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. RDO 2016 -00007 del 22 de enero del 2016, mediante la cual la UGPP le profirió a la sociedad Macro Servicios Integrales S.A. Liquidación Oficial por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos de enero a diciembre de 2013 y le sancionó por inexactitud; y de la Resolución No. RDC 043 del 25 de enero de 2017, que modificó la anterior al desatar el recuro de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho ORDÉNESE a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP efectuar una nueva liquidación en la cual se aplique la Planilla PILA No. 8424036489 presentada el 12 de junio de 2013 para los períodos mayo y junio de 2013, y se elimine del IBC los conceptos gravados que exceden el 40% de los pagos realizados por concepto de auxilio de movilización, educativos, teléfonos celulares y gastos de representación.

TERCERO: No se condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)”

ANTECEDENTES

Previo requerimiento de información y solicitudes de aclaración, la Unidad Administrativa de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP [en adelante la UGPP] expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir 343 del 8 de mayo de 2015, mediante el cual propuso modificar las autoliquidaciones y pagos al Sistema de la Protección Social por los periodos de enero a diciembre de 2013, por mora e inexactitud.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co





Mediante Liquidación Oficial RDO 2016 - 00007 de 22 de enero de 2016, la UGPP determinó como valor a pagar \$1.088.731.200, por concepto de mora e inexactitud en los aportes realizados por Macro Servicios Integrales S.A. en los periodos antes referidos¹. La contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante Resolución RDC 043 de 25 de enero de 2017², en el sentido de modificar el valor de la liquidación a \$1.043.350.914.

DEMANDA

MACRO SERVICIOS INTEGRALES S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones³:

“PRIMERO.- Que es nulo el acto administrativo que se relaciona a continuación, mediante el cual la UGPP propone ajustes a los pagos realizados por aportes al Sistema de Protección Social a través de las PILA presentadas por la sociedad aportante, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Protección Social por los períodos comprendidos entre el 1º de enero de 2013 al 31 de diciembre del 2013, por la suma de **UN MIL OCHENTA Y OCHO MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y UN MIL DOSCIENTOS PESOS M/CTE (\$1.088.731.200)**, así como la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra el mencionado acto, la cual deja en firme cuestionamientos de aportes para los mismos períodos investigados, por la suma de **UN MIL CUARENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA MIL NOVECIENTOS CATORCE PESOS M/CTE (\$1.043.350.914)**

PERÍODO DE APORTES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL	ACTO ADMINISTRATIVO DEMANDADO	FECHA
1º de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013	Liquidación oficial No. RDO 2016 - 00007	22 de enero de 2016
	Resolución RDC 043 que resolvió recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial RDO 2016 - 00007	25 de enero de 2017

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se anulen los cobros de las diferencias pretendidas por la UGPP, y se declare que la sociedad **MACRO SERVICIOS INTEGRALES S.A.** se encuentra a paz y salvo por los mencionados conceptos debido a que efectuó los aportes al Sistema de Protección Social, conforme al ordenamiento legal vigente y, por lo tanto, se declare nula la Liquidación Oficial No. RDO 2016 – 00007 del 22 de enero de 2016, contra la cual se interpuso Recurso de Reconsideración, el cual quedó resuelto por la Resolución No. RDC 043 del 25 de enero de 2017, también demandada en este acto, notificada personalmente el día 15 de febrero de 2017.

Indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29, 123 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 87, 138, 152, 156, 157, 159, 162 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 8 de la Ley 153 de 1887.
- Artículo 831 del Código de Comercio.

¹ Fls. 192 a 220 c. p.1.

² Fls. 125 a 146 c. p. 1.

³ Fls. 2 a 54 c. p. 1.



- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.
- Artículo 25 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo.
- Artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Rechazo de planilla PILA por error en la imputación -violación artículo 43 de la Ley 963 de 2005 - enriquecimiento sin justa causa

La sociedad demandante mediante la planilla No. 8424036489 pagó los aportes correspondientes a los subsistemas de pensión, arl y parafiscales del mes de mayo y salud del mes junio del año 2013. Sin embargo, por un error involuntario, no se marcaron los períodos referenciados, sino los meses subsiguientes, esto es, junio para pensión y demás subsistemas y julio para salud, dando lugar a la liquidación de ajustes por parte de la UGPP.

En vista de lo anterior, la actora solicitó a cada una de las administradoras la imputación correcta de la planilla mencionada, esto es para los meses de mayo y junio de 2013, petición que accedieron las entidades, subsanaron y expidieron paz y salvos por las precitadas mensualidades. No obstante, la UGPP no admitió la corrección porque además de que la planilla no se encontraba registrada en la base de datos del Ministerio de Salud Protección Social para esos períodos, el trámite correspondiente era solicitar la devolución de aportes y realizar nuevamente el pago.

Aduce que la respuesta de la demandada, le resta valor probatorio a la PILA, siendo esta la prueba por antonomasia del pago de los aportes, genera un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado, ya que se pretende que la sociedad cancele dos veces los aportes de los mismos períodos y contraviene el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, el cual determina la procedencia de la simple corrección, sin sanción, cuando se incurra en errores formales o de imputación en declaraciones tributarias.

Vulneración al debido proceso por incongruencia entre las actuaciones administrativas

Señala que no existe congruencia en la actuación administrativa en cuanto a la glosa del rechazo del pago de los aportes con la planilla No. 8424036489, pues el requerimiento para declarar y/o corregir ignora la existencia de la PILA, mientras que en el acto liquidatorio se acepta la planilla pero se cuestiona la metodología para corregirla, siendo esta situación un quebrantamiento del derecho de defensa de la demandante.

Falta de motivación respecto de ajustes inconsistentes

Expresa que el archivo excel que acompaña los actos demandados son unas tablas de cálculo que no explican los valores y los conceptos liquidados, es decir, carece de una autentica motivación, frente a lo cual no es posible ejercer el derecho de defensa, máxime cuando se puede evidenciar diferencias entre la nómina, los aportes liquidados por la UGPP y los pagos realizados, circunstancia que hubiera podido solucionarse si se hubiese aceptado la práctica de una inspección tributaria.

Illegal interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010



Aduce que los pagos realizados por concepto de auxilio de movilización, educación, celular y gastos de representación fueron recibidos por los empleados para el desempeño cabal de sus funciones y no para enriquecer su patrimonio, como lo expresa la demandada, por lo que bajo ningún concepto pueden ser considerados para efectos del calcular el excedente del 40% que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Tope de cotización máxima frente a trabajadores que laboran menos de 30 días

Manifiesta que la Administración exige la cotización del tope máximo mensual para aquellos empleados que si bien devengan 25 salarios mínimos, trabajan menos del mes completo, siendo dicha interpretación de la normativa injusta y discriminatoria, en la medida en que se equipara con la situación de los trabajadores que laboran el mes completo y cotizan sobre el mismo tope.

Exoneración del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, IBC distinto para mayo, junio, julio y agosto de 2013

Expresa que si bien la exoneración en aportes parafiscales (SENA e ICBF) regulada en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 fue reglamentada por el Decreto 862 de 2013 hasta agosto de 2013 y posteriormente por el Decreto 1828 de 2013 a partir de septiembre del mismo año, ello no es óbice para la UGPP le liquide ajustes durante los meses en que estuvo vigente el primer decreto, con fundamento en la base determinada en la segunda reglamentación, ya que en el primero la base se liquidaba en función de los pagos salariales, en tanto que en el segundo se calculaba incluyendo los pagos no salariales.

IBC incorrecto durante las novedades de licencias e incapacidades, no se tuvo en cuenta el doble renglón

La Administración no advierte que en la planilla PILA, cuando se reporta una licencia no remunerada, debe realizarse un doble registro o doble renglón, por lo que ante la falta de atención de la demandada, se determinaron ajustes que a simple vista se denotan que no se revisó el segundo renglón por concepto de las licencias pagadas por el empleador.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **UGPP** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación⁴:

En relación con la planilla PILA No. 8424036489, expuso que del procedimiento de validación con la base de datos del Ministerio de Salud y Protección Social no se verificó la corrección de la planilla antes referenciada, siendo por lo tanto procedente mantener los ajustes por este concepto, máxime cuando en respuesta a las solicitudes de la actora, el precitado ministerio le informó que el trámite a seguir es la solicitud de devolución, el cual no ha adelantado la sociedad contribuyente, siendo imposible aceptar la imputación en la forma como lo reclama la actora.

⁴ Folios 95-100 c. p.



Respecto a la alegada vulneración del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, sostuvo que la corrección no se materializó en todos los subsistemas, por lo que no existe plena certeza que el pago haya sido efectivo para todo el período objeto de cuestionamiento, no siendo viable la aplicación esta disposición, sumado a que la PILA no es el medio idóneo para compensar dineros, realizar devoluciones ni imputar aportes errados, ya que el trámite correspondiente es el que fijó el ente ministerial, de esta forma se desvirtúa la argumentación referente al enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado.

Frente a la falta de motivación, la UGPP expresó que en la liquidación oficial además que se valoró el material probatorio recopilado, esto es la nómina, la contabilidad y las planillas; se explicaron los ajustes por cada trabajador y cada subsistema, de modo que no entiende las falencias en la motivación que señala la actora, particularmente cuando no se allegaron pruebas adicionales que desvirtuaran los ajustes liquidados o que dieran lugar a cuestionar la veracidad de los cálculos efectuados por la entidad.

En cuanto a los pagos por concepto de auxilios de movilización, celular, educación y gastos de representación, precisó que la actora no demostró ni allegó pruebas que acreditaran la condición de tales erogaciones como gastos operativos de la empresa reembolsado a favor de terceros, los cuales sí darían lugar a la exclusión del cálculo del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por lo que no le asiste razón es este aspecto.

Respecto a la cotización sobre el tope máximo, expresó que la normativa que regula la materia no determinó un tope diario aplicable a la base de cotización, cuando el aporte se realiza sobre el máximo límite legal, es decir, hasta 25 smlmv en los subsistemas de seguridad social. En este sentido, no le corresponde al interprete distinguir, si el legislador no lo hizo, de suerte que al margen de la cantidad de días laborados, el aporte debe realizarse sobre el límite prescrito en la ley.

Frente a la exoneración de aportes parafiscales que trata el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, alegó que esta disposición debe armonizarse con los principios del derecho laboral, pues el término “devengado” que trae esta disposición, no solo comporta lo remunerado por el trabajador como constitutivo de salario, sino todo lo que recibe con ocasión de la relación laboral ya sea directa como indirectamente. Así, no le asiste razón a la demandante, pues de la lectura de la normativa no se desprende que lo devengado comporte únicamente la parte salarial.

En lo que corresponde a las licencias no remuneradas y las incapacidades, la UGPP sostuvo que sí se tuvieron en cuenta los pagos realizados por la empresa aportante relativos a la doble línea, solamente que no se efectuó el pago del aporte conforme lo dicta la ley, razón por la cual los ajustes persisten por este concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de las resoluciones acusadas y a título de restablecimiento del derecho ordenó a la UGPP efectuar una nueva liquidación en la cual se aplique la planilla PILA No. 8424036489 presentada el 12 de junio de 2013 para los períodos mayo y junio de 2013, y se elimine del IBC los conceptos gravados que exceden el 40% de los pagos realizados por concepto de auxilio de movilización,



educativos, teléfonos celulares y gastos de representación. La anterior decisión la adoptó en atención a las siguientes consideraciones:

Afirmó respecto al cargo de falta de motivación, que los actos demandados junto con los archivos excel adjuntos, permiten apreciar los ajustes efectuados respecto de cada uno de los trabajadores, detallando las razones por las cuales se incurrió en mora e inexactitud, actos que no pueden ser leídos separadamente, teniendo en cuenta que en una parte se encuentra la parte normativa y en la otra los ajustes liquidados, concluyendo de esta forma que las resoluciones combatidas se encuentran debidamente motivadas.

Señaló que del contenido del requerimiento y de la liquidación oficial no se desprende incongruencia alguna, sino el planteamiento de un argumento en defensa de la posición administrativa frente a lo sostenido por la sociedad demandante en la respuesta al acto preparatorio, desvirtuándose de esta manera la existencia de hechos novedosos que produzcan incoherencia en el trámite administrativo y vulneración al debido proceso de la demandante.

Frente al argumento relativo a la planilla No. 8424036489, luego de cruzar los actos administrativos con la información registrada en la PILA, el *a quo* concluyó que si bien hubo un error de imputación en cuanto al período sufragado, ello no hace ineficaz el pago realizado por la actora, menos aún cuando las distintas administradoras aceptaron la corrección y la reimputación en los términos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, siendo este el procedimiento aplicable en el caso concreto. Así, resulta palmario que constreñir a la demandante a realizar la solicitud de devolución para que proceda nuevamente a efectuar el pago, resulta ineficaz y violatorio de sus derechos en atención a que se le impone una carga que no se encuentra en el deber jurídico de soportar y que eventualmente podría dar lugar a un doble pago de aportes por los mismos períodos, si se niega la devolución.

En lo que corresponde a los pagos por concepto de auxilio de movilización, educación, celular y gastos de representación, sostuvo que no resulta lógico que aquellos conceptos que no constituyen remuneración del servicio y son utilizados para la realización cabal de los objetivos laborales, deban ser incluidos en la base de cotización de los aportes de la seguridad social. En efecto, de la exposición de motivos del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, se desprende que dicha disposición fue concebida para evitar la evasión y la elusión de los aportes, lo cual no se materializa si no se incluyen tales emolumentos dentro del IBC.

Sobre el tope máximo de cotización respecto de trabajadores que laboran menos de los 30 días, precisó que la Ley 100 de 1993 y el Decreto 510 de 2003 en ningún aparte establecieron que el mencionado límite se tuviera que determinar de manera proporcional a los días trabajados. Contrariamente, tales normas se refieren al monto devengado, sin distinguir si el período laborado corresponde al mes completo o solo días efectivamente trabajados, siendo procedente los ajustes por esta causa.

Respecto a la interpretación del término “devengado” que trata la exoneración de aportes parafiscales sobre trabajadores que devenguen hasta 10 smlmv, el Tribunal acogió la postura de la entidad demandada en el sentido de que el concepto “devengado” comporta todo pago que reciba el trabajador tanto de talante salarial



como no salarial. Así, al analizar el archivo excel anexo a las actuaciones administrativas, advirtió que la parte actora aplicó el beneficio del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 sobre trabajadores que percibieron una remuneración mayor a los 10 smlmv, supuesto que no se encuentra amparado por la norma y por tanto los ajustes por este concepto deben persistir.

Finalmente, en lo concerniente al reporte en la planilla PILA de la doble línea en las licencias no remuneradas e incapacidades, argumentó que la actora no discriminó los casos particulares en donde se desconoció el manejo de los aportes durante estas novedades, incumpliendo su carga probatoria en materia tributaria y por tanto el cargo fue despachado desfavorablemente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:⁵

Reiteró que hay incongruencia en la actuación administrativa en cuanto al argumento relativo al pago de los aportes con la planilla PILA No. 8424036489, esto, puesto que en el requerimiento no se hizo referencia a la mencionada planilla y en el acto de liquidación se cuestiona el procedimiento de imputación de la misma, generándose nulidad en dicha actuación.

Manifestó que la aplicación del tope máximo mensual para aquellos empleados que devengan 25 salarios mínimos, pero trabajan menos del mes completo, constituye una vulneración a los principios de equidad y no confiscatoriedad y contraviene la Resolución nro. 661 de 2011, que establece la cotización a riesgos profesionales de manera proporcional al tiempo laborado, sumado a que el planteamiento de la UGPP implica que sobre un empleado que labora o se retira a mitad del mes, deba realizarse la cotización por la mensualidad completa, siendo ello contrario al espíritu de la norma.

Indicó que la exoneración en aportes parafiscales del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 fue reglamentada por el artículo 10 del Decreto 862 de 2013, el cual, durante su vigencia, esto es, desde mayo hasta agosto de la precitada anualidad, determinó que la base a efectos de aplicar la exoneración se tomaría en función de la remuneración salarial. Si bien esta normativa fue derogada por el artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, el cual modificó la base aplicar, incluyendo la parte salarial como la no salarial, lo cierto es que esta última disposición no puede aplicarse al caso concreto de manera retroactiva como lo acepta el Tribunal, puesto que la norma vigente durante los meses objeto de ajustes fue el Decreto 862 de 2013, siendo procedente dar aplicación a la base determinada en este último decreto.

Por último, ratificó su argumentación respecto al desconocimiento por parte de la demandada de la forma en que se reportan las licencias y las incapacidades, toda vez que solo tuvo en cuenta el primer renglón reportado, sin observar el doble renglón que es donde se registran las precitadas novedades.

⁵ Folio 438 a 453 c. p. 1



A su turno, la **demandada** presentó recurso de apelación bajo los argumentos que se resumen a continuación:⁶

Manifestó que la primera instancia incurrió en un error procedimental absoluto, pues en el trámite administrativo no se desconoció la existencia de la planilla PILA 8424036489, solamente se verificó si su corrección se realizó en los términos señalados por el Ministerio de Salud y Protección Social, pero como ello no ocurrió así, no se eliminaron los ajustes por este concepto. Además, no es posible que se apliquen los pagos como lo requiere el Tribunal, sin adelantar el procedimiento de validación de las planillas PILA, toda vez que ello contraviene el Decreto 575 de 2013 y la Resolución 1747 de 2008.

Precisó que realizar la nueva liquidación en la forma fijada por el *a quo*, es decir, imputar los pagos de la planilla PILA No. 8424036489 para pensión y demás subsistemas en mayo y para salud en junio de 2013, comporta efectos para las mensualidades de junio y julio, respectivamente, sobre las cuales se aplicó la planilla aludida; por ejemplo, si en la liquidación oficial se determinaron ajustes en pensión sobre un trabajador para el mes de mayo de 2013 por la conducta de mora, y al propio tiempo, para el mes de junio se determinaron en el subsistema de pensión ajustes por la conducta de inexactitud, al realizar la reclasificación se invertirían las conductas y los valores liquidados en los meses aludidos, porque lo que se pagó y se tuvo en cuenta para junio, ahora debe imputarse para mayo.

La anterior situación quebranta tajantemente la congruencia que debe existir en la actuación administrativa porque al intercambiarse las conductas y los valores, tal como implica dar cumplimiento al fallo de primer grado, se modifican los ajustes determinados en los actos demandados, resultando cuestionable en los términos anotados si la sociedad demandante queda obligada a salir al saneamiento de esta obligación, frente a la cual puede oponerse al considerar que ha operado el fenómeno de la caducidad, ante los nuevos valores no discutidos durante la fiscalización de la UGPP.

En cuanto a las certificaciones de las administradoras, sostuvo que las mismas no son suficientes, toda vez que prueban que la totalidad de los ajustes determinados por la UGPP para esa mensualidad hubieran sido corregidos.

Finalmente, en relación con los pagos por concepto de auxilio de movilización, educación, teléfono celular y gastos de representación, reiteró la manifestado en la contestación de la demanda en el sentido de que la parte actora no acreditó que dichos pagos efectivamente constituían gastos de la compañía reembolsados a terceros, subsumiéndose estos emolumentos en los supuestos del artículo 128 del CST y sujetos al límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante** reiteró en términos generales los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación⁷. Sin embargo, el argumento relativo a la falta de motivación de las actuaciones acusadas que fue propuesto en la demanda y en esta etapa procesal, no fue alegado en el recurso de apelación.

⁶ Folios 435 a 437 c. p. 1

⁷ Índice 18 en SAMAI



La **demandada** también manifestó los mismos planteamientos propuestos en la contestación de la demanda⁸.

Por su parte, el **Ministerio Público** realizó pronunciamiento al respecto en los siguientes términos:

- Apelación de la UGPP:

En relación con la planilla No. 8424036489, precisó que no es cierto que la UGPP la reconoció en sede administrativa, toda vez que de la lectura de los actos demandados se desprende que las únicas planillas a considerar eran las validadas y corregidas en la base de datos del Ministerio de Salud y como quiera que la corrección de esta planilla no se efectuó como lo requirió la Unidad, es evidente que la misma no se tuvo en cuenta.

Respecto a los posibles efectos del cumplimiento de la sentencia de primer grado y la falta de apoyo probatorio, sostuvo que dicho cargo tampoco está llamado a prosperar, pues los movimientos y resultados que conllevan la nueva liquidación no son objeto de análisis por parte del fallador, máxime cuando la Unidad tuvo la oportunidad de aplicar la planilla y no lo hizo. Además, no existe norma que determine la ineficacia de pagos realizados válidamente, pero imputados incorrectamente, razón por la cual era procedente era aplicar lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

En cuanto a los auxilios de movilización, educación, celulares y gastos de representación, señaló que los mismos corresponden a pagos utilizados para el ejercicio de las funciones del empleado, es decir, son gastos operacionales de la empresa, sobre los cuales no procede la limitación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

- Apelación de Macro Servicios Integrales S.A.

Afirmó que no existe incoherencia en la actuación administrativa, pues si bien en el requerimiento no se hizo referencia a la planilla No. 8424036489, ya que no aparecía en el sistema; con la respuesta al requerimiento la sociedad allegó copia de la citada planilla, razón por la cual la Administración solo se pronunció frente a dicho documento en la liquidación oficial y no en el requerimiento, situación que en nada quebranta el debido proceso de la demandante.

Agregó que en relación con el límite de la base en seguridad social, la empresa demandante no especificó a que casos de trabajadores correspondía, siendo imposible resolver el cargo de fondo y desvirtuar los ajustes determinados por la demandada.

Igual razonamiento aplicó el Ministerio Público para el alegato de las licencias no remuneradas e incapacidades, en vista que la recurrente no menciona los casos particulares a que hace referencia, es imposible un pronunciamiento de fondo sobre el mismo.

⁸ Índice 17 en SAMAI



En cuanto a la exoneración de aportes parafiscales (SENA -ICBF), no es de recibo que la sociedad tome como base únicamente lo percibido por concepto de salario, pues la normativa y la reglamentación hacen mención a lo devengado por el trabajador, es decir, todo lo que recibe el empleado en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y por la demandada, le corresponde a la Sala decidir (i) si los auxilios de movilización, educación, celular y gastos de representación deben incluirse para computar el excedente que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, (ii) si la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013 debe imputarse para los períodos mayo y junio de 2013, tal como lo ordenó la juez de primer grado o debe realizarse el procedimiento de devolución; (iii) si existe incoherencia en la actuación administrativa que vulnera el debido proceso de la demandante; (iv) si el tope máximo de cotización debe calcularse conforme a los días laborados; (v) si para la procedencia de la exoneración que trata el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 es necesario incluir en la base tanto la parte salarial como lo no salarial que devenga el trabajador o únicamente lo constitutivo de salario y (vi) si la UGPP tuvo en cuenta la doble línea reportada en la PILA por la sociedad contribuyente con el fin de acreditar los aportes durante las novedades de licencia e incapacidad

Para resolver, la Sala hará el análisis en el siguiente orden, atendiendo primero los cargos de apelación formulados por la demandada y, seguidamente, los alegados por la demandante:

Interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010: auxilios de movilización, educación, celular y gastos de representación

La UGPP afirmó que en contraste a lo considerado por el Tribunal, los pagos por concepto de auxilio de movilización, educación, celular y gastos de representación sí constituyen pagos no salariales sujetos el límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 dado que en el proceso no se demostró que esos emolumentos constituyeran gastos de la compañía, situación que sí daría lugar a excluir tales completamente conceptos del IBC.

Sobre el particular se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia de unificación de 9 de diciembre de 2021 en la que la Sección precisó el alcance y contenido de la limitación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 en los términos que pasan a exponerse⁹:

De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala precisa el alcance y contenido de la limitación contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 1993, para lo cual establece las siguientes reglas de decisión:

- 1. El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores*

⁹ Exp 25185. C.P. Milton Chaves García



constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.

2. *En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social.*
3. *El pacto de “desalarización”, no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 (40% del total de la remuneración salarial). La suma que exceda ese porcentaje será base de aportes al Sistema de Seguridad Social y, en esos eventos, los aportes se calcularán sobre una base mínima del 60% del total de los factores constitutivos de salario.*
4. *El pacto de “desalarización” debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes.*
5. *Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes.*

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

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

Nótese que la Sala en criterio de unificación determinó que la limitante del artículo 30 de la Ley 1393 de 2020 solo aplica para aquellos factores constitutivos de salario en los términos del artículo 127 del CST y no para aquellos factores que por esencia o por naturaleza no lo son o están excluidos de la base de aportes. Lo anterior en virtud de los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993 que señalan que la base para calcular las cotizaciones a los subsistemas de salud y pensiones es el salario mensual, el cual para los trabajadores particulares es el que resulte de aplicar lo dispuesto en las normas del CST. Igual previsión traen los artículos 2 de la Ley 27 de 1974 y 17 de la

11



Ley 21 de 1982, que disponen que el IBC de aportes al ICBF, régimen del subsidio familiar (CCF) y SENA, es la nómina mensual de salarios, esto es, la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral¹⁰.

En este sentido, los pagos no constitutivos de salario previstos en el artículo 128 del CST, entre los que se encuentran las sumas que recibe el trabajador, en dinero o en especie para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte entre otros semejantes, **no son ingreso base de cotización de aportes**, porque en esencia no son salario, de acuerdo con las normas laborales, teniendo en cuenta que no retribuyen el trabajo del empleado. En consecuencia, no resulta aplicable el límite que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

En el presente asunto, la demandante reconoció a sus empleados determinados pagos no constitutivos de salario, los cuales también fueron reconocidos con ese carácter por la UGPP en los actos demandados así: *“En este sentido, los pagos por concepto de auxilios de movilización y educación, pago de teléfono celular y gastos de representación que la aportante realiza a sus trabajadores, no fue considerado por esta Unidad como constitutivo de salario, pues no retribuye el servicio prestado por el trabajador”*¹¹.

Teniendo en cuenta que la UGPP no adicionó al IBC de aportes, factores que por su naturaleza eran de carácter salarial, pero que fueron desalarizados por las partes a efectos de no integrar la base de las cotizaciones al sistema de seguridad social y que excedieron el 40% del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, sino que lo que hizo fue adicionar a la base, pagos no constitutivos de salario en los términos del artículo 128 del CST en aquella parte que excedía el 40% del total remunerado; resulta claro que los supuestos de hecho del caso no se subsumen en los postulados de amparo establecidos en la sentencia de unificación, por el contrario se desconoce las normas de seguridad social que establecen que dichos aportes deben calcularse sobre los conceptos salariales en los términos del artículo 127 del CST.

En este orden de ideas, tal como lo consideró el *a quo*, no le asiste razón a la UGPP en su argumentación, pues lo adicionado por ella al IBC no corresponde a conceptos salariales, sino a emolumentos que por su naturaleza no tenían ninguna incidencia salarial conforme lo dicta el artículo 128 CST, siendo ello improcedente a la luz del criterio expuesto anteriormente, por lo que en estas condiciones, la Sala confirmará la sentencia apelada en este aspecto. No prospera el cargo

Imputación de la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013 al período de mayo y junio de 2013

La entidad demandada sostiene que el juez de primer instancia no atiende la directriz impartida en cuanto a las correcciones de planillas, ni el procedimiento de validación en la base de datos emitida por el Ministerio de Salud y Protección Social. Adicionalmente, precisa que de imputarse la Planilla No. 8424036489 para los meses de mayo y junio de 2013, tal como lo solicita el Tribunal, se generan efectos sobre las mensualidades de junio y julio en el sentido de que las conductas y los valores

¹⁰ Ibídem.

¹¹ Folio 135 vlto c.p.1]



liquidados por esos períodos se modificarían completamente resultando nuevos ajustes no discutidos en sede administrativa.

Al respecto, la Sala recuerda que en desarrollo del literal b del artículo 15 de la Ley 797 de 2003¹², el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1465 de 2006 compilado en los artículos 3.2.3.1, 3.2.3.4 a 3.2.3.8 del Decreto Único Reglamentario 780 de 2016, determinó que el mecanismo utilizado para la autoliquidación de los aportes al Sistema de la Protección Social es la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes -PILA, la cual deberá permitir los pagos de las cotizaciones de manera unificada y mediante diferentes modalidades establecidas en esta misma regulación. Esta disposición es concordante con el artículo 3º del Decreto 3667 de 2004, el cual establece que la presentación de la PILA puede realizarse en forma física o a través de medios electrónicos, pero en el evento de adoptarse esta última modalidad, debe ajustarse a lo dispuesto en la Ley 527 de 1999¹³, por lo que puede señalarse que la Planilla de Autoliquidación de Aportes constituye la declaración tributaria para las autoliquidaciones y pagos de las contribuciones parafiscales.

Así, con arraigo en la normativa reseñada, la Sala ha establecido que la PILA constituye una verdadera declaración tributaria que produce los efectos propios de este acto jurídico¹⁴ y por ello acorde con la ley también se erige en el único medio de prueba pertinente o idóneo a efectos de demostrar el pago de las cotizaciones al Sistema de Protección Social.

En el presente asunto, la parte demandante allegó en sede administrativa y judicial copia de la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013¹⁵ con el fin de acreditar los pagos por los períodos de mayo y junio de 2013¹⁶, pero por un error involuntario de digitación la PILA no fue imputada a las precitadas mensualidades, sino a las subsiguientes, esto es, junio y julio de esa anualidad.

Sobre el particular, esta Sección hace hincapié en la Ley 962 de 2005 (*Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos*), la cual en su artículo 43 prescribe que ante inconsistencias formales en las declaraciones tributarias, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo, período gravable o yerros de imputación, estos se corregirán de oficio o a solicitud de parte, sin sanciones, siempre que la irregularidad o modificación no altere el valor a pagar o resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo.

¹² En el artículo 15 de la Ley 797 de 2003 dispone que corresponde al Gobierno Nacional definir el diseño, organización y funcionamiento del sistema que permita la integración de los pagos a los aportes a la seguridad social y a los parafiscales.

¹³ En igual sentido, Auto de 15 de octubre de 2021, exp 25304A. C.P. Milton Chaves García y Auto de 29 de marzo de 2019, exp 24287. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia de 30 de septiembre de 2021, expediente 24196. C.P. Julio Roberto Piza

¹⁵ Archivo Excel CONSOLIDADO JUNIO 2013/JUNIO 2013/PILAS ADJUNTADAS POR LA SOCIEDAD/CD/Rad 201550050407312/2. Respuesta del Aportante/Liquidación Oficial/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 del expediente).

¹⁶ Debe recordarse que para el mes de mayo son los subsistemas de Pensión, ARL y aportes parafiscales o lo que se conoce como el período resto y para el mes de junio es en el subsistema de salud.



El procedimiento previsto en la normativa, ha sido objeto de estudio por parte de la Sección¹⁷ y se ha concluido que el mismo suprimió los trámites innecesarios previstos para corregir o enmendar los errores puramente formales de la declaración que no interfieren en el valor del impuesto a cargo del contribuyente, ya que la finalidad de la norma es que prevalezca la realidad sobre la forma y racionalizar los trámites y procedimientos administrativos¹⁸ a efectos de brindarle al ciudadano un marco normativo sencillo, claro y confiable, sin que ello comporte alterar derechos sustanciales¹⁹.

En tal orden, es evidente que el caso concreto se subsume en los supuestos regulados en la “ley antitrámites”, pues visiblemente el actor incurrió en error de imputación de la Planilla No. 8424036489 en los meses de junio y julio de 2013, cuando lo correcto conforme con su intención manifiesta que se asociaran a los períodos de mayo y junio; yerro este que constituye un error de tipo formal que no tiene la entidad para modificar la obligación sustancial del contribuyente, ni implica alterar valores, registros o datos contenidos en la PILA. Prueba de ello es el hecho de que las propias administradoras de los diferentes subsistemas en su condición de receptoras de las cotizaciones y prestadoras del servicio, aceptaron sin mayor reparo la aplicación de los pagos a las mensualidades correctas, sin que se requiriera la realización de un procedimiento adicional como lo es el de devolución²⁰.

Así, tal como lo razonó el Tribunal, ante un error de estirpe formal como el relativo al período de imputación de los pagos, no resulta plausible someter al contribuyente a un procedimiento innecesario e ineficaz en este caso, como sería solicitar la devolución de los aportes para posteriormente realizar de nuevo el giro de los recursos sobre los períodos correctos. Lo anterior, toda vez que tal exigencia de la UGPP desatiende la prerrogativa consagrada a favor del contribuyente en la citada ley 962, al paso que soslaya el principio de eficacia de las actuaciones administrativas²¹, desconoce las diferentes formas de extinción de las obligaciones señaladas en el ordenamiento jurídico²², pues el error de imputación no invalida el pago e impone una carga excesiva

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 6 de septiembre de 2017. C.P. Milton Chaves García. Expediente: 21784. Ver sentencia de 19 de agosto de 2010, expediente 16707. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia 5 de diciembre de 2011, expediente 17545. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, sentencia de 14 de abril de 2011, expediente 17829. C.P. William Giraldo Giraldo, entre otras

¹⁸ Se reitera lo precisado en sentencia de 14 de marzo de 2019, expediente 21563. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Gaceta del Congreso 678 del 12 de diciembre de 2003, Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 014 de 2003 Cámara de Representantes, Pág. 1.

²⁰ En efecto, se allegaron varias certificaciones de diferentes administradoras, entre las que se destaca la Certificación de la Administradora de pensiones y cesantías PROTECCIÓN que sobre la solicitud de imputación dijo: “Sobre el particular le informamos que después de realizar las validaciones en nuestro sistema encontramos que la empresa MACRO SERVICIOS INTEGRALES S. A. (...), efectuó un pago el 12 de junio de 2013 correspondientes al Fondo de Pensión Obligatoria, el cual se encuentra correctamente acreditado para el período de mayo de 2013” (fol. 75 c.p.1).

²¹ Ley 1437 de 2011. Artículo 3º. Numeral 11. En virtud del principio de eficacia, las autoridades buscarán que los procedimientos logren su finalidad y, para el efecto, removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán decisiones inhibitorias, dilaciones o retardos y sanearán, de acuerdo con este Código las irregularidades procedimentales que se presenten, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

²² **CÓDIGO CIVIL ARTICULO 1625. <MODOS DE EXTINCION>**. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte: 1) Por la solución o pago efectivo, 2) Por la novación, 3) Por la transacción, 4.) Por la remisión, 5) Por la compensación, 6.) Por la confusión, 7.) Por la



procesal y económicamente a la contribuyente, la cual no está en el deber jurídico de soportar, teniendo en cuenta que el desconocimiento del pago y la negativa a imputarlos correctamente, a pesar de haberse constatado la realización del mismo dentro de los términos legales, automáticamente comporta imponerle a la actora la liquidación de intereses moratorios, ya que al presentar y pagar nuevamente la planilla se genera extemporaneidad, causándose un perjuicio injustificado.

Ahora bien, en lo que concierne a los supuestos efectos distorsivos que derivarían del cumplimiento de la sentencia de primera instancia aducidos por la demandada, consistentes en que las conductas y valores glosados se modificarían en su totalidad resultando nuevos montos no discutidos, es menester señalar que la Sala realizó cruces y cotejos entre la Planilla No. 8424036489²³, la nómina allegada en sede administrativa²⁴ y el archivo Excel anexo a las resoluciones acusadas²⁵, encontrando que para la mensualidad de mayo, la PILA coincide con lo reportado por la sociedad contribuyente para dicho período²⁶, es decir, existe identidad en trabajadores, días laborados por cada uno de ellos y novedades reportadas, circunstancia indicativa de que el propósito perseguido por el contribuyente con la autoliquidación de aportes erróneamente imputada, era pagar la mensualidad de mayo (pensión y demás subsistemas) y junio (salud) del año gravable 2013 y no los períodos subsiguientes como quedó registrado en el pago, porque toda la información contenida en la planilla corresponde a la nómina de mayo de la empresa.

De otra parte, la Sala también verificó que sobre los períodos en los que la empresa demandante incurrió en el error de imputación, existen dos planillas adicionales, esto es, las Planillas Nos. 8424738669 y 8424739239²⁷, ambas de 9 de julio de la misma anualidad, siendo estas dos últimas autoliquidaciones coincidentes con la información reportada en la nómina de la empresa por el mes de junio de 2013 y diametralmente distinta a la información registrada en la planilla incorrectamente imputada, esto es, la

pérdida de la cosa que se debe, 8.) Por la declaración de nulidad o por la rescisión, 9) Por el evento de la condición resolutoria y 10) Por la prescripción. De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales.

²³ Archivo Excel CONSOLIDADO JUNIO 2013/JUNIO 2013/PILAS ADJUNTADAS POR LA SOCIEDAD/CD/Rad 201550050407312/2. Respuesta del Aportante/Liquidación Oficial/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 c.p.).

²⁴ Archivo Excel Nomina 2013/ VISITA 20-11-2014/ Rad 20149903551732 24 11 2014 Acta de Visita con Información/CORRESPONDENCIA/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 del c. p.)

²⁵ Archivo Excel ANEXO RDOC 343 MACRO SERVICIOS INTEGRALES ugpp/CD/Rad 201550050407312/2. Respuesta del Aportante/Liquidación Oficial/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 del c.p.).

²⁶ Para efectos prácticos, se analizó el subsistema de pensión el caso de Bernal Malagón Harvey Yesid quien en la nómina reportada registró para el período de 5 la siguiente información:

- Nomina de mayo: 7 días laborados, un pago salarial de \$137.550 y un pago por auxilio de movilización de \$20.300, para un total de \$157.850.

- Archivo Excel o SQL: la misma información reportada en la nómina y tiene ajustes en pensión para esa mensualidad.

- Planilla No. 8424036489: También se registra 7 días laborados y una base de cotización de \$138.000, tal como la contribuyente lo reportó en la nómina. Sin embargo, teniendo que el auxilio de \$20.300 no es constitutivo de salario, este rubro no fue incluido en el IBC.

²⁷ Archivo Excel CONSOLIDADO JUNIO 2013/JUNIO 2013/PILAS ADJUNTADAS POR LA SOCIEDAD/CD/Rad 201550050407312/2. Respuesta del Aportante/Liquidación Oficial/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 c.p.).



PILA No. 8424036489 de 12 de junio de 2013. Es decir, que la actora pagó con otras PILAS los aportes que sí correspondían al mes de junio.

Para el efecto se verificó el caso SALCEDO CÁRDENAS PABLO ANDRÉS, quien para el período 6 del año 2013 tuvo ajustes en el subsistema de pensión y registró la siguiente información:

- Nómina de junio: 14 días laborados y 4 días de suspensión para un total de 18 días laborados, tiene novedad de retiro por esa mensualidad, obteniendo una remuneración salarial de \$204.196, un auxilio de movilización de \$40.600 y un valor de suspensión de \$78.400.
- Archivo Excel o SQL: la misma información reportada en la nómina y tiene ajustes en pensión para esa mensualidad
- Planilla No. 8424738669 de 9 de julio de 2013: Registra doble línea en atención a la novedad de suspensión presentada durante este mes. En el primer renglón tiene una base de cotización de \$204.000 por los 10 días laborados y en el segundo renglón correspondiente a la suspensión, registra un valor de cotización de \$79.000 por 4 días de novedad. No existe cotización respecto al auxilio de movilización por ser un pago de carácter no salarial. Lo anterior, coincide con lo reportado en la nómina por la demandante por el mes de junio de 2013
- Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013: 10 días laborados sobre un IBC de \$196.500, información que coincide con la nómina de mayo de 2013 y es distinta a la nómina de junio de dicha anualidad y a la Planilla No. 8424738669 de 9 de julio de 2013.

Efectuado el anterior cotejo, se advierte que la argumentación de la UGPP según la cual la aplicación de la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013 a los períodos de mayo pensión y demás subsistemas y junio (salud) del año 2013 comportaba invertir las conductas y valores, no es cierta, por cuanto pasa por alto que sobre los períodos en que equivocadamente se imputó la precitada PILA, existen otras dos autoliquidaciones de aportes por esas mensualidades y sobre esos mismos trabajadores.

En efecto, tal como se expuso en el precitado ejemplo con el trabajador SALCEDO CÁRDENAS PABLO respecto del período de junio de 2013, nótese que en el subsistema de pensión tiene doble pago, a saber: el correspondiente a la planilla No. 8424036489, erróneamente imputada por la suma de \$31.440, y realizado con ocasión de la planilla correspondiente a dicho período con la planilla 8424738669 en cuantía de \$45.200; luego en el caso ilustrado resultaría un total pagado de \$76.640. Sin embargo, la UGPP solo le tuvo en cuenta como aporte pagado, la suma de \$32.600, liquidándole ajustes en cuantía \$11.400 conforme se observa en el archivo excel de las resoluciones acusadas, hecho que denota la procedencia de hacer la imputación de la planilla objeto de controversia de manera correcta porque existen pagos que no fueron considerados por la UGPP.

Así, en atención a que el yerro incurrido por la demandante se subsume dentro de los supuestos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, aunado a que exigirle a la actora que presentara la solicitud de devolución implica notablemente la causación de un perjuicio injusto que no se encuentra en el deber jurídico de soportar, en adición a que, por el



contrario, imputar la planilla cuestionada de manera correcta no comporta el efecto señalado por la demandada ni conduce a ninguna distorsión ni afectación al sistema o sus partícipes; la Sala considera ajustado a derecho en tanto armónico con los principios orientadores del procedimiento administrativo, mantener la orden impartida por el *a quo*, es decir, dar aplicación a la planilla PILA No. 8424036489 presentada el 12 de junio de 2013 para los períodos mayo (pensión y demás subsistemas) y junio (salud) de 2013 y rechazar el reparo de apelación invocado por la demandada. No prospera el cargo.

Vulneración al debido proceso por incongruencia en la actuación administrativa

La demandante señala que existe incongruencia en cuanto al cargo que resuelve la imputación errónea de la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013, en razón a que en el acto preparatorio no se hace referencia a la mencionada planilla, mientras que en el acto de liquidación se cuestiona su procedimiento de imputación, vulnerándose de esta manera el debido proceso de la demandante y por ende configurándose la nulidad de toda dicha actuación.

Al respecto, la Sala observa que mediante Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. 343 de 2015 respecto al pago de las cotizaciones para el mes de mayo de 2013, la UGPP señaló que: *“(...) solo se registran aportes por 54 trabajadores. (...) el aportante no relacionó planillas diferentes a la suministradas por el Ministerio de Salud y Protección Social a la UGPP. Las planillas informadas por el aportante para este mes fueron: 8423988754 de 7/06/2012 y 8424770676 de 11/07/13²⁸”*.

En respuesta al precitado requerimiento, la sociedad actora allegó copia de la Planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013 y explicó el error de imputación incurrido, señalando que la misma no quedó cargada para los meses de mayo y junio de 2013, sino para los dos meses subsiguientes, todo lo cual explicaba por qué la PILA no aparecía para el período de mayo 2013²⁹.

Es así que en la Liquidación Oficial No. RDO-2016-00007 de 22 de enero de 2016, la UGPP le explica a la empresa aportante que la planilla enunciada en la respuesta al requerimiento *“no se encuentra validada en la base suministrada por el Ministerio de la Protección Social, razón por la cual no es posible tener en cuenta el pago allí liquidado por el período correspondiente. Razón por la cual persisten los ajustes³⁰”*.

Conforme a lo anterior, es evidente que le era imposible a la UGPP hacer referencia a la planilla No. 8424036489 de 12 de junio de 2013 en el requerimiento para declarar y/o corregir, puesto que no tenía conocimiento del error de digitación incurrido por la empresa aportante y, además, la planilla estaba cargada a un período diferente al del ajuste. En efecto, quien tenía el deber de revelar esa información en esa etapa procesal era la empresa demandante, porque solo ella es quien conocía en ese momento los hechos plasmados en su propia declaración privada.

²⁸ Folio 250 – 251 c.p.1

²⁹ Respuesta al requerimiento Folio 224 c. p. 1

³⁰ Folio 206 c. p. 1



Por consiguiente, no se vulnera el debido proceso de la demandante por falta de congruencia de las actuaciones administrativas, como quiera que la UGPP tuvo conocimiento del problema de imputación de la planilla con ocasión a la respuesta del requerimiento para declarar y/o corregir, de suerte que resulta lógico y consecuente que la Administración hiciera su pronunciamiento en la etapa procesal pertinente, esto es, con ocasión de la liquidación oficial, de suerte que, contrario a lo afirmado por la actora, se observa que existe un hilo conductor armónico durante el trámite adelantado ante la entidad. No prospera el cargo.

Procedencia de la proporcionalidad del tope máximo de cotización conforme a los días laborados

Precisa la demandante que la obligación de cotizar sobre el límite máximo de legal, cuando se labora menos de los 30 días del mes, vulnera los principios de equidad y no confiscatoriedad, al propio tiempo que desconoce el deber de efectuar la cotización de forma proporcional a los días laborados.

Respecto al límite máximo de cotización, esta Sección en sentencia de 26 de agosto de 2021 explicó lo siguiente³¹:

*“Los límites de la base de cotización al sistema de seguridad social integral están regulados en el artículo 5 de la Ley 797 de 2003³² 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, [...]» [Resalta la Sala].***

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 1994³³, 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 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”.

En esta perspectiva, la Sala considera que le asiste razón al juez de primer grado cuando sostiene que el tope de cotización de los 25 smlmv no se encuentra sujeto a ningún cálculo proporcional, por el contrario, se observa que “las anteriores disposiciones se refirieron al monto devengado sin distinguir si el período laborado corresponde al mes completo o solo a días efectivamente trabajados³⁴”

³¹ Exp 24735, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En igual sentido sentencia de 2 de octubre de 2019, exp 24090. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³² Por 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.

³³ Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales.

³⁴ Folio 422 c. p. 2



En consecuencia, es claro que, como el legislador no distinguió al respecto no le es dable al interprete hacerlo y, por tanto, el IBC sobre el cual se debían realizar los aportes de seguridad social era el límite máximo prescrito por la ley, independientemente de los días laborados por el empleado, razón por la cual el cálculo proporcional que alega la demandante resulta improcedente. No prospera el cargo y se confirma lo decidido por el tribunal en este aspecto.

Exoneración de las contribuciones parafiscales: ICBF y SENA

La demandante indica que la UGPP le aplicó una base de exoneración de aportes parafiscales que no se encontraba vigente para los meses objeto de ajuste, pues se determinaba en función del total remunerado al trabajador. En contraste, para los períodos objeto de ajuste, regía el Decreto 862 de 2013, el cual liquidaba la base gravable solamente tomando los pagos salariales devengados por el trabajador³⁵, de manera que exigirle a la demandante una base que no regía para los períodos cuestionados, comporta vulneración de sus derechos fundamentales.

Valga precisar que para la época de los hechos el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 prescribía³⁶ que antes de 1 de julio de 2013 estarán exonerados de aportes parafiscales a favor del SENA y el ICBF las personas jurídicas y asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, respecto de cada uno de sus trabajadores que devenguen hasta 10 smlmv.

En el caso concreto, la sociedad accionante, señaló los empleados a quienes, la UGPP les determinó ajustes en aportes parafiscales en consideración a que lo devengado por los mismos superan los 10 smlmv, es decir, para la demandada no cumplen los presupuestos para que el empleador acceda al beneficio. Los trabajadores identificados por la accionante son: Ochoa Álvarez Sebastián, Quintero Fuentes José Luis, Portillo Navarro Alina María, Ramírez Saavedra Elio Augusto y Zarama López Jaime Andrés, quienes efectivamente tienen ajustes por mora en SENA e ICBF del año gravable 2013

Sin embargo, al verificar la situación alegada por la demandante, se advierte que la suma correspondiente a salarios (sin incluir la parte no salarial) percibida por ellos oscila entre \$7.663.500 y \$8.000.000³⁷, es decir, son valores superiores a los dispuestos para acceder a la exoneración de la Ley 1607 de 2012 cuyo tope fue fijado hasta 10 smlmv (para el año 2013 el salario mínimo ascendía a \$5.895.000), situación que ratifica los cálculos liquidados por la demandada, teniendo en cuenta que aún bajo el argumento de la actora, no podría acceder al beneficio solicitado, teniendo en cuenta que con solo la parte salarial de la remuneración, se sobrepasaría el límite de los 10 smlmv.

³⁵ Decreto que reglamentaba el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012

³⁶ Esta disposición fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³⁷ Archivo Excel ANEXO RDOC 343 MACRO SERVICIOS INTEGRALES UGPP/CD/Rad 201550050407312/2. Respuesta del Aportante/Liquidación Oficial/11337 MACRO SERVICIOS INTEGRALES (fol. 313 del c.p).

Tipo de Incumplimiento	Año	Mes	Nombre Trabajador	Días Trabajados	Sueldo (Salario)
Mora	2013	06	OCHOA ALVAREZ SEBASTIAN.	30	7.663.500
Mora	2013	07	RAMIREZ SAAVEDRA ELIO AUGUSTO	30	8.000.000
Mora	2013	08	PORTILLO NAVARRO ALINA MARIA	30	7.663.500



En este contexto y como quiera que la *a quo* también se percató de esta situación, se confirmará la sentencia de primera instancia y por tanto se mantienen los ajustes liquidados por la UGPP por este concepto. No prospera el cargo.

Registro en la PILA de la doble línea respecto de las novedades de licencias no remuneradas e incapacidades

La actora sostiene que la demandada desconoció la forma en que se reportan las licencias y las incapacidades, toda vez que solo tuvo en cuenta el primer renglón reportado en la PILA, sin observar el doble renglón que es donde se registran las precitadas novedades.

Frente a ese argumento debe precisarse que dentro del formato de la PILA, cuando se reportan novedades tales como licencias no remuneradas sobre un mismo trabajador quedan doble registro: en la primera línea se liquidan los aportes relativos a pagos salariales y demás conceptos; y en el segundo registro, se liquidan los aportes sobre las licencias e incapacidades que haya tenido durante ese período el trabajador.

En el *sub lite*, tal como lo constató la *a quo* y se ratifica en esta instancia, la demandante no discriminó los casos particulares en que la UGPP le desconoció los pagos registrados en la doble línea, dejando insatisfecho su deber procesal de probar las irregularidades que imputa a los actos de la Administración a efectos de lograr su nulidad, circunstancia frente a la cual la Sala ha precisado lo siguiente³⁸:

“(...) quien pretenda la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial, debe probar en sede jurisdiccional, la realidad de los hechos descritos en las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social, así como las irregularidades en la conformación de la base gravable en las que haya podido incurrir la UGPP”

Por consiguiente, como quiera que la demandante no desplegó ningún trámite probatorio para demostrar la supuesta irregularidad incurrida por la entidad demandante, teniendo la carga de hacerlo, corre con los efectos de su propia incuria, razón por la cual no prospera el cargo.

Finalmente, en lo que corresponde al cargo de falta de motivación de las resoluciones acusadas, debe señalarse que el mismo no fue expuesto en el recurso de apelación presentado, sino en el escrito de alegatos de segunda instancia de la parte actora, de modo que en consideración a lo previsto en el artículo 320 del Código General del Proceso, el cual dispone que el recurso de apelación tiene por objeto el examen del superior jerárquico de la cuestión decidida, *“únicamente de los reparos concretos formulados por la parte apelante”*, resulta improcedente el estudio de cargos formulados en documentos diferentes al escrito de impugnación, por lo que la Sala se abstiene de efectuar pronunciamiento alguno frente a este argumento, el cual, se reitera, no fue planteado en el recurso de alzada.

Teniendo en cuenta lo analizado, resta concluir que se confirmará la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En este sentido, se atenderán a los guarismos liquidados en esta providencia.

³⁸ Sentencia de 26 de agosto 2021, expediente 24735 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En igual sentido, sentencia de 13 de diciembre de 2017, expediente No. 19747, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Condena en costas

La Sala no condenará en costas, porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, tal como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: SIN COSTAS en segunda instancia.

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO