



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., tres (03) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01880-01 (25006)
Demandante: Opción Temporal y CIA SAS
Demandado: UGPP

Temas: Aportes. Sistema de Protección Social. Gestión administrativa tributaria. Término de revisión. IBC. Pactos de desalarización. Pagos no salariales. Devolución de aportes.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 21 de agosto de 2019, que resolvió (f. 389 vto. y 390 cp1):

Primero. Declárase la nulidad parcial de la Resolución nro. RDO 209, del 16 de marzo de 2015, por medio de la cual la UGPP profirió liquidación oficial por no pago e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos entre el 1.º de enero al 31 de diciembre de 2011 y el 1.º de enero al 31 de diciembre de 2013, y se le sancionó por inexactitud en este último; y de la Resolución nro. RDC 171, del 12 de abril de 2016, que modificó la anterior al desatar el recurso 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 realizar una nueva liquidación, excluyendo el período fiscalizado de enero a diciembre del año 2011, y sustrayendo del ingreso base de cotización los siguientes rubros: i) las bonificaciones habituales, teniendo a dichos conceptos como pagos no salariales, sin perjuicio de lo contemplado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, ii) los conceptos gravados que exceden el 40% de los pagos realizados por concepto de auxilio de rodamiento-medio de transporte, auxilio de rodamiento-Ruta, auxilio de alimentación; además, deberá calcular la sanción por inexactitud conforme la anterior liquidación; y si conforme la liquidación efectuada se genera un pago en exceso a favor de la sociedad Opción Temporal y CIA SAS, proceder a su devolución en los términos de los artículo 863 y 864 del Estatuto Tributario.

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

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Entre el 07 de febrero de 2011 y el 06 de enero de 2012, la actora autoliquidó los aportes al Sistema de la Protección Social (SPS), correspondientes a todos los periodos de 2011 (f. 221). Esas declaraciones y las de los periodos de 2013 fueron revisadas por la demandada, en el marco de un procedimiento administrativo en el cual profirió el Requerimiento para declarar o corregir nro. 783, del 10 de octubre de 2014 (ff. 56 a 66 cp1), notificado el 22 de octubre de 2014 (f. 55 cp1), que precedió la expedición de la



Liquidación Oficial nro. RDO 209, del 16 de marzo de 2015 (ff. 87 a 122 cp1). Dicha decisión fue modificada por la Resolución nro. RDC 171, del 12 de abril de 2016 (ff. 156 a 178), que disminuyó el monto de los aportes liquidados oficialmente y la sanción por inexactitud impuesta para los periodos de 2013.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4 cp1):

Primera-. Anular los actos administrativos demandados, compuestos por:

A. Resolución nro. RDC 171, del 12 de abril de 2016, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la Resolución nro. RDO 209, del 16 de marzo de 2015.

B. Resolución nro. RDO 209 del 16 de marzo de 2015, “por medio de la cual se profiere a Opción Temporal y Cía. SAS ..., Liquidación Oficial por no pago e inexactitud en las auto liquidaciones y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos entre el 01/01/2011 al 31/12/2011 y del 01/01/2013 al 31/12/2013, y se sanciona por inexactitud por los periodos comprendidos entre el 01/01/2013 al 31/12/2013”.

Segunda-. Que se reconozca la ocurrencia del silencio administrativo positivo, con base en las consideraciones dadas en esta demanda.

Tercera-. A título de restablecimiento del derecho y de forma supletoria a la pretensión Segunda, se declare la firmeza de cada una de las liquidaciones privadas de aportes a la Seguridad Social, cajas de compensación familiar, ICBF y SENA, por los periodos enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013, así como se determine la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Cuarta-. A título supletorio, se decrete la firmeza de las declaraciones del año gravable 2011, por carecer de competencia la UGPP para modificarlas a la fecha en que inició el procedimiento administrativo.

Quinta-. De forma consecencial, a la declaratoria del restablecimiento del derecho solicitado en las pretensiones segunda, tercera, cuarta, se solicita que se devuelvan las sumas efectivamente pagadas por mi Representada, según comunicación del 9 de septiembre de 2016, con radicado No. 201615302634661, en el que se da respuesta y se procede a la verificación del pago de \$232.866.542, pagado por mi Representada como consecuencia de la presión ejercida por la UGPP para obtener vía cobro persuasivo de las sumas ilegalmente determinadas en las resoluciones aquí demandadas.

Sexta-. Se ordene la entrega de los antecedentes administrativos.

Séptima-. Se abstenga de decretar caución en el presente caso.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95.9, 209, 338 y 363 de la Constitución; 40 de la Ley 53 de 1887; 17 de la Ley 21 de 1982; 174, 565, 566-1, 568 y 569 del ET (Estatuto Tributario); 156 de la Ley 1151 de 2007; 178, 179 y 197 de la Ley 1607 de 2012; y 50 de la Ley 1739 de 2014; bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 22 cp1):

Planteó que la demandada actuó intempestivamente respecto de las declaraciones correspondientes a los periodos del año 2011, dado que notificó el requerimiento para



declarar o corregir por fuera del plazo previsto en el artículo 714 del ET (al cual se remitía el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), sin que fuese aplicable el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 porque el cómputo de la referida oportunidad inició antes de que entrara en vigor esta disposición. Análogamente, solicitó que se declare la configuración del silencio administrativo positivo, aduciendo que, dado que la citación para notificarse personalmente del fallo del recurso de reconsideración fue devuelta por el correo, su contraparte debió garantizar la notificación personal por otros medios, que no acudir al mecanismo supletivo del edicto.

Defendió su autoliquidación de los aportes relativos a los trabajadores que presentaron las novedades de ingreso, retiro y licencia no remunerada y censuró que la demandada mantuviera esas glosas. Se refirió a los aportes hechos sobre las vacaciones disfrutadas y compensadas, pero sin sustentar su oposición frente a los actos acusados. Discutió los ajustes respecto de los trabajadores que devengaron salario integral, toda vez que desconocían la exoneración establecida a cambio de las obligaciones del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE); y también que las «*bonificaciones periódicas*» se adicionaran al IBC, porque en su opinión no tienen naturaleza retributiva, sino que buscaban poner al trabajador en condiciones económicas similares a la de los empleados propios de la empresa usuaria. Además, negó que los pagos por «*auxilio de rodamiento-medios de transporte, auxilio de rodamiento-ruta y auxilio de alimentación*» integraran la base para calcular el límite a los pagos desalarizados (artículo 30 de la Ley 1393 de 2010), en tanto eran una herramienta de trabajo no retributiva del servicio prestado. Se opuso a los ajustes en el periodo de incapacidad de dos trabajadores aportando la prueba de la novedad. Por último, discutió la sanción por inexactitud alegando falta de configuración del hecho sancionable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 260 a 293 cp1), para lo cual señaló que, como remitió la citación para la notificación personal a la dirección procesal, su devolución por la causal «*no reside*», habilitó el método supletorio del edicto, sin que debiese intentar una notificación personal adicional. Como argumento complementario, planteó que dicha notificación se practicó dentro del término legal, pues el mismo fue suspendido mediante diligencia de inspección tributaria. De otra parte, alegó que el artículo 714 del ET no era aplicable al caso por tratarse de una norma sustancial que excedía el alcance de la remisión al procedimiento hecha en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y por ser incompatible con la naturaleza de los aportes al SPS y con el procedimiento establecido especialmente para su liquidación. En ese sentido, señaló 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.

Manifestó que basó las modificaciones a las declaraciones revisadas en la información reportada por la actora en la nómina y que esta omitió señalar sobre cuáles trabajadores recae su objeción. Sostuvo que el salario integral excedería el límite establecido para la exoneración de aportes alegada, porque debían tomarse en cuenta todos los rubros devengados por el trabajador, independientemente de su naturaleza salarial. Explicó que las «*bonificaciones*» pagadas por la demandante habitualmente formaban parte del IBC de los aportes al SPS porque la habitualidad determinaba su carácter salarial. Discutió que, desatendiendo la naturaleza de pago no salarial del «*auxilio de rodamiento-medios de transporte, auxilio de rodamiento-ruta y auxilio de alimentación*», pudiera excluirse de la base para la determinación del límite señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque esa disposición no distinguía entre los pagos retributivos y aquellos que no lo



eran. Se opuso a que se valoraran las pruebas allegadas con la demanda en relación con las incapacidades de los empelados de la actora, porque se omitieron en el procedimiento de determinación. Por último, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 355 a 390 cp1). Aunque desestimó la configuración del silencio administrativo positivo porque avaló la notificación por edicto, juzgó que las declaraciones de enero a diciembre del 2011 eran inmodificables, dado que la notificación del requerimiento para declarar o corregir –hecha el 10 de octubre de 2014– ocurrió cuando ya había transcurrido el término de revisión previsto en el artículo 714 del ET (aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), de modo que la demandada solo era competente para fiscalizar las autoliquidaciones presentadas a partir del 10 de octubre de 2012.

Encontró que la demandada sí expuso las razones que sustentarian las glosas respecto de las novedades de ingreso, retiro y licencia no remunerada, señaladamente, que la actora omitió incluir en la base gravable la totalidad de los pagos salariales que reportó en su nómina; y advirtió que los ajustes para las vacaciones disfrutadas y compensadas se liquidaron de conformidad con las normas aplicables (e.g. artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 70 del Decreto 806 de 1998). Consideró procedentes las glosas relativas al salario integral, pues corroboró que los aportes se liquidaron sobre el 70% de la remuneración total; y constató que la demandante omitió realizar los aportes al SENA y al ICBF sobre eventos en los que no se aplicaba la exoneración alegada, porque lo devengado por los trabajadores superaba el límite de 10 SMLMV. Negó que la habitualidad en el pago de las «bonificaciones» fuera relevante para determinar su carácter salarial y, por tanto, ordenó su exclusión de la base gravable, sin perjuicio del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Respecto de los pagos por «auxilio de rodamiento-medios de transporte, auxilio de rodamiento-ruta y auxilio de alimentación», consideró que no integraban la base para la determinación del límite mencionado porque eran herramientas para que el trabajador realizara la labor contratada sin retribuir el servicio prestado por el mismo; por lo anterior, ordenó su exclusión de la base imponible. De otra parte, verificó las pruebas de las incapacidades aportadas, pero mantuvo las glosas, dado que para un trabajador no se probó el monto pagado por ese concepto y, para el otro, las pruebas aportadas correspondían a periodos diferentes. Respecto de los cargos que prosperaron, ordenó la devolución de las sumas que en exceso hubiere pagado la demandante por los actos enjuiciados. Finalmente, mantuvo la sanción por inexactitud, únicamente por las glosas confirmadas.

Recurso de apelación

El extremo pasivo apeló la decisión de primer grado (ff. 399 a 415 cp1), reiterando que actuó de manera tempestiva, dado que el artículo 714 del ET no es aplicable al caso, y discutiendo que esa norma cobije los supuestos de mora en el cumplimiento, que implica la ausencia de declaración tributaria.

Señaló que, como su potestad de gestión le permite clasificar los pagos que por su naturaleza son salariales a fin de integrarlos a la base gravable, en el *sub lite*, adicionó los pagos por «bonificaciones» aun habiéndose pactado cláusulas de desalarización, porque estas incumplían con los requisitos exigidos para justificar su naturaleza no salarial, dado que la habitualidad en el pago indicaría su carácter retributivo del servicio. Con sustento en el Concepto nro. 1479214 de 2013, del Ministerio del Trabajo, reiteró que, para la determinación del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010,



debían tenerse en cuenta todos los pagos no salariales realizados a los trabajadores. Así, se opuso a la decisión del *a quo* de ordenar la exclusión del «*auxilio de rodamiento-medios de transporte y auxilio de rodamiento-ruta*» para esa operación. Además, sostuvo que el tribunal erró en su análisis de los actos acusados como quiera que para las glosas no se consideró el «*auxilio de alimentación*». Finalmente, alegó que los artículos 863 y 864 del ET no se aplicaban a las devoluciones de aportes al SPS y negó ser competente para devolver eventuales pagos en exceso porque los recursos estaban en posesión de las administradoras de cada contribución.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales. Además, solicitó que se precise que la orden de devolución era para las administradoras de los aportes al SPS por intermedio de la UGPP (ff. 29 a 35 cp2). La demandada insistió en los fundamentos del recurso. (ff. 17 a 28 cp2). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró su nulidad parcial y se abstuvo de condenar en costas. Así, corresponde establecer el término de caducidad que rige la potestad de la UGPP para determinar oficialmente los aportes al SPS de los periodos de 2011 y si, en consecuencia, de esos análisis, fueron oportunos los actos de liquidación de los aportes al SPS a cargo de la actora. Además, tendrá que determinarse si, por su habitualidad, las «*bonificaciones periódicas*» integran la base gravable de los aportes al SPS; si los auxilios de «*rodamiento-medios de transporte, rodamiento-ruta y alimentación*» deben tenerse en cuenta para determinar el límite de los pagos no salariales; y si correspondía ordenar a la UGPP la devolución de los pagos que se hubieren realizado con sustento en los actos demandados.

Pero la Sala tiene vedado estudiar la solicitud formulada por la demandante en los alegatos de conclusión de esta instancia, relativa a la orden de devolución dada por el *a quo*, porque la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados por el recurrente en la apelación (artículo 328 del CGP) y sucede que la demandante no apeló la sentencia de primera instancia. Al respecto, cabe reiterar que la etapa de alegaciones de conclusión no es la adecuada para formular cargos de apelación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 23572, CP: Julio Roberto Piza).

2- En primer lugar, plantea la apelante única que para los periodos revisados podía ejercer la potestad de determinación oficial de las contribuciones al SPS en cualquier tiempo, sin estar sujeta al término general de revisión de las autoliquidaciones tributarias previsto en el artículo 714 del ET, porque era incompatible con la naturaleza de los aportes debatidos y con el procedimiento prescrito para su liquidación, más aún en el caso de los ajustes por mora, dado que no había una declaración tributaria. Por ende, sostiene que la actuación acusada fue oportuna, aun habiendo notificado el requerimiento para declarar o corregir después de transcurridos dos años desde el vencimiento del plazo para presentar las liquidaciones privadas glosadas. En oposición, el extremo activo señala que las declaraciones presentadas por los periodos de 2011 se rigen por el artículo 714 del ET, porque en el caso que se juzga el término de revisión dispuesto habría



comenzado a transcurrir antes de que entrara en vigor el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012; tesis que fue avalada por el *a quo* en su sentencia.

Al tenor de esas alegaciones, la litis trabada entre las partes versa estrictamente sobre la identificación del plazo con el que contaba la Administración para modificar el contenido de las autoliquidaciones privadas de los aportes al SPS correspondientes a los periodos de 2011. No se discute en el trámite de esta segunda instancia si ese término fue observado en el caso, porque esa cuestión la resolvió el tribunal de manera adversa a la demandada y esta parte se abstuvo de plantear cargos al respecto en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto de derecho, estableciendo si el artículo 714 del ET regía la oportunidad para modificar oficialmente las declaraciones revisadas por la autoridad.

2.1- Para desatar la litis planteada, se reitera el criterio expuesto por la Sala en las sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019 (exps. 2399 y 23817, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 30 de julio de 2020 (exp. 24179, CP: Milton Chaves García) y del 30 de septiembre de 2021 (exp. 24196, CP: Julio Roberto Piza). Al efecto, se parte de precisar, conforme con los lineamientos planteados por la Corte Constitucional en la sentencia C-430 de 2009 (MP: Juan Carlos Henao Pérez), que las contribuciones al SPS tienen naturaleza tributaria, razón por la cual están sujetas a los principios y previsiones que rigen ese ordenamiento. Esta consideración no se ve alterada por el hecho de que *parte* del recaudo de las referidas contribuciones esté al servicio de la financiación de las prestaciones vitalicias que el sistema les garantiza a los aportantes. La destinación de esos recursos es una cuestión eminentemente presupuestaria, indiferente para la configuración jurídico-tributaria del gravamen y, en particular, para la identificación de la normativa que rige el procedimiento de gestión administrativa para su liquidación oficial. Una tesis contraria conduciría a confundir la potestad de gestión administrativa del tributo –relativa a la fiscalización, determinación, liquidación, cobro, devolución e imposición de sanciones, inherentes a la calidad de sujeto activo del tributo– con la potestad de disposición de los recursos a cargo del titular del gasto –que se agota con la inversión de los caudales ingresados al Tesoro de conformidad con lo establecido por la ley–.

A partir de ese razonamiento, la Sección ha aclarado que la PILA (Planilla Integrada de Liquidación de Aportes) constituye una verdadera autoliquidación tributaria¹ y, como tal, produce todos los efectos propios de ese tipo de declaración. De ahí que la misma esté sujeta a las potestades de fiscalización confiadas a la UGPP, que han de ejercerse dentro de los límites temporales fijados por el ordenamiento para desplegar las actuaciones de gestión administrativa tributaria, incluso aunque los derechos al reconocimiento pensional y a solicitar la reliquidación sean, como lo reconoció la Corte Constitucional en la SU-298 del 2015, imprescriptibles. Sobre el particular, no puede perderse de vista que el artículo 29 constitucional y el principio superior de seguridad jurídica impiden que la competencia para modificar oficialmente las obligaciones autodeterminadas por los administrados sea ejercida en cualquier tiempo (como lo pretende la apelante única), dato jurídico que en ninguna medida resulta alterado por la relevancia de la que esté dotada la destinación que se le dé al recaudo.

2.2- Ahora, para la época de los hechos que se juzgan, el artículo 714 del ET disponía, en lo pertinente al caso, que las declaraciones tributarias quedaban «*en firme*» en el evento de que la Administración no notificara un requerimiento especial «*dentro de los*

¹ Auto del 29 de marzo de 2019 (exp. 24287, CP: Stella Jeannette Carvajal) y sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019 (exp. 23599 y 23817, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 30 de julio de 2020 (exp. 24179, CP: Milton Chaves García).



dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar»; *dies a quo* que, en los eventos de presentación de las declaraciones por fuera del plazo, pasaba a ser la fecha de presentación de la declaración extemporánea. Así, aunque el texto de la disposición alude a la «firmeza de las declaraciones», lo que allí se disciplina es la oportunidad con la que cuenta la autoridad tributaria para ejercer válidamente la potestad de revisión de las declaraciones de la que está investida, so pena de que caduque el ejercicio de esa potestad para un caso concreto, y se torne inmodificable la liquidación privada. Es este, por tanto, un precepto procedimental que le fija a la autoridad un plazo perentorio de actuación.

En criterio de la Sala, que en esta oportunidad se reitera (sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019, exps. 2399 y 23817, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 30 de julio de 2020, exp. 24179, CP: Milton Chaves García; y del 30 de septiembre de 2021, exp. 24196, CP: Julio Roberto Piza), esa concreta versión de la regla del término de revisión del que está investida la UGPP rigió desde el momento de la creación de esa entidad (dispuesta por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), hasta que entró en vigor la Ley 1607 de 2012 que, por primera vez, introdujo al ordenamiento un plazo particular de caducidad para la revisión de los aportes al SPS autoliquidados por el sujeto pasivo. Lo anterior, porque el referido artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 prescindió de establecer un término especial para el ejercicio de la competencia de revisión de la UGPP, pues optó por disponer que «los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI».

Desde esa perspectiva, advierte la Sala que las normas que disciplinan el procedimiento de revisión instituido en el Estatuto Tributario –y, en particular, la previsión del artículo 714 *ejusdem*– son compatibles con la naturaleza del procedimiento de modificación oficial de las liquidaciones privadas de aportes parafiscales, pues ambas actuaciones tienen como presupuesto fáctico y eje central la declaración tributaria, al margen del tipo de conducta que se determine en contra del obligado (*i.e.* omisión, mora o inexactitud), de manera que ambos procedimientos están encaminados a una finalidad común: corregir los yerros en que eventualmente haya incurrido el declarante al autoliquidar su obligación tributaria, lo que para el caso de las contribuciones al SPS puede ocurrir por omitir la afiliación o pago de los aportes respecto de un trabajador o determinarlos en forma errada. Por consiguiente, las diferencias en la denominación de los actos y conductas que caracterizan tales actuaciones no excluyen a la fiscalización que lleva a cabo la UGPP de la aplicación de las reglas del ET, pues, de lo contrario, se tornaría inoperante el reenvío normativo efectuado por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. De modo que no cabe avalar las alegaciones de la recurrente con las que sostiene que el citado artículo 714 del ET excede el alcance de dicha remisión normativa y que podía ejercer la potestad de fiscalización en cualquier tiempo.

2.3- Tampoco es de recibo para la Sala el argumento de la apelante única según el cual el parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 era aplicable al *sub lite*, pues parte de la consideración de que, antes de su entrada en vigor, no había un término de caducidad de la potestad de revisión, posición que no comparte la Sala por lo expuesto. Así, aunque la norma en referencia previó de manera especial un término de caducidad de cinco años para la fiscalización de los aportes al SPS, por mandato del artículo 40 de la Ley 153 de 1886 (Código de Régimen Político y Municipal), modificado por el artículo 624 del CGP, este término no rige los plazos que hubiesen iniciado a correr antes del inicio de su vigencia, en tanto que quedan sometidos a las reglas vigentes cuando inició su cómputo (artículo 714 del ET). Consecuentemente, el término de caducidad especial no rige para los casos en los que el *dies a quo* haya acaecido antes de la entrada en vigor de la referida Ley 1607 de 2012, ocurrida (de acuerdo con lo preceptuado por el artículo



198 *ibidem*) el 26 de diciembre de 2012, fecha de publicación de la ley en el Diario Oficial nro. 48.655.

2.4- En el caso, el *a quo* encontró inaplicable el parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, puesto que las declaraciones de los periodos de 2011 se presentaron antes de la entrada en vigor de la norma (f. 371 cp1). Como esa decisión no fue objeto de apelación ni se debate la ocurrencia de circunstancias fácticas que modifiquen la contabilización del *dies a quo*, encuentra la Sala que, para el momento en que entró a regir la oportunidad especial que invoca la demandada, ya habían empezado a computarse los plazos para modificar las declaraciones presentadas por los periodos de 2011 y, por tanto, la nueva disposición no les es aplicable.

En definitiva, de conformidad con las normas descritas y con el criterio sentado por la Sección respecto de la naturaleza de las declaraciones de los aportes al SPS, la competencia de fiscalización a cargo de la Administración estaba sometida al plazo de dos años prescrito en el artículo 714 del ET. Por ese motivo, no prospera el cargo de apelación.

3- Sobre las «*bonificaciones periódicas*», la apelante defiende su inclusión en el IBC de los aportes al SPS al considerar que son constitutivas de salario. Así, aunque acepta que hay un pacto de desalarización respecto de ese rubro, se opone a dotarlo de efectos porque su pago es habitual, lo cual le lleva a entender que es indicativo de su naturaleza salarial –retributiva–. En el otro extremo, la demandante defiende su exclusión, en tanto corresponde a un pago que no remunera el servicio prestado, sino que forma parte del programa de beneficio que buscaban poner al trabajador en misión en condiciones económicas similares a las de los empleados propios de la empresa contratante. Por lo anterior, se verifica que las partes no discuten la existencia de un pacto de desalarización sobre esas bonificaciones, sino los efectos de la habitualidad del pago, para determinar su naturaleza salarial o extra-salarial. Le corresponde, entonces, a la Sala definir si la habitualidad de las «*bonificaciones periódicas*» permitía excluirlas la connotación extra-salarial acordada por las partes de la relación laboral.

La presente controversia se decidirá atendiendo a las reglas de unificación nros. 2 y 3 incorporadas en la sentencia de unificación dictada por esta Sección el 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185, CP: Milton Chaves García), conforme con las cuales «*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*», en cuyo caso «*el pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración*». Con ese precedente se desestima el razonamiento en que sustenta la apelante única su oposición a la sentencia de primera instancia, *i.e.* el planteamiento según el cual la habitualidad en el pago de las bonificaciones determina su naturaleza salarial, al margen del pacto de desalarización de las partes; puesto que, según el criterio de la Sala, las partes pueden acordar que las bonificaciones habituales, que en principio serían consideradas salario –artículo 127 del CST–, no constituyan un pago salarial a efectos de excluirlas del IBC de los aportes al SPS; sin perjuicio del límite señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, como lo reconoció el *a quo*. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

4- La apelante única sostiene que, al margen de que retribuyan o no el servicio prestado, para establecer el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, deben considerarse todos los pagos no salariales realizados a los trabajadores, incluidos los identificados como «*auxilio de rodamiento-medios de transporte y auxilio de rodamiento-ruta*». Además, niega que los actos acusados incluyeran en la determinación de ese límite, pagos por «*auxilio de alimentación*». En el otro extremo, la actora defiende la exclusión de esos rubros porque corresponden a una herramienta para que el trabajador cumpla con sus funciones y como tal no retribuyen el servicio prestado; tesis que fue avalada por el *a quo* en su sentencia. Le corresponde a la Sala establecer si los rubros identificados se incluyen en la base para cuantificar el límite a los pagos laborales no constitutivos de salario.

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 riesgos 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 del 09 de diciembre de 2021, 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. Ahora, se reconoce por la Sala que «*si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes*» (sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021).

En el *sub lite*, las partes están de acuerdo en que el «*auxilio de rodamiento-medios de transporte y auxilio de rodamiento-ruta*» son herramientas de trabajo que no retribuyen el servicio prestado por el trabajador. No obstante, la apelante única defiende que, al ser un pago no salarial forma parte de la base para establecer el límite de los pagos laborales no constitutivos de salario; criterio que desconoce el alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, fijado en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 –en los términos ya precisados–, con lo que se impone confirmar la decisión de primera instancia. Ahora, frente a los pagos por «*auxilio de alimentación*», la Sala verifica el documento informático «SQL», anexo a la resolución del recurso de reconsideración, el cual da cuenta de que –como lo indicó la apelante única– no hizo parte de la liquidación oficial del límite a los pagos laborales no constitutivos de salario en los periodos de 2013. Así, aunque en el acto de liquidación oficial se indicó que los pagos identificados en la nómina de la actora por «*alimentación*» se tomaría como «*base para el cálculo del límite de los pagos laborales no constitutivos de salario según el artículo 30 de Ley 1393/10*», conforme con los valores «*tomados de la información enviada por la aportante*» (f. 93 vto. cp1), para los periodos de la litis no se incluyeron pagos por ese rubro. Por lo anterior, prospera el cargo de apelación únicamente respecto del «*auxilio alimentación*».

5- Por último, la apelante única se opone a la orden de devolución dada por el *a quo* al considerar que los artículos 863 y 864 del ET no se aplican para la devolución de aportes al SPS. Además, sostiene que no es competente para devolver los pagos en exceso realizados por la actora porque esos recursos están en posesión de las administradoras de cada contribución. De acuerdo con lo anterior, la demandada no discute la existencia del pago en exceso originados en la nulidad parcial de los actos administrativos acusados



–decisión que en esta oportunidad se confirma–, sino las disposiciones procedimentales en las que el *a quo* sustentó su decisión, así como su competencia para cumplir con esa orden de devolución. Por consiguiente, el pronunciamiento en el trámite de esta segunda instancia se limitará a esas dos cuestiones.

Lleva razón la apelante única, en cuanto a que el procedimiento de devolución previsto en el ET (*i.e.* artículos 863 y 864) es inaplicable para los aportes al SPS, porque excede la remisión consagrada en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, disposición que únicamente remite a «*los procedimientos de liquidación oficial*», cuyos artículos están contenidos en el «*Libro V, Títulos I, IV, V y VI*» del ET.

De otra parte, verifica la Sala que el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 prevé el procedimiento que debe seguirse, en los casos que se ordene la devolución de los aportes al SPS por la nulidad, total o parcial, de los actos administrativos de determinación oficial proferidos por la UGPP. Siguiendo esta disposición, aun cuando la demandada no tiene a su cargo la administración de los recursos del SPS, sí se le puede ordenar la devolución de los mayores valores pagados por los aportantes (*i.e.* a título de aportes o sanciones), como consecuencia de la anulación de los actos administrativos por ella expedidos –considerando que no existe un procedimiento para la devolución por pagos en exceso o de lo no debido, de los aportes y sanciones del SPS, equivalente al regulado en los artículos 850 y siguientes del ET, ni se aplican esas disposiciones por remisión–.

Así, en los eventos en que se condene a UGPP a la restitución de sumas de dinero – conforme con el procedimiento del artículo 311 de la Ley 1819 de 2016–, es improcedente el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios regulados en los artículos 863 y 864 del ET. En su lugar, procede realizar la corrección monetaria de las sumas objeto de devolución, siguiendo lo previsto en el artículo 187 del CPACA, disposición que, según el criterio de esta Sección², se aplica a casos de devolución de tributos, no cobijados por el ámbito de aplicación normativo del citado artículo 863. Al efecto, la UGPP debe proferir un acto administrativo, ordenando la devolución, de tales montos, a las administradoras del SPS que recibieron esos recursos, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la ejecutoria de la decisión judicial respectiva. Además, las administradoras de los recursos deben hacer efectiva la orden de devolución, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto que la ordena, so pena de que se causen intereses moratorios a su cargo, «*a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago*» (artículo 311 de la Ley 1819 de 2016).

Por lo anterior, si bien la UGPP no tiene la administración de los recursos del SPS, ello no impide que se le condene a la devolución de los aportes y sanciones cuando, por la anulación de los actos administrativos de determinación oficial, se configura un pago en exceso o de lo no debido, evento en el cual, debe reconocerse la corrección monetaria del artículo 187 del CPACA y, se causan intereses moratorios en la forma prevista en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

Como en el *sub lite*, la apelante única no discute que, por la nulidad parcial de los actos acusados, puede configurarse un pago en exceso, la Sala mantendrá la orden de devolución, pero sin los intereses corrientes y moratorios de los artículos 863 y 864 del

² Fallos del 29 de septiembre de 2015 (exp. 20874, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 25 de abril de 2016 (exp. 21246, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2019 (exp. 23152, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 25 de junio de 2020 (exp. 23519, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), así como en el auto del 24 de noviembre de 2016 (exp. 19736, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



ET (reconocidos por el *a quo*). En su lugar, se ordenará la indexación de las sumas objeto de devolución atendiendo la siguiente fórmula:

$$Va = Vh \text{ (índice final / índice inicial)}$$

En la que el valor ajustado (Va) se determina multiplicando el valor histórico (Vh), que es el mayor valor pagado por la demandante, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento del pago.

Sobre esa suma, además, es procedente el reconocimiento de intereses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

6- Considerando los cargos de apelación que prosperaron, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia para: (i) excluir la referencia al «*auxilio de alimentación*»; y (ii) ordenar la devolución del pago en exceso, al que hubiere lugar, siguiendo el procedimiento especial previsto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, para lo cual deberá aplicarse la corrección monetaria del artículo 187 del CPACA (en la forma expuesta), y reconocerse los intereses moratorios del citado artículo 311.

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

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. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

Segundo. A título de restablecimiento del derecho ordénese a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP realizar una nueva liquidación, excluyendo el período fiscalizado de enero a diciembre del año 2011, y sustrayendo del ingreso base de cotización los siguientes rubros: i) las bonificaciones habituales, teniendo a dichos conceptos como pagos no salariales, sin perjuicio de lo contemplado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, ii) los conceptos gravados que exceden el 40% de los pagos realizados por concepto de auxilio de rodamiento-medio de transporte, auxilio de rodamiento-Ruta; además, deberá calcular la sanción por inexactitud conforme la anterior liquidación; y si conforme la liquidación efectuada se genera un pago en exceso a favor de la sociedad Opción Temporal y CIA SAS, proceder a su devolución en los términos del artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, para lo cual, deberá aplicarse la corrección monetaria señalada en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia. Dicha suma devengará intereses moratorios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 311 ibidem.

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

4. **Reconocer** personería a Paula Indira Martínez Perdigón, como apoderada de la parte



demandada, en virtud del poder otorgado (índice 17³).

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

³ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.