



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	08001-23-33-000-2015-20082-01 (27241)
Demandante	SERVICIOS ESPECIALES GAMA S.A.
Demandado	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Aportes al Sistema de Seguridad Social. Firmeza de las autoliquidaciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 22 de marzo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que decidió lo siguiente¹:

“PRIMERO: Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. 074 de 27 de enero de 2015, proferida por el Subdirector de Determinación de obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, mediante la cual se determinó a la sociedad Servicios Especiales Gama S.A. un saldo a cargo de \$449.703.800, por concepto de aportes parafiscales y de la seguridad social de los períodos referenciados en dicho acto, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ordenase practicar una nueva liquidación a la sociedad actora en la cual se deberá descontar de la suma impuesta por mora e inexactitud, el porcentaje correspondiente al pago de los aportes parafiscales (Caja de Compensación, SENA, ICBF), y de los aportes de seguridad social (ARL) de los períodos noviembre de 2009, marzo y abril de 2010 y noviembre de 2011, excluyendo en la base de liquidación de los aportes parafiscales y de seguridad social, el “auxilio de vivienda, auxilio de alimentación y auxilio de movilización”.

TERCERO: Niegáanse las demás súplicas de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

CUARTO: Abstenerse de condenar en costas.

QUINTO: Notifíquese la sentencia conforme lo previsto en los Artículos 203 y 303 del CPACA.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. 708 del 27 de agosto de 2014, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) profirió a la demandante Liquidación Oficial Nro. RDO 074 del 27 de enero de 2015, por las conductas de mora e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos del 1 de enero de 2008 a 29 de febrero de 2012, en cuantía de \$449.703.800.

¹ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C03_21FALLO(.pdf) NroActua2”



La actora acudió a la jurisdicción mediante la figura *per saltum* contemplada en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRIMERA: Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial No. RDO 074 de 27 de Enero de 2015, proferido (sic) por el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.

SEGUNDA: Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 2, 29, 209 y 363 de la Constitución Política; 683, 705, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario Nacional; 156 de la Ley 1151 de 2007; 52 y 90 de la Ley 100 de 1993; 3 de la Ley 1437 de 2011 y 178 de la Ley 1607 de 2012. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Procedimientos tributarios

Señaló que el proceso de fiscalización aquí cuestionado se trató de la acción de revisión de las planillas de aportes presentadas por la sociedad de manera oportuna, por lo que no era jurídicamente viable que la UGPP le endilgara la doble condición de omisión e inexactitud. Así, no era procedente una acción de aforo porque no se incumplió el deber de autoliquidar.

2. Prescripción de la acción

Indicó que la entidad contaba con el término de dos 2 años para desplegar las acciones de revisión de las autoliquidaciones, de ahí que los plazos de prescripción de los períodos cuestionados empezaron a correr en la fecha del respectivo vencimiento del término para declarar, comoquiera que no se cuestiona la presentación oportuna de las planillas.

3. Improcedencia de la acción por falta de competencia de la UGPP

Explicó que antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 la administración y cobro de las contribuciones parafiscales se encontraba en cabeza de las cajas de compensación, ICBF, SENA y excepcionalmente en la UGPP, entidades que, a su vez, debían aplicar el régimen sancionatorio y los procedimientos del Estatuto Tributario.

Así mismo, con dicha norma el término de prescripción de las acciones de aforo, revisión y sancionatoria de la demandada pasó de 2 a 5 años, y los actos adquirieron el nombre de requerimiento para declarar y/o corregir y liquidación oficial, pero conservaron la estructura del proceso definido en la norma tributaria.

² Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C01_01DEMANDA (.pdf) NroActua 2”



Adujo que, de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 (modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012), las nuevas normas procesales prevalecen sobre las anteriores desde su entrada en vigencia, a excepción de los términos de prescripción o caducidad caso en el cual *“se regirán por las leyes vigentes cuando empezaron a correr”*³.

Así las cosas, la acción de revisión frente a los períodos de enero a diciembre de los años 2008, 2009, 2010 y 2011, y enero y febrero de 2012 debía regirse por las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario, el cual estableció como término de prescripción el de 2 años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las respectivas planillas de liquidación de aportes.

De manera que, al realizar el conteo de caducidad del período glosado más reciente, febrero de 2012, este culminaba el 13 de marzo de 2014, por tanto, para la fecha en que se notificó el requerimiento para declarar y/o corregir (8 de septiembre de 2014), ya estaba caducada o prescrita la acción de revisión. Indicó que en este caso no era aplicable el término previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, por tratarse de una norma que no estaba vigente en los períodos fiscalizados.

En ese contexto, la liquidación oficial era nula por vulnerar los principios de legalidad, moralidad e imparcialidad por falta de competencia objetiva. Igualmente, la entidad desconoció el artículo 705 del Estatuto Tributario que dispuso el término para notificar el requerimiento para declarar y/o corregir, acto equivalente al requerimiento especial.

4. Expedición irregular de los actos demandados. Falta de motivación de las glosas

Señaló que tanto el requerimiento para declarar y/o corregir como la liquidación oficial, explicaron las conductas desplegadas por la sociedad de manera general. Así mismo, no se analizó de manera detallada las supuestas deficiencias en que incurrió, limitándose a anexar a los actos unas tablas ininteligibles en Excel, con varias columnas y filas que no permiten tener una visión clara del origen de los montos de las glosas, vulnerando el ejercicio del derecho de defensa.

Precisó que el hecho que los actos acusados incluyeran extensos textos no implicaba una debida motivación, pues era necesario concretar cada una de las supuestas glosas, de tal forma que los valores adicionados en cada período en la liquidación oficial contaran con una explicación clara de su origen, sin necesidad de acudir a búsquedas avanzadas, filtros de información o consolidación de datos, que en la práctica era a lo que se veían obligados los contribuyentes al revisar los archivos Excel, se trata, entonces, de la vulneración al principio de certeza⁴.

5. Improcedencia de las modificaciones propuestas a las planillas de autoliquidación de aportes

Explicó que celebró un contrato con una empresa extranjera con el propósito de suministrarle personal de nacionalidad colombiana para ejecutar trabajos en otro país. Aclaró que todo el personal dispuesto por la demandante se encontraba vinculado con un contrato de labor, en el que se pactó de mutuo acuerdo que el

³ Mencionó la sentencia C-633 DE 2012, M.P. Mauricio González Cuervo.

⁴ Sobre la motivación del acto administrativo mencionó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 3 de marzo de 2011, exp.17828, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



empleador pagaría a los trabajadores unos auxilios extralegales que no constituían factor salarial para efectos de prestaciones sociales ni aportes parafiscales, con fundamento en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

Manifestó que, de conformidad con el Concepto Nro. 302203 del 24 de septiembre de 2009 y la Circular Externa Nro. 00000018 del 16 de abril de 2012, proferidos por el Ministerio de la Protección Social, la demandante no estaba obligada a cancelar valor alguno en los subsistemas de salud, ARL, SENA, ICBF y CCF respecto de los trabajadores que se encontraban en el extranjero.

Pese a esto, decidió cancelar los aportes aun cuando los empleados no fueron beneficiarios de los servicios prestados y se adquirieron pólizas de seguro (accidentes personales, de vida, con ahorro y participación de utilidades), para lo cual se tomó como base de liquidación el salario pactado contractualmente. Aclaró que el 90% de los empleados relacionados en el proceso de fiscalización pertenecían a la empresa Isolux Ingeniería S.A. y frente a ellos se tomó como base el sueldo acordado de \$750.000.

Refirió que frente a la mora por el no pago en las planillas de seguridad social (salud, pensión y ARL), se debió a las novedades de retiro que no fueron reportadas en las autoliquidaciones, sin embargo, las respectivas entidades emitieron certificados de paz y salvo. Anotó que no entendía la inexactitud determinada por la UGPP, en la medida que la liquidación de los aportes los hizo sobre el IBC legal, sin incorporar factores externos que estipulaba el contrato de trabajo para los empleados ubicados en el extranjero, porque así lo facultaba la ley.

Aclaró que, en todo caso no le era aplicable el límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en la medida que se trataba de una norma posterior a la firma de los contratos del personal en misión en África.

6. Indebida valoración de las pruebas aportadas en sede administrativa

Expresó que los actos demandados carecen de motivación, en la medida que la UGPP no valoró las pruebas aportadas y relacionadas en el proceso, donde se explicaron las cifras plasmadas en las planillas. Luego, no se podía concluir que la actuación estuviera fundada en los hechos probados como lo exige el artículo 742 y siguientes del Estatuto Tributario.

Oposición de la demanda

La entidad accionada contravirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁵:

Frente al cargo denominado **explicación de los procedimientos tributarios**, adujo que los procesos adelantados por la UGPP gozan de un carácter especial y se encuentran dispuestos en normas puntuales por lo que se diferencian de los asuntos a cargo de la DIAN que están regulados en el Estatuto Tributario, al cual solo se remite ante la existencia de un vacío legal.

En ese contexto, en materia de contribuciones parafiscales y de conformidad con las conductas descritas en el Decreto 3033 de 2014, un contribuyente en un mismo

⁵ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C02_09 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA – ORIGINAL (.pdf) NroActua 2”



período podía ser omiso, inexacto y moroso, obligaciones que en todo caso deben ser analizadas de manera separada para cada uno de los trabajadores y subsistemas. Así, a la demandante durante el proceso de fiscalización le fueron imputadas únicamente las conductas de mora e inexactitud, por tanto, no le asistía razón al afirmar que se le impuso la doble connotación de omiso e inexacto.

Sobre **la prescripción de las acciones**, sostuvo que se notificó el requerimiento para declarar y/o corregir de los períodos fiscalizados dentro del término de 5 años previsto en la Ley 1607 de 2012, en ese orden, no operó el fenómeno aludido por la actora.

Destacó que la remisión efectuada por la Ley 1151 de 2007 al Estatuto Tributario solo operaba para aspectos procedimentales, toda vez que su aplicación era de carácter residual, es decir, en aquellos aspectos en los que el legislador no previó una disposición especial y siempre y cuando no fuera contrario a la naturaleza del tributo. De manera que, al estar regulado el término prescriptivo y de caducidad de la actuación de la UGPP en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 era procedente su aplicación y no la remisión al artículo 714 del Estatuto Tributario⁶.

Sumado a ello, la firmeza de las declaraciones no fue prevista en la ley para las planillas de autoliquidación de aportes, así en la Ley 1607 de 2012 lo que se fijó fue un término de caducidad, lo cual era diferente a dicha figura y llevaba a concluir que la naturaleza de las normas que rigen los tributos en cabeza de la DIAN y la UGPP eran diferentes.

Señaló que, de conformidad con la Constitución Política, la jurisprudencia y la doctrina nacional, en las acciones que involucran el recaudo de sumas que por ley están destinadas al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio, cuyo derecho es imprescriptible e irrenunciable, como lo son los aportes a la seguridad social, no es viable aplicar el fenómeno extintivo de la prescripción a la acción de cobro.

Respecto a los **cambios en materia procesal por la Ley 1607 de 2012**, refirió que dicha norma no modificó el hecho generador de las contribuciones parafiscales, sino el procedimiento de determinación, el cual era aplicable a partir de su promulgación. Así el proceso de fiscalización en este caso se adelantó con fundamento en la misma, además, los Decretos 169 de 2008 y 5021 de 2009 (derogado por el Decreto 575 de 2013), ampliaron y confirmaron las facultades con las que ya contaba la UGPP por la Ley 1151 de 2007, de manera que la liquidación oficial se expidió conforme a derecho.

También sostuvo que la Ley 1607 no modificó el artículo 714 del Estatuto Tributario, sino que trajo mayor claridad, toda vez que jurisprudencialmente con anterioridad a esta norma ya se había establecido que el término para adelantar las actuaciones era el de 5 años, en virtud del artículo 817 del Estatuto⁷.

Afirmó que de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, el Decreto Ley 169 de 2008, y los Decretos 5021 de 2009 y 575 de 2013, la UGPP contaba

⁶ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 18 de mayo de 2006, exp.13961, C.P. Juan Ángel Palacio

⁷ Al respecto mencionó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de julio de 2004, exp.13992, C.P. Ligia López Díaz y del 2 de diciembre de 2010, exp.17365, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

con la competencia funcional para proferir el acto de determinación acusado⁸.

Ahora, en lo atinente a la **falta de competencia temporal de la UGPP**, reiteró que el proceso de fiscalización en contra de la actora se adelantó en vigencia de la Ley 1607 de 2012, con excepción del requerimiento de información, norma de aplicación inmediata en virtud de lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887⁹. Así, no era procedente aplicar de manera ultractiva la Ley 1151 de 2007, la cual consagraba términos distintos.

Sobre la **falta de motivación de la liquidación oficial** expresó que en ella se hizo una explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a los valores declarados en las planillas presentadas por la sociedad y en el Excel anexo se discriminaron los valores en que se incurrió en mora e inexactitud por cada trabajador, archivo que cuenta con toda la información y análisis hecho por la Administración. Así mismo, el requerimiento para declarar y/o corregir consignó las normas pertinentes, la información utilizada por la entidad para reliquidar los aportes y el archivo SQL con los ajustes de cada empleado, decisión que en todo caso estuvo fundamentada en la información aportada por la misma sociedad.

En cuanto a la **improcedencia de las modificaciones a las PILA** sostuvo que en los documentos allegados por la sociedad al proceso de fiscalización se encontró el contrato de trabajo del señor Diver Rojas Narváez, del que se advirtió que desempeñaba sus labores por fuera del país, lo cual no fue reportado como novedad en la PILA y en la nómina. Si bien se efectuó el pago de sus aportes, estos fueron por valores inferiores, por tanto, los ajustes eran procedentes.

Sobre la mora por novedad de retiro, ejemplificó el caso de dos trabajadores, frente a los cuales indicó que también se presentó novedad de ingreso y que por los períodos de diciembre de 2011 no se reportó el pago de los aportes, razón por la cual debían persistir los ajustes.

Destacó que los pagos no salariales se encuentran limitados al 40% según lo previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, tal como quedó consignado en el archivo Excel, norma aplicable a partir de su entrada en vigencia. Además, los ajustes en virtud de esa ley solo se realizaron a los períodos posteriores al 2010.

Precisó que la libertad de que gozaban las partes de pactar como no salariales algunos emolumentos¹⁰, se encontraba restringida, así la Unidad evidenció que las cláusulas invocadas por la aportante, como sustento de la desalarización, no fueron suficientemente amplias ni específicas para cumplir con los requisitos exigidos en la norma laboral¹¹.

Adujo que la actora no especificó en qué consistió la **falta de valoración probatoria** por parte de la entidad, por el contrario, desconocía que los actos fueron expedidos de forma correcta al detallar las explicaciones sobre los supuestos de hecho y los elementos probatorios que soportaron los ajustes.

También propuso como excepción previa la ineptitud de la demanda por ausencia

⁸ Citó la sentencia de la Corte Constitucional C-438 de 2011.

⁹ Al respecto mencionó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 27 de octubre de 2011, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y la sentencia de la Corte Constitucional C-619 de 2001.

¹⁰ Mencionó la sentencia C-521 de 1995 y la Circular 18 de 2012 del Ministerio de Trabajo.

¹¹ Invocó la sentencia de la Corte Constitucional T-1029 del 29 de noviembre de 2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.



de interposición de los recursos obligatorios de ley, por cuanto la sociedad no presentó el recurso de reconsideración contra de la liquidación oficial¹².

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, declaró la nulidad parcial del acto acusado por lo que pasa a exponerse¹³:

1. De los procedimientos tributarios

Expuso que el legislador previó un procedimiento propio, diferente al del Estatuto Tributario. Así, la UGPP expidió la liquidación oficial con fundamento en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 3033 de 2013, por las conductas de mora e inexactitud en el pago de los aportes y no imputó conducta por omisión como lo afirmó la actora.

De igual manera, la entidad expidió previamente el requerimiento para declarar y/o corregir y se garantizaron los derechos de defensa y debido proceso de la sociedad puesto que tuvo la oportunidad de manifestar sus inconformidades y aportar las pruebas pertinentes.

2. De la prescripción de la acción

Sostuvo que la UGPP adelantó el proceso de fiscalización por los períodos discutidos con la expedición del requerimiento de información en el año 2012 y se concretó el 27 de agosto de 2014 con el requerimiento para declarar y/o corregir. Por consiguiente, la acción de determinación y cobro se desarrolló dentro de los 5 años que contempla el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012.

3. De la falta competencia de la UGPP

Indicó que, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1607 de 2012, el Decreto Ley 169 de 2008 y el Decreto 575 de 2013, la demandada tenía competencia para iniciar las actuaciones de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.

4. De la falta de competencia temporal de la UGPP

Insistió en que la Ley 1607 de 2012, en su artículo 178, dispuso que el término con que contaba la UGPP para adelantar las acciones de determinación y cobro era de 5 años, norma que debía tenerse en cuenta en lugar de lo dispuesto en el Estatuto Tributario. En ese contexto, no operó el fenómeno de la caducidad de la acción.

5. De la falta de motivación

Adujo que en el requerimiento para declarar y/o corregir y en la liquidación oficial se señalaron de forma precisa las glosas formuladas por la Administración, lo que condujo a que la sociedad aportara las pruebas para controvertir lo indicado, con lo cual ejerció su derecho de defensa y contradicción.

¹² Esta excepción fue negada por el Tribunal en audiencia inicial celebrada el 18 de febrero de 2016, la cual se puede consultar en el índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ ED_C02_19 AUDIENCIA INICIAL(.pdf) NroActua 2.

¹³ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C03_21FALLO(.pdf) NroActua2”



6. De la indebida valoración probatoria

Precisó que de una lectura del acto previo y el de determinación podía advertirse que la UGPP tuvo en cuenta las pruebas aportadas por la sociedad, tales como la nómina, los auxiliares, soportes, entre otros. Así mismo, la entidad explicó los fundamentos que dieron lugar a dichas decisiones.

7. De la improcedencia de los ajustes

Indicó que de conformidad con los contratos suscritos por la empresa y los trabajadores que laboraban en el exterior, y según lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, las partes pactaron como no salariales el auxilio de vivienda, alimentación y movilización, por tanto, no debían integrar el IBC de los aportes a CCF, SENA e ICBF en los períodos en que se celebraron.

Frente a los aportes de salud, pensión y riesgos laborales, trajo a colación el concepto del Ministerio de Trabajo aportado por la sociedad que señaló que, tratándose de trabajadores contratados en Colombia para laborar en el exterior, existía la obligación de cotizar únicamente a pensión. Destacó que, aunque este pronunciamiento no tenía carácter obligatorio, compartía su postura, dado que el contrato se rige por la ley colombiana al ser el lugar donde se celebró.

Dijo que debía aportarse en salud siempre y cuando la familia del empleado quedará radicada en Colombia, por lo que era viable la liquidación por ese concepto. Y, respecto a la inclusión de ajustes por ARL, como la labor fue en el exterior, no era procedente.

En consecuencia, declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial y, a título de restablecimiento del derecho ordenó reliquidar la obligación descontando el porcentaje correspondiente al pago de los aportes a CCF, Sena e ICBF; y de ARL por los períodos noviembre de 2009, marzo y abril de 2010 y noviembre de 2011, excluyendo de la base de liquidación los auxilios de vivienda, alimentación y movilización.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarlas probadas en el proceso.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión de primera instancia¹⁴.

La **demandante** solicitó revocar la decisión por lo siguiente¹⁵:

1. Improcedencia de la acción adelantada por ausencia de competencia de la UGPP

Indicó que antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la administración, determinación y control de las contribuciones parafiscales estaba en cabeza del ICBF, SENA, cajas de compensación y excepcionalmente la UGPP, entidades que debían aplicar el régimen sancionatorio y los procedimientos establecidos en el

¹⁴ La UGPP presentó apelación adhesiva, la cual fue aceptada por el Tribunal en auto del 4 de diciembre de 2019, el cual se puede consultar en el índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ ED_C03_28 AUTO QUE ADMITE Y O ADMITE Y DECRETA PRUEBAS - REM ITE RECURSO DE APELACION ADHESIVA(.pdf) NroActua 2

¹⁵ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C03_23 RECURSO DE APELACIÓN (.pdf) NroActua 2”

Estatuto Tributario.

A su vez, el término de prescripción de la acción de aforo, revisión y sancionatoria de la entidad pasó de 2 años a 5 años, igualmente, el acto preparatorio fue denominado requerimiento para declarar y/o corregir y el definitivo fue la liquidación oficial, es decir, hubo un cambio en los nombres, pero se conservó la naturaleza y estructura del proceso de determinación planteado en el Estatuto Tributario.

2. Prescripción o caducidad de la acción de revisión ante la ocurrencia del fenómeno de la ausencia de competencia

Reglas sobre la ley en el tiempo: Insistió en que, por mandato del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 (modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012), las nuevas normas procedimentales prevalecen sobre las anteriores desde el momento de su entrada en vigencia. Sin embargo, se deben aplicar las normas anteriores cuando se trate de los términos de prescripción o caducidad de la acción de determinación, caso en el cual *“se regirán por las leyes vigentes cuando empezaron a correr”*¹⁶.

Afirmó que el proceso cuestionado se trataba de una revisión a los valores pagados por la empresa, no obstante, en el requerimiento para declarar y/o corregir la entidad de manera errónea le endilgó la doble calidad de inexacto y omiso, lo que jurídicamente no era posible dada la naturaleza de cada una de las conductas.

Adujo que, la Ley 1607 de 2012 entró en vigor el 27 de diciembre de 2012, por lo que, los términos de prescripción de los períodos de enero a diciembre de los años 2008 a 2011 y enero a febrero de 2012 empezaron a correr en vigencia de la normativa regulada en el Estatuto Tributario, que dispuso un término de prescripción de dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Así, para el período más reciente, febrero de 2012, el conteo de los dos años culminaba el 13 de marzo de 2014, por esto, era evidente que la acción de revisión había caducado dado que el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 8 de septiembre de 2014.

En este caso no era posible aplicar el término del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, por tratarse de una norma posterior a los períodos fiscalizados, incluso para el más reciente *“marzo”* (sic) de 2012.

3. Falta de motivación

Insistió en que, si bien el requerimiento para declarar y/o corregir y la liquidación oficial consignaron explicaciones sobre las conductas fiscalizadas, estas fueron generales y no analizaron de manera detallada y concreta las supuestas deficiencias. La Administración se limitó a anexar a los actos unas tablas ininteligibles en Excel, con múltiples columnas y filas que no daban una visión clara del origen de los montos de las glosas, impidiendo con ello el derecho de defensa de la sociedad.

La explicación sumaria en las actuaciones administrativas no podía entenderse superada con la inclusión de textos extensos, pues era necesario que se concretaran de manera particular cada una de las glosas, sin necesidad de acudir

¹⁶ Citó la sentencia C-633 de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo.



a búsquedas avanzadas, filtros de información o consolidación de datos¹⁷.

4. Improcedencia de las modificaciones introducidas a las PILA

Reiteró que suscribió un contrato con una empresa con el fin de suministrar personal de nacionalidad colombiana para ejecutar trabajos en el exterior, destacando que todos los trabajadores se encontraban bajo la modalidad de labor contratada y les eran reconocidos una serie de auxilios extralegales que no constituían salario por acuerdo entre las partes (artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo).

Insistió en que pronunciamientos del Ministerio del Trabajo señalaban que no tenía la obligación de pagar aportes a salud, riesgos laborales, caja de compensación, Sena e ICBF. Sin embargo, optó por afiliar y pagar las cotizaciones aunque no hubiera lugar a ello.

Reprodujo los argumentos de la demanda relacionados a que la conducta de mora se generó porque la empresa no reportó en la PILA la novedad de retiro de varios trabajadores. Tampoco se presentó inexactitud, porque el pago de los aportes se hizo de conformidad con las normas que regulan la materia y el límite del 40% de la Ley 1393 de 2010 no era aplicable a los contratos firmados antes de su entrada en vigencia.

5. Indebida valoración probatoria

Reafirmó que el requerimiento para declarar y la liquidación oficial estaban viciados de nulidad debido a que no valoraron las pruebas allegadas, desconociendo los artículos 742 y siguientes del Estatuto Tributario.

La **demandada** en su recurso expuso lo siguiente¹⁸:

Alegó la imposibilidad de cumplir con el restablecimiento del derecho ordenado en la sentencia de primera instancia, debido a que si bien en el proceso de fiscalización tomó y clasificó como pagos no salariales los conceptos de auxilio de vivienda, alimentación y movilización, solo los incluyó como IBC en los períodos para los cuales ya estaba vigente la Ley 1393 de 2010, es decir, con posterioridad al mes de julio de 2010 y solo en los casos en los que los pagos superaron el tope del 40% del total devengado. A manera de ejemplo relacionó el caso de un trabajador.

Alegatos de conclusión

La **demandante** (índice 20 de Samai) reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** (índice 21 de Samai) insistió en la imposibilidad de dar cumplimiento al restablecimiento del derecho ordenado.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

¹⁷ Sobre el asunto invocó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 3 de marzo de 2011, exp.17828, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_C03_27 RECURSO DE APELACIÓN ADHESIVA (.pdf) NroActua 2"



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación presentados por las partes contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. RDO 074 del 27 de enero de 2015, mediante la cual la UGPP determinó a cargo de la actora ajustes por las conductas de mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes de los períodos de enero de 2008 a febrero de 2012.

De conformidad con los cargos de apelación propuestos la Sala resolverá primero lo atinente a la falta de competencia temporal de la UGPP, en caso de no prosperar, deberá analizarse: *i)* la falta de motivación de la liquidación oficial; *ii)* la improcedencia de los ajustes determinados; *iii)* la indebida valoración probatoria y *iv)* la inclusión en el IBC de pagos no salariales.

Falta de competencia temporal de la UGPP. Firmeza de las declaraciones

La actora señala que antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 el término con que contaba la UGPP para ejercer sus facultades de fiscalización era de 2 años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar o el pago de la obligación. En consecuencia, las autoliquidaciones por los períodos aquí discutidos estaban en firme debido a que el requerimiento para declarar y/o corregir fue notificado por la Administración por fuera del término legal para ello.

Para resolver, se debe precisar que esta Sala ya se pronunció sobre este asunto¹⁹, por lo que aplicará en lo pertinente, el criterio de decisión judicial adoptado sobre el particular. En dichas providencias se analizaron los fundamentos procedimentales para la determinación oficial de las contribuciones parafiscales administradas por la UGPP, en concreto, si el término para la revisión de las autoliquidaciones previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, era aplicable a los denuncios presentados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Al efecto, se dijo que las leyes procesales que regulan las formas para reclamar derechos se encuentran cubiertas por el principio de irretroactividad de las normas generales, de manera que solo deben aplicarse hacia el futuro, pero los términos que hubieren comenzado a correr y las actuaciones y diligencias iniciadas, se deben regir por la norma vigente al tiempo de su iniciación. Así fue como lo dispuso el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso en los siguientes términos:

“ARTICULO 40. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.

Sin embargo, los recursos interpuestos, la práctica de pruebas decretadas, las audiencias convocadas, las diligencias iniciadas, los términos que hubieren comenzado a correr, los incidentes en curso y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes cuando se interpusieron los recursos, se decretaron las pruebas, se iniciaron las audiencias o diligencias, empezaron a correr los términos, se promovieron los incidentes o comenzaron a surtir las notificaciones.

¹⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 24 de octubre de 2019, exp.23599, y del 30 de octubre de 2019, exp.23817, ambas con ponencia del consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 30 de julio de 2020, exp.24179, C.P. Milton Chaves García; 1 de julio de 2021, exp.25176, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; 19 de agosto de 2021, exp.25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; 15 de octubre de 2021, exp.23623, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 28 de octubre de 2021 y 10 de marzo de 2022, exps.25213 y 25199 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

La competencia para tramitar el proceso se regirá por la legislación vigente en el momento de formulación de la demanda con que se promueva, salvo que la ley elimine dicha autoridad.”

Por lo anterior, la Sala fijó su criterio en el sentido que *“aunque las actuaciones tendientes a la determinación oficial hubiesen iniciado bajo la Ley 1607 de 2012, el término de caducidad que debe observar la autoridad para iniciar el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, es el previsto en el artículo 714 del ET si la declaración, o la última corrección, se presentó con anterioridad al 26 de diciembre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012, la cual dispuso un nuevo término que alcanza tanto a las situaciones de omisión de la afiliación, como a las de inexactitud en la autoliquidación o las infracciones que corresponda”²⁰.*

En dichos precedentes también se tuvo en cuenta que la Ley 1151 de 2007, en su artículo 156, dispuso, entre las funciones de la UGPP, la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Además, de conformidad con la jurisprudencia constitucional, dichos recursos parafiscales, tenían naturaleza tributaria y, por ende, estaban sujetos a los principios que aplican en esta materia. Esto se refuerza con la sentencia C-577 de 1995 en la que se manifestó que:

“según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud”.

Al respecto cabe reiterar la postura de la Sección en los siguientes términos:

“Acorde con la jurisprudencia constitucional los recursos parafiscales que fueron denominados en el artículo 150-12 de la Constitución Política «contribuciones parafiscales», tienen naturaleza tributaria y se encuentran sujetos a los principios que aplican a los tributos (Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez). Dentro de ese contexto aparece el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 que estableció dentro de las funciones de la UGPP la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social. A tal efecto, es importante advertir que en el artículo referido no se previó el término dentro del cual la autoridad podría iniciar esas actuaciones, aunque en el penúltimo inciso se previó que «los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI».

En ese orden, resulta aplicable el artículo 703 del Estatuto Tributario, el cual, señala que el requerimiento especial es el acto previo al acto administrativo de liquidación oficial cuando existe un denuncia privado, y debe contener todos los puntos que la administración propone modificar con explicación de las razones en que se sustenta. Así mismo, la competencia de la UGPP hasta antes de la Ley 1607 de 2012 estaba sometida al artículo 714 del E.T., por ser una norma de carácter procedimental como lo reiteró recientemente esta Sala en sentencia del 01 de julio de 2021 (exp.25176, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), a la que alcanza la disposición de remisión contenida en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Según el artículo 714 del ET la declaración tributaria queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento y, si la declaración inicial se presentó en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de la presentación de la misma. (Sentencia del 30 de julio de 2020 exp.24179, CP. Milton Chaves García, sentencia del 24 de octubre de 2019, exp.23599, C.P: Jorge Octavio

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de agosto de 2021, exp.25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



Ramírez, reiterada en Sentencia del 30 de octubre del 2019, exp.23817, C.P: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)²¹.

Del anterior recuento, es claro el criterio de la Sala según el cual resulta aplicable a las planillas de autoliquidación de las contribuciones al Sistema de la Seguridad Social y Parafiscales el artículo 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando éstas hayan sido presentadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Así, en virtud de la norma tributaria, la declaración quedaba en firme, para la época de los hechos, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar no se notificaba requerimiento, y en caso de presentación extemporánea, esos 2 años computaban a partir de la fecha de presentación de la planilla.

A partir de lo anterior, se advierte que el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. 708 del 26 de agosto de 2014, se notificó el 8 de septiembre del mismo año²², momento para el cual ya había operado la firmeza del último período fiscalizado en la liquidación oficial, esto es, febrero de 2012²³. Lo anterior por cuanto a esa fecha ya habían transcurrido más de los dos años que prescribe el mencionado artículo 714 del Estatuto Tributario.

Igualmente, se observa que, la Sala ha señalado que, si bien el derecho a la pensión y a reclamar la reliquidación de la misma no prescribe, *“esa imprescriptibilidad se predica de la pensión, no de las prestaciones periódicas o mesadas no reclamadas en los plazos legales”*.²⁴

De conformidad con lo anterior, prospera el presente cargo de apelación, razón por la cual deberá revocarse la sentencia de primera instancia, para en su lugar, ordenar la nulidad del acto acusado y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de los períodos fiscalizados en la liquidación oficial demandada correspondientes a enero de 2008 a febrero de 2012. Por esta misma razón la Sala se abstendrá de analizar los demás asuntos planteados por las partes.

Finalmente, no habrá **condena en costas** en esta instancia, en razón a que no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, del 22 de marzo de 2019. En su lugar se dispone:

²¹ Ibidem

²² Dicha información consta en el cd de antecedentes administrativos/20140901- Req RAD 20146200058254 Guía RN237484885CO.pdf.

²³ De conformidad con la información de PILA que reposa en los antecedentes administrativos, se tiene que los pagos por aportes del mes de febrero de 2012 ocurrieron entre el 13 y 16 de marzo de 2012 mediante las PILA Nros. 8414045590, 8414045622 y 8414071053. Al respecto ver cd antecedentes administrativos/DIGITAL EXP 2212/2212 SERVICIOS ESPECIALES GAMA S.A. – SERVICIO GAMA S.A./LIQUIDACIÓN OFICIAL/3. Pila/Pil 800189864_24-12-2014.xlsx

²⁴ Sentencia del 30 de septiembre de 2021, exp.25313, C.P. Milton Chaves García.



“PRIMERO: Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial No. RDO 074 de 27 de enero de 2015, por medio de la cual la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP determinó a cargo de la sociedad Servicios Especiales Gama S.A ajustes por mora e inexactitud en el pago de los aportes por periodos desde el 1 de enero de 2008 al 29 de febrero de 2012”.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, declárese la firmeza de las autoliquidaciones presentadas por la demandante por los períodos de enero de 2008 a febrero de 2012.”

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRON