



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00918-01 (26388)
Demandante: SKYONE S.A.S.
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Aportes parafiscales, periodos octubre de 2011 a febrero de 2013. Bono de productividad. Desalarización. Oportunidad probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive del fallo dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial RDO 709 del 16 de junio de 2014 y la Resolución RDC 493 del 21 de noviembre de 2014 que resolvió el recurso de reconsideración; por medio de las cuales se profirió liquidación por mora e inexactitud en los pagos al Sistema de Protección Social por los periodos de octubre de 2011 a febrero de 2013 a la sociedad SKYONE SAS, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento: - **SE ORDENA** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL –UGPP modificar el IBC de los aportes a Seguridad Social y Parafiscales de los trabajadores que devengaron el concepto “bono de productividad” o “bonificación de productividad”; teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa, en lo que respecta a actualizar el IBC sin incluir el rubro como salarial sino que debe ser tenido como desalarizado, para lo cual aplicará, en los casos que corresponda, el límite del 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

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

(...).”



ANTECEDENTES

La UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 224 del 28 de marzo de 2014, en el que propuso determinar una deuda a cargo de SKYONE S.A.S. por \$226.052.400 por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes parafiscales por los periodos entre octubre de 2011 y febrero de 2013.

Previa respuesta al requerimiento, el 16 de junio de 2014, la UGPP expidió la Liquidación Oficial Nro. RDO 709, en los mismos términos del requerimiento.

El 29 de julio de 2014, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial en mención.

Por Resolución RDC 493 del 21 de noviembre de 2014, la UGPP resolvió el recurso y modificó el acto de liquidación en el sentido de acoger parcialmente los argumentos de la sociedad. En consecuencia, los ajustes determinados en la liquidación por cuantía de \$226.052.400, disminuyeron en la suma de \$3.091.400, persistiendo así una cuantía de \$222.961.000.

DEMANDA

SKYONE S.A.S. en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Declarar nula la resolución Resolución (sic) RDO 709 del día 16 del mes de junio de 2014 expedida por la Subdirectora de determinación de obligaciones de la UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, mediante el cual se profiere Liquidación Oficial a SKYONE SAS, identificado con C.C. y/o NIT 900.141.144, por omisión en la afiliación, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos octubre a diciembre de 2011, enero a diciembre de 2012 y enero a febrero de 2013, dentro del Expediente No. 3622, así como la Resolución RDC 493 del 21 de noviembre de 2014, por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución RDO 709 del día 16 de junio de 2014, a través del cual se confirmó la decisión de la UGPP y se resolvió desfavorablemente el recurso interpuesto por SKYONE S.A.S.

SEGUNDA: Que como consecuencia de lo anterior, se finalice y archive definitivamente cualquier actuación administrativa en contra de SKYONE S.A.S relacionada con la investigación contenida dentro del Expediente No. 3622.

TERCERO: (sic) Que, de manera subsidiaria, y en atención a los fundamentos expuestos en la presente demanda se modifiquen las resoluciones objeto de nulidad para que en lo pertinente se ajusten a las normas legales vigentes. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término de (sic) establecido por el señor juez”.

La actora invocó como normas violadas los artículos 116, 121 de la Constitución Política; 108 del Estatuto Tributario; 138 y 159 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 17 de la Ley 344 de 1996; 2 de la Ley 153 de 1887; 1 y 2 del Código Procesal del Trabajo y de la Seguridad Social.

El concepto de la violación se sintetiza así:



Falta de competencia fiscalizadora de la UGPP.

Señaló que la UGPP trasgredió los límites de su competencia al declarar que un pago es de carácter salarial, pues no cuenta con facultades jurisdiccionales para declarar la existencia de derechos y obligaciones laborales, debido a que la función de la Administración se circunscribe a verificar la exactitud y consistencia de la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes.

Inclusión en el IBC de bonificaciones que no constituyen salario.

Los pagos que reconoció la sociedad SKYONE S.A.S. a sus empleados por concepto de “bonos de productividad” no debieron ser incluidos en el IBC porque estos rubros no constituyen salario según lo pactado en los contratos de trabajo. Además, este pago fue otorgado por mera liberalidad del empleador y no está dirigido a remunerar de manera directa los servicios prestados por los trabajadores.

IBC de los trabajadores con contrato de prestación de servicios.

La UGPP no tuvo en cuenta que, para el momento de la fiscalización, algunos trabajadores de la compañía no se encontraban con contrato laboral vigente o tenían contrato de prestación de servicios y, en ese sentido, la sociedad no estaba en la obligación de pagar los aportes parafiscales por esas personas.

Falsa motivación de los actos demandados.

Dijo que en los actos administrativos demandados no se expresaron con claridad y precisión las razones por las cuales la Administración liquidó un pago mayor. A su vez, la entidad no valoró en debida forma las pruebas allegadas y al reliquidar incurrió en errores de cálculo que generaron un monto superior al que realmente correspondía. En consecuencia, se vulneró el derecho al debido proceso de la sociedad SKYONE S.A.S.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Competencia de la UGPP.

De acuerdo con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, la UGPP es competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales respecto de los omisos e inexactos. De manera que, la Unidad se encontraba en la obligación de establecer con autonomía e independencia si los rubros pagados por lo sociedad SKYONE a los trabajadores constituyen o no salario y, por consiguiente, verificar el cumplimiento de las obligaciones parafiscales frente al Sistema de la Protección Social.

Inclusión en el IBC de los bonos de productividad.

La demandante en la etapa administrativa no allegó pruebas y, por tanto, no logró demostrar la existencia expresa del pacto de exclusión salarial para los pagos por concepto de bonos de productividad. Además, esos rubros se pagaron de manera habitual y constituyen una forma de retribución del servicio e incentivo por el



cumplimiento de metas. Por lo tanto, la UGPP determinó como salariales los pagos por este concepto y, en consecuencia, que hacen parte del IBC.

IBC de los trabajadores con contrato de prestación de servicios.

La sociedad no informó ni allegó pruebas que demostraran que algunos de los trabajadores se encontraban bajo contrato de prestación de servicios o que ya no prestaban los servicios en la compañía. Contrario a lo anterior, con lo reportado en la PILA quedó evidenciado que los empleados se encontraban en la planilla de nómina.

Motivación de los actos demandados.

Los actos administrativos expedidos por la UGPP fueron motivados en debida forma, toda vez que en las páginas de la liquidación oficial se hizo un recuento del material probatorio y con base en esas pruebas se dio respuesta a todos y cada uno de los planteamientos formulados por la aportante en su respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir y frente a las pruebas suministradas. Además, en el archivo excel denominado SQL se encuentran explicados y detallados contablemente los valores y ajustes determinados por la entidad para cada trabajador y en cada subsistema.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Competencia de la UGPP para definir factores salariales.

La Unidad contaba con la facultad para valorar las pruebas allegadas por el aportante como lo son los contratos laborales, con el fin de determinar el carácter salarial o no de los pagos realizados y, por consiguiente, establecer si estos hacen parte del ingreso base de cotización, sin que ello implique la usurpación de competencias exclusivas o propias de los jueces laborales.

Inclusión en el IBL de pagos no constitutivos de salario.

La demandada debió reconocer la existencia del pacto de desalarización que se acordó entre la compañía y los trabajadores en relación con los bonos de productividad, pues este se encuentra soportado en los contratos laborales. Prueba que justifica la no inclusión de la bonificación en el IBC al momento de liquidar los aportes en la PILA.

Las diferencias entre el cálculo del IBC realizado en la demanda y el de la UGPP tienen como punto de inflexión el tratamiento salarial que la Unidad le dio de forma errónea a los bonos de productividad. En consecuencia, los actos administrativos demandados incurrieron en falsa motivación y, por tanto, procede la exclusión de ese pago en la liquidación realizada por la entidad.

IBC de los trabajadores con contrato de prestación de servicios.

La demandante no demostró que los trabajadores estuvieran con contrato de prestación de servicios o que no estuvieran vinculados con contrato laboral para los periodos objeto de fiscalización. Por ejemplo, en uno de los casos mencionados en la sentencia, la misma empleadora fue quien incluyó a la trabajadora en nómina de



empleados como vinculada con un contrato a término indefinido en el mes de febrero de 2013 (periodo del ajuste), a pesar de haber suscrito un contrato de prestación de servicios con la misma en agosto de 2012.

Motivación de los actos demandados.

Los actos administrativos demandados están debidamente motivados, pues señalan de forma clara y precisa los ajustes efectuados y las razones por las cuales se incurrió en mora e inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos:

Sostuvo que durante la actuación administrativa la sociedad demandante no aportó prueba de pactos de desalarización de los bonos de productividad que pagó a sus trabajadores, razón por la que la UGPP mantuvo los ajustes al considerar dicha bonificación como salarial.

Indicó que en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir y en el recurso de reconsideración la actora se pronunció respecto a la inclusión del pago del bono de productividad en el IBC, sin embargo, no allegó pruebas en sede administrativa de los contratos de trabajo, otrosíes o cualquier otro documento que acreditara el pacto de desalarización.

Afirmó que el *a quo* incurrió en un error al señalar que la UGPP ante la prueba de la desalarización no podía desconocer su contenido y debía respetar el principio de *pacta sunt servanda* entre los vinculados contractualmente, pues la Unidad no tuvo conocimiento de esta prueba, ya que no fue aportada durante el proceso de fiscalización a pesar de que la sociedad demandante tuvo la oportunidad para allegarla.

El *a quo* se equivocó al señalar que *“se ordenará en la parte resolutive de esta providencia su exclusión de la liquidación realizada por la UGPP, lo cual deberá verse reflejado en una nueva liquidación de aportes que la Unidad realizará por el total de los trabajadores que la percibieron y que, como en el ejemplo anotado en este acápite, tienen la cláusula de desalarización pre transcrita que debe interpretarse en los términos aquí expuestos, esto es, incluyendo en ella la bonificación por productividad como desalarizada y, por ende, solo la tendrá en cuenta para el cálculo porcentual del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, cuyos excedentes sí serán base para el cálculo de la totalidad de los aportes al sistema”*, porque la decisión adoptada por la UGPP se deriva de las pruebas oportunamente aportadas al proceso administrativo.

Finalmente, dijo que no hay que perder de vista que la aportante contó con los momentos procesales para allegar los soportes y documentación que respaldara la desalarización, razón por la que las pruebas que pretende hacer valer en etapa judicial no pueden ser tenidas en cuenta por el juez, por cuanto sería avalar la falta de actividad probatoria de la entidad demandante. En consecuencia, los actos administrativos demandados se encuentran investidos de legalidad y expedidos conforme a derecho y no se pueden tachar con falsa motivación, teniendo como válidas pruebas aportadas durante el proceso judicial y no durante el proceso administrativo.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la UGPP en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte, el **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si los contratos de trabajo aportados por la sociedad demandante en sede judicial son susceptibles de ser valorados para determinar la desalarización de los pagos realizados a los trabajadores por concepto de bono de productividad. Y así, establecer si constituyen o no salario y, por lo mismo, si hacen parte del IBC.

Pagos por concepto de bonos de productividad.

La demandada manifestó que calificó como salarial el bono de productividad que fue reconocido por la sociedad demandante a sus empleados, ya que en sede administrativa no allegó las pruebas que demostraran que ese pago fue pactado entre las partes como “*desalarizado*”. Así mismo, dijo que no pueden tenerse en cuenta las pruebas que pretende hacer valer la actora en etapa judicial, por cuanto la decisión adoptada por la UGPP se deriva de las pruebas oportunamente aportadas al proceso administrativo.

Es de resaltar que no todo lo recibido por el trabajador hace parte del ingreso base de cotización para los aportes al sistema de la protección social, pues solo lo que constituye salario y que tiene esa naturaleza según el artículo 127 del CST, integrará el IBC, mientras lo que no tiene ese carácter en los términos del artículo 128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021¹, en la que se consideró que:

“Teniendo en cuenta las anteriores disposiciones, es necesario precisar aquellos factores constitutivos de salario, según los términos del CST y los que no lo son y, que, por tanto, no hacen parte del IBC de aportes.

Según el artículo 127 del CST, constituye salario [...]

El texto original del artículo 128 del CST señalaba los siguientes pagos hechos al trabajador como no constitutivos de salario [...]

*Los anteriores pagos **no son ingreso base de cotización** de aportes porque, en esencia, no son salario, de acuerdo con las normas laborales, pues no retribuyen el trabajo del empleado”.*

En la regla número 2 de la sentencia de unificación² se estableció que “*en virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores*

¹ Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.

² Sentencia del 9 de diciembre de 2021, Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social” y se enfatizó que la consecuencia del referido acuerdo es que “para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización”. En ese sentido, se permite que factores que son salario y que regularmente integrarían la base gravable, puedan excluirse de la misma, sin que cambie su naturaleza.

Sobre la carga de la prueba en materia de aportes al sistema de la protección social y la connotación salarial o no de los pagos, en la aludida sentencia de unificación se estableció en la regla número 5 que *“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, 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”.*

En esa medida, para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda exceptuar de la base de liquidación de estos aportes, los pagos expresamente excluidos por las partes como factor salarial, debe probar que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no constituyen salario y, por ende, no hacen parte del Ingreso Base de Cotización - IBC.

En este caso, es un hecho aceptado por las partes que en sede administrativa la sociedad SKYONE S.A.S. no allegó las pruebas necesarias para demostrar el pacto de desalarización del bono de productividad. Sin embargo, durante el trámite del proceso judicial fueron presentados los contratos en los que se pactó expresamente entre las partes que ese rubro no constituye salario y, por ende, no hace parte del Ingreso Base de Cotización.

En efecto, en el expediente obran copias de los contratos en los que se encuentra una cláusula, así³:

*“PARÁGRAFO PRIMERO: INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO: De conformidad con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 y el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, las partes firmantes han acordado que el **TRABAJADOR** recibirá unos auxilios de carácter extralegal, otorgados por mera liberalidad de **EL EMPLEADOR**, según el presente acuerdo expreso y escrito, y sobre los cuales **EL TRABAJADOR** y **EL EMPLEADOR** reconocen y aceptan de manera expresa, así como de manera totalmente libre y voluntaria no ser constitutivos de salario. Dichos auxilios serán los siguientes: (...) b) un bono de productividad (ver anexo 1), que podrán ser entregados a través de bonos sodexho.”*

Del contenido de los contratos se puede evidenciar que el bono de productividad fue pactado expresamente como un pago desalarizado. En esa medida, ese pago a los trabajadores al ser desalarizado, no hace parte del IBC para efectos de la liquidación de aportes parafiscales.

No obstante lo anterior, la inconformidad manifestada por la apelante se refiere a que no pueden ser valorados los contratos allegados en sede judicial para determinar la desalarización del bono de productividad, debido a que no fueron presentadas esas

³ Antecedentes administrativos – Folios 118, 130, 146, 164, 176, 194, 209, 223, 258, 273, 287, 332, 375, 410, 426,



pruebas en el proceso administrativo, por lo que la Unidad no tuvo la oportunidad de conocerlas y verificarlas para la expedición del acto demandado, de ahí que, ante la alegada falencia probatoria, los ajustes por inexactitud resultan procedentes.

Al respecto, en la sentencia del 21 de septiembre de 2023⁴, la Sala reiteró el criterio expuesto en relación con la oportunidad de aportar pruebas en el proceso judicial que no hayan sido presentadas en sede administrativa. En esa providencia se señaló que conforme a la libertad probatoria de que trata el artículo 167 del CGP, *“en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el administrado puede desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado con nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa, pues legalmente no existe impedimento alguno para que se aprecien pruebas diferentes a las valoradas por la Administración, siempre que se alleguen en las oportunidades previstas en el artículo 212 del CPACA”*.

Como los contratos fueron allegados con la interposición de la demanda, es decir, en uno de los momentos procesales permitidos legalmente para aportar pruebas durante el proceso judicial, al juez no le está prohibido ejercer la valoración probatoria que aquellas ameriten con el objeto de desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados.

En esas condiciones, es claro para la Sala que no le asiste razón a la UGPP al afirmar que los contratos en los que se acredita la exclusión salarial aportados en instancia judicial no permiten cuestionar la legalidad de los actos acusados bajo el único argumento de que no se allegaron en sede administrativa.

En consecuencia, el cargo apelado por la entidad demandada no está llamado a prosperar y procede la Sala a confirmar la sentencia apelada.

Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁵, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en esta instancia.

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. CONFIRMAR** la sentencia apelada,
- 2. Sin condena en costas** en esta instancia.

⁴ Exp. 27628, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver las sentencia que se reiteran: Sentencias del 6 de agosto de 2015, exp. 20130, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 4 de octubre de 2018, exp. 19778; del 25 de julio de 2019, exp. 21683; del 14 de julio de 2022, exp. 25300; del 3 de noviembre de 2022, exp. 26416, del 7 de diciembre de 2022, exp. 26548, y del 3 de agosto de 2023, exp. 26715, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



3. RECONOCER personería para actuar a Rafael Eduardo Piedrahita Ochoa como apoderado de la parte demandada en los términos del poder conferido en el memorial allegado al proceso.

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)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>