



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00033-02 (26892)
Demandante: Bancamía S.A.
Demandado: UGPP

Temas: Aportes. Sistema de Protección Social (SPS). Motivación del acto definitivo. Base gravable. Anticipos. Vacaciones. Salario.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (índice 2¹):

Primero: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones nros. RDC 435, del 09 de octubre de 2014 y RDO 544, del 31 de marzo de 2014, proferidas por la UGPP.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la UGPP liquidar las glosas relacionadas con los ajustes por inexactitud realizados a los trabajadores que devengaron salario integral, para los periodos enero a diciembre de 2012, efectuando el cálculo sobre el 70% del salario, en los términos reseñados en la motiva de la presente providencia.

Tercero: Negar las demás pretensiones.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial nro. RDO 544, del 31 de marzo de 2014 (ff. 1896 a 1925), la demandada modificó las autoliquidaciones de aportes al SPS (Sistema de Protección Social) presentadas por la actora para todos los periodos de 2012; decisión que modificó la Resolución nro. RDC 435, del 09 de octubre de 2014 (ff. 1984 a 2007), que disminuyó el monto de los aportes liquidados oficialmente.

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

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai. Las demás menciones a índices aluden a la misma fuente.

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2834 y 2835):

Primera: Que se declaren nulas las Resoluciones nros. RDC 435, del 9 de octubre de 2014 y RDO 544, del 31 de marzo de 2014.

Segunda: Que se declare que la sociedad demandante, aún antes de la expedición de los actos administrativos previamente citados, se encontraba a paz y salvo con el Sistema Integral de Seguridad Social y Parafiscales por haber realizado todos los aportes de sus trabajadores, sobre un IBC que tuvo en cuenta el valor devengado por cada trabajador y con base en los lineamientos legales por los periodos del 01 de enero a 31 de diciembre de 2012.

Tercera: Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la entidad demandada a la devolución de los montos pagados y que llegasen a pagar en el transcurso de este proceso por los periodos del 01 de enero a 31 de diciembre de 2012, derivado de los aportes al Sistema Integral de Seguridad Social y Parafiscales a cada una de las entidades que lo integran y los intereses moratorios, en cumplimiento de las resoluciones demandadas, debidamente actualizados, cumplimiento de las resoluciones demandadas, debidamente actualizados, teniendo en cuenta la fecha en que se realizó el correspondiente pago y la fecha en que la condena se haga efectiva, con sus respectivos intereses y que se indemnice todo otro daño que se haya causado con ocasión de la expedición y vigencia de los actos demandados, si a ello hay lugar.

Cuarta: Que se condene en costas a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución; 147.3 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto Ley 2663 de 1950); 683 y 684 del ET (Estatuto Tributario); 18 de la Ley 50 de 1990; 17 y 28 de la Ley 100 de 1993; 49 de la Ley 789 de 2002; 156.2 de la Ley 1151 de 2007; 1.10 del Decreto Ley 169 de 2008; 42, 137 y 138 del CPACA; 70 del Decreto 806 de 1998, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2838 a 2858):

Sostuvo que su contraparte incumplió el deber constitucional y legal de motivar los actos acusados, al omitir explicar la forma en la que determinó la obligación tributaria a su cargo, lo que le impidió ejercer en debida forma sus derechos de defensa y de contradicción, puesto que presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial a partir de hipótesis, ya que no tenía claridad del sustento de la decisión que estaba contravirtiendo. Sobre el fondo, planteó que la demandada erró al considerar que las contribuciones de los empleados que devengaron salario integral debían determinarse dividiendo esa remuneración entre 1.3, dado que, conforme al artículo 49 de la Ley 789 de 2002, hacía base de esos aportes el 70% del salario integral, al margen de que el resultado fuera inferior a 10 SMLMV. Por otra parte, se opuso a que el anticipo de las vacaciones se añadiera a la base gravable de los aportes del periodo en el que hizo el pago, por cuanto el derecho a percibirlo se causaba en el mes del disfrute de las mismas. Agregó que la base gravable especial del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, debía aplicarse a los días del descanso remunerado. Asimismo, sostuvo que los pagos anticipados del salario hacían base de los aportes del mes en el que se causaba el derecho a percibir la remuneración (*i.e.* con la prestación efectiva del servicio), de manera que era improcedente adicionarlos al IBC (ingreso base de cotización) del periodo en el que se hacía el anticipo. Identificó algunos trabajadores respecto de los cuales, en su criterio, se desconoció la novedad de retiro. Por último, se opuso a que se añadieran al IBC de los aportes rubros que fueron considerados en la autoliquidación de los mismos.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 2948 a 2963), para lo cual expuso que al resolver el recurso de reconsideración determinó los aportes de los

trabajadores que devengaron salario integral con base en el 70% de la remuneración, sin perjuicio de la base gravable mínima que equivalía a 10 SMLMV y de los pagos extrasalariales que excedían del límite dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Defendió los ajustes por los anticipos de las vacaciones, por cuanto estaban gravados con los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF según lo reglado por el artículo 17 de la Ley 21 de 1982. Asimismo, defendió las glosas a los aportes a salud y pensiones de esos periodos porque la actora desconoció lo previsto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998. Sostuvo que la demandante no probó los anticipos del salario ni los aportes que alegó, de manera que eran procedentes los ajustes, los cuales fueron sustentados en la información reportada en las nóminas que ella misma aportó. Adujo que tuvo en cuenta las novedades de retiro, pero ajustó los aportes en los casos que los trabajadores recibieron pagos gravados superior a los reportados en las autoliquidaciones. Por último, señaló que una de las trabajadoras identificadas en la demanda no tuvo ajustes en las contribuciones al SPS y, respecto de los demás, la demandante no probó los pagos que supuestamente habrían sido gravados por segunda vez con los actos demandados.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas (índice 2). Ordenó a la demandada liquidar los aportes de los empleados que devengaron salario integral tomando como base el 70% de la remuneración, al margen de que la base gravable resultara inferior a 10 SMLMV. Por otra parte, consideró que la demandante omitió probar que los rubros que añadió la autoridad tributaria a la base gravable eran pagos anticipados (*i.e.* de las vacaciones y del salario). Por ende, avaló las glosas que se sustentaron en la información allegada por ella misma. Además, juzgó que la demandada tuvo en cuenta la novedad de retiro, para lo cual aclaró que respecto de una empleada los ajustes se originaron porque se desconoció la base gravable relativa a la remuneración integral, para otra trabajadora fue la aportante quien hizo las contribuciones sin considerar el salario diario devengado, y para los demás empleados se abstuvo de hacer verificaciones toda vez que la actora omitió aportar las pruebas sobre la terminación de la relación laboral. Por último, avaló los ajustes en los casos que la demandante no probó los motivos por los cuales reportó días laborados inferiores a 30 días, pues juzgó procedente que la demandada los calificara como días de licencias remuneradas y, con base en ello, liquidara las contribuciones correspondientes.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 2), para lo cual insistió en que su contraparte violó sus derechos de defensa y contradicción, porque se limitó a señalar las normas que regulan el hecho generador de las contribuciones al SPS, sin motivar las glosas a las autoliquidaciones, impidiéndole conocer la forma en que fue determinada la obligación tributaria a su cargo. Agregó que el deber de motivar los actos administrativos no se cumplió con los documentos digitales anexos a los actos demandados, puesto que estos tampoco daban cuenta de los cálculos que realizó la demandada a efectos de modificar las declaraciones de los aportes. De otra parte, reiteró que su contraparte erró al añadir a la base gravable el pago anticipado de las vacaciones. Explicó que como remuneró el descanso en el periodo anterior al de su inicio, el pago en cuestión no hacía base de los aportes de ese periodo, sino que debía considerarse para determinar las contribuciones del mes en que el empleado disfrutaba de las vacaciones. Agregó que, conforme al artículo 70 del Decreto 806 de 1998, la base especial de los aportes a salud y pensiones se aplica de forma proporcional a los días de descanso. Por último, censuró que el tribunal no se pronunciara sobre la improcedencia de gravar con las contribuciones

los anticipos del salario, e insistió en que esos pagos anticipados hicieron base de las contribuciones del mes en el que se prestó el servicio que les dio derecho a los empleados a obtener el pago. Prescindió de los demás cargos expuestos en la demanda.

Pronunciamientos sobre el recurso de apelación

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones sin dictar condena en costas. Por lo tanto, se establecerá si se violaron los derechos de defensa y contradicción de la actora por la supuesta falta de motivación de los actos acusados. De no ser así, se analizará si era improcedente añadir a la base gravable de los aportes los anticipos de las vacaciones y del salario, en la medida en que eran rubros gravados en los periodos en que se causaba el derecho a percibir el respectivo pago.

2- Sobre la primera cuestión planteada, la apelante única plantea que su contraparte violó sus derechos de defensa y de contradicción porque, en los actos demandados, se limitó a describir el hecho generador de los aportes al SPS, sin motivar las glosas a las autoliquidaciones, impidiéndole conocer la forma en que se determinó la deuda tributaria a su cargo y obligándola a oponerse a la liquidación oficial basándose en hipótesis sobre el que sería el sustento de dicha decisión. En esos términos, la Sala decidirá si la demandada transgredió las garantías constitucionales y legales que rigen el deber de motivación de las actuaciones administrativas.

2.1- Para atender esa cuestión, la Sala precisa que la motivación –como presupuesto de validez de los actos administrativos– se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la autoridad para adoptar una decisión, la cual debe ser clara, puntual y suficiente². En criterio de esta Sección³, la indebida motivación de los actos constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa en tanto impida al interesado controvertir las razones y decisiones de las autoridades. En línea con ese razonamiento, el artículo 712 del ET (aplicable por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007) exige que las liquidaciones oficiales contengan la *«explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración»*. Al interpretar el contenido normativo de esa disposición en relación con los actos de determinación oficial proferidos por la demandada, la Sala ha precisado que aquellos deben indicar con claridad el tipo de incumplimiento, periodo, trabajador, días trabajados, pagos que integran la base, pagos que se excluyen de la base, total remunerado, determinación del IBC y del monto del aporte⁴, aspectos que bien pueden esbozarse mediante archivos informáticos de hojas de cálculo anexos a los actos de liquidación oficial, siempre que en ellos se detalle *«la forma en que se determina el ajuste de aportes en cada uno de los subsistemas»*⁵.

² Sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 21702, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

³ Sentencias del 21 de julio de 2019 (exp. 21026, CP: Julio Roberto Piza) y del 01 de agosto de 2019 (exp. 21826, CP: Jorge Octavio Ramírez).

⁴ Sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 24090, CP: Jorge Octavio Ramírez.

⁵ Sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal.

A la luz de esos razonamientos, la indebida motivación de los actos de determinación oficial de aportes al SPS conducirá a la nulidad de la decisión cuando para el aportante no sea posible controvertir –desde la respuesta al requerimiento para declarar o corregir y el recurso de reconsideración– las concretas modificaciones introducidas a sus declaraciones o la estimación oficial de sus obligaciones tributarias, en los casos en que estas no hayan sido autoliquidadas.

2.2- En los antecedentes administrativos de la actuación demandada consta que la Administración profirió Requerimiento para Declarar o Corregir nro. 739, del 31 de octubre de 2013, proponiendo modificar las autoliquidaciones de los aportes al SPS presentadas por la actora para todos los periodos de 2012. Ese acto preparatorio está integrado por dos documentos: uno físico y otro digital (este denominado «SQL»). El primero contiene una identificación de las normas que rigen los elementos de la obligación tributaria; aplicando ese marco jurídico, la identificación de los pagos registrados en la nómina de la demandante, una clasificación de pagos extra-salariales como salario (e.g. bonificación de desempeño) y una agrupación de «*conceptos equivalentes*» para nominarlos de forma uniforme en la actuación administrativa y, finalmente, las infracciones halladas y su cuantificación general (señaladamente, los ajustes por omisión, mora e inexactitud) (f. 2966). El segundo documento es más específico y detalla el contenido de cada una de las glosas propuestas por la Administración, identificando –para cada caso– los días laborados, las novedades que afectan la determinación de la contribución, los factores que integran el IBC conforme con la clasificación oficial, el cálculo de esa base, la determinación oficial del aporte, el monto de la contribución pagada por la aportante, y la diferencia entre ese monto y el establecido oficialmente (f. 2966).

Asimismo, la liquidación oficial demandada está integrada por un documento físico (ff. 1896 a 1925) y el «SQL» anexo (ff. 2966). En el documento físico la UGPP describió el marco normativo de las contribuciones al SPS, los incumplimientos que sustentaron el acto preparatorio y las objeciones que formuló la actora en contra de ese acto. A partir de lo anterior, ajustó las glosas por omisión tras constatar la calidad de aprendices de algunas personas. Por esa misma razón y por verificar todas las autoliquidaciones de los aportes al SPS del periodo discutido, eliminó parte de las glosas por mora. Frente a los ajustes por inexactitud, precisó que algunos acuerdos de desalarización entre la actora y sus empleados no abarcaban la «*bonificación de desempeño*» –la cual nominó «*bonos por productividad*»–, de manera que sería considerada como un pago salarial gravado con los aportes, salvo en los casos en que el acuerdo de exclusión salarial hizo referencia expresa a la misma; explicó que todos los pagos extra-salariales hacían base para el cálculo del límite de los pagos desalarizados previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010; señaló la forma de determinar la base gravable para los periodos en los que se presentaba alguna novedad (como vacaciones, incapacidades, permisos remunerados y no remunerados). Particularmente, para el caso de las vacaciones señaló que, con sustento en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, los aportes se causarían «*en su totalidad, esto es, por 30 días*», tomando como IBC el «*último salario base de cotización reportado con anterioridad a la fecha en la cual el trabajador hubiere iniciado el disfrute de las respectivas vacaciones*»; precisó que para algunos trabajadores era inaplicable la base gravable especial prevista para la remuneración integral, por cuanto se pactó un salario integral inferior a 13 SMLMV; finalmente, determinó el monto de los ajustes por omisión, mora e inexactitud que persistían, indicando que su estimación concreta estaba contenida en el documento informático «SQL», el cual tiene la misma estructura del anexo al acto preparatorio, por lo que expresa con claridad el contenido de cada una de las glosas adoptadas en forma definitiva por la demandada, brindando certeza sobre los elementos que integran la obligación tributaria liquidada. Lo anterior se evidencia en el

recurso de reconsideración interpuesto por la actora, en tanto que pudo oponerse a las glosas propuestas (f. 2966).

Finalmente, en la resolución del recurso de reconsideración se aceptaron parcialmente las objeciones de la actora (v.g. se excluyó la connotación salarial del bono de productividad y se reconoció que las vacaciones se sufragaron en el periodo anterior al de su disfrute), lo que dio lugar a la exclusión de los ajustes por omisión y a la disminución de las glosas por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al SPS (ff. 1984 a 2007), explicándose cada una de las modificaciones en el documento informático «SQL» anexo (f. 2966).

2.3- Por todo lo expuesto, para la Sala no se presentaron las deficiencias en la motivación alegadas por la demandante, toda vez que desde el acto preparatorio se identificaron los conceptos glosados, puntualizando que lo cuestionado era la determinación de la base gravable de los aportes (señaladamente, los pagos con connotación salarial, los límites a los pagos no salariales, la base gravable relativa al salario integral y a las novedades), junto a lo cual se enunciaron las razones que servían de fundamento a las modificaciones de las autoliquidaciones del *sub lite*, pudiendo la demandante oponerse a las mismas, con la respuesta al acto preparatorio y el recurso de reconsideración. No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, la apelante censura que su contraparte añadiera a la base gravable el pago anticipado de las vacaciones. Explica que remuneró el descanso en los periodos anteriores a los de su disfrute, pero que consideró ese pago para determinar las contribuciones del mes en que los empleados disfrutaban de las vacaciones. Además, precisa que el IBC especial de los aportes a salud y pensiones dispuesto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 se aplica para los días de descanso. Al respecto, la demandada defiende que eran procedentes las glosas porque la actora desconoció el IBC previsto en el artículo 70 *ibidem*. Agrega que el pago, aun anticipado, de las vacaciones estaba gravado con los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF, según lo reglado por el artículo 17 de la Ley 21 de 1982. En esos términos, la Sala definirá si era improcedente adicionar a la base gravable de los aportes los pagos anticipados de las vacaciones, considerando que hicieron base de las contribuciones del periodo en el que se dio el disfrute de estas.

3.1- En torno a las contribuciones a salud y pensiones de los periodos de vacaciones, el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 dispone que se efectúan sobre el IBC declarado en el mes anterior al inicio de la respectiva novedad; pero en los días del mes que el trabajador preste el servicio, los aportes se liquidan con la base gravable general⁶. Por su parte, el artículo 17 de la Ley 21 de 1982⁷ dispone que los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en esos periodos se liquidan con base en la nómina mensual de los empleadores, entendiendo por tal «la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales». De acuerdo con lo anterior, la remuneración de los días de descanso hace base de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF.

3.2- Ahora bien, sobre la causación de los aportes, esta Sección ha precisado que «les corresponde a los empleadores realizar los aportes sobre los pagos realizados a sus

⁶ Sentencias del 2 y 24 de octubre de 2019, exps. 24090 y 24085, CP: Jorge Octavio Ramírez y del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal

⁷ También aplicable a los aportes con destino al ICBF por disposición expresa del artículo 1 de la Ley 89 del 1988.

trabajadores y respecto del periodo en que esos pagos se realicen»⁸, de manera que la causación de las contribuciones al SPS está asociada al periodo en que se efectúan los pagos gravados. Sin embargo, la Sala ha admitido que se excluyan los ajustes a los aportes en aquellos casos en que los aportantes acreditan que un determinado rubro hizo base de las contribuciones del periodo en el que los empleados obtuvieron el derecho a percibir su pago (sentencia del 04 de agosto de 2022, exp. 24246, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), lo que resulta concordante con lo expuesto por la demandada que, al resolver el recurso de reconsideración, aceptó que había lugar a ajustar las glosas a las declaraciones revisadas, porque en la liquidación oficial *«tuvo en cuenta la fecha del pago asumiendo que para esa fecha entraban a disfrutar las vacaciones sin tener en cuenta que su disfrute es posterior»*, lo que conllevó a que en la primera etapa de la actuación administrativa *«se incluyó erróneamente dentro del IBC las sumas pagadas por concepto de vacaciones»* (ff. 1994).

En esa medida, le asiste razón a la apelante única al señalar que el pago anticipado de las vacaciones debería excluirse de la base gravable de los aportes, en los eventos en que esa novedad y su pago se tuvo en cuenta en el periodo en el que inició el disfrute del descanso. Por ende, procede la Sala a verificar los ajustes realizados por la demandada a los aportes de algunos de los empleados que se identificaron en la demanda, con el fin de establecer si, como lo alega la demandante, acreditó los aportes respecto de los pagos anticipados de las vacaciones en el periodo en el que los trabajadores disfrutaron del descanso.

3.3- Al respecto, están acreditados en el plenario los siguientes hechos relevantes (f. 2966):

(i) En relación con la trabajadora Giraldo Pérez L.N:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 3.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.614.000. Además, recibió la remuneración anticipada de nueve días de trabajo equivalente a \$484.200 y 21 días de descanso por la suma de \$1.574.503.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 2.º y 3.º de 2012 mediante las planillas nros. 15801233 y 16155265. En cuanto a la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes a salud y pensiones en la suma de \$3.441.000 y \$1.614.000, respectivamente. Además, se verifica que la novedad de vacaciones no fue reportada en el periodo 3.º de 2012 sino en el mes siguiente.

(c) En los actos demandados, la UGPP liquidó la base gravable de los aportes a salud, pensiones y riesgos laborales del periodo 3.º de 2012, tomando como base el IBC del mes anterior, *i.e.* la suma de \$3.441.000, como si en ese periodo la empleada hubiera disfrutado de 30 días de vacaciones.

(ii) En relación con la trabajadora Gutiérrez Jaramillo D.P:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 3.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.170.000. Además, recibió la remuneración anticipada de un día de trabajo del mes siguiente equivalente a \$39.000 y 21 días de descanso por la suma de \$897.000.

⁸ Sentencias del 25 de noviembre de 2021 y 09 de junio de 2022, exps. 24348 y 25573, CP: Julio Roberto Piza.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 2.º y 3.º de 2012 mediante las planillas nros. 15801233, y 16155265. En cuanto la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes a salud, pensiones y riesgos laborales en la suma de \$1.492.000 y \$1.170.000, respectivamente. Además, se verifica que la novedad de vacaciones no fue reportada en el periodo 3.º de 2012 sino en el mes siguiente.

(c) En los actos demandados, la UGPP liquidó la base gravable de los aportes a salud, pensiones y riesgos laborales del periodo 3.º de 2012, tomando como base el IBC del mes anterior, *i.e.* la suma de \$1.492.000, como si en ese periodo la empleada hubiera disfrutado de 30 días de vacaciones.

(iii) En relación con la trabajadora Barraza Pérez Y.M:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 2.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.328.000 y una bonificación de desempeño por \$1.351.000. Además de la remuneración de 22 días de vacaciones por la suma de \$924.000. Asimismo, para el periodo 3.º de 2012 se reportaron ocho días trabajados con una remuneración de \$336.000.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 2.º y 3.º de 2012 mediante las planillas nros. 15801233, y 16155265. En cuanto a la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en la suma de \$1.607.000 y \$1.260.000, respectivamente. Además, reportó la novedad de vacaciones en el periodo 3.º de 2012 gravando en ese mismo mes la remuneración de descanso.

(c) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 2.º analizados, en la suma de \$2.252.000 correspondiente al salario básico y las vacaciones, pues precisó que la bonificación de desempeño se «*desmarca como pago salarial*».

(d) Para la misma empleada, la demandante reportó en la nómina que para el periodo 7.º de 2012 laboró 25 días que fueron remunerados con \$1.050.000; mes en el que además se realizó el pago de 22 días de vacaciones por \$924.000. Para el periodo 8.º se reportaron 14 días laborados remunerados con \$588.000.

(e) La actora liquidó los aportes de los periodos 7.º y 8.º de 2012 mediante las planillas nros. 17427126 y 17719576. En cuanto a la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en la suma de \$1.260.000 y \$588.000, respectivamente. Además, reportó la novedad de vacaciones en los dos periodos, pero sin añadir su pago a la base gravable de alguno de estos.

(f) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 7.º analizados, en la suma de \$1.974.000 correspondiente al salario básico y las vacaciones.

(iv) En relación con la trabajadora Acevedo Castillo E.C:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 8.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.372.000 y comisiones por \$1.419.872. Además, recibió un pago por la compensación de vacaciones por \$848.051 y la remuneración anticipada de cuatro

días de trabajo equivalente a \$182.933 y 22 días de descanso por la suma de \$1.332.651. Asimismo, para el periodo 9.º de 2012 se reportó el pago de los cuatro días de trabajo restantes por \$182.933 y una comisión de \$1.682.218.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 8.º y 9.º de 2012 mediante las planillas nros. 17719576, y 18000353. En cuanto a la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en la suma de \$3.823.000 (correspondiente al salario básico, las comisiones, las vacaciones compensadas y el anticipo del salario) y \$3.440.000 (correspondiente al salario básico de los días laborados, las comisiones y las vacaciones disfrutadas), respectivamente. Además, se verifica que la novedad de vacaciones fue reportada para el periodo 9.º de 2012, mismo en el que se gravó su remuneración.

(c) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 8.º analizados en la suma de \$5.156.000, puesto que añadió a la base gravable declarada por la demandante el pago de las vacaciones disfrutadas.

(v) En relación con el empleado Giraldo Ramírez J.E:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 7.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.665.000 y comisiones por \$616.050. Además, recibió un pago por la compensación de vacaciones por \$1.048.778 y la remuneración anticipada de 26 días de descanso por la suma de \$1.947.731. Asimismo, para el periodo 8.º de 2012 se reportó el pago de los cuatro días de trabajo por \$222.000 y una comisión de \$616.050.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 7.º y 8.º de 2012 mediante las planillas nros. 17427126, y 17719576. En cuanto al empleado analizado, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en la suma de \$3.330.000 (correspondiente al salario básico, las comisiones y la compensación de vacaciones) y \$838.000 (correspondiente al salario básico y las comisiones), respectivamente. Además, se verifica que la novedad de vacaciones fue reportada para el periodo 8.º de 2012, pero no se gravó su remuneración.

(c) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 7.º analizados en la suma de \$5.278.000, puesto que añadió a la base gravable declarada por la demandante el pago de las vacaciones disfrutadas.

(vi) En relación con el trabajador Gil Cardona J.G:

(a) La nómina aportada por la actora da cuenta de que para el periodo 3.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$2.888.000. Además, recibió un pago por la compensación de vacaciones por \$1.049.043 y la remuneración anticipada de dos días de trabajo equivalente a \$192.533 y 15 días de descanso por la suma de \$1.966.956. Asimismo, para el periodo 4.º de 2012 se reportó el pago de los trece días de trabajo restantes por \$1.251.467.

(b) La actora liquidó los aportes de los periodos 3.º y 4.º de 2012 mediante las planillas nros. 16155265, y 16477886. En cuanto al empleado analizado, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar e ICBF en la suma de \$3.937.000 (correspondiente al salario básico y las vacaciones compensadas) y \$3.457.000 (correspondiente al salario básico de los días laborados del mes y las vacaciones

disfrutadas), respectivamente. Además, se verifica que la novedad de vacaciones fue reportada para el periodo 4.º de 2012, mismo en el que se gravó su remuneración.

(c) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 3.º analizados en la suma de \$6.097.000, puesto que añadió a la base gravable declarada por la demandante el anticipo del salario y de las vacaciones.

3.4- El anterior recuento fáctico evidencia la indebida aplicación del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, en la determinación de la base de los aportes a salud y pensiones, puesto que se aplicó a periodos en los que los empleados no disfrutaron de vacaciones, sino que recibieron el pago anticipado por ese concepto. Asimismo, está probado en el plenario que la UGPP erró al añadir ese anticipo de las vacaciones a la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF del mes en que se sufragó, siendo que la actora lo tuvo en cuenta para determinar los aportes del periodo de disfrute de las vacaciones. Si bien no desconoce la Sala que, para algunos de los empleados identificados en la demanda, no se presentaron las infracciones alegadas (*i.e.* los ajustes a los aportes del 7.º periodo de Barraza Pérez Y.M. y de Giraldo Ramírez J.E), considerando que se encuentra acredita la violación de las normas en las que debían fundarse los actos demandados, corresponde modificar la decisión del *a quo*, para ordenarle a la UGPP que liquide los aportes de los empleados identificados en el anexo nro. 2 de la demanda, conforme al cálculo efectuado en esta instancia, procediendo a ajustar las glosas en los casos en que el aporte liquidado resulte inferior del determinado en los actos acusados. Prospera el cargo de apelación.

4- En línea con lo anterior, la apelante única asegura que era improcedente gravar con las contribuciones los anticipos del salario dado que esos montos hicieron base de las contribuciones del mes en el que se prestó el servicio que les dio derecho a los empleados a obtener la remuneración. Al respecto, la demandada sostiene que la aportante no probó los anticipos del salario alegados ni los aportes respecto de los mismos, razón por la cual serían procedentes las glosas que sustentó en la información que ella misma allegó. En esos términos, la Sala verifica que las partes concuerdan en que, si la demandante realizó los aportes por los anticipos del salario en el mes en el que se obtuvo el derecho al pago, serían improcedentes las glosas a las contribuciones de los periodos en los que se hizo su anticipo. Así porque la demandada únicamente aduce que la actora omitió acreditar tales hechos. Por ende, le corresponde a la Sala verificar si en el plenario están acreditadas esas circunstancias fácticas sobre las que discuten las partes.

4.1- Como se indicó anteriormente, esta Sección ha señalado que la causación de las contribuciones al SPS está asociada al periodo en que se efectúan los pagos gravados⁹. Pero se ha aceptado la improcedencia de las glosas en aquellos casos en que los aportantes acreditan que un determinado rubro hizo base de las contribuciones del periodo en el que los empleados obtuvieron el derecho a percibir su pago¹⁰.

4.2- Sobre los pagos anticipados del salario, la Sala verifica el cálculo de los aportes de la trabajadora Álvarez Osorio L.L, que fue listada por la demandante en el anexo nro. 3 de la demanda, al respecto se encuentra acreditados los siguientes hechos (f. 2966):

(i) La nómina aportada por la actora da cuenta de que en el periodo 1.º de 2012 laboró 30 días, en razón de los cuales recibió el pago de un salario básico equivalente a \$1.101.000. Además, recibió la remuneración anticipada de dos días de trabajo del

⁹ Sentencias del 25 de noviembre de 2021 y 09 de junio de 2022, exps. 24348 y 25573, CP: Julio Roberto Piza.

¹⁰ Sentencia del 04 de agosto de 2022, exp. 24246, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

siguiente mes equivalentes a \$73.400 y 21 días de descanso por la suma de \$770.700. Para el periodo 2.º de 2012, reportó el pago de los siete días de trabajo restantes por \$270.433 y una bonificación de desempeño de \$1.049.000.

(ii) La actora liquidó los aportes de los periodos 1.º y 2.º de 2012, mediante las planillas nros. 15229935, y 15801233. En cuanto a la empleada analizada, liquidó la base gravable de los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF en la suma de \$1.101.000 (correspondiente al salario básico del mes) y \$1.636.000 (correspondiente al salario básico anticipado y al pagado, la parte de la bonificación que excedió el límite de los pagos desalarizados y las vacaciones), respectivamente.

(iii) En los actos demandados, la UGPP determinó la base gravable de los aportes del periodo 3.º analizados en la suma de \$1.945.000, puesto que añadió a la base gravable declarada por la demandante el anticipo del salario y de las vacaciones.

4.3- A partir de lo expuesto, la Sala constata que le asiste razón a la apelante única en cuanto a que la demandada añadió, al IBC de los aportes, anticipos del salario que hicieron base del periodo en el que se causó el derecho de los empleados a recibir el pago (*i.e.* por la prestación efectiva del servicio). En consecuencia, corresponde modificar la decisión del tribunal, para en su lugar ordenarle a la UGPP que liquide los aportes de los empleados identificados en el anexo nro. 3 de la demanda, conforme al cálculo efectuado en esta instancia (señaladamente, excluyendo el anticipo del salario del IBC en los casos en que esté probado que hizo base de los aportes del mes siguiente), procediendo a ajustar las glosas en los eventos en que las contribuciones liquidadas resulten inferiores de las determinadas en los actos acusados. Prospera el cargo de apelación.

5- En suma, por los cargos de apelación que prosperaron, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, para ordenar a la UGPP: (i) liquidar los aportes a salud y pensiones de los trabajadores identificados en el anexo nro. 2 de la demanda, excluyendo la aplicación del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, en los casos en los que se probó el pago anticipado de las vacaciones y no el inicio de su disfrute, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia; (ii) liquidar los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF de los trabajadores identificados en el anexo nro. 2 de la demanda excluyendo el anticipo de las vacaciones de la base gravable de los aportes, en los eventos en que se acreditó que ese rubro hizo base de las contribuciones del mes en que inició el descanso, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia; y (iii) liquidar los aportes de los trabajadores identificados en el anexo nro. 3 de la demanda excluyendo del IBC el anticipo del salario, en los casos en que esté acreditado que ese rubro hizo base de las contribuciones del mes en que se prestó el servicio, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia.

6- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en 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, **ordenar** a la UGPP: (i) liquidar las glosas por inexactitud relativas a los trabajadores que devengaron salario integral tomando como base el 70% del salario, en los términos reseñados en la parte motiva de la sentencia de primera instancia; (ii) liquidar los aportes a salud y pensiones de los trabajadores identificados en el anexo nro. 2 de la demanda excluyendo la aplicación del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, en los casos en los que se probó el pago anticipado de las vacaciones y no el inicio de su disfrute, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia; (iii) liquidar los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF de los trabajadores identificados en el anexo nro. 2 de la demanda excluyendo el anticipo de las vacaciones de la base gravable de los aportes, en los eventos en que se acreditó que ese rubro hizo base de las contribuciones del mes en que inició el descanso, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia; y (iv) liquidar los aportes de los trabajadores identificados en el anexo nro. 3 de la demanda excluyendo del IBC el anticipo del salario, en los casos en que se acreditó que ese rubro hizo base de las contribuciones del mes en que se prestó el servicio, conforme al cálculo realizado en la sentencia de segunda instancia.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN