



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veinticinco (25) de mayo de dos mil veintitrés (2023)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	41001-23-33-000-2014-00318-02 (27174)
<b>Demandante</b>	CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA S.A.
<b>Demandado</b>	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
<b>Temas</b>	Liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social. Principio de congruencia de la sentencia. Competencia de la UGPP. Requerimientos para declarar y/o corregir. Pagos no constitutivos de salario y artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 9 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que decidió lo siguiente<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de los actos administrativos Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de junio de 2013 y la resolución No. RDC 174 del 23 de diciembre de 2013, por conducto de las cuales (en su orden) se profirió la liquidación oficial por inexactitud, y mora en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social (períodos julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010, y febrero a octubre de 2011) y resolvió el recurso de reconsideración, conforme a lo motivado.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** la firmeza de las declaraciones presentadas por los periodos de los periodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010, y febrero de 2011.

De igual forma, se **ORDENA** a la UGPP, que devuelva o reintegre la totalidad de los dineros, debidamente actualizados, que hubieran sido embargados o pagados como consecuencia de los actos nulitados.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones,

**CUARTO: SIN** costas.

**QUINTO:** En firme esta providencia, previa la expedición de las copias de la presente sentencia de rigor y hechas las anotaciones en el software de gestión, archívese el expediente.”

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previos Requerimientos para Declarar y/o Corregir Nros. 177 y 259 del 28 de febrero y 26 de marzo de 2013, respectivamente, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) profirió al demandante la Liquidación Oficial Nro. RDO 164 del 27 de junio de 2013, por las conductas de inexactitud y mora en las autoliquidaciones y pagos de los aportes a salud, pensión, fondo de solidaridad, riesgos laborales y

<sup>1</sup> Fls. 447 y siguientes



caja de compensación familiar, por los períodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero a octubre de 2011 en la suma de \$2.691.988.000 (fls.41 a 52).

Contra la anterior decisión el demandante interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto en la Resolución Nro. RDC 174 del 23 de diciembre de 2013, que reliquidó los ajustes en la suma de \$2.686.076.800 (fls.55 a 78).

## 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 pretensiones (fls.347 a 349):

**“PRIMERA PRINCIPAL:** Solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de los ACTOS ADMINISTRATIVOS identificados como la **Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013** “ Por medio de la cual se profiere liquidación oficial al **CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A.**, con NIT 800.118.562 por inexactitud y mora en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero a octubre de 2011” expedida por la Subdirectora de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP y la **RESOLUCION** No. RDC 174 del 23 de Diciembre de 2013 “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013 Por medio de la cual se profiere liquidación oficial al **CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A.**, con NIT 800.118.562 por inexactitud y mora en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero a octubre de 2011”, proferida por el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y contribuciones parafiscales de la Protección Social UGPP, por haber sido expedidos con desviación de las atribuciones propias de quienes los profirieron.

**PRIMERA SUBSIDIARIA:** Solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de los ACTOS ADMINISTRATIVOS identificados como la **Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013** (...) y la **RESOLUCION** No. RDC 174 del 23 de Diciembre de 2013 (...), por haber sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse.

**SEGUNDA SUBSIDIARIA:** Solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de los ACTOS ADMINISTRATIVOS identificados como la **Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013** (...) y la **RESOLUCION** No. RDC 174 del 23 de Diciembre de 2013 (...), por haber sido expedidos con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa.

**TERCERA SUBSIDIARIA:** Solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de los ACTOS ADMINISTRATIVOS identificados como la **Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013** (...) y la **RESOLUCION** No. RDC 174 del 23 de Diciembre de 2013 (...), por haber sido expedidos con falsa motivación.

**CUARTA SUBSIDIARIA:** Solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de los ACTOS ADMINISTRATIVOS identificados como la **Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de Junio de 2013** (...) y la **RESOLUCION** No. RDC 174 del 23 de Diciembre de 2013 (...), por haber sido expedidos de forma irregular.

**SEGUNDA PRINCIPAL.** Que a título de restablecimiento del derecho, directamente violado por la DEMANDANDA **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTION PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCION SOCIAL – UGPP-**, se decrete:



**2.1.-** Que se declare la legalidad y firmeza de las planillas PILA que contienen el registro de los aportes parafiscales realizados por el **CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A.**

**2.2.-** Que las liquidaciones y pagos efectuados por el CLUB ATLETICO HUILA S.A., durante los periodos indicados en los actos demandados, estuvo ajustada a la ley.

**2.3.-** Que como consecuencia de la declaración anterior, se exonere al **CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A.**, a pagar suma de dinero alguna por concepto de aportes a la seguridad social por los periodos relacionados en la demanda y objeto de discusión.

**TERCERA PRINCIPAL.-** En virtud a las declaraciones anteriores y a título de indemnización, se condene a la entidad demandada a:

**3.1.-** Al reconocimiento y pago de la suma de : **\$338.5 millones de pesos**, o la suma que al momento de la presentación de la declaración de renta correspondiente al año 2014, de la sociedad CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A., se vea obligado a cancelar, por la imposibilidad de aplicar las deducciones y costos previstos en Artículo 771-5 del Estatuto tributario que fue adicionado a dicho Estatuto mediante el Artículo 26 de la Ley 1430 de Diciembre 29 de 2010 y que preliminarmente se establece en dicha suma tomando en consideración el presupuesto aprobado para ejecutar en el año 2014.

En virtud a no ser susceptible de cuantificar y establecer como perjuicio causado sino eventual, no procede para efectos de juramento estimatorio en los términos del Artículo 206 CGP.

**3.2.-** La restitución al **CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA S.A.** de todas las sumas de dinero que, por cualquier concepto, le sean descontadas, abonadas, rematadas etc. con fundamento en los actos demandados.

**3.3.-** Las sumas de dinero deben ser debidamente actualizadas y/o generar los intereses corrientes y/o moratorios permitidos en la ley, conforme lo determine el Honorable Tribunal.

**CUARTA PRINCIPAL.-** Se condene en costas y gastos procesales a la convocada, incluyendo las agencias en derecho.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007; 16, 31 a 35 de la Ley 181 de 1995; 30 de la Ley 1393 de 2010; 702 y 703 del Estatuto Tributario; 23, 24 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo y los artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

## **1. Los actos acusados fueron expedidos con desviación de las atribuciones propias de quienes lo profirieron**

Afirmó que la UGPP debía desarrollar sus funciones de fiscalización de manera subsidiaria a las asignadas a las administradoras de recursos parafiscales con el fin de evitar una duplicidad en la administración de los aportes y/o choques entre las decisiones adoptadas. Además, como la demandada manejaba asuntos equiparables a los tributarios, debía agotar una actividad probatoria mínima para determinar si un concepto constituía o no salario y su impacto en el IBC, para que, como lo hace un juez, se lleve a cabo la correspondiente valoración probatoria y llegue a la convicción de que se trata de un ingreso hace parte del IBC.

En este caso, se profirieron los actos acusados con desviación de las atribuciones conferidas por la norma y no sustentó las decisiones allí adoptadas. Sumado a esto, de la jurisprudencia transcrita parcialmente en los actos, podía advertirse la obligación de la entidad de probar qué conceptos eran parte del IBC, pero no lo cumplió porque no le era conveniente a sus intereses.



## 2. Infracción de las normas en que debieron fundarse

Sostuvo que la demandada desconoció las normas que regulan sus funciones, toda vez que en la fiscalización no se encontró hallazgo alguno, o no le fue puesto de presente al actor, con lo cual no actuó de manera subsidiaria a las administradoras de los recursos parafiscales sino de manera autónoma y principal.

Expuso que la UGPP expidió dos requerimientos y no uno como lo exige la norma, y desconoció la obligación de practicar las pruebas para corroborar cuáles pagos hacían parte del IBC y su posterior valoración en los actos que dieron fin a la actuación. Sumado a esto, omitió tener en cuenta las normas nacionales e internacionales existentes en relación con los derechos deportivos, el manejo de la imagen y los bienes patrimoniales.

Explicó que, en el mundo del deporte, la imagen del deportista constituye un activo de propiedad única y exclusiva de éste, con unos ingresos que en algunos eventos superan los pagos por su actividad deportiva propiamente. Al igual que en el caso de los artistas, para los futbolistas, los ingresos por publicidad que el club pagaba no corresponden a la retribución de la labor desempeñada, sino que se trata de un reconocimiento anterior al contrato, de manera que su tratamiento tributario tiene una connotación diferente (ingresos no laborales).

Precisó que el trabajador, directamente o a través de su familia o amigos, y normalmente en horarios no laborales, es quien desarrolla actividades de publicidad sin subordinación o dependencia por parte del club.

## 3. Desconocimiento del derecho de audiencia y defensa

Insistió en que la UGPP no puso de presente los hallazgos que dieron origen a su actuación y, posteriormente, encausó el proceso a la determinación de las sumas canceladas, pero no a la discusión sobre si un determinado concepto era o no salario, lo cual solo se vino a presentar al momento de expedir la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Señaló que la entidad no aportó ni practicó pruebas que demostraran que los pagos por derechos deportivos, publicidad y venta de boletería, ajenos al contrato, eran de carácter salarial y por ende parte del IBC. Destacó que, aunque la UGPP tiene la facultad de determinar la naturaleza de un pago sin necesidad de la intervención de un Juez, su decisión debe estar fundamentada en las pruebas aportadas al proceso y no simplemente afirmar que todo pago recibido por el trabajador es salario.

## 4. Falsa motivación

Afirmó que la UGPP falsamente otorgó a los derechos deportivos y al manejo de la imagen de los jugadores una connotación laboral en contra de las disposiciones legales que rigen la materia, que si bien dicha situación no se advertía de manera expresa del texto de los actos acusados, sí se podía deducir que la motivación fue el incremento de recaudos por concepto de parafiscales<sup>2</sup>.

Reiteró lo expuesto en cargos anteriores sobre la imagen del deportista y que los

<sup>2</sup> Sobre la motivación de los actos citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 1 de noviembre de 2012, exp.17786, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



ingresos no son salariales

## 5. Expedición irregular

Explicó que el debate originado en el proceso de fiscalización estaba centrado en la liquidación correcta y oportuna de los aportes parafiscales de la seguridad social, pero nunca se enfocó en establecer si determinado concepto era o no salario para efectos de establecer el IBC, que de ser así la UGPP hubiera podido encontrar que los conceptos de pago por derechos deportivos, los contratos publicitarios, lo relacionado con la imagen del deportista y las comisiones por venta de boletería (que se podía desarrollar tanto por los funcionarios del club como agentes externos) no estaban relacionados con la labor desempeñada por el jugador. Fue por ello que no aportó pruebas para demostrar que no constituían salario, ni tampoco tenían origen en la actividad o trabajo del empleado.

Puso de presente que, según el artículo 35 de la Ley 181 de 1995, los convenios que se celebren entre organismos deportivos sobre transferencias de deportistas profesionales no se consideran parte de los contratos de trabajo.

Adujo que con el proceso de cobro coactivo del que fue objeto la sociedad con ocasión a los actos demandados, se está vulnerando el artículo 771-5 del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 26 de la Ley 1430 de 2010), por cuanto la reforma tributaria introdujo la bancarización de los costos y gastos como condición para su aceptación por parte de la DIAN, limitándose considerablemente los pagos en efectivo, ya que, a partir de enero de 2014, solo podrían tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables en un límite del 50%.

De ahí que la declaración de renta correspondiente al año 2014 al presentarse sin las deducciones correspondientes en cumplimiento de la citada norma, generaría para el demandante un perjuicio, ya que al tener sus cuentas embargadas no tenía la posibilidad de crear nuevas, ni manejar las existentes, limitándose el manejo de la empresa a los pagos en caja en efectivo.

## Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente (fls.391 a 415):

Frente al **primer cargo** expuso 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 cuenta con la facultad para adelantar los procesos de fiscalización encaminados a determinar la oportuna y correcta liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social, así como para solicitar la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de hechos generadores de las obligaciones parafiscales.

Explicó que, con anterioridad a la vigencia de la Ley 1607 de 2012 se expidieron requerimientos de información, no obstante, la unidad se encontraba facultada para solicitar la información que estimara pertinente por mandato legal, sin que ello fuera una competencia subsidiaria como lo entendía el actor.

Señaló que los ajustes liquidados tuvieron origen en las infracciones cometidas por



la parte actora y en la aplicación en debida forma de las normas relativas al salario a efectos de establecer el IBC, por tanto, no se incurrió en una desviación de poder no se fijó discrecionalmente la base de cotización, puesto que es algo definido por mandato legal.

Manifestó que la entidad goza de autonomía e independencia frente a la jurisdicción laboral para interpretar las cláusulas contractuales a fin de determinar la verdadera naturaleza de los emolumentos.

En ese sentido, no era de recibo que el actor alegara una desviación de poder de la Administración al no dar por ciertos hechos y situaciones que no pudo acreditar en el proceso de fiscalización, o simplemente porque no concordaba con su interpretación sesgada de los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

Respecto al **segundo cargo**, afirmó que las obligaciones frente al Sistema de la Protección Social son de tracto sucesivo, por lo que la obligación se extiende en el tiempo mientras ostente dicha calidad de aportante. De ahí que la UGPP pueda expedir tantos requerimientos para declarar y/o corregir como meses tenga el año, toda vez que la Ley 1607 de 2012 no limitó el número de esta actuación por la misma razón que los aportes tienen una vigencia mensual, así mismo, también puede expedir, si así lo desea, un requerimiento por cada conducta fiscalizada.

Agregó que el requerimiento para declarar y/o corregir no era el mismo requerimiento especial expedido por la DIAN y regulado en el artículo 703 del Estatuto Tributario, por el contrario, en materia de aportes debía atenderse el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el cual no impuso límite alguno para enviar varios requerimientos, como sucedió en el presente caso. Destacó que la norma, al exigir un solo requerimiento, lo que pretende es garantizar la seguridad jurídica de los aportantes, en el entendido que no se abra un nuevo proceso por un mismo tributo del mismo período, situación que se respetó en el asunto debatido, comoquiera que los requerimientos versaron sobre subsistemas diferentes.

Adujo que no vulneró los derechos de defensa y audiencia del actor (**tercer cargo**), toda vez que la entidad respetó los reportes contables y la nómina allegados por la sociedad, a partir de la cual advirtió que en el cálculo del IBC no se incluyeron valores pagados a los trabajadores, los cuales tenían connotación salarial al ser cancelados de forma habitual y permanente. Indicó que no se asumieron funciones de los jueces laborales, comoquiera que la entidad contaba con competencias para incluir en el IBC aquellos pagos salariales.

Señaló que la interpretación de la parte actora para justificar el carácter no salarial de los pagos por publicidad, bonificaciones y comisiones pagadas a sus trabajadores era distinta a lo establecido en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, toda vez que los montos cancelados por esos conceptos superaban el salario básico de los trabajadores. Por esta razón, la demandada, en ejercicio de sus competencias, realizó visita de inspección tributaria en las instalaciones de la sociedad, solicitando los contratos de trabajo, convenios interinstitucionales y contratos de patrocinio con el fin de determinar la naturaleza de los pagos mencionados.

A partir de lo anterior encontró que los pagos alegados por el actor fueron registrados en las cuentas contables relacionadas con el gasto de la nómina (41555501, 52356001 y 52950501), además, en los estados financieros "CUENTA:



5235600100 JUGADORES” que corresponde a publicidad, se evidenció el pago mensualizado por este concepto, lo cual configuró su periodicidad. Advirtió que los pagos denominados “bonificaciones” en sus registros contables no contaban con sustento de desalarización, comoquiera que las cláusulas invocadas por la aportante no eran suficientes ni claras.

Frente a las “comisiones por venta de boletería” para 2008, 2009 y 2010, se detectaron pagos registrados bajo el concepto de *premios deportivos* que luego fueron aclarados por la sociedad indicando que correspondían a comisiones para los trabajadores Ruíz Agudelo Martha Cecilia y Ovalle Rojas Consuelo. Estos pagos eran habituales y las cláusulas de exclusión no señalaban que estas actividades eran ejercidas por dichos empleados como un ingreso adicional que no tenía que ver con el contrato de trabajo, toda vez que el mismo dejó la posibilidad de asignar funciones distintas a las de la naturaleza de su cargo.

Aun cuando las partes tuvieran la libertad de pactar que determinados pagos no tuvieran carácter salarial, no podía desconocerse que cuando estos retribuyan directamente el servicio prestado por el trabajador deben considerarse como salariales y hacen parte del IBC para liquidar los aportes al Sistema de Seguridad Social<sup>3</sup>. A esto debía sumarse que la interesada no aportó prueba alguna que acreditara la liquidación y pago correcto de los aportes, por tanto, la actuación administrativa era válida, comoquiera que actuó amparada en el artículo 742 del Estatuto Tributario. Reiteró que las facultades de fiscalización de la UGPP no eran subsidiarias, ni era requisito tener hallazgos por parte de las administradoras para iniciar un proceso de fiscalización como lo entendía el actor.

Señaló que los actos demandados no incurrieron en falsa motivación (**cuarto cargo**), toda vez que estuvieron fundados en las normas que rigen la materia y, aclaró que no desconoció ni declaró nulos los acuerdos de desalarización pactos por la sociedad y sus trabajadores, lo que hizo fue otorgarles el valor a dichos pactos de acuerdo con la naturaleza, periodicidad y demás características de los pagos por “*publicidad, comisiones y derechos deportivos*” reportados como bonificaciones, los cuales se excluyeron del IBC, en aplicación de las normas laborales y el artículo 53 de la Constitución Política.

Precisó que a la parte actora le asistía la obligación de probar el cumplimiento de sus obligaciones frente al sistema y, como ello no ocurrió, los ajustes determinados estaban conforme a derecho. Agregó que el demandante mencionó la Ley 1393 de 2010, pero no indicó de forma precisa su incidencia frente a los conceptos liquidados.

Sobre el **quinto cargo**, refirió que, de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario, al actor le asistía la obligación de aportar los soportes de sus afirmaciones, por tanto, al no haber acreditado lo señalado en la demanda respecto de los pactos de desalarización en lo referente a contratos publicitarios, imagen del futbolista y comisiones por venta de boletería, tal como fue reconocido en la misma demanda, no podía predicarse vulneración alguna al debido proceso de la empresa.

Reiteró que el valor tomado para efectuar las liquidaciones de aportes correspondió a la información aportada por el demandante, de la cual no fue posible establecer

<sup>3</sup> Referenció la sentencia de la Corte Constitucional T-1029 del 29 de noviembre de 2012, y de la Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral del 1 de febrero de 2011, exp.35711



qué sumas correspondían a los conceptos indicados como no salariales, por tanto, la omisión probatoria de la interesada no podía trasladarse a la UGPP.

Precisó que el artículo 771-5 del Estatuto Tributario invocado por el actor (rechazo de costos y gastos pagados en efectivo), no era aplicable en materia de contribuciones parafiscales, toda vez que era una norma sustancial que excedía la remisión contenida en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007<sup>4</sup> y no estaba relacionada con las contribuciones parafiscales. Destacó que, sobre el proceso de cobro coactivo, la UGPP debía atender lo reglado en los artículos 823 y siguientes del Estatuto Tributario y en la Resolución 691 de 2013 expedida por esa entidad.

Sostuvo que los actos demandados gozaban de ejecutoriedad y presunción de legalidad, en esa medida, mientras que la contribuyente no aportara el auto admisorio de la demanda ante la jurisdicción, la UGPP tenía plenas competencias para librar mandamiento de pago y decretar las medidas cautelares pertinentes, de suerte que la resolución que decretó las medidas cautelares era válida.

Adujo que los ingresos por publicidad (bonificaciones) y premios por participación en campeonatos no corresponden a la desalarización pactada por la parte actora y sus jugadores, toda vez que en muchos casos el monto pagado por esos conceptos superan hasta 10 veces el salario acordado inicialmente en los contratos de trabajo, pasando por alto la habitualidad de los pagos, que no es nada menos que el reconocimiento de las funciones de los jugadores de fútbol, directivos y técnicos, por ende, hacen parte del IBC.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Huila, declaró la nulidad de los actos demandados por lo que pasa a exponerse (fls.447 a 457<sup>5</sup>):

Precisó que, si bien la firmeza no fue alegada en la demanda era un asunto que debía analizarse en razón a su naturaleza legal, por lo que era de imperativo cumplimiento, tanto para la Administración como para los operadores judiciales.

En ese sentido las declaraciones presentadas por los períodos fiscalizados de julio de 2008 a febrero de 2011 estaban en firme, toda vez que los requerimientos para declarar y/o corregir fueron notificados pasados los 2 años establecidos en el artículo 714 del Estatuto Tributario, aplicable por disposición expresa del inciso final del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Por tanto, era extemporánea la actuación de fiscalización de la UGPP, pues al materializarse la firmeza de las declaraciones la situación de la aportante era inmodificable, independiente que las acciones para reclamar prestaciones vitalicias, como la pensión, fueran imprescriptibles, puesto que esa condición se predicaba era de la pensión y no de las prestaciones periódicas o mesadas no reclamadas en los plazos legales.

Agregó que la firmeza era aplicable además porque la conducta fiscalizada se derivaba de las planillas, es decir de la omisión y la mora por distintos conceptos y no por omisión en la presentación de las planillas o la extemporaneidad en la presentación de éstas. En esas condiciones, las únicas declaraciones sobre las cuales debió ejercer sus facultades la Administración eran las correspondientes a

<sup>4</sup> Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 10 de noviembre de 2000, exp.10870, C.P. Juan Ángel Hincapié.

<sup>5</sup> Se pone de presente que hay errores en la foliatura de la sentencia



los períodos de marzo a octubre de 2011.

Respecto a los demás cargos de nulidad, expuso que de conformidad con la Ley 1151 de 2007, el Decreto Ley 169 de 2008 y el Decreto 5021 de 2009, la UGPP tenía la facultad de fiscalización, determinación y cobro de las contribuciones, para lo cual podía adelantar las investigaciones que estimara pertinentes a fin de establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones en la materia, lo que permitía inferir que sus funciones las podía desarrollar *de manera directa y no subsidiaria* como lo entendía el actor, independientemente de la existencia o no de paz y salvos de las entidades administradoras de los recursos.

Señaló que por mandato del artículo 703 del Estatuto Tributario, la UGPP solo podía expedir un requerimiento especial que contenga todos los puntos a modificar, en ese sentido, no podía expedir dos requerimientos aun cuando se trataran de subsistemas disímiles, como en efecto lo hizo. Sumado a esto, el artículo 708 ibidem dispuso la figura de modificación del requerimiento, sin que en este caso se hubiera atendido dicha norma, sino simplemente se optó por la emisión de dos requerimientos con diferentes temas de una misma PILA, lo cual era improcedente y generaba una violación al debido proceso administrativo tributario.

Indicó que de una lectura a los requerimientos para declarar y/o corregir podía concluirse que el demandante conoció que una de las razones que dio lugar a la corrección de las declaraciones privadas fue la no inclusión en el IBC de ciertos emolumentos considerados por la entidad como factores salariales (discriminados en el archivo Excel anexo a las actuaciones) y frente los cuales la interesada tuvo la oportunidad de responder y presentar sus objeciones. Por esta razón, no podía predicarse una vulneración al derecho de defensa y audiencia.

Consideró que, en aplicación del artículo 17 de la Ley 344 de 1996, los pagos por concepto de bonificaciones (participación, logros y publicidad) no hacen parte del IBC para la determinación de las contribuciones parafiscales siempre que hayan sido pactadas en los contratos de trabajo como conceptos no salariales, por lo cual no era procedente la liquidación efectuada por la UGPP en los actos acusados.

Precisó que el actor no efectuó reparo de manera individual respecto de la liquidación efectuada por la entidad por cada uno de sus trabajadores y sobre los cuales supuestamente la UGPP violó las disposiciones legales sobre el IBC, sino que se limitó a manifestar de forma general la imposibilidad de incluir elementos derivados de la participación, logros y publicidad, como en efecto también lo hizo la UGPP, dado que a todos se les dio el mismo tratamiento en los actos cuestionados, puesto que se incluyó como factor salarial bonificaciones por publicidad, premios y derechos deportivos.

Así las cosas, advirtió que el demandante no tenía la obligación de incluir dichas bonificaciones, por lo que factores como la habitualidad o la retribución del trabajo, no son determinantes al existir un acuerdo entre las partes. Además, no le asistía razón a la entidad al señalar que los factores no constitutivos de salario hacen parte del IBC de aportes al Sistema General de Seguridad Social en aquella parte que exceda el 40% de la remuneración total, pues según el criterio de unificación del Consejo de Estado<sup>6</sup>, ello desconocería las normas sobre seguridad social que

<sup>6</sup> Hizo alusión a la sentencia de unificación de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 9 de diciembre de 2021, exp.25185, C.P. Milton Chaves García



establecen que los aportes deben calcularse sobre los conceptos que constituyan salario de conformidad con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo.

Concluyó que: *i)* las liquidaciones por los períodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero de 2011 estaban en firme, por tanto, eran inmodificables; *ii)* que las bonificaciones (participación, logros y publicidad) no era constitutivas de salario, por ende, no hacían parte del IBC de los aportes a seguridad social; *iii)* la UGPP vulneró el debido proceso administrativo tributario del actor al expedir dos requerimientos para declarar y/o corregir; y *iv)* hubo una indebida aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, razones por las cuales declaró la nulidad de los actos enjuiciados por falsa motivación e infracción a las normas en que debieron fundarse.

A título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de las declaraciones por los períodos mencionados, y ordenó a la UGPP devolver a la parte actora la totalidad de los dineros debidamente indexados que hubieren sido embargados o pagados como consecuencia de los actos anulados.

Se abstuvo de emitir orden alguna respecto del levantamiento del proceso de cobro coactivo, comoquiera que la nulidad decretada comportaba la inexistencia jurídica del título ejecutivo y la imposibilidad de continuar con el trámite coactivo. Tampoco accedió a la pretensión relacionado con la indemnización solicitada por el demandante comoquiera que no aportó prueba alguna de su causación.

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

## **Recurso de apelación**

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia por lo que pasa a exponerse<sup>7</sup>:

### **1. Error fáctico de la sentencia. Facultades extra y ultrapetita. Congruencia de la sentencia**

Reprochó que el Tribunal, aun advirtiendo que el demandante no alegó a su favor la firmeza de las declaraciones, procediera a su estudio y fallara a su favor, para lo cual hizo mención a los cargos de nulidad propuestos en la demanda, vulnerando el principio de justicia rogada. Sumado a ello, la decisión extra y ultra petita que se dio en el presente caso también afectó el principio de congruencia, el cual impone la obligación a la autoridad judicial de fallar de acuerdo con lo pedido y probado en el proceso, circunstancia que aquí no se respetó.

Sostuvo que para la conducta de mora, la cual fue fiscalizada en todos los períodos cuestionados, no había ninguna declaración en PILA, por cuanto la parte demandante no realizó afiliación o pago respecto de algunos trabajadores al sistema, por ende, no podía predicarse la firmeza de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario, puesto que el término para fiscalizar dicha conducta debía atender lo dispuesto en el artículo 717 ibidem para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, pues con la expedición de dicha norma se zanjó la discusión sobre el término para iniciar las acciones de fiscalización por parte de la UGPP.

<sup>7</sup> Índice 51, Samai del Tribunal



Puso de presente que el 9 de febrero de 2022 el demandante presentó ante la entidad solicitud de conciliación judicial en los términos del artículo 46 de la Ley 2155 de 2021, realizando pagos de forma voluntaria a varios de los ajustes determinados en los actos demandados, no obstante, la interesada manifestó su desistimiento, el cual fue aceptado por el Comité de Conciliación y Defensa Judicial mediante Auto Nro. Par 759 del 3 de mayo de 2022. Lo anterior, dejaba en evidencia que la sociedad nunca consideró la firmeza de las declaraciones y de manera expresa renunció a ésta con los pagos mencionados en la conciliación.

## 2. Error procedimental absoluto

Sostuvo que, si bien *“al parecer no son la razón para declarar la nulidad y el restablecimiento ordenado”*, no compartía que el Tribunal considerara contrario a derecho la expedición de dos requerimientos para declarar y/o corregir, por cuanto no existía vacío normativo que debiera ser suplido por el operador jurídico utilizando la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, ya que en ninguna parte se hizo alusión a la imposibilidad que la Administración ampliara las glosas formuladas en el requerimiento para declarar y/o corregir, o que se emitiera 2 requerimientos o dos actos previos, máxime cuando el proceso que adelanta la UGPP abarca todos los subsistemas que componen el Sistema de Seguridad Social, en especial el pensional en el que confluyen derechos especiales para sus trabajadores.

Explicó que en este caso le fueron expedidos a la parte demandante dos requerimientos por diferentes subsistemas y se garantizó el debido proceso, toda vez que ambos actos le fueron notificados y tuvo la oportunidad de responder cada una de las glosas formuladas aportando las pruebas correspondientes.

Sostuvo que la sentencia de primera instancia le atribuyó a la UGPP una indebida interpretación y/o aplicación de la Ley 1393 de 2010, sin que se hubiere indicado frente a qué trabajadores, años o períodos se presentaba la inconformidad. Indicó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue enfática en señalar que, aunque existan bonificaciones por publicidad pactadas como no constitutivas de salario, los pagos no pueden superar el 40% del total de la remuneración.

## 3. Devolución de aportes pagados

Sostuvo que los dineros recaudados como consecuencia de los procesos de fiscalización no ingresan al patrimonio de la UGPP ni son administrados por ésta, sino que son girados a través de los diferentes operadores de la PILA a cada una de las administradoras de los subsistemas a los cuales se encuentran afiliados los trabajadores de cada aportante por mandato del artículo 8 del Decreto 3033 de 2013.

En ese sentido, en este caso, no era dable ordenar a la UGPP la indexación como parte del restablecimiento, toda vez que las sumas canceladas por los aportes liquidados en los actos acusados estaban a cargo de las administradoras, por ende, eran éstas las llamadas a provisionar el valor correspondiente para garantizar la contingencia como consecuencia de la nulidad de los actos enjuiciados (artículo 311 de la Ley 1819 de 2016).

Agregó que la nulidad ordenada en la sentencia apelada tuvo como fundamento la declaratoria de la firmeza de las liquidaciones hasta el período de febrero de 2011, sin embargo, de su lectura no podía inferirse la causal de nulidad frente a los demás



períodos fiscalizados en los que no operó dicha firmeza, lo cual implica que la decisión sea incongruente.

### Oposición a la apelación

El demandante (índice 15 de Samai) sostuvo que la sentencia apelada no fue una decisión ultra ni extra petita, comoquiera que desde la demanda solicitó que *“todas las declaraciones presentadas con anterioridad **al 19 de Marzo de 2011 deberán entenderse en firme**”*, toda vez que en el momento de presentación de las mismas estaba vigente el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, a partir de lo cual las disposiciones aplicables correspondían a los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, por tanto, el término de firmeza correspondía a los 2 años a partir de la fecha de vencimiento para declarar, para lo cual citó varios precedentes sobre la materia. Insistió en que no se podían expedir dos requerimientos para declarar y/o corregir y la falta de competencia de la UGPP para determinar si un pago es salarial o no.

### Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial Nro. RDO 164 del 27 de junio de 2013 y la Resolución Nro. RDC 174 del 23 de diciembre de 2013, por medio de las cuales la UGPP liquidó ajustes al actor por las conductas de mora e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por los períodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero a octubre de 2011.

Como cuestión previa se advierte que mediante escrito del 24 de mayo de 2023<sup>8</sup>, el consejero Milton Chaves García manifestó estar impedido para conocer del presente asunto con fundamento en la causal prevista en el numeral 1 del artículo 141 del Código General del Proceso<sup>9</sup>, porque su esposa tiene interés directo en las resultas del proceso, toda vez que actualmente se encuentra en curso ante esta Corporación una demanda presentada por ella contra los artículos 21 del Decreto 575 de 2013 y 20 del Decreto 5021 de 2009, expedidos por el Gobierno Nacional.

La Sala considera que los hechos alegados configuran la causal de impedimento invocada por el consejero, por tener su cónyuge interés directo en el proceso, toda vez el demandante discute si la competencia de la UGPP es subsidiaria las asignadas a las administradoras de recursos parafiscales y en la oposición de la demanda se hace referencia a las normas que regulan las facultades de esta entidad, dentro de las cuales se encuentran los actos que reglamentan su estructura, de ahí que la Sala deba realizar un estudio sobre los mencionados decretos. En consecuencia, se declara fundado el impedimento y se le separa del conocimiento del presente asunto.

<sup>8</sup> Índice 18 de Samai.

<sup>9</sup> Código General del Proceso. **“Artículo 141. CAUSALES DE RECUSACIÓN.** Son causales de recusación las siguientes: (...) 1. Tener el juez, su conyugue, compañero permanente o alguno de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o civil, o segundo de afinidad, interés directo o indirecto en el proceso (...)”



También se pone de presente que si bien la apelante manifiesta que en la sentencia de primera instancia no se identifican las razones por las cuales se declaró la nulidad de los actos demandados, aparte de la firmeza de algunos períodos, lo cierto es que el Tribunal, al estudiar los cargos de nulidad frente a los meses de marzo a octubre de 2011 consideró que *i)* se vulneró el derecho al debido proceso al expedir dos requerimientos para declarar y/o corregir; *ii)* las bonificaciones (participación, logros y publicidad) no era constitutivas de salario por los pactos de desalarización y, por ende, no hacían parte del IBC; y *iii)* se interpretó erradamente el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

De lo anterior, se desprende que el *a quo* expuso los motivos por los cuales consideró pertinente declarar la nulidad total de los actos, a lo que se suma que, en el recurso de apelación, la UGPP señaló que no compartía los argumentos del Tribunal frente a la existencia de dos requerimientos y la aplicación del mencionado artículo 30, por lo que entiende la Sala que estos también son cargos de inconformidad de la recurrente adicionales al cuestionamiento de la declaración de la firmeza de algunos períodos.

Precisado lo anterior, en los términos del recurso de apelación corresponde revisar si la sentencia de primera instancia desconoció el principio de congruencia al haber declarado la firmeza de las declaraciones presentadas por la sociedad por meses de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero de 2011.

En caso de que prospere este cargo de apelación propuesto por la UGPP, y en aras de garantizar el debido proceso del demandante, esta Sala procederá analizar los cargos de nulidad de la demanda respecto de los períodos que declaró en firme el Tribunal, comoquiera que estos no fueron resueltos en la sentencia de primera instancia, así como los demás aspectos planteados por la demandada en el recurso para los períodos de marzo a octubre de 2011.

Así las cosas, del recuento de los cargos de nulidad de la demanda, la Sala advierte que estos se centran en: *i)* la competencia subsidiaria de la UGPP para fiscalizar los aportes a cargo de la sociedad y el desconocimiento de los derechos de audiencia y contradicción; *ii)* la improcedencia de expedir dos requerimientos dentro de un mismo proceso de determinación; *iii)* la inclusión en el IBC de pagos no constitutivos de salario y; *iv)* la vulneración del artículo 771-5 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la apelante discutió también la legalidad de los actos por la expedición de dos requerimientos, la interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 y la imposibilidad de devolver o reintegrar los dineros ordenados como consecuencia de la nulidad de los actos de liquidación.

Comoquiera hay similitud en algunos de los cargos se estudiarían las inconformidades de las partes conjuntamente.

## 1. Congruencia de la sentencia

En este caso se tiene que una de las razones que tuvo el Tribunal para declarar la nulidad de los actos acusados, consistió en que las autoliquidaciones presentadas por la sociedad en los períodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y febrero de 2011 estaban en firme, debido a que al momento de notificación de los requerimientos para declarar y/o corregir ya



habían transcurrido más de los 2 años que prevé el artículo 714 del Estatuto Tributario para este tipo de actuaciones, norma aplicable por mandato del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

La UGPP cuestiona que en la demanda la interesada no planteó la discusión acerca de la firmeza de las declaraciones presentadas, razón por la cual era improcedente que el Tribunal estudiara y fallara este asunto a su favor, desconociendo con ello los principios de justicia rogada que rige en materia contencioso-administrativa y de congruencia de las sentencias.

En la oposición al recurso de apelación el actor indica que en la pretensión segunda principal de la demanda solicitó que todas las declaraciones presentadas con anterioridad al 19 de marzo de 2011 debían entenderse en firme, por lo que no había lugar alegar una decisión ultra o extrapetita. Además, solicitó dar aplicación a precedentes de esta Corporación en los que se ha analizado dicha figura procesal

Para resolver el asunto se tiene que el artículo 281 del Código General del Proceso dispone que la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y pretensiones de la demanda y con las excepciones que aparezcan probadas. Así mismo, los artículos 280 *ibidem* y 187 de la Ley 1437 de 2011 disponen que la sentencia debe ser motivada realizando un análisis crítico de los razonamientos legales que fundamentan sus conclusiones, de ahí que la parte resolutive deba contener la decisión expresa sobre cada una de las pretensiones de la demanda y de las excepciones.

Este marco normativo describe el principio de congruencia de la sentencia en sus dos facetas: la armonía entre la parte motiva y la resolutive de la decisión (interna) y la concordancia con lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (externa), de suerte que este principio *“persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandado, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandante”*<sup>10</sup>.

De lo anterior se desprende que una sentencia incongruente es aquella que aunque está centrada en los aspectos que integran el debate litigioso excede lo solicitado en la demanda (ultrapetita) o porque reconoce algo que no se solicitó (extrapetita)<sup>11</sup>

De conformidad con lo anterior, el juez debe resolver la controversia jurídica puesta a su consideración atendiendo los aspectos delimitados por las propias partes, de manera que no le es dable pronunciarse o conocer sobre puntos no discutidos, es decir, debe existir unidad temática y consecuente entre las pretensiones de la demanda, las razones fácticas y jurídicas que la fundamentan, los argumentos de oposición a las mismas y la decisión sobre estos aspectos<sup>12</sup>.

En el caso concreto, la Sala advierte que los cargos de nulidad de la demandada consistieron principalmente en la competencia subsidiaria de la UGPP para fiscalizar los aportes, la improcedencia de expedir dos requerimientos dentro de un mismo proceso de determinación, la inclusión en el IBC de pagos no salariales, el

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de agosto de 2013, exp.18580, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>11</sup> Sobre el particular se puede consultar la Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 16 de septiembre de 2010, exp. 16605 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de agosto de 2013, exp.18580, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



desconocimiento de los derechos de audiencia y contradicción y la vulneración del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, sin advertirse discusión alguna sobre la firmeza de las declaraciones en los términos establecidos en el artículo 714 *ibidem*.

Ahora, si bien en la pretensión segunda principal se solicitó “2.1.- Que se declare la legalidad y firmeza y de las planillas PILA que contienen el registro de los aportes parafiscales realizados por el CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA S.A.”, la firmeza a la que allí se aludió no fue en el sentido de alegar que la Administración perdió la competencia temporal para fiscalizar las declaraciones privadas, sino que era la consecuencia de la declaratoria de legalidad de éstas.

Así las cosas, se concluye que la firmeza de las declaraciones privadas no debió ser un asunto objeto de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia, comoquiera que la misma no hizo parte de la discusión jurídica planteada en la demanda, como incluso lo reconoció el Tribunal<sup>13</sup>, en esa medida, prospera el cargo de apelación, razón por la cual deberá revocarse la decisión de primera instancia respecto a la firmeza.

Al prosperar este cargo, se estudiarán los demás problemas jurídicos planteados anteriormente, frente a todos los períodos fiscalizados.

## 2. De la competencia de la UGPP para expedir los actos acusados y el desconocimiento de los derechos de audiencia y contradicción

Afirma el actor que las facultades de fiscalización de la UGPP son subsidiarias a las asignadas a las administradoras de recursos parafiscales.

Para resolver se tiene que, el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 creó la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP. Dentro de las funciones asignadas a esta entidad, se encuentran las siguientes:

*“ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:*

(...)

(ii) Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos. (...)” (subrayas fuera del texto)

En el Decreto Ley 169 de 2008, artículo 1º, se reglamentó el ejercicio de las funciones de la UGPP y se estableció que para ejercer las funciones de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones, contaría con amplias facultades para

<sup>13</sup> En la página 18 de la sentencia se indicó que “no puede la Sala, si bien no se alega con la demanda, omitir la figura de la firmeza de los actos administrativos, la cual ostenta una naturaleza legal y, por ende, un imperativo cumplimiento, tanto para la administración como para los agentes judiciales.”



adelantar acciones como solicitar información, verificar la exactitud de las declaraciones, adelantar las investigaciones que considere convenientes, solicitar explicaciones y documentos, requerir informes o testimonios, entre otros.

Ahora, el artículo 20 del Decreto 5021 de 2009, estableció la estructura y organización de la UGPP y las funciones de sus dependencias, entre ellas las de la Subdirección de Determinación de Obligaciones. Al respecto dispuso lo siguiente:

*“Artículo 20. Subdirección de Determinación de Obligaciones. Corresponde a la Subdirección de Determinación de Obligaciones desarrollar las siguientes funciones:*

- 1. Adelantar las acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la liquidación y pago de aportes parafiscales de la protección social.*
- 2. Verificar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y otros informes de los aportantes, cuando lo considere necesario (...).”*

Así mismo, a partir del análisis de las pruebas decretadas e incorporadas en las actuaciones administrativas que inicia con ese propósito, puede establecer, aplicando la normativa correspondiente, situaciones que considere como hechos generadores para los aportes al Sistema de la Seguridad Social y Contribuciones Parafiscales y el correspondiente ingreso base de cotización para cada uno de los subsistemas<sup>14</sup>.

Así pues, la entidad podrá establecer el IBC teniendo en cuenta las normas que aplican para cada uno de los subsistemas que conforman el Sistema de la Protección Social, atendiendo entre otras, lo señalado en los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, en relación a lo que constituye o no salario, además de lo establecido en los artículos 17 de la Ley 344 de 1996 y 30 de la Ley 1393 de 2010<sup>15</sup>, como aconteció en el presente caso.

Por eso, para la Sala, contrario a lo que sostiene la parte actora, la UGPP podía ejercer sus facultades de fiscalización y solicitar la información que estimara pertinente, comoquiera que las normas que regulan el asunto en ningún momento le otorgaron competencias de manera subsidiaria.

Cabe agregar que no se desconocieron los derechos de audiencia y contradicción, dado que desde los requerimientos para declarar y/o corregir se le indicó a la parte demandante que en la propuesta de modificación de los ajustes se incluirían varios conceptos pagados a los trabajadores como salariales, de ahí que con la respuesta y la liquidación el actor cuestionara la naturaleza de esos pagos.

Finalmente, el demandante también alega que la entidad omitió su deber de ordenar y practicar las pruebas correspondientes a fin de establecer que determinado concepto era parte o no del IBC. Para la Sala esta afirmación carece de sustento jurídico, dado que la interesada no expone casos o conceptos concretos a partir de los cuales pudiera considerarse una afectación real por falta de valoración probatoria. Además, los actos demandados dan cuenta de que solicitó al actor la información de los pagos realizados a sus trabajadores, la cual fue el sustento de los ajustes determinados.

<sup>14</sup> En términos similares se pronunció la Sala en sentencia del 7 de abril de 2022, exp. 25317 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>15</sup> Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 30 de junio de 2022, exp.24815, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Sin perjuicio de lo anterior, se pone de presente que la inclusión en el IBC de conceptos que, a juicio del actor, no constituyen salario será analizado en un acápite posterior. Así las cosas, no prospera este cargo de nulidad.

### 3. De la expedición de dos requerimientos para declarar y/o corregir

La parte actora discute en la demanda que no es procedente la expedición por parte de la UGPP de dos requerimientos, toda vez que la norma limita dicha etapa previa a la expedición de uno solo. Comoquiera que la UGPP en el recurso de apelación también cuestionó lo relacionado con este punto, se procederá a decidirlo de manera conjunta, para todos los períodos cuestionados.

En este caso se tiene que en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. 177 del 28 de febrero de 2023<sup>16</sup>, la entidad propuso ajustes a cargo del demandante por las conductas de inexactitud y mora en los subsistemas de salud, riesgos laborales y caja de compensación familiar, por los períodos de julio de 2008 a octubre de 2011.

A su vez, en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir Nro. 259 del 26 de marzo de 2013<sup>17</sup>, los ajustes propuestos por las conductas de omisión y mora tuvieron origen en los subsistemas de pensión y fondo de solidaridad pensional, por los períodos de julio de 2008 a octubre de 2011.

Sobre la expedición de dos requerimientos para declarar y/o corregir en un mismo proceso de fiscalización, la Sala, en su posición mayoritaria, ha manifestado lo siguiente<sup>18</sup>:

*“Como lo ha considerado la Sección<sup>19</sup>, los subsistemas que conforman el sistema de la protección social son: (i) sistema general de seguridad social en salud, (ii) sistema general de seguridad social en pensiones, (iii) sistema general de riesgos laborales, (iv) Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF, (v) régimen del subsidio familiar – cajas de compensación familiar y (vi) Servicio Nacional de Aprendizaje – SENA.*

*También se ha precisado que las cotizaciones obligatorias a los diferentes subsistemas que integran el sistema de la protección social son de naturaleza tributaria, se enmarcan dentro de la categorización de tributos (como género) y se clasifican dentro de las denominadas contribuciones parafiscales (como especie)<sup>20</sup>.*

*La anterior conceptualización, para señalar que los aportes que se destinan a cada uno de los subsistemas se consideran un gravamen autónomo e independiente, pues si bien, en sí conforman un solo sistema con características similares (periodicidad), cada uno tiene sus propios elementos, como, por ejemplo, la tarifa y el tratamiento de las novedades (v. gr. durante incapacidad y vacaciones no se contribuye a la ARL), por lo que no se puede desconocer su independencia.*

*Pese a ser autónomas e independientes, las autoliquidaciones de las contribuciones de cada uno de los subsistemas se realizan mediante la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA), sistema implementado por la Resolución nro. 001303 del 2005<sup>42</sup> con el propósito de facilitar el trámite mensual de los aportantes, evitando el diligenciamiento de formularios individuales por la administradora y un proceso singular de pago, para en su lugar, diligenciar una sola planilla que permita la liquidación y pago integrado, sin que por esto, los precitados subsistemas pierdan su individualidad.*

<sup>16</sup> Cd antecedentes administrativos/1411 CLUB ATLETICO HUILA/1411 CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA 800118562 TOMO 1.PDF/páginas 130 y siguientes

<sup>17</sup> Cd antecedentes administrativos/1411 CLUB ATLETICO HUILA/1411 CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA 800118562 TOMO 1.PDF/página 143 y siguientes

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de marzo de 2023, exp. 26983 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>19</sup> Cfr. sentencia del 2 de octubre de 2019, exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>20</sup> Cfr. sentencia del 24 de marzo de 2022, exp. 25826, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



*Ahora, la norma que regula el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las contribuciones al sistema de la protección social (artículo 180 de la Ley 1607 de 2012<sup>43</sup>), establece que «previo a la expedición de la Liquidación Oficial [...] la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar y/o Corregir [...]», disposición que debe entenderse en función de la modificación, que mediante el acto preparatorio, se propone al subsistema y período que es objeto de fiscalización, sin que la misma disponga que el requerimiento deberá abarcar en su totalidad los subsistemas que integran el sistema de la protección social.»*

Si bien en este caso los requerimientos cuestionaron los mismos períodos y conductas, no fiscalizaron los mismos subsistemas, actuaciones que de conformidad con el criterio reseñado son independientes. A esto se suma que ambos requerimientos fueron notificados y frente a ellos se ejerció el derecho de defensa, cuestionando su legalidad en sede judicial.

Ahora, como este asunto sirvió de fundamento a la nulidad decidida en la sentencia de primera instancia, se impone a esta Sala revocar dicha consideración y, en ese sentido, prospera el cargo de apelación de la UGPP.

#### **4. La inclusión en el IBC de pagos no constitutivos de salario y la interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010**

El demandante aduce que la UGPP en el proceso de fiscalización desconoció que los pagos por derechos deportivos, publicidad, imagen de los deportistas y comisiones por ventas de boletería, no estaban relacionados con la labor desempeñada por los jugadores, por ende, no debían integrar el IBC para la determinación de los ajustes.

Agregó que la entidad no incluyó desde los requerimientos la discusión el carácter salarial de los conceptos mencionados, así como tampoco desplegó una actividad probatoria suficiente para corroborar que dichos pagos fueran parte del ingreso base de cotización, con lo cual se vulneró el derecho de defensa y audiencia de la sociedad. Por su parte, la Administración sostiene, en el recurso de apelación, que el tribunal realizó una indebida interpretación y aplicación de la Ley 1393 de 2010.

Sobre este asunto, la Sala advierte que, *i*) si bien el demandante no relacionó cada uno de los trabajadores a los que debía reliquidarse los ajustes, lo cierto es que sí cuestionó los conceptos pagados y su naturaleza; y *ii*) de la lectura del acto que resolvió el recurso de reconsideración así como del archivo anexo, se desprende que la entidad no fiscalizó los conceptos por derechos deportivos, así mismo, de la demanda se entiende que los argumentos sobre la imagen de los jugadores está relacionado con los pagos de publicidad, de ahí que el análisis de la Sala recae únicamente sobre las **bonificaciones por publicidad** y las **comisiones por venta** de boletería.

Bajo las anteriores premisas, la Sala procederá a realizar el análisis respecto de los conceptos mencionados, a la luz de lo dispuesto en los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, a efectos de determinar el carácter salarial o no de cada uno, considerando la condición de retributivo por las labores desarrolladas por los trabajadores.

Se tiene entonces que de conformidad con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo *“constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que reciba el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma de denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor*



*del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.”*

Por su parte, según el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo (modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990) no constituyen salario los siguientes conceptos:

1. Las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, entre otros.
2. Lo que recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, tales como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros.
3. Las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del Código Sustantivo del Trabajo.
4. Los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente, por ejemplo, alimentación, habitación o vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

Obsérvese que los tres primeros grupos no tienen *per se* connotación salarial, mientras que el cuarto grupo regula aquellos conceptos que, no obstante ser salariales son objeto de pactos de desalarización.

Así mismo, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, dispuso lo siguiente sobre los pactos:

**“ARTÍCULO 17.** *Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993”.*

Posteriormente, el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 señaló *“Sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración”.*

Sobre el particular, la Sección, en sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185 C.P: Milton Chaves García, estableció las siguientes reglas de unificación:

1. *El IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador.*
2. *En virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social.*



3. El pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST- contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración.
4. El pacto de “desalarización” debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes.
5. Los conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, 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.

Para resolver el caso concreto se observa que para el emolumento denominado **bonificaciones por publicidad**, la UGPP en el acto que puso fin a la sede administrativa señaló lo siguiente:

*“En otros términos este Despacho considera que el tema de la publicidad que reciben los jugadores y técnicos de la CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA S.A. es un pago que obedece a la contraprestación directa del servicio, en la medida en que el objeto del contrato no es solo la prestación del servicio como jugadores de fútbol sino también la ejecución de otras labores anexas o complementarias como lo es la exhibición de la publicidad en las camisetas de los jugadores y técnicos. Esto significa que las bonificaciones recibidas por dicho concepto constituyen salario para efectos del IBC de las contribuciones parafiscales de la Protección Social.*

*Adicionalmente los pagos por concepto de bonificaciones y premios cumplen con el requisito de habitualidad como se desprende de la nómina y del balance y según se deduce de los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo las bonificaciones de esa naturaleza hacen parte del salario a diferencia de aquellas que son ocasionales y provienen de la mera liberalidad del empleador que no se consideran constitutivas del mismo.”<sup>21</sup>*

De lo anterior se advierte que la Administración le otorgó carácter salarial a las bonificaciones por publicidad en la medida que encontró que su pago era habitual y periódico, y que los acuerdos de desalarización de dichos conceptos no eran suficientes para desconocer su carácter retributivo. Adicionalmente a esto, en la oposición a la demanda se indicó que *“en los Estados Financieros: CUENTA: 5235600100 JUGADORES que corresponde a Publicidad, se evidencia claramente el pago mensualizado por este concepto, configurando su periodicidad.”* (énfasis de la Sala)

En ese contexto, la Sala considera que dicha bonificación al ser habitual, como lo advirtió la entidad, aspecto que no fue controvertido por la parte demandante ni desvirtuado, es un elemento salarial por mandato expreso del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo. A esto se suma que el actor se limita a afirmar que estos pagos son adicionales o diferentes a las labores contratadas con el jugador de fútbol, pero no aporta elementos probatorios que den cuenta de ello o que demuestren que no corresponden a pagos realizados por la sociedad, puesto que se trata de información reportada en la nómina como bonificaciones no constitutivas de salario.

Igual suerte se predica del concepto denominado **comisiones** por venta de boletería, pago que sólo se realizó a dos trabajadoras (Martha Cecilia Ruiz Agudelo y Consuelo Ovalle Rojas), de conformidad con el archivo SQL anexo a la Resolución

<sup>21</sup> Página 28 de la resolución



RDC 174 de 2013, pues aun cuando el demandante plantea que no es un pago salarial, el mencionado artículo 127 considera lo contrario, máxime cuando en los actos demandados se destacó que la parte actora no cumplió con su carga probatoria y que del único contrato aportado se desprendía el ejercicio de labores anexas y complementarias, donde se encasillaba la venta de boletas, lo cual no fue desvirtuado por la parte, quien se limitó a manifestar que no eran pagos salariales:

Así se expuso en el acto:

*“1. Según el recurrente MARTHA CECILIA RUIZ AGUDELO tiene un contrato de secretaria del Club, pero en diferentes oportunidades junto con su familia ha prestado el servicio de venta de boletería, por lo que el Club le reconoce una comisión por boleta vendida, lo que no constituye factor salarial y no tiene relación alguna con el servicio prestado por su vinculación laboral, para el efecto afirmó que anexó copia del contrato de trabajo, de los recibos de caja de los diferentes pagos de las comisiones por venta de boletería, y el soporte contable en el que se evidencia la retención aplicada a cada pago. (...)*

*De acuerdo con lo expuesto, esta Dirección procedió a revisar las pruebas sin embargo el recurrente no aportó copia del contrato laboral suscrito con la señora Martha Cecilia Ruiz Agudelo, cuando la carga de la prueba se encuentra a cargo del contribuyente según lo dispuesto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil (...), situación que imposibilitó evidenciar que los servicios prestados por la trabajadora correspondieran a actividades secretariales exclusivamente, y en cuanto a las comisiones y premio que percibió la trabajadora por la venta de boletería de acuerdo con los elementos integrantes del salario a que se refiere el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo y los documentos de pago y registros contables las mismas tienen el carácter de ser remunerativas, por lo que se mantienen (sic) el ajuste.*

*(...)*

*2. En otro punto el recurrente se refirió al caso de la trabajadora CONSUELO OVALLE ROJAS, indicando que en algunas oportunidades vendió entrada para los partidos y recibió como pago una comisión por dicha venta, y el valor de \$1.319.000 que se pagó en el mes de diciembre de 2009 corresponde a ese objeto, por lo que anexó comprobante de pago No 15499 donde se evidencia el objeto por el cual se canceló y la retención efectuada lo que comprueba que no es factor salarial, ni tiene relación alguna con el contrato de trabajo.*

*Esta dirección observó a folio 447 del expediente el contrato No. 2616664, suscrito entre el CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA y CONSUELO OVALLE ROJAS donde se evidencia que dentro del objeto del contrato la trabajadora debe desempeñar en forma exclusiva las funciones propias del oficio para el cual fue contratado y labores anexas y complementarias del mismo, que estén bajo las órdenes e instrucciones del Empleador, de esa manera la venta esporádica de boletas se ajusta a las actividades complementarias que se encuentran en el contrato de trabajo y por la cual el empleado percibe una remuneración variable denominada comisiones, tal y como está previsto en el contrato suscrito por las partes”<sup>22</sup>.*

Así las cosas, concluye la Sección que los dos conceptos discutidos tienen la connotación de pagos salariales. Ahora, frente a las comisiones, como se observa de la cita anterior, el demandante no alega la existencia de cláusulas de desalarización por ese concepto y en el escrito de la demanda no hace referencia a que allegue como pruebas dicho pacto, razón por la cual, al ser un pago salarial, le asiste razón a la UGPP sobre su inclusión en el IBC de los aportes.

Ahora bien, para las bonificaciones, las partes no discuten que en sede administrativa se allegaron pactos de desalarización para algunos trabajadores, por lo que, en aplicación de la regla 3 de unificación, citada anteriormente, harán parte del IBC en el monto que exceda el 40% de total de la remuneración,

<sup>22</sup> Páginas 38 y 39 de la Resolución Nro. RDC 174 del 23 de diciembre de 2013.



Empero, no puede pasarse por alto que la Ley 1393 de 2010, solo entró en vigencia el 12 de julio de 2010<sup>23</sup>, de manera que su aplicación solo puede predicarse frente a los períodos posteriores, so pena desconocer la prohibición de aplicar retroactivamente las normas.

En ese contexto, para los períodos anteriores a la mencionada ley si bien existía la obligación de realizar aportes al Sistema de Seguridad Social Integral (salud, pensión y ARL), el IBC para los empleados del sector privado debía estar conformado por aquellos conceptos constitutivos de salario de conformidad con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo<sup>24</sup>, menos aquellos factores que las partes hubieren pactado como no salariales, en virtud de los artículos 15 de la Ley 50 de 1990 y 17 de la Ley 344 de 1996, normas que no dispusieron un límite a la desalarización que acordaran los sujetos de la relación laboral.

En términos similares se pronunció la sentencia de unificación<sup>25</sup> al manifestar que el “alcance de estas es que factores que son salario puedan excluirse de la base para determinar las contribuciones a la protección social”, de suerte que “después de la entrada en vigor de la Ley 344 de 1996, el IBC para empleados del sector privado es el salario menos aquellos factores que las partes hayan pactado que no son base de aportes”.

De manera que, solo con la expedición de la Ley 1393 de 2010, el legislador limitó los acuerdos entre empleadores y trabajadores con el fin de evitar que siguieran erosionando la base gravable de los aportes<sup>26</sup>, por lo que debe entenderse su aplicación únicamente frente a períodos posteriores, en tanto para los anteriores al 12 de julio de 2010 aquellos conceptos que las partes acordaran como no salariales, estaban excluidos de la base gravable.

En ese sentido, los pagos por bonificaciones que el actor hubiere pagado a sus empleados antes del 12 de julio de 2010, en este caso, se trata de los períodos de julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009 y enero a junio de 2010. deben ser detraídos totalmente del IBC. Así mismo, para los períodos siguientes fiscalizados, los pagos por dichos conceptos deberán estar sometidos al límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, que aquellos que superen el 40% del total de la remuneración deberán hacer parte del IBC.

Por su parte, frente a los empleados respecto de los cuales no se aportó en sede administrativa pactos de desalarización, no procede reliquidación alguna, puesto que como se dijo, la bonificación tiene carácter salarial. Se precisa que en sede judicial la parte actora no allegó pruebas adicionales sobre esta glosa.

Ahora bien, el demandante planteó dentro del cargo de nulidad que la demandada no incluyó desde los requerimientos la discusión de estos pagos y que no desplegó

<sup>23</sup> Al respecto ver artículo 41 y fecha de publicación de la referida ley.

<sup>24</sup> Criterio que se acompaña con la regla 1 de unificación reiterada en esta oportunidad.

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185 C.P.: Milton Chaves García

<sup>26</sup> Así quedó establecido en la exposición de motivos de la Ley 1393 de 2010, al señalar que el legislador buscó “frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial (...). Estas prácticas únicamente benefician a empleadores y empleados en desmedro del sistema (...).” Al respecto puede consultarse la Gaceta del Congreso 128 del 20 de abril de 2010, en donde se expusieron los motivos del proyecto de Ley 280 de 2010, posteriormente Ley 1393 de 2010.



una actividad probatoria suficiente para corroborar que hacían parte del ingreso base de cotización.

Sobre el particular destaca la Sala que en los requerimientos para declarar y o corregir<sup>27</sup> la UGPP mencionó que dentro de los hallazgos de la investigación la sociedad no incluyó en el IBC los pagos por comisiones y bonificaciones, de ahí que no sea cierta dicha afirmación. Así mismo, se observa diligencia por parte de la entidad quien, expidió los requerimientos de información con el fin de que la sociedad allegara las pruebas correspondientes y valoró los elementos probatorios aportados por el actor.

Así las cosas, como no fue correcta la determinación de los ajustes por parte de la UGPP, se modificará la sentencia apelada y se decretará la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se ordenará frente a los trabajadores que se demostró en sede administrativa el pacto de desalarización para la bonificación por publicidad *i)* excluir del IBC los pagos por este concepto en los períodos julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, y enero a junio de 2010, *ii)* reliquidar los ajustes de julio a diciembre de 2010 y de febrero a octubre de 2011, con el fin de incluir en el IBC el monto que exceda el 40% de la remuneración.

## 5. Desconocimiento del artículo 771-5 del Estatuto Tributario

El demandante sostiene que con ocasión del proceso de cobro coactivo adelantado en su contra en virtud de los actos demandados le fue vulnerado el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, según el cual solo serían procedentes una parte de los costos y gastos bancarizados, en esa medida, las erogaciones en las que incurrió en efectivo por tener embargadas sus cuentas serían improcedentes, lo cual le generó un perjuicio al incrementarse su impuesto de renta por la vigencia 2014.

La Sala estima que dicha discusión resulta ajena a la determinación y liquidación de los aportes al Sistema de Protección Social y, en esa medida, no resulta suficiente para declarar la nulidad de los actos demandados. Por esta razón, no prospera el cargo.

En ese sentido, se niega la pretensión relacionada con el *“reconocimiento y pago de la suma de: \$338.5 millones de pesos, o la suma que al momento de la presentación de la declaración de renta correspondiente al año 2014 (...) se vea obligado a cancelar”*, pretensión que estaba sustentada en la imposibilidad de aplicar deducciones y costos del artículo 771-5.

## 6. De la devolución de aportes

La UGPP, en su recurso de apelación, sostiene que no es dable ordenarle la devolución e indexación de las sumas canceladas por los aportes liquidados en los actos demandados, toda vez que esas sumas ingresaban directamente al patrimonio de las administradoras, por ende, eran estas las encargadas de asumir esa contingencia en virtud del artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

Para resolver el asunto, debe observarse que en los eventos en que se declare la nulidad total o parcial de los actos administrativos y se ordene la devolución de aportes, la UGPP debe proferir un acto mediante el cual ordene a las

<sup>27</sup> Cd antecedentes administrativos/1411 CLUB ATLETICO HUILA/1411 CLUB DEPORTIVO ATLETICO HUILA 800118562 TOMO 1.PDF/páginas 131 y 144



administradoras de los distintos subsistemas la devolución de los montos determinados.

Aunque en este caso se modificará la sentencia, en el sentido que la nulidad no es total sino parcial, lo cierto es que se ordenó excluir algunos pagos del IBC y reliquidar otros ajustes, de ahí que sea procedente que la UGPP, previa verificación de los pagos realizados por la sociedad aportante, realice la devolución de los que resulten del cumplimiento de la orden, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 311 ibidem.

**Conclusión:** En este caso se tiene que las razones que dieron lugar a que el Tribunal anulara totalmente los actos acusados fueron desvirtuados como quedó expuesto, pero ante la prosperidad parcial del cargo relacionado con los pactos de exclusión salarial, la Sala modificará los ordinales primero y segundo de la sentencia de primera instancia, y decretará la nulidad parcial de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se ordenará a la UGPP que frente a los trabajadores que se demostró pacto de desalarización para la bonificación de publicidad i) excluya del IBC el pago por este concepto por los períodos julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, y enero a junio de 2010, y ii) reliquide los ajustes en los que se incluyeron la bonificación de julio a diciembre de 2010 y de febrero a octubre de 2011, con el fin de incluir en el IBC el monto que exceda el 40% de la remuneración. En consecuencia, la UGPP deberá adelantar el trámite previsto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, previa verificación de los pagos.

Finalmente, no habrá condena en costas o expensas del proceso 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. **Declarar fundado** el impedimento manifestado por el consejero Milton Chaves García, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto
2. **Modificar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, del 9 de agosto de 2022, la cual quedará así se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. RDO 164 del 27 de junio de 2013 y la Resolución No. RDC 174 del 23 de diciembre de 2013, por medio de las cuales se profirió la liquidación oficial por inexactitud, y mora en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social (períodos julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, enero a diciembre de 2010, y febrero a octubre de 2011) y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP que, frente a los trabajadores que se probó pacto de desalarización por concepto de bonificación por publicidad i) excluya del IBC el pago por este concepto por los períodos julio a diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009, y enero a junio de 2010, y ii) reliquide los ajustes en los que se incluyeron la



*bonificación de julio a diciembre de 2010 y de febrero a octubre de 2011, con el fin de incluir en el IBC el monto que exceda el 40% de la remuneración.*

*En cumplimiento de lo anterior, la UGPP procederá a la devolución de los aportes, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 y previa verificación de los pagos realizados por la sociedad aportante por el subsistema y periodos fiscalizados.*

3. En lo demás se confirma la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

**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)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**