



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

CONFORMACIÓN DEL INGRESO BASE DE COTIZACIÓN A LA LUZ DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 1393 DE 2010

JORGE ENRIQUE MOSQUERA RAMÍREZ

Universidad Nacional de Colombia

Facultad De Derecho, Ciencias Políticas y Sociales

Maestría en Derecho – Profundización en derecho del trabajo y la seguridad social

Bogotá, Colombia

Año 2018

CONFORMACIÓN DEL INGRESO BASE DE COTIZACIÓN A LA LUZ DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 1393 DE 2010

JORGE ENRIQUE MOSQUERA RAMÍREZ

Trabajo de investigación presentado como requisito parcial para optar al título de
Magíster en Derecho con énfasis en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Directora:

DIANA DEL PILAR COLORADO ACEVEDO

Evaluador

Maestría en derecho – Profundización en Derecho del Trabajo

Y la Seguridad Social

Bogotá, Colombia

2018

Resumen

En Colombia, antes de los procesos de fiscalización adelantados por la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, y aún en vigencia de la Ley 1393 de 2010, artículo 30, existía claridad frente a la naturaleza no salarial de los pagos por concepto de herramientas de trabajo efectuados a los trabajadores particulares, y la exclusión de estos pagos en la determinación del Ingreso Base de Cotización - IBC para los aportes al Sistema de Seguridad Social y Parafiscales; sin embargo, a partir de las actuaciones administrativas llevadas a cabo por esta Entidad posteriores a la expedición de la citada norma se generaron discusiones respecto a la modificación del IBC, incluyendo pagos no salariales en el cálculo de los aportes de los trabajadores particulares como los referenciados en precedencia. Esta controversia se ha venido dilucidando por la jurisdicción contenciosa administrativa en el sentido de establecer que dichos emolumentos no constituyen factor salarial y, por ende, no se deben incluir en el ingreso base de cotización.

Palabras Claves: Salario – trabajador particular – Ley 1393 de 2010 artículo 30 - Herramientas de trabajo - Ingreso Base de Cotización – Parafiscales- Jurisdicción Contenciosa Administrativa – costos - gastos operativos - costos indirectos.

Abstract

In Colombia, before the auditing processes carried out by the Pension Management Unit and Parafiscal Contributions of Social Protection - UGPP, and still in force of Law 1393 of 2010, Article 30, there was clarity regarding the non-salary nature of the payments for work tools made to private workers, and the exclusion of these payments in the determination of the Base Contribution of Contribution - IBC for contributions to the Social Security and Para-fiscal System; however, from the administrative actions carried out by this entity after the issuance of the aforementioned rule, discussions were generated regarding the modification of the IBC, including non-salary payments in the calculation of the contributions of private workers such as those referenced in precedence. This controversy has been elucidated by the contentious administrative jurisdiction in the sense of establishing that said emoluments do not constitute a salary factor and, therefore, should not be included in the base contribution income.

Key Words: Salary - private worker - Law 1393 of 2010 article 30 - Work tools - Income Base of Contribution - Parafiscal - Contentious Administrative Jurisdiction - costs - operating expenses - indirect costs.

Contenido

Pág.

Resumen	V
Introducción	1
1. Herramientas de Trabajo	3
1.1 Salario	3
1.1.1 Concepto de Salario.....	3
1.1.2 Historia.....	5
1.1.3 Pagos que Constituyen Salario	6
1.1.4 Pagos que no Constituyen Salario	9
1.1.5 Costos y/o Gastos Operativos.....	10
1.2 Herramientas de Trabajo	15
2. Conformación del Ingreso Base de Cotización del Trabajador Particular	19
2.1 Seguridad Social (Salud, Pensión, FSP y ARL)	25
2.2 Parafiscales	32
3. Unidad Administrativa Especial De Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP.....	37
3.1 Creación de la UGPP.....	37
3.2 Competencia de la UGPP y Jurisdicción Competente Para Conocer de Procesos en Contra de Esta.....	39
3.3 Aplicación de la Ley 1393 de 2010 por la UGPP.....	47
Conclusiones.....	59
Bibliografía	61

Introducción

Es necesario tener presente que es una obligación especial del empleador poner a disposición del trabajador los instrumentos adecuados y las materias primas necesarias para la realización de las labores en virtud de lo dispuesto en el artículo 57 del Código Sustantivo de Trabajo – C.S.T., en este entendido se establece que lo percibido por el trabajador para desempeñar a cabalidad sus funciones como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo (herramientas de trabajo) y otros semejantes son pagos no constitutivos de salario de conformidad con el artículo 128 ibídem; no obstante, no existe claridad desde la óptica del derecho de trabajo, entre lo que sería un pago para el desempeño de las funciones o una herramientas de trabajo, y entre estos y un gasto y/o costo operativo, estos últimos entendidos como aquellos que se destinan al funcionamiento de un negocio o empresa.

Por otra parte, al ser expedida la Ley 1393 de 2010, se buscó evitar la elusión y evasión de los aportes, estableciéndose en su artículo 30 un tope en el valor de los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares, norma que al ser aplicada e interpretada por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP en desarrollo de los procesos de fiscalización, ha llevado a modificar el Ingreso Base de Cotización, incluyendo pagos no salariales en el cálculo de los aportes de los trabajadores particulares.

Se debe entonces, aclarar la incidencia que los conceptos de herramientas de trabajo o gastos operativos tendrían frente a los aportes al sistema de seguridad social integral en aplicación de lo dispuesto en el artículo 30 de la ley 1393 de 2010.

En ese orden de ideas, es necesario determinar a partir de los pagos percibidos por los trabajadores particulares en desarrollo del contrato de trabajo, si las herramientas de

trabajo hacen parte de la base para el cálculo del ingreso base de cotización conforme lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. En tal sentido, se plantea como interrogante: i) ¿Qué pagos percibidos por el trabajador en desarrollo de un contrato de trabajo, tienen como origen las herramientas de trabajo? y ii) ¿Qué pagos percibidos por el trabajador se constituyen en gastos operativos y si su naturaleza es salarial o no salarial?. Estos cuestionamientos permitirán resolver la problemática, de si estos pagos deben conformar el ingreso base de cotización - IBC de los aportes del Sistema General de Seguridad Social Integral.

Por lo tanto, absueltas las preguntas anteriores, se podrá abordar si de acuerdo a las funciones asignadas a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP le asiste la competencia para determinar la naturaleza de los conceptos percibidos por los trabajadores privados e incluirlos en el ingreso base de cotización al dar aplicación al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Finalmente, se evaluará la incidencia que tiene sobre el trabajador particular la modificación de su ingreso base de cotización, por aplicación del artículo 30 en mención, partiendo de la exposición de motivos de la ley 1393 de 2010, de la doctrina y de los criterios jurisprudenciales vigentes, lo cual debe arrojar como posibles resultados: i) un aumento positivo en el monto de los aportes a los diferentes subsistemas, en especial al sistema de seguridad social en pensiones, lo que conllevaría a un incremento en el valor de la mesada pensional, ii) un beneficio a la sostenibilidad financiera del sistema o iii) en su defecto, una disminución o pérdida de beneficios extra salariales por los recortes ante el incremento de la carga prestacional a cargo de los empleadores al dar una correcta interpretación de la Ley 1393 de 2010

1.Herramientas de Trabajo

Previo a entrar a establecer la definición del concepto de herramienta de trabajo y la incidencia de estas frente a la determinación del ingreso base de cotización (IBC), es de vital importancia abordar los diferentes conceptos que son entregados o pagados al trabajador particular en ejecución de un contrato de trabajo, pues, en la actualidad aún cuando existen diferentes disposiciones normativas, pronunciamientos jurisprudenciales y la doctrina, se torna ambigua la distinción que puede haber en los pagos salariales, los no constitutivos de salario, y los costos en que incurre un empleador en el desarrollo del objeto social; iniciando en el análisis desde los siguientes conceptos, a saber:

1.1 Salario

1.1.1 Concepto de Salario

Es la contraprestación que recibe el trabajador por los servicios prestados al empleador, el cual corresponde a uno de los elementos del contrato de trabajo en los términos del artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo – C.S.T.¹, Al respecto el doctrinante Alberto

¹ Artículo 23. Elementos esenciales. 1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales:

- a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;
 - b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. Todo ello sin que afecte el honor, la dignidad y los derechos mínimos del trabajador en concordancia con los tratados o convenios internacionales que sobre derechos humanos relativos a la materia obliguen al país; y
 - c. Un salario como retribución del servicio.
2. Una vez reunidos los tres elementos de que trata este artículo, se entiende que existe contrato de trabajo y no deja de serlo por razón del nombre que se le dé ni de otras condiciones o modalidades que se le agreguen.

López Fajardo² en su texto “Elementos de Derecho del Trabajo” citando al tratadista mejicano José Dávalos indica: “ (...) concluyendo que “el pago del salario es simplemente una consecuencia de la relación de trabajo que se constituye con el servicio personal subordinado de una persona física a otra física o moral”

En palabras de Julio Armando Rodríguez Ortega en su obra El Salario³ “El vocablo salario etimológicamente, viene de la palabra salarium, de sal; mientras la palabra sueldo, procede de la dicción soldada, que era la paga que recibía por su actividad el hombre consagrado a la actividad de las armas”, a su vez, este autor lo define como “El salario es la razón última y fundamental del Derecho del trabajo y alrededor de él se desenvuelve en su conjunto el fenómeno social y humano denominado TRABAJO. La remuneración fija o variable que recibe el trabajador en dinero o especie constituye la fuente principal de subsistencia frente al cual el Estado y la sociedad no pueden ser indiferentes pues con el SALARIO se encuentra asociados numerosos factores, tales como la capacidad adquisitiva de la moneda, la inflación, el concepto de salario móvil y salario vital”⁴.

En igual sentido, López Fajardo⁵ respecto al concepto de salario señala que “La voz salario, que ha sido reemplazada por la de sueldo, proviene de del latín salarium, que a su vez es derivada de sal, que consistía en la costumbre antigua de dar a los domésticos en pago una cantidad fija de sal. Se utiliza para distinguirlo las expresiones haber, sobresueldo, semana, quincena, mensualidad, mesada, comisión, quitación, alafa, vendaje, regalía, subvención, viáticos, asesoría, merced, provecho (...) Sueldo es la cantidad que el Estado paga a sus empleados y se deriva del francés soulde de donde proviene también la palabra soldado y soldada. La última voz parece tener su origen en sueldo, antigua moneda correspondiente a la vigésima parte de una libra que solía pagarse a los soldados, hombres de armas que integraban la hueste medieval del rey o de un señor. Estipendio es la cantidad estipulada por un trabajo cualquiera y se deriva de las voces stare y de pondus que significa estar i atenerse al peso a la cantidad convenida para el pago. Emolumento es lo que aumenta nuestro haber y que hace crecer nuestros bienes. (...) El término salario se reserva para la retribución que paga directamente el empleador”

El salario es definido en el artículo 127 del C.S.T., modificado por el artículo 14 de la Ley 50 de 1990, así:

²LÓPEZ FAJARDO, Alberto. Elementos de Derecho del Trabajo. Bogotá: Librería Ediciones del Profesional Ltda. 2004

³ RODRÍGUEZ ORTEGA, Julio Armando. El Salario. Bogotá: Editorial Leyer, 2002 Pág.12.

⁴Ob. Cit. Pág. 9

⁵LÓPEZ FAJARDO, Alberto. Elementos de Derecho del Trabajo. Bogotá: Quinta Edición. Librería Ediciones del Profesional Ltda. 2014. Pág. 324-325

ARTICULO 127. ELEMENTOS INTEGRANTES. Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o 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.

Concibiéndose el concepto de salario como término genérico de la remuneración percibida por la prestación del servicio; y las palabras sueldo y jornal como lo que se paga al trabajador como retribución por periodos de un día, una semana, quincena o mes.

Por su parte, en los convenios de la Organización internacional del Trabajo – OIT referentes como legislación internacional, se obliga a los estados partes, a establecer o mantener y fijar tasas mínimas de salarios para los trabajadores, definiéndose el salario en el artículo 1° del convenio 95⁶ (Convenio sobre la protección del salario, 1949) aprobado mediante la Ley 54 de 1962, ratificado por el Gobierno colombiano el 7 de junio de 1963, como aquella remuneración o ganancia resultado de un contrato de trabajo sea verbal o escrito y que se paga por los servicios prestados, que sin importar su denominación o método de cálculo pueda ser cuantificada en efectivo y se encuentre establecida en un acuerdo o en la legislación nacional.

1.1.2 Historia

Como desarrollo del concepto de salario Rodríguez Ortega⁷, hace un repaso por las épocas económicas, dando inicio en el periodo feudal en donde no existía la noción de salario sino la entrega de alimentos y habitación como pago por las actividades realizadas a favor del señor feudal; con el paso al liberalismo, dicho pago se convirtió en un salario en especie, permitiendo el desarrollo del capitalismo convirtiéndose en motor del liberalismo; con la revolución industrial el pago del salario se daba por alguna de las siguientes modalidades:

- i) Aldeas y granjas, el pago se efectuaba en especie en donde recibían como pago alguno de los productos o artículos producidos por el empleador.
- ii) vales o cupones para obtener productos o artículos en almacenes, denominándose a esta transacción truque

⁶OIT, Convenio 95 “Convenio sobre la protección del salario, 1949 (núm.95) tomado de: https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C095

⁷Ob. Cit. Pág. 10

iii) suministro de productos de consumo por parte del empleador al trabajador a precios equitativos.

Ya en la época moderna, el salario se paga en efectivo permitiéndole al trabajador adquirir los bienes de consumo que necesita, a su vez, el trabajador puede procurarse el cambio de empleo a fin de conseguir un mejor salario.

Como desarrollo del concepto de salario López Fajardo señala que:

“El salario fue impulsado y defendido inicialmente, en el inciso 3° del art. 427 del Tratado de Paz de Versalles, al declarar, fundándose en el descontento, en la miseria y en la injusticia social, “la necesidad de garantizar un salario que asegure condiciones decorosas de existencia, tal cual lo entiende en tiempo y lugar”

La convención 26, adoptada en 1928 por la Conferencia General de la OIT instituyó los métodos de fijación de salarios mínimos y se comprometió cada miembro a instituir y a conservar métodos para la fijación de tarifas mínimas de salario

Nueva Zelanda, en 1984, fue el primer país en establecer el salario mínimo. Le siguió el Estado australiano de Victoria en 1896. El país británico lo adoptó sólo hasta 1909. En Hispanoamérica, en Perú en 1916; en México en 1919; en Cuba en 1940; en Argentina en 1957⁸

Por su parte, Guillermo Guerrero Figueroa⁹ sostiene que en Roma y Grecia no se conocía la palabra salario en razón al concepto que se tenía del trabajo, puesto que, este era realizado por los esclavos y los prisioneros de guerra, los cuales no percibían una remuneración, a su vez, señala que *“hubo remuneración para ciertas obras de carácter artístico. Algunos consideran que en esa época existió el salario para los sirvientes domésticos, representado en una determinada cantidad de sal, de donde proviene el origen de la palabra; esto es, la voz “salario” se deriva de la latina salarium y éste a su vez de sal”*

1.1.3 Pagos que Constituyen Salario

De acuerdo al artículo 127 del CST citado en precedencia, se enuncian los pagos que son considerados salario; pagos que pueden ser acordados libremente por el trabajador y el empleador a la luz de lo dispuesto en el artículo 132 ibídem, siempre que se respete el salario mínimo legal o lo pactado en convenciones colectivas o laudos arbitrales; teniendo como criterio para establecer que un pago es salario, conforme lo señala

⁸LÓPEZ FAJARDO, Alberto. Ob. Cit. Pág. 311

⁹GUERRERO FIGUEROA, Guillermo. en Manual de Derecho del Trabajo, Parte General – Derecho Laboral Individual y Colectivo, Bogotá: Editorial Leyer, 2005, Pág. 345

Ignacio Cadavid Gómez en el texto Cartilla del Trabajo 2014¹⁰: i) el carácter retributivo u oneroso que corresponde a la contraprestación directa del servicio: las comisiones, horas extras, recargos por trabajo nocturno, dominical o festivo, ii) no constituye liberalidad , y iii) ingreso personal ya que hace parte del patrimonio del trabajador.

De conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia -Sala de Casación Laboral - del 12 de febrero de 1993, frente a los elementos determinantes y la forma de establecer cuando un pago corresponde a un salario, concluyó esta corporación que independiente de la forma jurídica de vinculación se debe estudiar es la finalidad del pago, señalando que:

“Siendo cierto en consecuencia, como lo es, que los beneficios que el trabajador obtiene del empleador se originan todos en el servicio que le presta, la distinción de la naturaleza jurídica entre unos y otros no debe buscarse en su causa sino mas bien en su finalidad, la cual sí permite delimitar claramente los diferentes conceptos.

*a).- El pago del salario, desde el punto de vista jurídico, es la principal obligación de quien se beneficia del trabajo subordinado ajeno, como que constituye ordinariamente la contraprestación primordial y más importante de la actividad desplegada por el trabajador. El salario aparece así como la remuneración más inmediata o directa que el trabajador recibe por la transmisión que hace de su fuerza de trabajo para ponerla a disposición del empleador, por lo cual se considera uno de los elementos esenciales de toda relación de trabajo, sin que importe la forma jurídica contrato de trabajo o relación legal y reglamentaria-- que regule la prestación personal subordinada de servicios.”¹¹
(Subrayado propio)*

Por su parte, la Corte Constitucional sobre el concepto de salario, en sentencia C - 521 del 16 de noviembre de 1995 Magistrado Ponente Antonio Barrera Carbonel, señaló:

“Teniendo en cuenta las reformas hechas por la Ley 50 de 1990 a los arts. 127, 128, 129, 130 y 132 del C.S.T., la regla general es que constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación o retribución directa y onerosa del servicio, y que ingresan real y efectivamente a su patrimonio, es decir, no a título gratuito o por mera liberalidad del empleador, ni lo que recibe en dinero en especie no para su beneficio ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, ni las prestaciones sociales, ni los pagos o suministros en especie, conforme lo acuerden las partes, ni los pagos que según su naturaleza y por disposición legal no tienen carácter salarial, o lo tienen en alguna medida para ciertos efectos, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando por disposición expresa de las partes no tienen el carácter de salario, con efectos en la liquidación de prestaciones sociales.

(...)

Estima la Sala que es de la competencia del legislador, dentro de la libertad que tiene como conformador de la norma jurídica, determinar los elementos de la retribución directa del servicio

¹⁰CADAVID GÓMEZ, Ignacio, ARENAS GALLEGOS, Eraclio. En Cartilla del Trabajo 2014. Medellín: Universidad de Medellín: 2014. Pág. 155 - 156

¹¹Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 12 de febrero de 1993, radicado No. 5481 Magistrado Ponente Hugo Suescun Pujols.

dentro de la relación laboral subordinada, esto es, lo que constituye salario, con arreglo a los criterios y principios ya mencionados, lo cual le impide desconocer la primacía de la realidad sobre la forma y mudar arbitrariamente la naturaleza de las cosas, como sería quitarle la naturaleza de salario a lo que realmente tiene este carácter.

Igualmente, dicha competencia se extiende a la determinación expresa, respetando los referidos criterios y principios, o deferida a la voluntad de las partes, de los pagos o remuneraciones que no constituyen salario para los efectos de la liquidación de prestaciones sociales. Esto último es particularmente admisible, dado que la existencia del contrato y de los acuerdos y convenios de trabajo como reguladores de las relaciones de trabajo es reconocida por la propia Constitución (art. 53), en cuanto no menoscaben la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores.” (Subyariado propio)

De las sentencias transcritas en precedencia se observa que todos los pagos percibidos en desarrollo de la relación laboral y que enriquezcan el patrimonio del trabajador se constituyen en salario; siendo de vital importancia, tener presente que no siempre la retribución por la labor ejecutada se entrega en dinero, para lo cual, es menester observar lo dispuesto en el artículo 129 del C.S.T que establece que constituye salario en especie aquella parte de la remuneración que percibe el trabajador como contraprestación directa del servicio que no puede exceder el 50% de la totalidad del salario, entre estos, alimentación o vestuario, salvo aquellos conceptos de pago que gocen de pacto expreso entre las partes a la luz del artículo 128 ibídem; en igual sentido, el artículo 129 en comento dispone que en el caso de devengar el empleado un salario mínimo legal, el salario en especie no podrá ser superior al 30%.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 130 de la codificación en mención, en cuanto a los viáticos, solo constituyen salario los permanentes, en aquella parte destinada a la manutención y alojamiento del trabajador

Siendo pertinente en este punto precisar que el trabajador independiente, como persona que realiza una actividad por cuenta propia de forma autónoma y/o que su vínculo es a través de un contrato de carácter civil - comercial (prestación de servicios, obra, asesorías), percibe como retribución de sus servicios un pago denominado honorarios; situación que se constituye en una de las mayores diferencias con un trabajador particular dependiente (subordinado), tipo de vinculación y retribución que puede ser profundizada en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia Sala Laboral del 19 de octubre de 2011 radicado 42801 magistrado ponente Dr. Camilo Tarquino Gallego; tipo de remuneración que no es objeto de estudio en el presente trabajo.

Coligiéndose, que todo pago que remunere y tenga origen directo en el servicio prestado por el trabajador en desarrollo de un contrato de trabajo, e independiente de su denominación y la modalidad de tiempo es salario. Contrario a lo anterior, algunos pagos por disposición legal y siempre que exista un acuerdo entre el trabajador y el empleador se estará en presencia de un pago no constitutivo de salario.

1.1.4 Pagos que no Constituyen Salario

A renglón seguido, el artículo 128 del CST identifica los conceptos de pagos que perciben los trabajadores privados y que no constituyen salario, así:

ARTICULO 128. PAGOS QUE NO CONSTITUYEN SALARIOS. No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el {empleador}, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.”(Subrayado propio)

Estos pagos han sido agrupados por la doctrina y la jurisprudencia, así:

- i) Pagos que por expresa disposición legal no constituyen salario, como prima de servicios, el subsidio familiar, la participación de utilidades, viáticos accidentales y en los permanentes la parte destinada a transporte y gastos de representación.
- ii) Sumas ocasionales o por mera liberalidad que se le pagan al trabajador, como: primas, gratificaciones o bonificaciones ocasionales y participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria
- iii) Prestaciones sociales a cargo del empleador de los títulos VIII y XI del Código Sustantivo de Trabajo, como: prima de servicios, cesantías, intereses a las cesantías, subsidio familiar, pensiones
- iv) Beneficios o auxilios habituales u ocasionales, convencionales o contractuales otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes expresamente acuerdan que no tienen carácter salarial, como: primas extralegales, primas de vacaciones, prima de navidad y de servicios.
- v) Auxilio de transporte
- vi) Los elementos de trabajo, las propinas o la indemnización por la terminación sin justa causa del contrato de trabajo.

En igual sentido, en cuanto a los pagos no salariales y la correcta interpretación del artículo 128 del C.S.T., modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, la sentencia de la Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 12 de febrero de 1993

vista en precedencia y que en este punto es sentencia hito, establece que a partir de la vigencia de la norma en comento, los pagos que no son salarios, se pueden excluir de la base de cómputo para liquidación y otros beneficios laborales, en los siguientes términos:

*"[P]ues aplicando los anteriores conceptos al caso litigado se impone concluir que no interpretó erróneamente el Tribunal el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo ni tampoco dejó de aplicar el 128 del mismo ordenamiento. Estas normas, en lo esencial, siguen diciendo lo mismo bajo la nueva redacción de los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1.990, puesto que dichos preceptos no disponen, como pareciera darlo a entender una lectura superficial de sus textos, que un pago que realmente remunera el servicio, y por tanto constituye salario, ya no lo sea en virtud de disposición unilateral del empleador o por convenio individual o colectivo con sus trabajadores. En efecto, ni siquiera al legislador le está permitido contrariar la naturaleza de las cosas, y por lo mismo no podría disponer que un pago que retribuye la actividad del trabajador ya no sea salario. Lo que verdaderamente quiere decir la última parte del artículo 15 de la Ley 50 de 1.990, aunque debe reconocerse que su redacción no es la más afortunada, es que a partir de su vigencia pagos que son "salario" pueden no obstante excluirse de la base de cómputo para la liquidación de otros beneficios laborales (prestaciones sociales, indemnizaciones etc.)."*¹²

Hasta aquí se observa con claridad que los pagos efectuados a los trabajadores particulares por el concepto de elementos de trabajo, se encuentran enlistados dentro del artículo 128 ibídem, por lo tanto, la naturaleza de este pago es no salarial, encontrándose en concordancia con lo dispuesto en el artículo 57 de la misma codificación, el cual en el numeral primero, establece la obligación por parte del empleador de poner a disposición de los trabajadores salvo norma en contrario *"los instrumentos adecuados y las materias primas necesarias para la realización de las labores"*, a su vez, el numeral 4 del artículo enunciado, establece que el empleador debe cancelar la remuneración pactada conforme a las condiciones, periodos y lugares convenidos.

En ese contexto, no se requiere de un pacto encaminado a establecer los elementos o herramientas de trabajo como no salariales, máxime cuando existe expresa prohibición de acordar descuentos, deducciones y compensaciones al trabajador por estos conceptos a la luz del artículo 149 del C.S.T.

1.1.5 Costos y/o Gastos Operativos

En la actualidad, en respuesta a los diferentes requerimientos realizados por la Unidad Administrativa Especial de Pensiones y Contribuciones Parafiscales – UGPP en sede administrativa, dentro de los procesos de determinación y liquidación del correcto y

¹²Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 12 de febrero de 1993, radicado No. 5481 Magistrado Ponente Hugo Suescun Pujols.

oportuno pago de las contribuciones parafiscales de la protección social, o respecto a los cargos propuestos en sede judicial como soporte de las pretensiones en los procesos en los que se demandan las liquidaciones oficiales, se alega por los empleadores que muchos de los pagos enlistados en los artículos 127 a 132 del CST vistos en precedencia, se constituyen en un costo y/o gasto operativo de la empresa; razón por lo que es de imperiosa necesidad, de una parte, determinar la naturaleza de estos pagos y, de otra, definir: ¿cuándo un concepto entregado por los empleadores en desarrollo del contrato de trabajo puede estar enmarcados dentro de los pagos salariales o no salariales?

Por lo anterior, establecida la naturaleza de los diferentes conceptos de pagos efectuados a los trabajadores en desarrollo de la relación laboral como retribución directamente de los servicios prestados por los empleados, entre los que se encuentran, el salario, las bonificaciones habituales u ocasionales, los efectuados para el desarrollo de las funciones, los acordados contractual o convencionalmente y las herramientas de trabajo, eje central de la presente investigación, se pasa a confrontar estos pagos frente a los conceptos de costos y/o gastos operativos.

Como punto de partida, es pertinente observar lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993¹³ artículos 39 y 40 respectivamente, los cuales brindan la definición de los costos, como aquellas erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes o servicios que le permiten a la empresa obtener unos ingresos; por su parte, frente a los gastos, nos muestran la salida de recursos o disminución de los recursos del activo y por ende del patrimonio, en razón a las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación; definiciones que no aproximan a una diferenciación entre estos y los conceptos salariales o no salariales en mención, a efectos de establecer la incidencia que pueden representar para el cálculo y determinación del Ingreso Base de Cotización – IBC.

En lo atinente a los costos y gastos, con el fin de desarrollar la presente investigación, una vez consultada la doctrina especializada, entre otros, los autores Carlos Fernando Cuevas Villegas¹⁴, Gonzalo Sinisterra Valencia¹⁵, Carlos Augusto Rincón Soto y Fernando Villareal Vásquez¹⁶, se evidencia que coinciden en señalar que los costos directos son aquellos relacionados con la mano de obra y que los indirectos si bien tienen relación con la fabricación de los productos, no inciden de forma directa, a su vez, en cuanto a los directos se enmarcan los pagos que se efectúan a los trabajadores por conceptos de salario, prestaciones sociales, pagos parafiscales, y en algunos casos incluyen los pagos alusivos a las novedades que conllevan una suspensión de la

¹³ Por el cual se reglamenta la contabilidad general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

¹⁴ CUEVAS VILLEGAS, Carlos Fernando, Contabilidad de Costos, Enfoque Gerencia y de Gestión, Tercera Edición, Bogotá: Printice Hall, 2010, Pág. 14 - 25

¹⁵ SINISTERRA VALENCIA, Gonzalo, Contabilidad de Costos, Bogotá: Eco Ediciones, 2013, Pág. 114 - 121

¹⁶ RINCÓN SOTO, Carlos Augusto, VILLAREAL VÁSQUEZ, Fernando, Contabilidad de Costos I, Componentes del Costo, Bogotá, Ediciones de la U, 2014, Pág. 40 - 41

prestación del servicio o ejecución del contrato como lo son: incapacidades, vacaciones y licencias remuneradas o no remuneradas.

En palabras de Benjamín Enrique Polo García en su texto “Contabilidad de Costos en la Alta Gerencia”, frente a los costos los define, *“como las erogaciones y causaciones que son efectuadas en el área de producción, necesarios para fabricar un artículo o prestar un servicio, cumpliendo así con el desarrollo del objeto social propuesto por la empresa y debe generar un beneficio económico futuro”*¹⁷, diferenciándose estos, de los gastos, pues, estos últimos disminuyen el patrimonio de la empresa y no ayudan a generar ingresos, mientras que los costos incrementan el capital de trabajo y son un activo.

Así mismo, sostiene el autor en mención, que entre los costos existen unos por Mano de Obra Directa – MOD que corresponden a los salarios, prestaciones y demás pagos efectuados por la empresa a los trabajadores encargados de la transformación de las materias primas o los materiales en un producto terminado. A su vez, indica que los costos de mano de obra directa se separan de la mano de obra indirecta, esta última corresponde a los costos indirectos de fabricación, que corresponden a aquellas erogaciones necesarias para la producción de los artículos pero que no son posible determinarlas de forma precisa, pues estos se encuentran repartidos en forma proporcional en el proceso de producción y por ende, son trabajadores que no participan en la transformación de la materia prima.

Por otra parte, plantea una definición de salario, entendida como la contraprestación principal y directa que recibe el trabajador por los servicios prestados, la cual, se ajusta a la analizada anteriormente en la presente investigación conforme al artículo 127 del C.S.T., en donde, sostiene que el sistema de salarios más utilizado por las empresas corresponde a 3 tipos: i) por tiempo o por unidad de tiempo, ii) a destajo o por labor contratada, la definición del autor frente a estos dos tipos de sistemas, se ajustan a lo dispuesto en el artículo 132 *ibídem* visto en precedencia, y iii) como incentivo, como el pago por el sobre esfuerzo o trabajo adicional, que no se ajusta al término enlistado en los pagos no salariales.

En igual sentido, en cuanto a la Mano de Obra Directa el escritor Miguel Antonio García Bernal en el libro “Costos Predeterminados: Estimados y Estándares”, señala que esta es el resultado de dos elementos:

“1, La Cantidad de horas de mano de obra directa que deben utilizarse para elaborar una unidad de producto, y

¹⁷ POLO GARCÍA, Benjamín Enrique, Contabilidad de Costos en la Alta Gerencia Teórico Práctico, Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación, 2013 Pág. 17

2. *EL precio por hora que debe pagarse por la mano de mano de obra utilizada para elaborar la misma unidad de producto referida*¹⁸

También, sostiene que la mano de obra, varía de acuerdo a cada empresa teniendo presente sus procedimientos de nómina o tarifa de jornales y las condiciones de supervisión, en cuanto a los salarios, refiere que en los costos inciden los sistemas salariales, y que son 3 las clases más conocidas, a saber: i) Salario mensual, quincenal o semanal, ii) por piezas o destajo, y iii) por sistema de bonificaciones; las dos primeras encontrándose ajustadas o acordes al artículo 132 del C.S.T, la tercera no corresponde a lo dispuesto en el artículo 128 ibídem, pues, indica que esta depende de un porcentaje adicional en la producción del trabajo, encontrándose distante de la definición del artículo 128 enunciado.

En ese contexto, se observa que los diferentes escritores no brindan unos elementos claros y precisos que permitan establecer, cuáles de los pagos que efectúan a los trabajadores, obedecen a costos y/o gastos operativos, y que por lo tanto, estos no obedecen a conceptos salariales o no salariales; para lo cual, a efectos del presente estudio, se acude a la jurisprudencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, corporación que ha fijado una línea clara en relación a los costos en que incurren las empresas sean directos o indirectos y su relación con los pagos efectuados a los trabajadores, cuándo los empresarios pretenden efectuar deducciones a efectos de la declaración de renta en virtud del artículo 107 del Estatuto Tributario – E.T, doctrina jurisprudencial que se acompaña más al presente estudio y arroja más luces y criterios a efectos de determinar la connotación de estos emolumentos.

Al respecto, el cuerpo colegiado en comento, en sentencia del 19 de mayo de 2011¹⁹, al efectuar el análisis de los pagos que son deducibles de renta frente a los conceptos laborales y los artículos 127 y 128 del C.S.T., así como, lo previsto en el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986, estableció la existencia de pagos directos o indirectos, en los siguientes términos:

“Ahora bien, la Sala se ha pronunciado igualmente en relación con ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa y por ende eran gastos que aminoran la base gravable de imposición. En efecto, en la sentencia de 13 de octubre de 2005, mediante la cual se anuló el Concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que no perdían la connotación de necesarios, lo cual debía analizarse en cada caso concreto.

(...)

¹⁸ GARCÍA BERNAL, Miguel Antonio, Costos Predeterminados: Estimados y Estándares, Bogotá: Autores Editores S.A.S., 2014, Pág. 40

¹⁹ Consejo de Estado Sección Cuarta del 19 de mayo de 2011, radicado 25000-23-27-000-2009-00002-01(18039), Consejero Ponente Martha Terea Briceño de Valencia.

Así mismo, ha señalado que “el **carácter laboral** del gasto, permite igualmente afirmar que existe un **nexo causal** frente a la actividad productora de renta, puesto que la **fuerza laboral** constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, **resulta necesario** el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto **incide de manera directa en la productividad de la empresa**”. (Resaltados fuera del texto).

Ahora bien, el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 define el pago laboral indirecto y la Sala ha señalado que los pagos de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de esa definición, según la cual “constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”.

(...)

Sobre el tema discutido, es pertinente el razonamiento que hizo la Sala en la sentencia del 25 de noviembre de 2004, cuando afirmó que “los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente”. (Subrayado propio)

Los apartes transcritos en precedencia, permiten observar que existen una serie de pagos laborales que conforme a lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 (por el cual se dictan disposiciones en materia de retención en la fuente y se reglamenta parcialmente la ley 75 de 1980) se constituyen en costos indirectos (pagos indirectos) y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta del empleador, respecto de los cuales se excluyen los pagos efectuados por educación, alimentación y salud; también, indica que el empleador y los trabajadores pueden pactar que estos conforme al artículo 128 del C.S.T, no constituyen salario. Posición que ha sido reiterada, entre otras, en sentencia del primero (1) de noviembre de 2012, radicado 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786), Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Dicho en forma breve, en desarrollo de las relaciones contractuales de carácter laboral los trabajadores perciben unos pagos laborales (Decreto 3750 de 1986 artículo 5), entre los cuales, existen unos como retribución directa de los servicios prestados (artículo 127 CST) y otros, frente a los cuales es posible establecer un acuerdo de desalarización (artículo 128 CST), conceptos que de acuerdo a la etapa productiva en que participa el empleado o dependiendo si este es cancelado a un tercero, puede ser un costo directo o indirecto el cual debe tener relación de causalidad a efectos de ser susceptible de deducciones en renta.

Hasta este punto, se observa que los empleadores pretenden desconocer la connotación laboral de los conceptos de pagos sean salariales o no, al confundir la naturaleza de

estos frente a los beneficios tributarios relacionados con las declaraciones de renta por los conceptos de costos.

1.2 Herramientas de Trabajo

Hasta aquí, se observa que los rubros pagados a los trabajadores por elementos de trabajo se encuentran enlistados en el artículo 128 del C.S.T., a modo enunciativo, sin existir una definición de este concepto y la explicación de que constituye una herramienta de trabajo, situación que frente a la doctrina y la jurisprudencia no presenta variación.

Como prueba de lo anterior, se trae a colación algunos apartes de lo expuesto por los siguientes autores frente a este tópico en particular:

- José Mario Obando Garrido en el texto denominado DERECHO LABORAL enuncia los elementos de trabajo como un pago no salarial “(...) porque se suministran para el buen desempeño de la labor”²⁰.
- Guillermo Guerrero Figueroa en el libro titulado MANUAL DE DERECHO DEL TRABAJO, Parte General, Individual y Colectivo, en exposición similar a la de Obando, se limita a efectuar un desglose de lo consagrado en el artículo 128 del C.S.T., a su vez presenta una clasificación de los pagos no salariales entre otros “(...) Tampoco son salario los elementos de trabajo, las propinas ni la indemnización por terminación del contrato”²¹
- Guillermo Cabanellas de Torres en su obra Diccionario De Derecho Laboral, previa definición del concepto de herramienta, sostiene que las herramientas laborales “(...) son bienes inembargables cuando constituyen instrumento necesario para el arte u oficio al que el deudor ejecutado se dedique. Originan para los operarios, en relación con las herramientas que la empresa les asigne, los deberes de uso adecuado y el de custodia. De ahí la licitud de los cacheos o registros a la salida de los establecimientos. Como evidencia, aun cuando sea norma positiva, el despido de los trabajadores asalariados da derecho para desposeerlos de las herramientas usadas por razón del cargo”²²

En síntesis, se observa que no existe claridad frente a la definición de los pagos ahora estudiados, para lo cual, se plantea la siguiente aproximación.

²⁰ OBANDO GARRIDO, José Mario. Derecho Laboral. Bogotá. Editorial Temis. 2016, Pág. 215.,

²¹ GUERRERO FIGUEROA, Guillermo. en Manual de Derecho del Trabajo, Parte General – Derecho Laboral Individual y Colectivo, Bogotá: Editorial Leyer, Novena Edición. 2018, Pág. 577

²² CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario De Derecho Laboral. Buenos Aires. Editorial Heliasta. 2001. Pág. 278

Las herramientas de trabajo son aquellos estipendios en dinero o en especie no retributivos del servicio y que son puestos a disposición del trabajador por su empleador a efectos de poder ejecutar las labores para las cuales fue contratado sin que estos ingresen al patrimonio de este último, y frente a los cuales, no es posible efectuar deducciones o retenciones salvo estipulación previa y por escrito; pago que se efectúa al trabajador en relación con las actividades inherentes o acordes con el cargo y que tienen relación de causalidad. Concepto de pago que difiere de los demás valores percibidos por el trabajador para el desempeño cabal de las funciones, por cuanto, las herramientas de trabajo parten de la denominación del cargo para el cual se vincula la persona, diferencia que se plasma en los siguientes ejemplos:

i) Una persona que es vinculada como recepcionista entre sus diferentes funciones tiene la de atender principalmente los teléfonos y direccionar las llamadas al receptor correspondiente, para lo cual, la empresa pone a su disposición en su puesto de trabajo un conmutador, diadema y diferentes elementos tecnológicos de comunicación; en el presente ejemplo es claro que estos implementos son para el desarrollo cabal de las funciones.

ii) un trabajador que desempeña el cargo de mensajero, para ejecutar la labor contratada y poder repartir la correspondencia requiere de movilizarse, pese a ello, él no tiene como actividades o funciones principales las de un conductor, pero efectos de poder movilizarse requiere incurrir en unos gastos como los combustibles, estos, pagos se efectúan como herramientas de trabajo

iii) una persona vinculada como vendedor (agente comercial) con el fin de ofertar los productos de la empresa contratante, requiere como herramientas tarjetas de presentación y un equipo celular, elementos que son utilizados para llevar a buen término las funciones para las cuales fue contratado.

Conforme a la anterior definición y los ejemplos planteados, se proponen como elementos de las herramientas de trabajo adicional a las que ya permiten establecer la diferencia entre los pagos salariales y no salariales, las siguientes:

- a. Pagos en dinero o en especie que no retribuyen el servicio prestado por el trabajador.
- b. Se prohíbe al empleador efectuar deducciones o retenciones por las herramientas de trabajo salvo estipulación previa y por escrito.
- c. Es un pago que se efectúa al trabajador en relación con las actividades inherentes o acordes al cargo y que tienen relación de causalidad

Establecidas las diferencias entre los conceptos de pagos enunciados, con el fin de mayor ilustración se puede consultar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia Sala

de Casación Laboral radicado No. 63559²³ en la cual, se estudia la entrega de un vehículo a un trabajador como una herramienta de trabajo y los descuentos no autorizados del sueldo por el empleador. También, la sentencia radicado No. 50244²⁴ en el cual se estudian los pagos denominados “auxilio de rodamiento” que corresponden al pago del combustible de la motocicleta, decisiones en las que las herramientas de trabajo fueron considerados como un pago no salarial, el cual es susceptible de un pacto de exclusión salarial en virtud del artículo 128 del C.S.T.

Providencias frente a las cuales se observa que esta Corporación se aparta de lo expuesto en la sentencia del 12 de febrero de 1993 radicado 5481 citada anteriormente, aunado a que, es evidente la incoherencia contenida en estos proveídos, ya que si un pago por su naturaleza y disposición legal no es salarial no existiría la necesidad de suscribir un pacto de desalarización, como lo sostiene la Corte, conllevando a plantear a la luz de las decisiones judiciales enunciadas en precedencia, el siguiente interrogante *¿sí al suscribir un contrato de trabajo, las partes no disponen que las herramientas de trabajo suministradas al empleado son no salariales estas, per se, se reputarían como salario?*

En respuesta a la pregunta formulada en precedencia, se plantea el siguiente ejemplo, de considerar que las herramientas de trabajo pueden ser parte del salario, podría pensarse que una empresa para el caso imaginemos que es Comcel, la cual entre sus diferentes objetos sociales se dedica a la comercialización y venta de equipo de telefonía móvil, le entrega a un trabajador un computador portátil o un teléfono celular en aras de que este pueda desarrollar el objeto contractual, el trabajador a la finalización del contrato no tendría la obligación de devolver dichos elementos, situación que conllevaría a que la empresa en la liquidación de prestaciones sociales deba incluir el valor del equipo (computador o celular) al ser parte del salario; situación que llevaría a que este pago se desnaturalice y se considere como un pago en especie.

En breve, se tiene que el salario es la contraprestación que recibe el trabajador por los servicios prestados al empleador, constituyéndose en uno de los elementos del contrato de trabajo, que esta contraprestación puede ser en dinero o especie y es susceptible de acuerdo entre las partes sea en el contrato de trabajo, laudo arbitral, pacto o convención colectiva en virtud de lo dispuesto en el artículo 132 del C.S.T; asimismo, este se puede clasificar en pagos constitutivos de salario y no constitutivos de salario, los primeros, obedecen a la retribución directa del servicio prestados de carácter oneroso y que ingresa al patrimonio del trabajador, respecto de los cuales es procedente efectuar un acuerdo de desalarización a efectos de restarles incidencia salarial o prestacional; los segundo, corresponden a aquellos que por determinación legal no son salario, los de mera liberalidad del empleador u ocasionales, los que fueron sujeto de un acuerdo convencional o contractual entregados de forma extralegal, emolumentos estos en los cuales se encuadran las herramientas de trabajo.

²³ Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 8 de mayo de 2018 radicado No 63559 Magistrada Ponente Cecilia Margarita Durán Ujueta

²⁴ Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 27 de septiembre de 2017 radicado No 50244 Magistrada Ponente Ana María Muñoz Segura

Por las siguientes razones, queda pendiente por establecer si estos pagos entregados al trabajador para ejecutar las labores contratadas, hacen parte del Ingreso Base de Cotización – IBC, para lo cual, a continuación se efectúa el análisis de los pagos que conforma el IBC de los aportes de los trabajadores particulares contribuyentes en Sistema de la Protección Social integral.

2. Conformación del Ingreso Base de Cotización del Trabajador Particular

Previo a establecer el Ingreso Base de Cotización – IBC es pertinente definir las contribuciones parafiscales, las cuales corresponden a unos tributos especiales que se encuentran enmarcados en el artículo 29 del Decreto 111 de 1996, Estatuto Orgánico de Presupuesto como “(...) *gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector (...)*” a su turno la Corte Constitucional en sentencia C – 040²⁵ de 1993, efectuó un análisis histórico de la definición de parafiscalidad, efectuando una exposición de cómo esta figura fue adoptada en Colombia, la posición de la doctrina y la jurisprudencia al respecto, aclarando que estos se diferencian de los impuestos y las tasas, pues si bien, son tributos, los parafiscales no ingresan al patrimonio del Estado y se destinan para cubrir una necesidad en concreto, indicó la Corte que:

“1. La parafiscalidad.

Como es bien sabido, la categoría de ingresos parafiscales surge en Francia -a mediados del presente siglo- cuando el entonces ministro Robert Schuman calificó como parafiscales algunos de los ingresos públicos que, a pesar de ser fruto de la soberanía fiscal del Estado, contaban con ciertas y determinadas características que los diferenciaban claramente de otro tipo de ingresos. Los recursos parafiscales eran aquellos cobrados a una parte de la población, destinados específicamente a cubrir intereses del grupo gravado, que no engrosaban el monto global del presupuesto nacional.

Posteriormente la teoría de la hacienda pública ha desarrollado prolíficamente este concepto y aunque las definiciones no son ciertamente unívocas existe en todas ellas un denominador común: se trata de una técnica de intervención del Estado en la economía, destinada a extraer ciertos recursos de un sector económico, para ser invertidos en el propio sector, al margen del presupuesto nacional. En suma, una característica esencial de los recursos parafiscales es su especial afectación.

La doctrina ha coincidido también en diferenciar claramente a las contribuciones parafiscales de categorías clásicas tales como: los impuestos y las tasas.

A diferencia de las tasas, las contribuciones parafiscales son obligatorias y no confieren al ciudadano el derecho a exigir del Estado la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Se diferencian de los impuestos en la medida en que carecen de la generalidad propia de este tipo de gravámenes, tanto en materia de sujeto pasivo del tributo, cuanto que tienen una especial afectación y no se destinan a las arcas generales del tesoro público.

²⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón

(...)

De las anteriores exposiciones quedan varias cosas claras. En primer lugar que el término "contribución parafiscal" hace relación a un gravámen especial, distinto a los impuestos y tasas. En segundo lugar, que dicho gravámen es fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los recursos recaudados. En tercer lugar, que se puede imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general. En cuarto lugar que los recursos parafiscales no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional. Y por último, que los recursos recaudados pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado.

Esta fue la visión del Constituyente, la cual responde en un todo a la doctrina nacional e internacional que ha desarrollado durante medio siglo el concepto de parafiscalidad y que esta Corte tendrá en cuenta para decidir los cargos que en la demanda se formulan." (Subtitulado fuera de texto)

Así mismo, señala esta Corporación en la sentencia en comento que los aportes que se efectúan al Subsistema Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA e Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF tiene la connotación de contribuciones parafiscales, al señalar que *"Recientemente se ha reiterado esta visión de lo parafiscal. En efecto, en sentencia de Noviembre 15 de 1991, con ponencia del Consejero Jaime Abella Zárate, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado afirmó que los aportes de los patronos al SENA y el pago del subsidio familiar son típicos aportes parafiscales. Igualmente, en sentencia de Abril 8 de 1992, -de la cual fue ponente la Consejera Dolly Pedraza de Arenas- la Sección Segunda de la misma Sala dijo (...)"*²⁶

En igual sentido, esta colegiatura en Sentencia C- 545²⁷ de 1994 definió las contribuciones parafiscales como *"los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma."*

Debiéndose aclarar que las contribuciones parafiscales de la protección social, no se limitan a los aportes establecidos en el artículo 125 de la Ley 119 de 1994, esto es SENA, ICBF, Régimen del Subsidio Familiar, Escuela Superior de Administración Pública-ESAP, y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, pues, si bien algunas normas aludían solo a estos subsistemas como contribuciones parafiscales, ejemplo el numeral 4° del artículo 39 de la Ley 7ª de 1979²⁸ *"Los aportes de que trata el numeral 4o. de estos artículos (sic) son contribuciones parafiscales"*. En la actualidad, el concepto de contribuciones parafiscales cubre los aportes que se efectúan por los demás subsistemas del Sistema General de Seguridad Social Integral, encontrando que frente a

²⁶ Ibidem

²⁷ Corte Constitucional, sentencia C – 545 de 1994, Magistrado Ponente Fabio Morón Díaz

²⁸ Por la cual se dictan normas para la protección de la niñez, se establece el Sistema Nacional de Bienestar Familiar, se reorganiza el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones

los aportes en salud la Corte Constitucional en sentencia C-577 de 1995²⁹, señaló *“Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud.”*, y en lo atinente a los aportes al sistema de pensiones se pronunció en igual sentido mediante sentencia C-895 de 2009³⁰; posición que es compartida y ha sido reiterada en diferentes decisiones por el Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil³¹, estableciendo que por referencia indirecta del artículo 17 de la Ley 344 de 1996 los aportes al Sistema General de Seguridad Social se asimilan a una contribución parafiscal.

Fijado el carácter parafiscal de los aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral, estos deben cumplir con los elementos que estructuran el tributo, es decir, sujeto activo y pasivo, hechos, bases gravables y las respectivas tarifas, deteniéndonos en el presente estudio en la base gravable, la cual es definida en palabras de Ferrero Lapatza, como *“la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto del hecho generador que se juzga como determinante de la capacidad contributiva”, y que permite cifrar la obligación tributaria del contribuyente*³², teniendo presente que frente a los demás elementos no existe discusión, pues si bien, todos se encuentran definidos por la ley, tratándose de aportes al Sistema de la Protección Social dicha base corresponde al Ingreso Base de Cotización - IBC que de acuerdo a cada subsistema se conforma a partir del salario (salud, pensión, fondo de solidaridad pensional - FSP y riesgos laborales - ARL) o de la nómina mensual de salarios (ICBF, SENA y Subsidio Familiar), base de cotización que presenta múltiples interpretaciones.

Véase, como a pesar de la importancia del tema bajo análisis, en la doctrina cuando se aborda su estudio se evidencia una simple remisión a las normas, en los siguientes términos:

- Gerardo Arenas Monsalve en su texto *“El derecho Colombiano de la Seguridad Social”*³³ frente al Ingreso Base de Cotización de los trabajadores particulares, en el punto denominado *“4.6 La unificación del ingreso base de cotización de los trabajadores dependientes”* enuncia apartes del contenido de los artículos 18 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 5 de la Ley 797 de 2003, artículo 204 de la

²⁹ Corte Constitucional Sentencia C – 577 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

³⁰ Corte Constitucional Sentencia C – 895 de 2009 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

³¹ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, sentencia del 8 de febrero de 2011, Radicación 11001-03-06-000-2010-00069-00(2013), Consejero Ponente Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

³² PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. En: Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Universidad Externado de Colombia, 2015.

³³ ARENAS MONSALVE, Gerardo, El derecho Colombiano de la Seguridad Social, Bogotá: Legis Editores, 2011, Pág. 181

Ley 100 de 1993, Decreto Ley 1295 de 1994 artículo 17, sin efectuar un desarrollo sobre estas disposiciones.

- Por su parte Oscar José Dueñas Ruiz, frente a la determinación y conformación del Ingreso base de cotización, sostiene que:

“SALARIO BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES DEPENDIENTES

La base de cotización son las cantidades sobre las cuales se calculan las cuotas de la seguridad social que deben ingresar al sistema como su principal recurso económico. El legislador puede establecer topes máximos y mínimos, entre las que debe estar siempre comprendida la base de cotización.

La base de cotización de los trabajadores dependientes de los sectores privados y público será el salario mensual. Tratándose de trabajadores particulares será el que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo de Trabajo. Tratándose de los servidores del sector público será el que se señale, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 4ª de 1992.

(...)

Según la Ley 100 de 1993 cuando se devenga mensualmente más de 20 salarios mínimos legales mensuales vigentes, la base de cotización podrá ser limitada a dicho monto por el Gobierno Nacional.

*El artículo 18 de la Ley 100 de 1993 establece (...)*³⁴

- Del mismo modo, German Plazas M y Vivian Plazas M, frente a la cotizaciones e IBC de los diferentes subsistemas del Sistema de Protección Social, plantean las respuestas a diferentes interrogantes, exponiendo algunas características particulares de cada uno, así como la tarifa de cotización, señalando al respecto que:

“1067. ¿Cuál es el valor general de la cotización al Sistema de Salud?

R. De conformidad con lo establecido por la Ley, como norma general, el aporte al Sistema de Salud se realizará sobre el 12.5% de la base de cotización aplicable al afiliado.

(...)

Tratándose de personas vinculadas mediante contrato de trabajo, el 8.5% corre por cuenta del empleador y el 4% restante, por cuenta del trabajador.

(...)

1068. ¿Cuál es el valor general de la cotización al Sistema de Pensiones?

³⁴ DUEÑAS RUIZ, Óscar José. Las Pensiones Teorías, Normas, y Jurisprudencia. Bogotá: Quinta Edición, Librería Ediciones del Profesional LTDA., 2013, Pág. 416

R. De conformidad con lo establecido por las normas vigentes, el aporte al Sistema de Pensiones se realizará sobre el 16% de la base de cotización aplicable al afiliado.

(...)

Tratándose de personas vinculadas mediante contrato de trabajo, el 12% corre por cuenta del empleador y el 4% restante, por cuenta del trabajador.

1069. ¿Cuál es el valor general de cotización a parafiscales (SENA, Caja de Compensación e Instituto de Bienestar Familiar)?

R. Como norma general, el empleador está obligado a cotizar el nueve (9%) por ciento de la nómina de su empresa.

El valor cotizado se distribuirá de la siguiente forma: Para la Caja de Compensación Familiar: el 4%; Para el I.C.B.F: el 3%; y para el SENA: el 2%.

(...)

1071. ¿Cuál es el valor general de la cotización al Sistema de Riesgos Laborales?

R. Las cotizaciones que deben cancelarse a las administradoras de riesgos no podrán ser inferiores al 0.348%, ni superiores al 8.7% de la base de cotización aplicable.

En el caso de los trabajadores dependientes, el valor total de la cotización debe ser asumido por el empleador (...)³⁵

De igual forma, como sujeto activo de las contribuciones parafiscales el trabajador dependiente es la persona que se encuentra vinculado mediante una relación laboral, bien sea con un contrato de trabajo, a través de una relación legal o reglamentaria, respectivamente y es afiliado por su empleador a cada subsistema, teniendo presente las particularidades individuales del empleado tales como: edad, condición de pensionado, entre otras, a partir de ello, se determinará la obligación de afiliarse o no a cada uno de estos.

Al tiempo, el trabajador independiente como se enunció al inicio del presente estudio, es quien desarrolla por cuenta propia una actividad productora de renta, de forma autónoma, o las personas vinculadas a través de un contrato de carácter civil - comercial bien sea de prestación de servicios, contrato de obras civiles, suministros, entre otros y, que sin importar el régimen en materia pensional, estos tienen la obligación de asumir de forma integral el pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en salud y pensión, sobre la base del ingreso mensual, el cual se establece conforme a la definición de salario dada en los artículos 127, 129, 130 y 132 del CST citados en precedencia, en

³⁵ PLAZAS M, Germán, PLAZAS M, Viviana, La nueva Práctica Laboral 2017-2018. Bogotá: Editorial Bolívar Impresores., Décimo Octava Edición, 2017, Pág. 406 - 422,

concordancia con el artículo 244³⁶ de la Ley 1955 de 2019 (Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018 – 2022 “Pacto por Colombia, pacto por la Equidad”), disposición que guarda similar redacción al artículo 135³⁷ de la Ley 1753 de 2015 (Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”) declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C 219 de 2019 Magistrado Ponente doctor Luis Guillermo Guerrero Pérez. En cuanto a los riesgos laborales al independiente le asiste la obligación de efectuar directamente las cotizaciones de los aportes siempre y cuando la actividad contratada no sea considerada de alto riesgo.

La conformación y determinación del ingreso base de cotización, en el argot popular, esto es, lejos de la jurisprudencia, ha asimilado que cuando se habla de seguridad social se refiere única y exclusivamente a los subsistemas de salud, pensiones, y riesgos laborales, mientras que, por parafiscales se entienden los subsistemas de SENA, ICBF y las Cajas de Compensación Familiar o Subsidio Familiar, ignorando la existencia del Fondo de Solidaridad Pensional, concepto de seguridad social que fue definido por Gerardo Arenas Monsalve como *“(…) una cobertura general de riesgos en beneficio de toda la población, mediante una solidaridad general que se realiza a través de la redistribución de la renta nacional”*³⁸

A continuación, se aborda la determinación de IBC de acuerdo a cada uno de los subsistemas del Sistema General de Seguridad Social.

³⁶ Artículo 244. Ingreso Base de Cotización (IBC) de los independientes. Los trabajadores independientes con ingresos netos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado del contrato, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensualizado de los ingresos, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia.

³⁷ ARTÍCULO 135. INGRESO BASE DE COTIZACIÓN (IBC) DE LOS INDEPENDIENTES. Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario

³⁸ ARENAS MONSALVE, Gerardo, Ob. Cit., Pág. 10

2.1 Seguridad Social (Salud, Pensión, FSP y ARL)

A efectos de poder calcular el Ingreso Base de Cotización - IBC, para los subsistemas enunciados, se requiere efectuar un pronunciamiento frente a las siguientes disposiciones normativas, partiendo de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 5 de la Ley 797 de 2003³⁹, el cual frente al subsistema pensión, establece que:

“ARTÍCULO 18. BASE DE COTIZACIÓN. <Inciso 4. y párrafo modificados por el artículo 5 de la Ley 797 de 2003. (El artículo 5 de la Ley 797 de 2003 transcribe todo el artículo). El nuevo texto es el siguiente:> La base para calcular las cotizaciones a que hace referencia el artículo anterior, será el salario mensual.

El salario base de cotización para los trabajadores particulares, será el que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo.

El salario mensual base de cotización para los servidores del sector público, será el que señale el Gobierno, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 4a. de 1992.

El límite de la base de cotización será de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes para trabajadores del sector público y privado. Cuando se devenguen mensualmente más de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes la base de cotización será reglamentada por el gobierno nacional y podrá ser hasta de 45 salarios mínimos legales mensuales para garantizar pensiones hasta de veinticinco (25) salarios mínimos legales.

Las cotizaciones de los trabajadores cuya remuneración se pacte bajo la modalidad de salario integral, se calculará sobre el 70% de dicho salario.

(...)

En ningún caso el ingreso base de cotización podrá ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente. Las personas que perciban ingresos inferiores al salario mínimo legal mensual vigente, podrán ser beneficiarias del Fondo de Solidaridad Pensional, a efectos de que éste le complete la cotización que les haga falta y hasta un salario mínimo legal mensual vigente, de acuerdo con lo previsto en la presente ley”

En ese orden de ideas, el artículo 18 visto anteriormente, establece que el IBC para los subsistemas de salud y pensión corresponde al salario mensual del trabajador, el cual no puede ser inferior a un (1) salario mínimo legal y no mayor a los veinticinco (25) salarios mínimos legales tanto en el sector privado como público.

³⁹ Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales

Siendo pertinente precisar frente al tope mínimo de cotización, que este tuvo una modificación, pues, los trabajadores que prestan servicios en jornada de medio tiempo, servicio doméstico, y quienes laboran por días o inferior a un mes, la retribución económica percibida por la labor desarrollada puede ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente - SMMLV, por lo tanto, los aportes al Sistema General de Seguridad Social se efectuara sobre una base menor a un (1) SMMLV tomando como base un salario mínimo diario vigente, en donde las partes del contrato, esto es, empleador y trabajador deben aportar proporcionalmente el valor correspondiente para cumplir con los aportes, en virtud de lo dispuesto, entre otros, en el artículo 171 de la Ley 1450 de 2011⁴⁰, que a la letra señala:

“ARTÍCULO 171. VINCULACIÓN LABORAL POR PERÍODOS INFERIORES A UN MES O POR DÍAS. La afiliación a la Seguridad Social Integral de los trabajadores dependientes que se encuentren vinculados laboralmente por periodos inferiores a un mes o por días, y que por dicha situación perciban un ingreso mensual inferior a un SMMLV, se realizará mediante su cotización de acuerdo con el número de días laborados y sobre un monto no inferior a un salario mínimo legal diario vigente, de conformidad con los límites mínimos que se establezcan por el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta los costos de administración y recaudo del Sistema de la siguiente manera:

a) Al régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud: Si el trabajador es elegible para el subsidio en salud, el aporte será realizado exclusivamente por el empleador y equivaldrá al 8,5% del ingreso percibido, con destino a la subcuenta de solidaridad del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, de conformidad con los límites mínimos que establezca el Gobierno Nacional. En caso de no ser elegible para el subsidio en salud por tener capacidad de pago, el trabajador deberá además realizar su aporte correspondiente al 4% del ingreso base de cotización sobre el cual esté realizando el empleador las cotizaciones;

b) Al Sistema de Beneficios Económicos Periódicos: El empleado y el empleador deberán cotizar a este Sistema, sobre el mismo ingreso base de cotización reportado para salud, en los porcentajes establecidos para realizar aportes al Sistema General de Pensiones. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones para el traslado y reconocimientos entre el Sistema de Beneficios Económicos Periódicos y el Sistema General de Pensiones” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, se establece en el parágrafo del artículo 171 ibídem que si el trabajador desea pertenecer al régimen contributivo, debe efectuar los aportes sobre una base no inferior a un salario mínimo mensual legal vigente

De otro lado, no puede perderse de vista que el artículo 5 del Decreto 2616 de 2013⁴¹ compilado en el Decreto Único Reglamentario 1072 de 2015⁴² artículo 2.2.1.6.4.5 establece la base de cotización mínima semanal, en los siguientes términos:

⁴⁰ Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014

⁴¹ Por medio del cual se regula la cotización a seguridad social para trabajadores dependientes que laboran por periodos inferiores a un mes, se desarrolla el mecanismo financiero y operativo de que trata el artículo 172 de la Ley 1450 de 2011 y se dictan disposiciones tendientes a lograr la formalización laboral de los trabajadores informales.

“ARTÍCULO 2.2.1.6.4.5. BASE DE COTIZACIÓN MÍNIMA SEMANAL A LOS SISTEMAS DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LOS TRABAJADORES DEPENDIENTES QUE LABORAN POR PERÍODOS INFERIORES A UN MES. En el Sistema de Pensiones, el ingreso base para calcular la cotización mínima mensual de los trabajadores a quienes se les aplican las normas contenidas en la presente sección, será el correspondiente a una cuarta parte (1/4) del salario mínimo mensual legal vigente, el cual se denominará cotización mínima semanal.

Para el Sistema de Riesgos Laborales, el ingreso base de cotización será el salario mínimo legal mensual vigente”

Del mismo modo, el decreto único reglamentario citado anteriormente frente al monto de las cotizaciones al sistema general de pensiones, subsidio familiar y riesgos laborales, brinda una tabla en la cual se equipara la cantidad de días laborados a semanas mínimas de cotización, así:

“ARTÍCULO 2.2.1.6.4.6. MONTO DE LAS COTIZACIONES AL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, SUBSIDIO FAMILIAR Y RIESGOS LABORALES. Para el Sistema General de Pensiones y del Subsidio Familiar, se cotizará de acuerdo con lo señalado en la siguiente tabla:

<i>Días laborados en el mes</i>	<i>Monto de la cotización</i>
<i>Entre 1 y 7 días</i>	<i>Una (1) cotización mínima semanal</i>
<i>Entre 8 y 14 días</i>	<i>Dos (2) cotizaciones mínimas semanales</i>
<i>Entre 15 y 21 días</i>	<i>Tres (3) cotizaciones mínimas semanales</i>
<i>Más de 21 días</i>	<i>Cuatro (4) cotizaciones mínimas semanales (equivalen a un salario mínimo mensual)</i>

Los valores semanales citados en este artículo, se refieren al valor mínimo semanal calculado en el artículo 2.2.1.6.4.8. del presente decreto.”

De otra parte, en lo relacionado con la reglamentación para cotizar hasta los cuarenta y cinco (45) salarios mínimos legales mensuales de que trata el artículo 5 de la Ley 797 vista en precedencia, a la fecha esta solo cubre a los i) Magistrados de altas cortes, Decretos 104 de 1994⁴³ respecto de los cuales se establece que sus ingresos totales laborales serán iguales a los percibidos por los miembros del congreso, con la prohibición de que lleguen a ser superiores; ii) Procuradores delegados, Decreto 1420 de 1994⁴⁴ a través del cual se iguala el régimen pensional de estos funcionarios con los magistrados de las Cortes , y iii) Congresistas, Decreto 816 de 2002 artículo 17 compilado en el Decreto 1833 de 2016 (Por medio del cual se compilan las normas del Sistema General

⁴² Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Trabajo

⁴³ Por el cual se dictan unas disposiciones en materia salarial y prestacional de la rama judicial, del Ministerio Público, de la Justicia Penal Militar y se dictan otras disposiciones

⁴⁴ Por el cual se adiciona el régimen pensional para los Procuradores Delegados ante la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado.

de Pensiones) artículo 2.2.4.9.10, permitiendo que las cotizaciones de estos dignatarios no se somete al límite de 25 salarios mínimos, así.

“ARTÍCULO 2.2.4.9.10. CONGRESISTAS EN EL RÉGIMEN GENERAL DE PENSIONES. La pensión de estos servidores estará sujeta al límite de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

La tasa de cotización para los servidores de que trata este artículo será la establecida en el régimen general de pensiones, sin someterse al límite de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En todo caso, a partir del 1o de mayo de 2002, las pensiones de invalidez y sobrevivencia de todos los congresistas se someterán al régimen general de pensiones.

(Decreto 816 de 2002, artículo 17 modificado por el Decreto 1622 de 2002, artículo 1o; ajustado de conformidad con el artículo 5o de la Ley 797 de 2003)” (Subrayado fuera de texto)

Coligiéndose por interpretación normativa que los Magistrados de altas cortes y Procuradores delegados ante las cortes, al tener normas que los igualan en el salario total percibido y el régimen pensional, no encuentran cobijados por el límite de los veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes a efectos de sus aportes al Sistema General de Seguridad Social. Encontrándose excluidos, por falta de reglamentación, los trabajadores particulares que perciben una remuneración superior al tope de los veinticinco (25) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Por otra parte, en cuanto a los trabajadores cuya remuneración se encuentra pactada bajo la modalidad de salario integral, se debe precisar que el 70% que prevé la norma debe ser analizado a la luz de lo dispuesto en el artículo 132 del CST analizado en el capítulo inicial de este estudio, en concordancia con el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, Disposiciones que permiten, diferenciar entre la conformación del salario integral y el porcentaje del aporte (70%) de ese salario integral al Sistema General de Seguridad Social Integral.

En cuanto a la cotización al Subsistema del Fondo de Solidaridad Pensional el artículo 20 de la ley 100 de 1993 modificado por el artículo 7 de la Ley 797 de 2003, establece que:

“ARTÍCULO 20. MONTO DE LAS COTIZACIONES La tasa de cotización continuará en el 13.5% del ingreso base de cotización.*

(...)

Los afiliados que tengan un ingreso mensual igual o superior a cuatro (4) salarios mínimos mensuales legales vigentes, tendrán a su cargo un aporte adicional de un uno por ciento (1%) sobre el ingreso

base de cotización, destinado al fondo de solidaridad pensional, de conformidad con lo previsto en la presente ley en los artículos 25 y siguientes de la Ley 100 de 1993.

Los afiliados con ingreso igual o superior a 16 salarios mínimos mensuales legales vigentes, tendrán un aporte adicional sobre su ingreso base de cotización, así: de 16 a 17 smlmv de un 0.2%, de 17 a 18 smlmv de un 0.4%, de 18 a 19 smlmv, de un 0.6%, de 19 a 20 smlmv, de un 0.8% y superiores a 20 smlmv de 1% destinado exclusivamente a la subcuenta de subsistencia, del Fondo de Solidaridad Pensional de que trata la presente ley.

La entidad a la cual esté cotizando el afiliado deberá recaudar y trasladar al fondo de solidaridad pensional los recursos correspondientes en los términos y condiciones que señale el Gobierno Nacional.

(...)"

A su vez, el artículo 204 de la Ley 100 de 1993 vigente, que versa sobre las cotizaciones al subsistema de salud del régimen contributivo, para los trabajadores que devengan un salario mínimo mensual legal vigente o más, señala:

"ARTÍCULO 204. MONTO Y DISTRIBUCIÓN DE LAS COTIZACIONES.

<Inciso 1o. modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007. El nuevo texto es el siguiente:> La cotización al Régimen Contributivo de Salud será, a partir del primero (1°) de enero del año 2007, del 12,5% del ingreso o salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo. La cotización a cargo del empleador será del 8.5% y a cargo del empleado del 4%. Uno punto cinco (1,5) de la cotización serán trasladados a la subcuenta de Solidaridad del Fosyga para contribuir a la financiación de los beneficiarios del régimen subsidiado. Las cotizaciones que hoy tienen para salud los regímenes especiales y de excepción se incrementarán en cero punto cinco por ciento (0,5%), a cargo del empleador, que será destinado a la subcuenta de solidaridad para completar el uno punto cinco a los que hace referencia el presente artículo. El cero punto cinco por ciento (0,5%) adicional reemplaza en parte el incremento del punto en pensiones aprobado en la Ley 797 de 2003, el cual sólo será incrementado por el Gobierno Nacional en cero punto cinco por ciento (0,5%).

<Inciso adicionado por el artículo 1 de la Ley 1250 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> La cotización mensual al régimen contributivo de salud de los pensionados será del 12% del ingreso de la respectiva mesada pensional", la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008.

PARÁGRAFO 1o. La base de cotización de las personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos, afiliados obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud, será la misma contemplada en el sistema general de pensiones de esta Ley.

(...)

PARÁGRAFO 3o. Cuando se devenguen mensualmente más de 20 salarios mínimos legales vigentes, la base de cotización podrá ser limitada a dicho monto por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.

(...)"

Conforme a los artículos 204 de la Ley 100 y 7 de la ley 797 de 2003, cánones que aparte de establecer los porcentajes de la destinación o aplicación de la cotización y las tarifas sobre las cuales se debe efectuar los aportes, a efectos del presente estudio, es relevante señalar que consagran que los aportes a los subsistemas de salud, pensión y fondo de solidaridad pensional respectivamente, se efectúan sobre la misma base.

Frente al IBC el Decreto 692⁴⁵ de 1994, establecía que:

“Artículo 20. Ingreso Base de cotización. Las cotizaciones para los trabajadores dependientes del sector privado se calcularán con base en el salario mensual devengado. Para el efecto, constituye salario el conjunto de factores previstos en los artículos 127, 129 y 130 del Código Sustantivo del Trabajo. No se incluye en esta base de cotización lo correspondiente a subsidio de transporte.

Los servidores públicos, cotizarán sobre los factores salariales que para el efecto determine el Gobierno Nacional.

Los trabajadores independientes y demás afiliados voluntarios efectuarán las cotizaciones obligatorias sobre los ingresos mensuales que declaren a la entidad a la cual se afilien. Todas las cotizaciones que efectúen estos afiliados, se entenderán hechas para cada período, de manera anticipada y no por mes vencido. Cuando el afiliado no especifique el período de cotización, o el ingreso base, se tomará como período de la cotización el mes siguiente al de la fecha de consignación del aporte y como ingreso base el resultado de dividir el monto de la cotización efectuada por 0,115 si es durante el año 1994, por 0,125 si es durante el año 1995 y por 0,135 si es a partir del año 1996.

Parágrafo 1o. En ningún caso, la base de cotización podrá ser inferior al monto del salario mínimo legal mensual vigente, salvo lo dispuesto en la Ley 11 de 1988 para los trabajadores del servicio doméstico.

(...).”

A su vez, el artículo 65 del Decreto 806 de 1998 compilado en el Decreto 780 de 2016 (Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social) en el artículo 2.2.1.1.2.1, establece que el ingreso base de cotización se calcula sobre el salario mensual que devengue el trabajador, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 2.2.1.1.2.1. BASE DE COTIZACIÓN DE LOS TRABAJADORES CON VINCULACIÓN CONTRACTUAL, LEGAL Y REGLAMENTARIA Y LOS PENSIONADOS. Las cotizaciones para el Sistema General de Seguridad Social en Salud para los trabajadores afiliados al Régimen Contributivo en ningún caso podrán ser inferiores al equivalente al 12,5% de un salario mínimo legal mensual vigente.

⁴⁵ Por el cual se reglamenta parcialmente la ley 100 de 1993

Para los trabajadores del sector privado vinculados mediante contrato de trabajo, la cotización se calculará con base en el salario mensual que aquellos devenguen. Para estos efectos, constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte y aquellos pagos respecto de los cuales empleadores y trabajadores hayan convenido expresamente que constituyen salario, de conformidad con lo establecido en los artículos 127, 129 y 130 del Código Sustantivo de Trabajo. No se incluye en esta base de cotización lo correspondiente a subsidio de transporte.

Para los servidores públicos las cotizaciones se calcularán con base en lo dispuesto en el artículo 60 del Decreto 691 de 1994 y las demás normas que lo modifiquen o adicionen.

Las cotizaciones de los trabajadores cuya remuneración se pacte bajo la modalidad de salario integral se liquidarán sobre el 70% de dicho salario.

Para los pensionados las cotizaciones se calcularán con base en la mesada pensional.

PARÁGRAFO. Cuando el afiliado perciba salario o pensión de dos o más empleadores u ostente simultáneamente la calidad de asalariado e independiente, las cotizaciones correspondientes serán efectuadas en forma proporcional al salario, ingreso o pensión devengado de cada uno de ellos.”
(Subrayado fuera de texto)

En igual sentido, el Decreto 510 de 2003 mediante el cual se reglamenta parcialmente la Ley 797 de 2003, en cuanto al Ingreso Base de Cotización, en el artículo 3 reitera el límite para cotizar de veinticinco (25) salarios mínimos mensuales vigentes, así como, la igualdad de la base entre los subsistemas de salud y pensión, en los siguientes términos:

“Artículo 3º. La base de cotización del Sistema General de Pensiones será como mínimo en todos los casos de un salario mínimo legal mensual vigente, y máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, límite este que le es aplicable al Sistema de Seguridad Social en Salud. Este límite se aplicará a las cotizaciones cuyo pago debe efectuarse a partir del mes de marzo.

La base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la base de la cotización del Sistema General de Seguridad Social en Salud, salvo que el afiliado cotice para el Sistema General de Pensiones sobre una base inferior a la mínima establecida para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.”

Conforme a las normas citadas anteriormente, se tiene que el IBC de los trabajadores particulares vinculados mediante un contrato de trabajo y que su remuneración es igual o superior a un salario mínimo mensual vigente, se calcula a partir del salario mensual devengado, remuneración que se compone de los diferentes conceptos de pagos percibidos independiente de la denominación adoptadas en desarrollo de la relación laboral a la luz de lo dispuesto en los 127, 128, 129, 130 y 132 del CST respecto de las cuales se efectuó un análisis en el primer capítulo del presente escrito; por otra parte, la base de cotización de los trabajadores independientes para los diferentes subsistemas (Salud, Pensión, FSP, SENA, ARL, ICBF y Caja de Compensación Familiar) es igual para

todos los subsistemas, de conformidad con lo dispuesto, entre otras normas, por la Ley 100 de 1993 artículo 204, Decreto 510 de 2003 artículo 3 y Ley 1393 de 2010 artículo 33.

Por su parte, a la luz del artículo 244 de la Ley 1955 de 2019 el IBC del trabajador independiente se calcula sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado del contrato o de los ingresos, permitiéndosele a los trabajadores que desarrollan una actividad independiente al contrato de prestación de servicios a efectuar las imputaciones de los costos y las deducciones de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario Nacional.

2.2 Parafiscales

Ahora bien, en cuanto a la base de cotización de los subsistemas SENA, ICBF y Caja de Compensación Familiar, estos se efectúan sobre el total de la nómina mensual del empleador, siendo el primer y mayor punto de diferencia frente a los demás subsistemas, que se calcula la base de cotización en principio partiendo de los conceptos percibidos como salario por el trabajador, al respecto el artículo 2 y 3 de la Ley 27 de 1974⁴⁶, dispuso que:

“Artículo 2º. A partir de la vigencia de la presente Ley, todos los patronos y entidades públicas y privadas, destinarán una suma equivalente al 2% de su nómina mensual de salarios para que el Instituto de Bienestar Familiar atienda a la creación y sostenimiento de centros de atención integral al pre-escolar, para menores de 7 años hijos de empleados públicos: y de trabajadores oficiales y privados

(...)

Artículo 3º. El porcentaje de que trata el artículo segundo se calculará sobre lo pagado por concepto de salario, conforme lo describe el Código Sustantivo del Trabajo en su Artículo 127, a todos: los trabajadores del empleador en el respectivo mes, sea que el pago se efectúe en dinero o en especie. Los salarios pagados a extranjeros que trabajen en Colombia también deberán incluirse aunque los pagos se efectúen en moneda extranjera. Toda remuneración que se pague en moneda extranjera, deberá liquidarse, para efectos de la base del aporte, al tipo oficial de cambio imperante el día último del mes al cual corresponde el pago” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, consagra que:

⁴⁶ Por la cual se dictan normas sobre la creación y sostenimiento de Centros de atención integral al Pre-escolar, para los hijos de empleados y trabajadores de los sectores públicos y privados.

“ARTICULO 17. Para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del Subsidio Familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Escuela Superior de Administración Pública, (ESAP), Escuela Industrial e Institutos Técnicos, se entiende por nómina mensual de salarios 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.

Los pagos en moneda extranjera, deberán incluirse en la respectiva nómina, liquidados al tipo de cambio oficial y vigente el último día del mes al cual corresponde el pago.”(Subrayado propio)

De igual manera, el artículo 1 de la Ley 89 de 1988⁴⁷ frente a las cotizaciones con destino al ICBF, aumentó la base del aporte al 3% del valor de la nómina mensual de salarios, reiterándose que estos pagos tenían el carácter de contribuciones parafiscales.

Entonces, como fue señalado anteriormente, para la determinación del Ingreso Base de Cotización con el cual se liquidan los aportes para los subsistemas SENA, Caja de Compensación Familiar e ICBF, se toma la nómina mensual de salario comprendida como la totalidad de los pagos efectuados por los elementos que integran el salario.

En consecuencia, se tiene que tanto los aportes a la seguridad social y los parafiscales se efectúan, sobre los pagos que tengan connotación salarial, bien sea, desde el total de la nómina de salarios del empleador o sobre los conceptos salariales percibidos mensualmente como retribución directa del trabajador por el servicio prestado, respectivamente. Por otra parte, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, respecto de los pagos no constitutivos de salario a efectos de establecer el IBC, dispone:

“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.

Las Entidades Públicas que vienen atendiendo en forma directa y por convención colectiva el pago del subsidio familiar, podrán seguirlo haciendo de esa forma, sin que sea obligatorio hacerlo a través de una Caja de Compensación Familiar.

En los términos del presente artículo se entiende cumplida por las Entidades Públicas aquí mencionadas la obligación prevista en el artículo 15 de la Ley 21 de 1982.”

Por consiguiente, de las disposiciones citadas se establece que el Ingreso Base de Cotización – IBC de los trabajadores particulares, se conforma de los pagos percibidos en virtud de la relación laboral y que tienen connotación salarial a la luz de lo dispuesto en los artículos 127, 129 y 130 del C.S.T., excluyéndose del IBC y por ende de los

⁴⁷ Por la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones

aportes al Sistema de Seguridad Social integral aquellos conceptos de pagos que no tienen naturaleza salarial, en razón a lo previsto en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996. Exclusión que se encuentra ajustada a lo expuesto por la reiterada jurisprudencia tanto de la jurisdicción contenciosa administrativa como la ordinaria laboral, y se puede corroborar con las siguientes providencias en las cuales, frente a la determinación y cálculo del IBC a efectos de la cotización resolvieron que:

- El Consejo de Estado Sección Cuarta, en un proceso adelantado por Abogados Especializados en Cobranzas S.A. – AECSA contra el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, al efectuar el estudio de la aplicación del artículo 17 de la Ley 344 de 1996 en cuanto a los pagos no salariales, dijo:

“2. Pagos que no constituyen salario; por lo tanto, no forman parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF. Las bonificaciones

(...)

2.5 Pero, existen unos pagos que a pesar de ser recibidos por el trabajador de parte de su empleador, no constituyen salario, como es el caso de (i) las sumas que recibe ocasionalmente y por mera liberalidad, (ii) lo que recibe en dinero o en especie para desempeñar a cabalidad sus funciones, (iii) las prestaciones sociales y (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie.

Lo anterior, conforme con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, que es del siguiente tenor literal:

(...)

2.8 Por otra parte, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 se refirió a este tema y para dar claridad dispuso que “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

(...)

3.9 Es cierto que la bonificación pagada por la sociedad demandante a sus empleados es habitual por realizarse de manera mensual, hecho que determinó el ICBF en el curso de la investigación adelantada contra el contribuyente, pero, como se expuso con anterioridad, la Sala de manera reiterada ha aclarado que las denominadas bonificaciones habituales extralegales no son constitutivas de salario si expresamente así lo pactan el empleador y el trabajador y, en consecuencia, al igual que las bonificaciones ocasionales, que se pagan por mera liberalidad, pueden excluirse del salario, lo que trae consigo que no se incluyan en la base (nómina mensual de salarios) para el cálculo de los aportes parafiscales”⁴⁸.

⁴⁸ Consejo de Estado Sección Cuarta del 15 de junio de 2016 radicado número 25000-23-37-000-2012-00221-01(20610) Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

- En igual sentido, se pronunció esta Corporación en el proceso seguido por QMAX Solutions Colombia contra el ICBF, en el cual al estudiar los pagos no salariales y demás conceptos informados por el demandante, se dijo:

“En todo caso, por disposición expresa de la Ley los trabajadores y empleadores están autorizados para establecer qué pagos no constituirán salario, así se entiende del artículo 17 de la Ley 344 de 1996 que dispone:

(...)

De conformidad con las normas antes citadas resulta claro que todos los pagos que remuneren el servicio prestado por el trabajador son salario y, aquellos que se hacen por mera liberalidad por parte del empleador, los que tienen por objeto garantizar el buen desempeño de las funciones asignadas al trabajador (vr.gr. auxilio de transporte) y, los beneficios o bonificaciones habituales u ocasionales de carácter extralegal pactadas con carácter extra salarial, no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales, pues no son salario.”⁴⁹

Coligiéndose que ante los pagos no salariales, sea por convenio o acuerdo entre las partes o por mera liberalidad, conforme lo prevé el artículo 128 del CST, estos se excluyen a efectos del cálculo de los aportes al sistema integral de seguridad social por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996. Esto no significa un desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, pues, nótese que la discusión sobre la determinación y cálculo del IBC, así como, la aplicación del artículo 30 ibídem, surgió a partir de los procesos de determinación y liquidación realizados por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP- en razón a que, si bien, la ley en mención entró en vigencia en julio de 2010, ni la doctrina se encargó de efectuar su estudio o la jurisprudencia su aplicación o discusión en los procesos que fueron adelantados en contra de las administradoras del sistema.

Aplicación normativa y competencia de la UGPP para determinar el IBC que será objeto de estudio en los capítulos que siguen a continuación, dada la relevancia de estos en la presente investigación.

⁴⁹ Consejo de Estado Sección Cuarta del 2 de marzo de 2016 radicado número 25000-23-27-000-2012-90064-01 Consejero Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

3.Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP

Cobra vital importancia el presente capítulo, por cuanto, en desarrollo de las relaciones contractuales de trabajo, los empleadores y los trabajadores particulares acostumbran pactar en los contratos de trabajo, otrosí, o acuerdos convencionales una serie de beneficios, prebendas y/o pagos en aras de retribuir los servicios prestados, respecto de los cuales establecen su naturaleza salarial o no y la incidencia de estos frente a los aportes al Sistema General de Seguridad Social, así mismo, fijan que cualquier duda o controversia sobre los contratos de trabajo se debe dirimir ante el juez laboral.

Sin embargo, con el inicio de los procesos de determinación adelantados por la Unidad Especial, en donde esta entró a revisar el correcto, oportuno y completo pago de los aportes, frente a la totalidad de los pagos efectuados a los trabajadores y su fundamento o sustento legal o contractual; se creó en el país un panorama de incertidumbre frente a las competencias y funciones que esta entidad desarrollaría en materia de contribuciones parafiscales frente al Sistema de Seguridad Social Integral, así como, la jurisdicción encargada de dirimir los conflictos originados de las demandas en contra de las liquidaciones oficiales que fueran expedidas, teniendo presente que antes de la creación de la UGPP el cobro de las cotizaciones de los trabajadores era adelantado por las respectivas administradoras de cada subsistema, generando múltiples inconformidades entre los empleadores, al considerar desbordada la actuación y una usurpación de las funciones de la justicia ordinaria laboral.

Desde esta perspectiva, resulta necesario abordar en primer lugar, la creación de dicha autoridad administrativa y, en segundo término, la jurisdicción y competencia atribuida a la misma.

3.1 Creación de la UGPP

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – (en adelante UGPP) es una entidad descentralizada adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, creada mediante Ley 1151 de 2007 por medio del cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006 – 2012, en su artículo 156. Norma que fue objeto de estudio por la H. Corte Constitucional mediante sentencia C – 376 de 2008, por considerar el actor que la creación de la UGPP no debió ser efectuada mediante la Ley del Plan de Desarrollo Nacional pues se vulneró el principio de unidad de materia entre otros. En la sentencia se declaró la exequibilidad de la norma en mención, al encontrar que la creación de esta entidad respeta los principios de unidad de materia y coherencia de la Ley del Plan, al tener en cuenta que: “...las funciones de seguimiento a la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales revestirá una importancia decisiva de cara al propósito de lograr la mencionada eficiencia operativa y la garantía de los derechos de los asegurados, los cuales, como es sabido, en múltiples oportunidades se ven truncados por el incumplimiento de la obligación de liquidar y pagar en forma legal y oportuna las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Pensiones.”

Conforme a lo establecido en la norma en comento, así como, en los Decretos 169 de 2008 y 575 de 2013 mediante los cuales se establecen las funciones asignadas y la estructura de esta Unidad, las primeras se pueden clasificar en dos grupos a saber:

- i) Pensional: Siendo la entidad que se encarga de reconocer los derechos pensionales del régimen de prima media de las entidades públicas del orden nacional que hayan tenido a su cargo el reconocimiento de pensiones y respecto de las cuales se hubiese decretado o se decrete su liquidación.
- ii) Contribuciones Parafiscales: A través de la cual se adelantan las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación de las contribuciones parafiscales de la protección social y, el cobro coactivo de los aportes.

A su vez, su competencia respecto de las contribuciones parafiscales de la protección social fue delimitada en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 reglamentado mediante el Decreto 3033 de 2013, estableciendo que la UGPP es la entidad encargada de adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de las conductas de omisión e inexactitud, así como, la mora por acción preferente, desplegada por los contribuyentes.

Además, se le faculta para imponer las sanciones previstas en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificada por el canon 314 de la Ley 1819 de 2016, en cinco eventos a saber: a.) por omisión, b) por inexactitud, c.) por no envió de información, d.) por incumplimiento de los estándares de cobro y, e.) por mora.

Siendo pertinente precisar que antes de la creación de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social las tareas que le fueron asignadas a esta Unidad se encontraban en cabeza de las respectivas administradoras, fondos y/o cajas, entidades que cumplían con la obligación de adelantar la determinación y cobro de los respectivos aportes al Sistema General de la Seguridad Social, conforme lo previsto en el artículo 91 de la ley 488 de 1998, modificado por el artículo 99 de la Ley 633 de 2000, norma que adicionalmente, establecía la prohibición a las administradoras de entrar a modificar las declaraciones (planillas de autoliquidación de aportes) de forma unilateral, salvo por errores aritméticos o periodo de cotización.

Ahora bien, resultado de las acciones que lleva a cabo la UGPP para establecer la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, dentro del proceso de fiscalización y determinación adelantado a los aportantes, profiere una liquidación oficial en la cual se presentan los ajustes o glosas por las conductas de omisión, mora e inexactitud, en virtud del procedimiento establecido en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, norma que fue modificada inicialmente por el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 y posteriormente por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, disposiciones en las cuales se consagran los términos, las oportunidades procesales y los recursos que proceden en contra de la liquidación oficial y la resolución sanción. Sin perder de vista que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 establece una remisión normativa al Libro V, Títulos I, IV, V y VI del Estatuto Tributario, en los aspectos no regulados en el procedimiento para la expedición de la liquidación oficial, a modo de ejemplo, frente a este tema en particular, se tiene la notificación de los actos administrativos (artículos 563, 565 y 566-1 del ET), los requisitos para la presentación del recurso de reconsideración y reposición (artículo 722 del ET), así como, la revocatoria directa de los actos administrativos (artículo 736), entre otros..

3.2 Competencia de la UGPP y Jurisdicción Competente Para Conocer de Procesos en Contra de Esta.

Respecto de la competencia, una de las discusiones que suscitó tiene que ver con la determinación del Ingreso Base de Cotización –IBC – dado que, para algunos de los aportantes la Unidad Especial no contaba con la facultad de modificar el IBC declarado y por ende los aportes efectuados al Sistema de la Seguridad Integral, pues, se consideró que esta potestad radicaba en cabeza de la jurisdicción ordinaria laboral, lo que conllevó a que muchos plantearan una usurpación de funciones, lo que al paso ha originado la interposición de múltiples recursos de reconsideración y demandas con el propósito de declarar la nulidad de las liquidaciones oficiales emitidas por esa entidad; respeto de este particular es pertinente traer a colación el artículo efectuado por Pablo Hernández

Hussein, publicado en *Ámbito Jurídico* titulado “Las cuentas alegres de la UGPP”, en el cual se cuestiona el balance de la gestión presentado por la Entidad, en el que básicamente se deja entrever la inconformidad que de manera generalizada presentan los aportantes, respecto de la labor que desarrolla la misma, más exactamente, indicó que:

“...la otra cara de la moneda nos muestra las grandes inconformidades de los empresarios, trabajadores independientes y rentistas de capital, quienes son los directamente impactados por la acción fiscalizadora de la UGPP y quienes han alzado su voz de protesta de manera directa frente a las fiscalizaciones o, de manera más formal, a través de agremiaciones, llamando la atención especialmente de la condición de juez y parte que tiene y los criterios poco usuales a la hora de aplicar o interpretar la normativa.

(...)

Se debe advertir, entonces, que los conceptos sobre los cuales se han edificado los procesos de cobro no son definitivos, pues, en su gran mayoría, se encuentran en discusión mediante acciones judiciales ante la jurisdicción contencioso administrativa. En tal sentido, los pagos que por estos conceptos han realizado los aportantes fiscalizados y sobre los cuales se fundan los informes de gestión de la UGPP tampoco son definitivos, pues están sujetos a los pronunciamientos judiciales que, en muchos casos, posibilitarán la devolución de los valores cancelados.”⁵⁰

Ahora bien, frente a la figura jurídica aquí analizada, así como, las funciones de la U.G.P.P. la Corte Constitucional en sentencia C-465 de 2014, con ponencia de Dr. Alberto Rojas Ríos, en la que se estudió la constitucionalidad de los artículos 178, 179 y 180 de la Ley 1607 de 2012, consideró que:

“Las anteriores normas, en su conjunto, regulan asuntos tributarios relativos a la eficacia en el recaudo de las contribuciones parafiscales del sistema de seguridad social en salud. A juicio de esta Corte, las disposiciones acusadas no tienen como materia principal la seguridad social, sino el establecimiento de mecanismos para el cobro coactivo de obligaciones incumplidas por parte de las entidades encargadas de efectuar el referido recaudo.

(...)

En el caso de los artículos 178, 179 y 180 de la Ley 1607 de 2012, la Corte considera que se cumple a cabalidad con el principio de certeza, en tanto no sólo delimita los sujetos activos y pasivos de la contribución, sino que informa quienes serán los encargados de hacer exigibles las obligaciones que se deriven de la contribución. Es decir, las normas objeto de estudio disponen de mecanismos para lograr la eficacia en recaudo y persiguen una finalidad constitucionalmente válida.

⁵⁰ HERNÁNDEZ HUSSEIN, Pablo, *Revista Ámbito Jurídico*, “Las cuentas alegres de la UGPP” 17 de julio de 2018, tomado de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/analisis/constitucional-y-derechos-humanos/analisis-las-cuentas-alegres-de-la-ugpp>

En ese orden de ideas, este Tribunal Constitucional observa que, si bien la norma establece unas competencias en cabeza de la UGPP, tal accionar tiene como finalidad dotar de eficacia las funciones que le fueron asignadas, esto es, el cobro de recursos de origen parafiscal. Por tanto, como la materia tributaria es transversal a los artículos 178, 179 y 180 de la Ley 1607 de 2012, esta Corporación considera que las Comisiones Terceras Permanentes del Congreso de la República, tenían la competencia para legislar sobre tal aspecto. Así las cosas, declarará la exequibilidad de las normas objeto de estudio, por los cargos analizados.”

En otras palabras, consideró el órgano de cierre en materia constitucional que la UGPP cuenta con competencia para adelantar la determinación y cobro de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, los cuales tienen naturaleza parafiscal como se advirtió en el Capítulo 2 de esta investigación y que las disposiciones que fueron objeto de estudio no se encuentran contravía de las normas tributarias, pues, cumplen con los principios que rigen al Sistema Tributario.

Así mismo, dicho aspecto ha sido avalado por el tratadista Germán Plazas al cuestionar si la U.G.P.P. puede vigilar el cumplimiento de los deberes de las personas en las cuales recae la obligación de cotizar, indicando que:

“¿La Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, puede verificar el cumplimiento de los deberes de los empleadores y otras personas obligadas a afiliarse y cotizar al Sistema de Seguridad Social?”

R. Si. Esta función de verificación deberá ejercerla de conformidad con lo establecido en los artículos 178 y siguientes de la Ley 1607 de 2012 (Reforma Tributaria) y el Decreto 3033 del 27 de Diciembre de 2013. Para estos efectos, la UGPP puede apoyarse en las actividades de control y verificación realizadas por las entidades administradoras del Sistema de Seguridad Social. Las normas vigentes otorgan facultades a la UGPP para realizar el procedimiento de afiliación forzoso a la Seguridad Social, de quien no haya atendido voluntariamente su requerimiento de afiliarse al Sistema”⁵¹

Ahora bien, en recientes decisiones proferidas en sede judicial se ha ratificado la competencia de la UGPP para adelantar los procesos de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, es decir, el reproche referente a este tema se encuentra zanjado, de donde se desprende que hoy por hoy resulta inane cualquier discusión frente a este tópico, situación que aparece demostrado con las providencias adoptadas por diferentes autoridades judiciales, así:

i. Consejo de Estado Sección Cuarta, Auto del 1 de febrero de 2018 radicado No. 25000-23-37-000-2014-00390-01(23041) consejero ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez

⁵¹ PLAZAS M, Germán y PLAZAS M, Viviana, La nueva Práctica Laboral 2015. Bogotá: Printer Colombiana S.A., Décimo Séptima Edición, 2015, P 487-490.

Ramírez, oportunidad en la que al decidirse sobre un llamamiento en garantía dentro del proceso adelantado por Servicios Temporales Asociados y CIA SAS contra la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP, respecto de la competencia previo análisis de las normas atinentes a la creación de la entidad, expresó:

“Ahora bien, teniendo en cuenta que los actos administrativos acusados fueron proferidos por la UGPP en ejercicio de estas competencias, se evidencia que esa entidad es la única llamada a intervenir en el proceso como parte demandada para defender la legalidad de su actuación.

Se resalta que, como la controversia está referida es a la obligación parafiscal misma – a su quantum y a la sanción por indebida liquidación – y no a la distribución de los recursos en el sistema, tiene que entenderse que esta última es una cuestión ajena a la discusión.

En virtud de lo anterior, como lo señaló el tribunal, la UGPP es la administradora de las contribuciones parafiscales de la protección social, por lo que no son procedentes los llamamientos en garantía formulados por la UGPP.”⁵²

ii. En igual sentido, se ha pronunciado el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en decisiones de primera y segunda instancia respectivamente ante procesos adelantados en contra de la UGPP, entre estos, en los instaurados por Internacional Compañía de Financiamiento S.A⁵³, Hewlett Packard Colombia LTDA.⁵⁴, y Banco de Bogotá S.A⁵⁵ litigios en los que al decidir sobre las pretensiones de la demanda y efectuado el estudio de la competencia, esta corporación se pronunció en iguales términos, reconociendo en primer punto la normas atinentes a la creación de la entidad y se concluyó que:

“De lo anterior, se concluye que la UGPP tiene plenas facultades para ejercer funciones de fiscalización, determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, habida cuenta que puede adelantar las investigaciones que estime pertinentes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones que conciernen a los aportes parafiscales, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Decreto 575 de 2013.

Aunado a lo anterior, se pone de presente que mediante el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 se estableció que la UGPP es la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales sin que se requiera de actuaciones previas y persuasivas por parte de las administradoras”

⁵²Consejo de Estado Sección Cuarta, Auto del 1 de febrero de 2018 radicado No. 25000-23-37-000-2014-00390-01(23041) consejero ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁵³Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A”, sentencia de 7 de marzo de 2018, radicado No. 110013337-043-2015-00107-01. Magistrada Ponente Amparo Navarro López

⁵⁴ Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B” del 26 de julio de 2018, radicado No. 250002337000-2015-02039-00 Magistrado Ponente Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda

⁵⁵ Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B” del 1 de marzo de 2018, radicado No. 250002337000-2015-01053-00 Magistrada Ponente Lina Ángela María Cifuentes Cruz

Por su parte, frente a la competencia o facultad de la UGPP para determinar el Ingreso Base de Cotización - IBC, se debe señalar que en pronunciamiento del Consejo de Estado de forma general en un proceso adelantado en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sostuvo que las entidades administrativas de carácter tributario, les asistía la competencia para determinar los valores y conceptos que conforman el salario, sin que esto constituya una prejudicialidad o una intromisión en la jurisdicción ordinaria laboral, señalando que:

“La sentencia transcrita permite advertir la gran dificultad que tiene la definición de salario, ora para efectos laborales ora para efectos tributarios. Pero como, precisamente, la discusión puede darse para uno u otro efecto, tanto las autoridades tributarias, cuando inician las actuaciones administrativas encaminadas a formular liquidaciones oficiales de revisión de impuestos, como la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuando controla esas actuaciones, tienen competencia para valorar si determinada erogación laboral tiene o no el carácter de salario, y sin perjuicio de la competencia que le corresponde a la jurisdicción ordinaria

Esto no significa que determinadas erogaciones laborales puedan tener un carácter distinto dependiendo de la autoridad administrativa o judicial que analice la naturaleza de la expensa, pues, por seguridad jurídica, cualquiera de las citadas autoridades está conminada a valorar los casos concretos, atendiendo los principios constitucionales que, como se vio, orientan la definición del salario, y aquellas reglas o criterios que haya trazado el legislador para los mismos fines.

Le corresponde, entonces, a las partes en litigio, suministrar los elementos probatorios y de juicio que permitan a las autoridades judiciales aplicar, en cada caso concreto, los mentados principios, reglas y criterios constitucionales y legales.”⁵⁶ (Subrayado propio)

En el sub examine, en Sentencia de segunda instancia, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A” del 7 de marzo de 2018, radicado No. 110013337-043-2015-00107-01 dentro del proceso adelantado por Internacional Compañía de Financiamiento S.A, contra la UGPP citada anteriormente, esta corporación señaló:

“5.2. Determinar si los actos demandados fueron expedidos con desconocimiento de los dispuesto en el artículo 156 de 2007, analizando con ello también, si la U.A.EUGPP es competente para determinar el Ingreso Base de Cotización – IBC – y liquidar los aportes al sistema de la protección social a cargo de los responsables parafiscales

Ahora en cuanto a las funciones asignadas a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, de conformidad con las disposiciones

⁵⁶ Consejo de Estado Sección Cuarta del 1 de noviembre de 2012 radicado 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786), Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

contenidas en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, la entidad tiene a su cargo entre otras, como se diseñó el marco jurídico, la de determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social.

Al respecto, la Real Academia Española, ha definido determinación como la acción o efecto de determinar; ahora, determinar es señalar o indicar algo con claridad o exactitud.

Entendido el concepto de la palabra determinación; la inserción que hiciera el legislador a las facultades contenidas y dirigidas a la UGPP, es evidente que esta es competente para entrar a verificar, aceptar o no, valores que hacen parte del Ingreso Base de Cotización, puesto que el IBC para el caso de aportes al Sistema de protección social son todos los ingresos que el trabajador cotizante en cualquiera de sus modalidades reciba como contraprestación de su actividad laboral

Así las cosas, en el presente asunto se ha determinado y ratificado la competencia de la U.A.EUGPP para determinar y liquidar los aportes al Sistema de Protección Social con cargo al responsable – parte actora-, pues el legislador facultó dicha tarea en la disposición contenida en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007” (Subrayado propio)

De ahí que, ante los reiterados pronunciamientos judiciales que han reconocido la competencia de la UGPP para determinar y liquidar el correcto, oportuno y completo pago de los aportes al Sistema de la Protección Social, la inquietud y discusiones planteadas por los aportantes se han quedado sin sustento fáctico y jurídico, siendo un tema, inane en la actualidad.

Por su parte, frente a la jurisdicción competente para conocer de procesos en contra de la UGPP, en los que se ventilan la legalidad de las liquidaciones oficiales proferidas en los procesos de determinación y liquidación de las contribuciones parafiscales, si bien, al inicio de los diferentes litigios se llegó a proponer el conflicto de competencia y existió la incertidumbre frente a qué autoridad judicial le correspondía el conocimiento, en razón al contenido del artículo 2 del Código de Procesal del Trabajo y de la Seguridad Social, en el numeral 4 modificado por el artículo 622 de la Ley 1564 de 2012 que otorga la competencia a los jueces laborales para conocer de las controversias que se susciten entre los empleadores, los afiliados y las administradoras o prestadoras del sistema. Discusión que fue zanjada asignando la competencia a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, teniendo presente los siguientes criterios: i) La UGPP no es una administradora o prestadora, en razón a que, como fue señalado en precedencia esta se considera una autoridad administrativa dada la naturaleza de las contribuciones parafiscales, ii) En los litigios adelantados en contra de la UGPP se ventilo la legalidad de los actos administrativos proferidos por una entidad de carácter público, y iii) con la expedición de la Ley 1819 de 2016 artículo 313, se buscó terminar los conflictos al establecer que:

“ARTÍCULO 313. COMPETENCIA DE LAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS DE LA UGPP. Las controversias que se susciten respecto de las actuaciones administrativas expedidas por la UGPP en relación con las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y

oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social, continuarán tramitándose ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”

Sirve como ilustración la decisión adoptada por el Consejo Superior de la Judicatura, Sala Jurisdiccional Disciplinaria, en la cual, al resolver un conflicto de competencia negativo propuesto para asumir el conocimiento de la demanda incoada por AMG Salud Cooperativa de Trabajo Asociado – CTA contra la UGPP, se resolvió que:

“Sin embargo, la Sala encuentra que el presente conflicto de jurisdicciones se produjo con ocasión de una Acción de Nulidad y Restablecimiento del derecho encaminada a obtener la obtención de la nulidad de la resolución mediante la cual se profirió liquidación oficial en contra de la demandante (...) demanda de la cual debe dar origen a un proceso distinto al de la controversia judicial de los temas de seguridad social, por lo que para esta Corporación, este es paso previo para proceder a realizar un cobro coactivo cuyo control corresponde a la jurisdicción administrativa, pues la pretensión principal es atacar la legalidad de un acto administrativo.

(...)

Se trata entonces de un litigio que, aunque se presenta entre actores del sistema de seguridad social en salud, se debe resolver principalmente en aplicación de las instituciones del derecho administrativo y que, por cierto, va más allá de las controversias que surgen de la relación entre un afiliado, beneficiario, usuario o empleador y una entidad de seguridad social, por la prestación de servicios de salud.

(...)

De tal forma, cuando se advierta que más allá de las controversias tipificadas como propias del sistema de seguridad social en salud, regidas por las normas especiales del derecho de la seguridad social, y que en los términos del artículo 2.4 del CPTSS, modificado por el artículo 622 del CGP (Ley 1564 de 2012) y del artículo 41 de la Ley 1122 de 2007, modificado por el artículo 126 de la Ley 1438 de 2011, deben ser conocidas por los jueces laborales y de la seguridad social; se está ante un posible caso de responsabilidad extracontractual de agentes del Estado, separable del contexto anterior, por lo cual la competencia para conocer de estos asuntos le corresponderá a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.⁵⁷

No obstante lo anterior, y aun cuando está más que decantado la jurisdicción competente para conocer de las demandas en contra de la UGPP cuando se debate las liquidaciones oficiales proferidas en desarrollo de un proceso de determinación y liquidación de pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral, es pertinente señalar que en la actualidad aun cursan en la jurisdicción ordinaria laboral los siguientes procesos, algunos de los cuales se encuentran en el Tribunal Superior de Bogotá Sala Laboral a

⁵⁷ Consejo Superior de la Judicatura, Sala Jurisdiccional Disciplinaria, del 6 de julio de 2017 Radicado 11001010200201603506 00, Magistrado Ponente Fidalgo Javier Estupiñan Carvajal

efectos de resolver el recurso de apelación contra el auto que resolvió la excepción previa de falta de jurisdicción y competencia o en el Consejo Superior de la Judicatura con el fin de dirimir el conflicto de competencia.

NUMERO DE PROCESO ACTUAL	DEMANDANTE	CUANTÍA DEL ACTO DEMANDADO
11001310500620160030000	INTURIASA	\$ 159.161.900
11001310503420150013100	CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA	\$ 2.686.076.800
11001310501520150035400	BANCAMIA	\$ 337.579.700
11001310503620150040500	BANCO CORPBANCA COLOMBIA SA	\$ 1.224.162.257
11001310502420160044800	INSTITUTO DE ESTUDIOS COMERCIALES INESCOLTDA 2	\$ 4.288.800
11001310501120160029200	COMUNICACIÓN CELULAR COMCEL	\$ 502.639.200
11001310503820160022900	VQ INGENIERÍA SAS	\$ 50.349.000
11001310501720160034400	DIRECTV COLOMBIA LTDA	\$ 129.456.000
11001310502220160034700	AMAZING COLOMBIA SAS	\$ 83.045.053
11001310503820170004300	ARQUITECTOS E INGENIEROS SA	\$ 474.870.600
11001310503520160053200	BANCO DAVIVIENDA	\$ 3.256.988.000
11001310501120160021900	PACIFICSTRATUSENERGY COLOMBIA	\$ 46.346.500
05001310500320160129800	AUTOBUSES EL POBLADO LAURELES S.A 2	\$ 119.364.900
11001310501520160033000	PUNTUAL EVENTOS 2	\$ 80.393.666
11001310501820150014300	GRUPO DIFORMA 2	\$ 60.611.900

* Fuente, revisión física de los expedientes donde fueron demandados ante la jurisdicción Contenciosa Administrativa o Laboral los actos administrativos expedidos por la UGPP.

Los apartes jurisprudenciales vistos anteriormente, permiten colegir sin asomo de duda que la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP cuenta con la facultad para adelantar las acciones de determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, quedando sin sustento fáctico y jurídico los cuestionamientos efectuados por los demandantes o empleadores tanto de la jurisdicción competente para resolver los procesos que se susciten como resultado de las fiscalización y liquidaciones oficiales emitidas por la UGPP , así como, la competencia de esta entidad para determinar del total de conceptos de pagos efectuados a los trabajadores en desarrollo de las relaciones laborales, cuales deben conformar el Ingreso Base de Cotización – IBC.

Colofón de lo antes expuesto, se observa que la UGPP tiene competencia para adelantar las acciones de determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social y, que la jurisdicción Contenciosa Administrativa es la competente para dirimir las controversias que se susciten por las liquidaciones oficiales proferidas por la Unidad.

3.3 Aplicación de la Ley 1393 de 2010 por la UGPP

Del examen efectuado en los capítulos que anteceden, a saber: i) que son las Contribuciones Parafiscales y ii) como se calculan los aportes que deben ser efectuados por los afiliados a cada subsistema de la protección social; se pasa a establecer la adecuada interpretación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 y su aplicación frente a las herramientas de trabajo.

Cobra relevancia este aspecto, si se tiene en cuenta que un cambio en la determinación del IBC para el cálculo de los aportes de los diferentes subsistemas, en el que se incluyan las herramientas de trabajo y demás pagos no salariales establecidos en los contratos, pacto o convección colectiva, podría conllevar a una desmejora salarial de los trabajadores o un aumento de la evasión y elusión del aporte por parte de los empleadores, situación que fue advertida por el Ministerio de la Protección Social en el texto denominado Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, oportunidad en la cual sostuvo:

“Respecto del aumento de costos de RR.HH (factor trabajo) es válido un argumento similar: si la mayoría de las empresas no cumple sus obligaciones, el mercado del trabajo se ajustará para dar cuenta de este fenómeno (los trabajadores ajustarán sus expectativas) y los mayores costos podrían ser muy pequeños comparados con los demás términos. Además, los trabajadores poco calificados, por cuanto tienen baja capacidad de negociación y presentan bajos costos de cambio para la empresa, están en una desmejorada posición para reclamar por esta situación y hacer efectivos tales costos para la empresa”⁵⁸

La Ley 1393 de 2010⁵⁹, fue expedida con el fin de adoptar medidas para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, disponiendo en el artículo 30, que en relación con los pagos laborales no constitutivos de salario, estos no podrán ser superiores al 40% del total remunerado, efectuando una remisión a los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, no obstante, el legislador omitió delimitar al efectuar esta remisión normativa, a que conceptos de pagos laborales hacía alusión, pues el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 nos remite al artículo 127 y 128 del CST analizados al comienzo del presente escrito, artículo 30 que a la letra reza:

⁵⁸ MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, versión 1.0, tomado de [https://www.minsalud.gov.co/salud/Documents/APAGO % 20Y %20 RECAUDO.pdf](https://www.minsalud.gov.co/salud/Documents/APAGO_%20Y_%20RECAUDO.pdf), Pág. 95-96.

⁵⁹ Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones.

“Artículo 30. 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 las trabajadoras particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración.”

A su vez, la UGPP en cumplimiento de los fines de su creación y dentro de su marco de competencia visto en precedencia, ha adelantado procesos de fiscalización los cuales han culminado con la expedición de una liquidación oficial, con ajustes o glosas en contra de los empleadores investigados por el incumplimiento al oportuno, adecuado y correcto pago de los aportes de las contribuciones parafiscales de la protección social; actos administrativos en los cuales se entra a determinar la naturaleza salarial o no de los diferentes rubros que son pagados por los empleadores, bien sea, en desarrollo del contrato de trabajo, otrosí, acuerdos o pactos convencionales, a efectos de calcular el ingreso base de cotización real con el cual se debió cotizar.

Ahora bien, la UGPP expidió el Acuerdo 1035 del 25 de noviembre 2015⁶⁰ publicado en el diario oficial No. 49.706 del noviembre 24 de 2015, disposición en la cual, interpretando el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, enlista todos los pagos que tienen la connotación de pagos no constitutivos de salario sea por disposición legal o que son susceptibles de un acuerdo convencional y que según criterio de esta Unidad se encuentran sujetos al límite establecido en el artículo 30 ibídem, el cual es del siguiente tenor;

*“SECCIÓN II
POLÍTICA PARA EL CONTROL DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE
DE COTIZACIÓN DE APORTES AL SISTEMA DE LA PROTECCIÓN
SOCIAL EN LA ETAPA PERSUASIVA Y EL PROCESOS DE
DETERMINACIÓN EN LA UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y
CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP*

(...)

2. DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 1393 DE 2010 PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DE LOS APORTES AL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL, SALUD, PENSIÓN Y RIESGOS LABORALES. En la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 que dispone que sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100/93, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al cuarenta (40%) del total de la remuneración, la Unidad deberá tener en cuenta:

a. Que la disposición aplica exclusivamente para efectos de la adecuada determinación de la base de cotización de los aportes al Sistema de la Seguridad Social Integral: salud, pensión y riesgos laborales.

b. Que para efectos de la aplicación del límite del cuarenta por ciento (40%) establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, los pagos laborales no constitutivos de salario que deben tenerse en cuenta son los enunciados en la Sección II, numeral 1, literales a), b), c) d), e), f), g) y h)

⁶⁰ Por el cual se define, formula, y adopta, para la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social — UGPP, la política de mejoramiento continuo en el proceso de determinación, liquidación y pago de los aportes al Sistema de la Protección Social.

de este Acuerdo, que corresponden a los previstos en los artículos 128 y 130 del Código Sustantivo del Trabajo, artículo 2 de la Ley 15/59 y numeral 3 del artículo 169 y literal b) del numeral 2, inciso 2, del artículo 173 del Decreto Ley 663/93

c. La expresión "total de la remuneración" contenida en la parte final del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, se refiere a la totalidad de los ingresos que recibe el trabajador en el respectivo mes por todo concepto.

d. Conforme con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393/10, la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social — UGPP incorporará a la base de cotización de los aportes a salud, pensión y riesgos laborales, los pagos no constitutivos de salario del respectivo mes que excedan el 40% del total de la remuneración en el mismo período, de conformidad con lo establecido en los literales b) y c) del presente numeral⁶¹ (Subrayado Propio)

Siendo pertinente, precisar que la aplicación del acuerdo en mención fue suspendida parcialmente a la espera de un concepto que debe ser emitido por el Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil.

Por otra parte, frente a la interpretación dada por la UGPP y la expedición del acuerdo 1035 en comento, se han desatado innumerables controversias unas de orden judicial, en las cuales, como se observó de los procesos en curso relacionados en el acápite anterior son elevadas las cuantías determinadas y otras a nivel empresarial, entre estas, se tiene lo expuesto por Alberto Echevarría Saldarriaga Vicepresidente de Asuntos Jurídicos de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI, en el informe de noviembre de 2015 “NOVEDADES DE DERECHO LABORAL”, en cuanto al acuerdo en mención señala que:

“La ANDI había solicitado que el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 fuera interpretado, no de manera literal, sino teleológica, de tal suerte que no fueran incluidos para el cálculo del 40% aquellos pagos que por su naturaleza no constituían salario como las prestaciones legales y los reembolsos de gastos.

De hecho, conviene mencionar que en los procesos de fiscalización, la misma UGPP había excluido las prestaciones legales para ese cálculo del 40%.

- a. *La expresión “total de la remuneración” hace referencia a la totalidad de los ingresos que recibe el trabajador en mes respectivo por todo concepto*
- b. *La UGPP incorporará a la base de cotización de los aportes a salud, pensión y riesgos laborales, los pagos no constitutivos de salario del mes respectivo, que excedan el 40% del total de la remuneración en el mismo período*

6. Pagos por mera liberalidad y ocasionalidad: la UGPP debe verificar que los pagos calificados por el empleador como de mera liberalidad hayan sido concedidos de manera ocasional por la voluntad y autonomía del empleador, que no constituyan salario en virtud de la Ley, el contrato de trabajo, la convención o pacto colectivo, que no resulten exigibles por el trabajador, y, por lo tanto, pueden ser revocados o modificados unilateralmente por el empleador en cualquier momento

(...)

⁶¹UGPP, Acuerdo 1035 de 2015, <https://www.ugpp.gov.co/noticias/acuerdo-1035-de-2015.html>

La ANDI solicitó la eliminación de estas dos exigencias, porque, según ella, lo determinante en el pago ocasional es que la causa sea excepcional o inusual, y no el que ocurra una o más veces en un mismo año. Habrá pagos, como el aguinaldo, cuya causa es excepcional o inusual y que solo ocurre una vez en el año: en la época de navidad. Pero hay otros pagos que pueden ocurrir varias veces en un mismo año, sin que por ello la causa deje de ser excepcional o inusual. Este sería el caso del empleador que por mera liberalidad decide conceder al trabajador incapacitado, por enfermedad de origen común o por enfermedad laboral, el ciento por ciento del salario, esto es, más del valor que corresponde al de la incapacidad respectiva. La causa de este pago será excepcional o inusual, así dicho pago dure lo mismo que la incapacidad, esto es, deba desembolsarse mientras dure esta, y así un mismo empleado sufra más de una incapacidad en un mismo año.

(...)

En este punto de la vigencia, el aspecto de mayor complejidad es el relativo a la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Como fue dicho antes, la UGPP, en los procesos de fiscalización no incluía las prestaciones legales para efectos del cálculo del 40%. De hecho, la mayoría de los aportantes no incluyeron esas prestaciones legales en el IBC, y ello con base en conceptos, primero, del Ministerio de la Protección Social y luego del Ministerio de Trabajo. En opinión de la ANDI, como mínimo, debería aplicarse la figura de la confianza legítima⁶² (Subrayado fuera de texto)

Posición que permite evidenciar que no existe una claridad sobre la correcta interpretación y aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, pues, a juicio de la ANDI se considera que no deben ser incluidos en los procesos de fiscalización las prestaciones sociales y los reembolsos de gastos, empero, como se estableció de la definición de las herramientas de trabajo, estos pagos también deben ser excluidos del IBC pues, no remuneran la labor prestada por el trabajador, ni se constituyen en un ingreso que engrosa el patrimonio de este.

Interpretación que corresponde con la expuesta en el análisis publicado en el diario Portafolio titulado “UGPP incluye pagos no salariales al liquidar el IBC” en el cual la abogada Eliana Arellano, tomando como soporte los diferentes conceptos emitidos por el Ministerio de Protección Social, señala que no todos los pagos no constitutivos de salario deben ser incluidos en la base de cotización por aplicación del artículo 30, concluyendo el artículo que:

“Además, el legislador nunca tuvo la intención de incluir en el ingreso base de cotización los pagos que por expresa disposición de la ley no son constitutivos de salario como son las prestaciones sociales, el auxilio legal de transporte, los viáticos accidentales, y lo que recibe el trabajador como ya se dijo, no para su beneficio sino para el cabal cumplimiento de sus funciones.

Sin embargo, estos pagos sí están siendo incluidos...

La interpretación que ha hecho la UGPP del artículo 30 es que dentro de ese 40% se deben incluir todos los pagos que no son constitutivos de salario, es decir, aquellos contemplados en los artículos 128 y 130 del CST como dotación, medios de transporte y herramientas de trabajo, aun en contra de la posición del Ministerio de Trabajo.

⁶² ECHEVARRÍA SALDARRIAGA, Alberto, Informe NOVEDADES DE DERECHO LABORAL, p 1 – 4, tomado de <http://proyectos.andi.com.co/Labor/Documentos%202015/Novedades-Laborales-30%20Noviembre-2015.pdf>

Los pagos a terceros, entre ellos la medicina prepagada y los aportes voluntarios a pensión entre otros, también deben incluirse. Lo anterior pone en evidencia una aplicación errada de la norma y la calificación de pagos no salariales como parte integral de la liquidación del IBC.

La UGPP hace un análisis superficial de la información de nómina y contabilidad que desconoce los términos de los pagos reportados por las empresas.⁶³

Por su parte, el Ministerio de la Protección Social ha emitido diferentes conceptos orientadores frente a la interpretación del artículo 30 en comento, señalando entre otras, que emolumentos deben ser incluidos en el IBC cuando superan el 40% del total de la remuneración, tomando como sustento lo dispuesto en los artículos 127 y 128 del CST y la posición jurisprudencial dada por la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia frente a los pagos constitutivos de salario y no salario; entre ellos los más relevantes son los Conceptos Nos: 101294 de 2011 y 147921 de 2013, que permiten establecer que las herramientas de trabajo se encuentran excluidas de la aplicación del artículo 30 en mención, debido a que, de forma expresa esta cartera ministerial, sostiene que:

Concepto No 101294:

“Ahora bien para determinar el alcance de la expresión “pagos no constitutivos de salario” contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, debe tenerse en cuenta el contexto de la norma de la cual hace parte, así como el sentido general de la Ley 1393 de 2010

(...)

Por lo tanto, el alcance de la expresión “pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares” contenida en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, debe entenderse en el marco del artículo 127 y 128 del CST y de las Sentencias C- 710 de 1996 y C-510 de 1995 de la Corte Constitucional que declararon su exequibilidad, norma ésta en virtud del cual el legislador autoriza a las partes celebrantes de un contrato individual de trabajo, o de una convención colectiva de trabajo o de un pacto colectivo, para disponer expresamente que determinado beneficio o auxilio extralegal, apesar de su carácter retributivo del trabajo, no tenga incidencia en la liquidación y pago de otras prestaciones o indemnizaciones; sin embargo y para efectos del pago de aportes del Sistema General de Seguridad Social por disposición expresa del legislador, éstos pagos no podrán superar el 40% del total de la remuneración

Frente al concepto de Remuneración, siguiendo el principio de interpretación según el cual las palabras de la ley deben entenderse en su sentido natural y obvio, según el uso natural de las mismas (Art. 28 Código Civil) según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua – Vigésima segunda edición, “Remunerar”, significa ‘Recompensar, normalmente con dinero, [un servicio o trabajo, o a la persona que lo realiza]’. Por lo tanto, acorde con la acepción de “remunerar”, para los efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en nuestro concepto el mismo comprende todo pago que recibe el trabajador como contraprestación retributiva de su trabajo independientemente de su naturaleza

⁶³ ARELLANO, Eliana, Portafolio “UGPP incluye pagos no salariales al liquidar el IBC”, 23 de mayo de 2018, Tomado de <http://www.portafolio.co/economia/ugpp-incluye-pagos-no-salariales-al-liquidar-el-ibc-517416>

Acorde con lo anterior y teniendo en cuenta que las prestaciones sociales de que tratan los Títulos VIII y IX del CST, no tiene carácter retributivo del trabajo, sino que se trata de un beneficio y derecho que se otorga al trabajador, por lo cual éstas para los efectos del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, no se entenderían incluidas dentro del concepto de remuneración”⁶⁴

Del aparte transcrito en precedencia, se extraen aspectos importantes que permiten interpretar el artículo 30 de la ley 1393 de 2010, entre estos los siguientes criterios: i) El artículo 30 en cuestión no efectúa una definición o modificación de los pagos no constitutivos de salario, ii) Acorde con la cartera ministerial solo deben ser incluidos aquellos pagos que por decisión de las partes o mediante un acuerdo convencional establecen que pagos retributivos del servicio no tengan incidencia salarial y iii) de manera expresa considera el Ministerio que las prestaciones sociales no deben ser incluidas en el tope dispuesto en el artículo 30 ibídem.

Concepto 147921:

“Con base en lo anterior, atendiendo a la consulta presentada, es preciso mencionar en primer lugar que conforme a la normatividad vigente para el caso de un trabajador que reciba un auxilio educativo, dejando claro que no es constitutivo de trabajo y debe ser cuantificable en dinero, es procedente que se le dé aplicación a la disposición señalada en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010

Ahora bien, respecto a su liquidación y forma de pago, en criterio de esta Oficina y si bien es cierto que el auxilio de educación, planteado en la consulta se destina principalmente para estudios de educación superior, los cuales según sus condiciones pueden ser de diferente duración lo que imposibilita realizar una liquidación mensual por un concepto ya pagado, tal circunstancia obligaría al empleador al momento de efectuar el pago de dicho beneficio a dar aplicación por analogía a lo señalado para el salario, que según lo dispone el artículo 134 del C.S. del T: “debe pagarse por períodos iguales y vencidos (...) no mayor de un mes.”

De lo anterior se desprende que para proceder a la liquidación del auxilio de estudio, establecido como no constitutivo de salario, siempre y cuando este valor supere el 40% del salario que devenga un trabajador, esta diferencia debe ser sumada para efectos de cancelar los aportes al sistema general de Seguridad Social Integral, para el período en el cual el empleador reconoció el beneficio.”⁶⁵

El anterior concepto, toma como punto de partida lo expuesto por esa Entidad Administrativa a través del Concepto No 101294, para concluir que los pagos efectuados por auxilio de educación que es un pago no constitutivo de salario, debe ser considerado para la aplicación del artículo 30 en mención, siguiendo vigente la posición de la entidad que solo se incluyen en el tope de que trata la norma únicamente aquellos pagos que retribuyen el servicio prestado por el trabajador y que son acordados contractual o convencionalmente como no constitutivos de salario.

⁶⁴ MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto No 101294 del 12 de abril de 2011, tomado de <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2011/concepto-101294.html>.

⁶⁵ MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto No 101294 del 12 de abril de 2011, tomado de <https://www.asopagos.com/Normatividad/Concepto%20147921%20MINTRABAJO%20ARTICULO%2030%20LEY%201393%20.pdf>

Teniendo presente las posturas disimiles que existen entre la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, se torna en imprescindible efectuar el análisis y estudio de la norma desde su creación a efectos de establecer el fin teleológico del legislador, en pro de encontrar la adecuada interpretación que debe dársele a esta. Para lo cual se observa que conforme a los proyectos de ley 245 de 2010 en Senado de la República y 280 de 2010 en Cámara de Representantes contenidos en la Gaceta del Congreso No. 220 del 18 de mayo de 2010, permiten establecer que el artículo 30, tuvo su origen en el Decreto 169⁶⁶ de 2010 artículo 9, que consagraba:

“Artículo 9º. 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”

Como se observa, el postulado 9 tenía similar redacción del artículo 30 actual, disposición inicial que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C- 291 de 2010 al determinar que el decreto 169 en mención fue expedido en desarrollo de la declaratoria del estado de emergencia social (Decreto 4975 de 2009), estado que fue declarado inexecutable a través de sentencia C-252 de 2010,

A su vez, en la exposición de motivos presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de la Protección Social, como medidas para incrementar los recursos y superar la crisis financiera del Sistema General de Seguridad Social en Salud, para poder atender los gastos del sistema por la alta demanda y atención de servicios no incluidos en el Plan Obligatorio de Salud y asegurar la cobertura universal y la unificación del POS, se expuso entre otras, en el punto 5 “MEDIDAS ANTIEVASIÓN Y ELUSIÓN” al establecer que existen personas que cotizan por debajo del monto legal o que eluden sus obligaciones frente al sistema, que:

“c) Unificación Ingreso Base de Cotización IBC

Se busca frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial. En especial, se deben destacar los pagos en especie, frecuentes entre los rangos salariales más altos, segmentos de la población que pueden destinar una mayor proporción de su ingreso al ahorro y al gasto suntuario (bonos para gasolina, mercado, útiles escolares, etc.). Estas prácticas únicamente benefician a empleadores y empleados en desmedro del sistema, en particular en el caso de trabajadores jóvenes de mayores ingresos (art. 17)⁶⁷ (Subrayado propio)

Frente a la crisis financiera del Sistema General de Seguridad Social en Salud, esta ha sido sujeto de diferentes estudios por parte de la doctrina, las autoridades administrativas y la jurisprudencia, previos a la expedición de la Ley 1393 ya prenombrada; los que se

⁶⁶ Por medio del cual se adoptan medidas en materia de control a la evasión y elusión de cotizaciones y aportes al sistema de la protección social, y se dictan otras disposiciones

⁶⁷ PROYECTO DE LEY 280 DE 2010 CÁMARA, tomado de http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=05&p_numero=280&p_consec=25372

centran en aspectos como: evasión, elusión, y las prestaciones económicas del sistema (incapacidades, licencias de maternidad, Plan Obligatorio de Salud - POS) entre otros.

Al respecto, Félix León Martínez Martín en el artículo titulado ¿SUBSIDIOS O SEGURIDAD SOCIAL? EL NO PAGO DE LA PORCIÓN SOCIAL DEL SALARIO apoyado en las cifras estadísticas publicadas por el DANE correspondientes a la Encuesta Nacional de Calidad de Vida – ENCV entre los años 1999 a 2003, considera que el problema del sistema de salud no puede centrarse solo en la evasión o en la crisis económica, para este autor esta depende de:

“El problema, por tanto, no se reduce al incumplimiento de la obligación legal de cotizar por parte de los patronos o los trabajadores independientes mirada que atribuye la culpa o responsabilidad a los cotizantes - , sino que se asocia estrechamente con las formas de contratación y pago de trabajo vigentes en nuestra sociedad, tesis que desarrollo en este artículo”⁶⁸

Similar posición expuso el Ministerio de la Protección Social en el texto denominado Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, a través del cual el ente ministerial señala que el equilibrio financiero del sistema depende de los niveles de afiliación y cotización, lo que se traduce en evasión y elusión; a su vez, partiendo de los análisis estadísticos generados por el DANE y cifras entregadas por el Fosyga para el año 2000 plantea como soluciones que:

“Dentro de las posibles soluciones para eliminar el déficit del régimen contributivo, se encuentran dos íntimamente relacionadas con el monto de las cotizaciones al Sistema. Una de ellas consistiría en bajar la UPC y por ende la cobertura del POS, con lo que se podría permitir la afiliación de un mayor número de personas al Sistema; la otra alternativa es aumentar la tasa de cotización por encima del 12% (Cuadro 2.21)”⁶⁹

Otras de las medidas que propone el estudio del Ministerio es implementar medidas que permitan terminar con la evasión, situación que le permitiría al sistema salir del déficit que tenía para el año 2000, solución que el ministerio plasma el cuadro que se ve a continuación y que explica, así:

(T2) 3. Balance financiero potencial del Sistema

Las políticas tendientes a identificar evasores buscan reducir los niveles de evasión y en el límite tendrían como meta llegar al escenario en que esta se reduzca a cero, frente a los aportes que se pueden exigir con la reglamentación actual del régimen contributivo. Ese escenario potencial, se muestra en el Cuadro 2.23, que se basa en simulaciones con base en la Encuesta de hogares.

Cuadro 2.23 Balance financiero régimen contributivo - Escenario potencial

⁶⁸ MARTÍNEZ MARTIN, Félix León. ¿Subsidios o Seguridad Social? El No Pago de la porción social del salario” en: Crecimiento Equidad y Ciudadanía, Hacia un nuevo sistema de protección social. Bogotá. Universidad De Colombia. 2006..

⁶⁹ MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, Ob. Cit. Pág. 85

Cuadro 2.23 Balance financiero régimen contributivo - Escenario potencial

Concepto	Población	(M\$/año)	% Ingreso total
Ingresos por cotizaciones	6.224.420	5.802.654	100,0%
Concepto	Población	(M\$/año)	% Ingreso total
cotizantes en el año 2000	4.011.719	3.837.017	66,1%
Ocupados elegibles	3.389.160	3.547.317	61,1%
Pensionados	487.063	188.201	3,2%
No ocupados	135.498	101.498	1,7%
No cotizantes en el año 2000	2.212.700	1.965.637	33,9%
Afiliados no cotizantes	311.117	367.282	6,3%
Afiliados a régimen subsidiado	284.938	253.455	4,4%
Pensionados no cotizantes	6.599	5.288	0,1%
No afiliados al SGSSS	1.131.662	928.952	16,0%
Cotizantes inactivos	478.385	410.661	7,1%
Egresos del sistema	16.300.984	5.581.095	96,2%
Deducciones UPC	6.224.420	158.050	2,7%
Pago UPC	16.300.984	4.699.714	81,0%
Afiliados en el 2000	13.320.020	3.894.481	67,1%
No afiliados en el 2000	2.980.964	805.233	13,9%
Promoción y prevención		241.777	4,2%
Subcuenta de Solidaridad		483.555	8,3%
Superávit (Déficit)		221.559	3,8%

Fuente: Cálculos Econometría SA con base en EH-Dane, 2000.

El Cuadro nos muestra que si la evasión fuera eliminada por completo, el Sistema sería superavitario en \$221.559 millones anuales. En este caso, el monto de las UPC a reconocer representaría alrededor del 81% del recaudo total⁷⁰

A su vez, para Luis Leguizamón los problemas financieros del sistema de seguridad social en salud, obedecen al incremento en las solicitudes de prestaciones incluidas en los planes de beneficios del sistema de salud a raíz de los diferentes pronunciamientos judiciales en acciones de tutelas que ordenan medicamentos y procedimientos no incluidos dentro de estos planes, concluyendo que:

“3. DESBALANCE FINANCIERO

En este orden, los avances en la cobertura del servicio de salud fueron contrarrestados por un deterioro en la sostenibilidad financiera del SGSSS, generada por una serie de factores en desarrollo, principalmente, desde el año 2009, en particular, el mencionado crecimiento acelerado en la demanda de prestaciones por fuera de los planes obligatorios de beneficios (No – POS) en los dos regímenes. Dado que el diseño inicial del sistema no se contempló el cubrimiento de estas prestaciones con cargo a las fuentes de financiamiento previstas al momento de la elaboración de la Ley 100, en la práctica el sistema tuvo que asumir tales prestaciones No – POS, y el ritmo al cual creció su demanda impactó negativamente el modelo de financiamiento de los regímenes tanto contributivo como subsidiado.

(...)

Tal como lo señala la Exposición de Motivos al Proyecto de Ley Estatutaria 160 de 2010 – Senado, el reconocimiento de las prestaciones que se encuentran por fuera del POS, se convirtió en uno de los puntos críticos que afectaron la sostenibilidad financiera del SGSSS, sin que se contara con mecanismos que permitiesen compensar el efecto financiero de esas obligaciones, así como definir un procedimiento específico y científico para acceder a ellas (...)⁷¹

⁷⁰ MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, Ob. Cit., Pág. 86.

⁷¹ LEGUIZAMÓN, Luis. El Sistema General de Seguridad Social en Salud. Bogotá. Editorial Ibañez. 2011. Pág. 106 - 111

Por su parte, la Corte Constitucional frente a la situación financiera del Sistema General de Seguridad Social, se ha pronunciado en reiteradas sentencias, entre ellas, la Sentencia SU - 480 de 1997 en las que impartió órdenes para mantener el equilibrio financiero del sistema de lo contrario no se daría cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Constitución Política; a su vez, en la sentencia T - 760 de 2008 y los diferentes autos de seguimiento de esta providencia, se emitieron diferentes órdenes tendientes a lograr entre otras mejoras y garantía del derecho a la salud, oportunidad en la que sostuvo:

“La disponibilidad de los recursos necesarios para asegurar la prestación de los servicios de salud supone la obligación de que tales recursos existan, no se asignen a fines distintos al de asegurar el goce efectivo del derecho a la salud y se destinen a la prestación cumplida y oportuna de los servicios requeridos por las personas. Esta última obligación implica pues, garantizar el adecuado flujo de los recursos, lo cual es necesario para asegurar que toda persona goce efectivamente del más alto nivel posible de salud, dadas las condiciones presupuestales, administrativas y estructurales existentes. El flujo de recursos es importante tanto hacia los prestadores de servicios de salud (IPS) como hacia los aseguradores (EPS). Actualmente, como se vio, se han adelantado algunos esfuerzos para asegurar el flujo oportuno de recursos hacia las IPS, por lo que la Corte no adoptará en la presente sentencia medidas en este aspecto. Sin embargo, en cuanto al flujo de recursos hacia las EPS actualmente no se han adoptado medidas que garanticen su oportunidad, por ejemplo mediante la garantía del reembolso oportuno de los recursos que estas entidades deben invertir en atender a sus usuarios al autorizar servicios no incluidos en el Plan de Beneficios, pero autorizados por el CTC u ordenados en fallos de tutela.”⁷²

Por consiguiente, de la exposición de motivos, la crisis financiera del sistema y de los diferentes conceptos emitidos por el Ministerio de la Protección Social, la interpretación dada por la UGPP al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 es errónea al pretender incluir en el total remunerado la totalidad de los pagos no salariales descritos en el artículo 128 del C.S.T., entre estos, las herramientas de trabajo a fin de calcular el tope del 40%, como quiera que, esta norma fue creada a efectos de controlar y frenar la erosión de la base de cotización ante la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial.

Interpretación anterior que se encuentra acorde con la sentencia de primera instancia proferida por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Oralidad de Bogotá D.C., en el proceso adelantado por Topoequipos S.A. contra la UGPP, oportunidad en la cual, se resolvió:

“Ahora bien, los conceptos de pagos por transporte, fletes y acarreos, taxis y buse, gastos de representación y relaciones públicas, conforme al artículo 128 del C.S.T, no son salariales, puesto que no obedecen al pago directo o indirecto del empleador al trabajador, para la prestación del servicio laboral personal, sino que constituyen medios para ejecutar la labor encomendada:

(...)

⁷² Corte Constitucional, sentencia T- 760 de 2008, Magistrado Ponente Manuel José Cepeda Espinosa

Con meridiana claridad, la UGPP al momento de analizar la naturaleza salarial de dichos conceptos no determinó que se tratase de conceptos de viáticos y que en los mismos existiera el concepto salarial de alojamiento o manutención, como tampoco justifica, las razones para incluirlas en el IBC de las contribuciones a la seguridad social y aportes parafiscales, sin desvirtuar, que dichos pagos conceptualmente son herramientas para prestar un servicio al empleado, pero en modo alguno constituyen retribución al trabajador.

Ello, haría una labor imposible del empleador, al tener que incluir como factor salarial las herramientas y medios de que dispone para movilizar a sus empleados en la ejecución de labores, como la suscripción de contratos, asistir a ferias de empleos, capacitaciones, asistencias a diligencias judiciales y demás labores.

(...)

Piénsese, que un trabajador que deba por razones de trabajo, viajar durante un año, varias ocasiones deberá pagar, transporte, alimentación y alojamiento relacionado con gastos de representación, y todo ello, para cumplir con una de sus funciones laborales (...). El hecho de que la UGPP, considere que el excedente del 40% del factor no salarial, es base de cotización a los aportes parafiscales implica que el empleador debe financiar en un 8.5% salud, 12% pensión y 9% parafiscales, respecto de erogaciones que son medios o mecanismos para que el trabajador cumpla con una de sus funciones⁷³ (subrayado fuera de texto)

Precisándose que en la actualidad, si bien, han sido proferidos diferentes fallos en procesos adelantados en contra de la UGPP en primera (juzgados) o en segunda instancia (Tribunales Administrativos), por concepto de determinación de aporte en los que se ha incluido en el IBC todos los conceptos de pagos no salariales por aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010; estas sentencias, no se han ocupado de efectuar el análisis de los diferentes estipendios que deben o no ser considerados como pagos no salariales, en ese sentido, partiendo de la redacción general de la norma los falladores han incluido todos los pagos no salariales a efectos de establecer el límite del 40% señalado; razón por la cual, se requiere un pronunciamiento del consejo de Estado como órgano de cierre ya sea frente a la solicitud de consulta efectuada por la UGPP o en pronunciamientos de segunda instancia para que exista un criterio jurisprudencial unificado acorde con la exposición de motivos y con los reiterados pronunciamientos de las altas cortes, que permitan que sea excluido por la UGPP las herramientas de trabajo del cálculo del 40% del total remunerado.

⁷³ Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Oralidad de Bogotá D.C del 30 de octubre de 2015 radicado 11001333703920150011500

4. Conclusiones

Desarrollo de la presente investigación se colige que le asiste la competencia a la UGPP para determinar la correcta, oportuna y correcta liquidación de aportes de las contribuciones parafiscales de la seguridad social conforme a su marco normativo o líneas jurisprudenciales vigentes; procesos de determinación en los cuales, el IBC se conforma a partir de los pagos salariales de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 127 del CST y los no salariales que son producto de los acuerdos laborales o convencionales según lo prevé el artículo 128 del CST, debiéndose excluir de la base para el cálculo de los aportes los pagos correspondientes a herramientas de trabajo.

Herramienta de trabajo que he definido como aquellos pagos en dinero o en especie no retributivos del servicio y que son puestos a disposición del trabajador por su empleador a efectos de poder ejecutar las labores para las cuales fue contratado sin que estos ingresen al patrimonio de este último, y frente a los cuales, no es posible efectuar deducciones o retenciones salvo estipulación previa y por escrito.

Por lo tanto, frente a las exorbitantes cifras que han sido liquidadas en desarrollo de los procesos adelantados por la UGPP y que en la actualidad se encuentran surtiendo diferentes demandas en sede judicial, estas deben ser aterrizadas excluyéndose los pagos por herramientas de trabajo; precisándose que, siempre y cuando estas correspondan a los costos o gastos directos y que remuneran directamente la labor del trabajador será posible su exclusión del IBC. En igual sentido, es palmario que no le asiste razón a los empleadores cuando han esgrimido como argumento contra las liquidaciones efectuadas por la UGPP que todos los pagos al ser costos o gastos directos no son parte del IBC, de acuerdo a que: i) son disimiles los efectos respecto de la incidencia tributaria y los aportes de seguridad social de dichos pagos, ii) los costos o gastos operativos pueden ser incluidos en un acuerdo de desalarización cuando estos son una contraprestación directa del servicio prestado por el trabajador y, iii) se requiere de una carga probatoria a fin de acreditar que determinado pago laboral es un costo o gasto operativo que se encuentra excluido de ser parte del IBC inclusive por aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

La anterior conclusión, no significa un desconocimiento de la situación financiera que enfrenta el Sistema General de Seguridad Social en Salud ni los niveles de evasión o

elusión que ha afrontado el país; de donde, encuentro acertado que la UGPP efectuó una revisión y determinación de los aportes efectuados por los empleadores respecto de sus trabajadores particulares limitándose única y exclusivamente a frente a los conceptos salariales, los acordados contractual y convencionalmente como no salariales respetando el tope del 40% a fin de determinar el IBC, resultado que adicional a brindar un alivio a la financiación del sistema redundaba en una cotización mayor a cada uno de los diferentes subsistemas.

Como aspecto negativo de continuar la interpretación errada dada hasta la fecha por la UGPP al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, se determina que esta podría dar origen a una disminución en los beneficios no salariales pagados por los empleadores y una renegociación de las cláusulas contractuales y convencionales a efectos de reducir estas prebendas y las cargas prestaciones a cargo de los empresarios; desenlace que se encuentra avalado con la tesis formulada por el Ministerio de la Protección Social y la expuesta en el diario Portafolio artículo *“UGPP incluye pagos no salariales al liquidar el IBC”* visto en precedencia y en el que se sostiene que la *“Esta interpretación no solo impacta su viabilidad financiera sino que desestimula la celebración de acuerdos que reconozcan derechos extra legales a los trabajadores, lo que resulta bastante perjudicial para ellos”*⁷⁴

De lo que se concluye que las herramientas de trabajo corresponde aquella contraprestación no salarial sea en dinero o en especie no retributivos del servicio, que es puesta a disposición del trabajador por su empleador a efectos de poder ejecutar las labores para las cuales fue contratado sin que estos ingresen al patrimonio de este último; por tanto, al ser un pago no constitutivo de salario se torna en innecesario establecer un acuerdo de exclusión salarial y por ende dichos pagos no conforman el ingreso base de cotización de los trabajadores particulares.

Por último, aun cuando es claro que las herramientas de trabajo que son un pago no salarial, y que no debe ser incluido en el total remunerado a efectos de establecer el límite establecido por la Ley 1393 de 2010 artículo 30, se requiere de un pronunciamiento del consejo de Estado como órgano de cierre para que exista un criterio jurisprudencial unificado acorde con la exposición de motivos y con los reiterados pronunciamientos de las altas cortes, que permitan que sean excluidas del IBC por parte de la UGPP en los procesos de fiscalización y determinación

⁷⁴ARELLANO, Eliana, Portafolio *“UGPP incluye pagos no salariales al liquidar el IBC”*, 23 de mayo de 2018, ibidem

Bibliografía

ÁLVAREZ RESTREPO, Héctor Hernando. El Salario y su Protección Jurídica. Medellín: Universidad de Medellín, 2008.

ARENAS MONSALVE, Gerardo, El derecho Colombiano de la Seguridad Social, Bogotá: Legis Editores, 2011, p 181

BLASCO LAHOZ, José Francisco. Curso De Seguridad Social Régimen General Y Prestaciones No Contributivas. 5ª Edición. 1998. Valencia: Tirant Lo Blanch.

BOTERO ZULUAGA, Gerardo, Guía Teórica y Práctica de Derecho Procesal del trabajo y de la Seguridad Social. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez, 2015

BUITRAGO GUZMÁN, María Rosalba, Metodología del precedente judicial en la Corte Constitucional y la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia, en materia de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Maestría thesis, Universidad Nacional de Colombia, 2010.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario De Derecho Laboral. Buenos Aires. Editorial Heliasta. 2001.

CADAVID GÓMEZ, Ignacio. En Cartilla del Trabajo 2014. Medellín, Universidad de Medellín. 2014.

CADAVID JÁLLER, Jorge Alexander. En: El derecho Procesal del Trabajo y la Seguridad Social. Medellín: Librería Jurídica Sánchez R. Ltda., 2015.

CERÓN CORAL, Jaime. Sistema General de Pensiones. Colombia: Consejo Superior de la Judicatura, 2007.

CHAVARRO CADENA, Jorge Enrique, Sistema de Seguridad Social Integral. Bogotá, Grupo Editorial Nueva Legislación Ltda., 2011

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 100 de 1993 (23, diciembre, 1993). Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 41.148 de 23 de diciembre de 1993.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1151 (24, julio, 2007), Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010. Diario Oficial. Bogotá. 2007, No. 46.700.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1753 de 2015 (9, junio, 2015), Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1955 de 2019 (25, mayo, 2019), Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1393 (12, julio, 2010), Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial. Bogotá. 2010, No. 4776.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1607 de 2012 (26, diciembre, 2012) Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1739 (23, diciembre, 2014), Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial. Bogotá. 2014, No. 49374 de 23 de diciembre de 2014.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 344 de 1996 (27, diciembre, 1996). por la cual se dictan normas tendientes a la racionalización del gasto público, se conceden unas facultades extraordinarias y se expiden otras disposiciones. Diario Oficial No. 42.951.

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 488 de 1998 (24, diciembre, 1998). Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. Diario Oficial 43.460 del 28 de diciembre de 1998

COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 633 de 2000 (29, diciembre, 2000) Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen

normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. Diario Oficial 44275 de Diciembre 29 de 2000

Consejo de Estado Sección Cuarta del 1 de noviembre de 2012 radicado 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786), Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Consejo de Estado Sección Cuarta del 19 de mayo de 2011, radicado 25000-23-27-000-2009-00002-01(18039), Consejero Ponente Martha Terea Briceño de Valencia.

Consejo de Estado Sección Cuarta, Auto del 1 de febrero de 2018 radicado No. 25000-23-37-000-2014-00390-01(23041) consejero ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Sentencia 26/07/2007 Radicación 11001-03-06-000-2007-00048-00. C.P. Luis Fernando Álvarez Jaramillo

Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, sentencia del 8 de febrero de 2011, Radicación 11001-03-06-000-2010-00069-00(2013), Consejero Ponente Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

Consejo Superior de la Judicatura, Sala Jurisdiccional Disciplinaria, del 6 de julio de 2017 Radicado 11001010200201603506 00, Magistrado Ponente Fidalgo Javier Estupiñan Carvajal.

Corte Constitucional, Sentencia C - 040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón

Corte Constitucional, Sentencia C – 545 de 1994, Magistrado Ponente Fabio Morón Díaz

Corte Constitucional, Sentencia C – 577 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

Corte Constitucional, Sentencia C - 760 de 2004. MP Rodrigo Uprymny Yepes

Corte Constitucional, Sentencia C - 376 de 2008, MP Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra

Corte Constitucional, Sentencia C – 895 de 2009 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

Corte Constitucional, Sentencia C - 529 de 2010. MP Mauricio González Cuervo

Corte Constitucional, Sentencia C - 465 de 2014. M.P. Alberto Rojas Ríos

Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 12 de febrero de 1993, radicado No. 5481 Magistrado Ponente Hugo SuescunPujols.

Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 27 de septiembre de 2017 radicado No 50244 Magistrada Ponente Ana María Muñoz Segura

Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Laboral del 8 de mayo de 2018 radicado No 63559 Magistrada Ponente Cecilia Margarita Durán Ujueta

CUEVAS VILLEGAS, Carlos Fernando, Contabilidad de Costos, Enfoque Gerencia y de Gestión, Tercera Edición, Bogotá: Printice Hall, 2010.

DUEÑAS RUIZ, Óscar José. Las Pensiones Teorías, Normas, y Jurisprudencia. Bogotá: Quinta Edición, Librería Ediciones del Profesional LTDA., 2013.

FERNÁNDEZ SIERRA, Javier Antonio, Condiciones para la celebración de pactos de exclusión salarial. Aportes para su precisión y delimitación en el derecho laboral colombiano. Maestría thesis, Universidad Nacional de Colombia, 2011.

GAMBOA JIMÉNEZ, Jorge. Código Laboral, Sustantivo del Trabajo y Procedimiento Laboral Anotado. Bogotá, Editorial Leyer, 2012.

GARCÍA BERNAL, Miguel Antonio, Costos Predeterminados: Estimados y Estándares, Bogotá: Autores Editores S.A.S., 2014.

GÓMEZ SIERRA, Francisco. Constitución Política de Colombia. Bogotá. Editorial Leyer, 2012.

GUERRERO FIGUEROA, Guillermo. Manual de Derecho del Trabajo, Parte General – Derecho Laboral Individual y Colectivo, Bogotá: Editorial Leyer, 2005.

GUERRERO FIGUEROA, Guillermo. Manual de Derecho del Trabajo, Parte General – Derecho Laboral Individual y Colectivo, Bogotá: Editorial Leyer, Novena Edición. 2018,

HOYOS LEMUS, Félix. Temas Relevantes de Contencioso Laboral. Bogotá, Editora Guadalupe S.A., 2008

ISAZA CADAVID, Germán, Derecho Laboral Aplicado. Bogotá: Editorial Leyer, 2012

LÓPEZ FAJARDO, Alberto. Elementos de Derecho del Trabajo. Bogotá, Librería Ediciones del Profesional Ltda. 2004

LÓPEZ FAJARDO, Alberto. Elementos de Derecho del Trabajo. Bogotá, Librería Ediciones del Profesional Ltda. Quinta edición, 2014

LÓPEZ MEDINA, Juan Camilo. Interpretación Jurisprudencial Desde La Perspectiva De Los Jueces Y Juezas En Colombia. Área Laboral. Bogotá, Consejo Superior de la Judicatura. 2011

LÓPEZ MONTAÑO, Cecilia; RAMÍREZ, Juan Carlos; CUARTAS NIETO, Carlos, Análisis de las alternativas para una reforma pensional en Colombia: informe presentado al PNUD, CONSENSO, 1993.

MANRIQUE VILLANUEVA, Paola Vanessa. El salario mínimo vital y móvil en la jurisprudencia constitucional colombiana. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2012

MANRIQUE, J.E. Protección del derecho al Trabajo: Jurisprudencia Constitucional, Serie de Investigación 4 en Derecho Laboral. Bogotá, Universidad Externado de Colombia. 2011

MARTÍNEZ MARTIN, Félix León. ¿Subsidios o Seguridad Social? El No Pago de la porción social del salario” en: Crecimiento Equidad y Ciudadanía, Hacia un nuevo sistema de protección social. Bogotá. Universidad De Colombia. 2006.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Decreto 169 de 2008 (23, enero, 2008). Por el cual se establecen las funciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, y se armoniza el procedimiento de liquidación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social. Diario Oficial No. 46.880 de 23 de enero de 2008

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Decreto 692 de 1994 (29, marzo, 1994). Por el cual se reglamenta parcialmente la ley 100 de 1993. Diario Oficial No. 41.289 de 30 de marzo de 1994

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto 3033 de 2013 (27, diciembre, 2013) Por el cual se reglamentan los artículos 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012 y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial 49016 de diciembre 27 de 2013.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto 575 de 2013(22, marzo, 2013). Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se determinan las funciones de sus dependencias. Diario Oficial No. 48.740 de 22 de marzo de 2013

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto del 11/11/2009 No 356424, 2009.

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto del 12/ 04/2011 No 101294, 2011.

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Novedades en el Sistema General de Riesgos Profesionales. Bogotá: Imagen Diseño Gráfico, 2008.

MORA CAICEDO, Esteban. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Anotado. Bogotá, Editorial Leyer, 2012

MUÑOZ SEGURA, Ana María. La Pensión como Premio o Derecho. Bogotá: Universidad de los Andes, Editorial Temis, 2011.

OBANDO GARRIDO, José Mario. Derecho Laboral. Bogotá. Editorial Temis. 2016

PALACIOS RÍOS, Marlon Fernando. Lo que Usted Debe Conocer de la Legislación Laboral Colombiana. Medellín: Editorial Universidad Pontificia Bolivariana, 2012.

PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. En: Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Universidad Externado de Colombia, 2015.

PLAZAS M, Germán, PLAZAS M, Viviana, La nueva Práctica Laboral 2015. Bogotá: Printer Colombiana S.A., Décimo Séptima Edición, 2015.

PLAZAS M, Germán, PLAZAS M, Viviana, La nueva Práctica Laboral 2017-2018. Bogotá: Editorial Bolívar Impresores., Décimo Octava Edición, 2017.

PLAZAS VEGA, Mauricio. Hacienda Pública y Derecho Tributarios. Bogotá: Temis, 2001.

POLO GARCÍA, Benjamín Enrique, Contabilidad de Costos en la Alta Gerencia Teórico Práctico, Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación, 2013.

PUYANA SILVA, Alfredo. El sistema integral de seguridad social. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, Segunda Edición, 2015.

RENDÓN, Graciela. Derecho Laboral al Alcance de Todos. Medellín: Universidad Pontificia Bolivariana. 2007.

RINCÓN SOTO, Carlos Augusto, VILLAREAL VÁSQUEZ, Fernando, Contabilidad de Costos I, Componentes del Costo, Bogotá, Ediciones de la U, 2014.

RODRÍGUEZ ORTEGA, Julio Armando. El Salario. Bogotá: Editorial Leyer, 2002.

SINISTERRA VALENCIA, Gonzalo, Contabilidad de Costos, Bogotá: Eco Ediciones, 2013

TIRADO DÍAZ, Nelson. Sistema de Seguridad Social en Salud. Colombia: Consejo Superior de la Judicatura, 2007.

TORRES CORREDOR, Hernando. Sistema de Seguridad Social. Bogotá: Edición Universidad Nacional, 2002.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A”, sentencia de 7 de marzo de 2018, radicado No. 110013337-043-2015-00107-01. Magistrada Ponente Amparo Navarro López

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B” del 26 de julio de 2018, radicado No. 250002337000-2015-02039-00 Magistrado Ponente Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B” del 1 de marzo de 2018, radicado No. 250002337000-2015-01053-00 Magistrada Ponente Lina Ángela María Cifuentes Cruz

UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, Acuerdo 1035 del 25 de noviembre de 2015

URIBE LÓPEZ, Mauricio; Cárdenas Rivera Miguel Eduardo, La Reforma Pensional que Colombia Necesita, FESCOL, 2002.

Páginas Web.

www.ugpp.gov.co

www.corteconstitucional.gov.co

www.consejodeestado.gov.co

OIT, Convenio 95 “Convenio sobre la protección del salario, 1949 (núm.95) tomado de: https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_COD E:C095

HERNÁNDEZ HUSSEIN, Pablo, Revista *Ámbito Jurídico*, “Las cuentas alegres de la UGPP” 17 de julio de 2018, tomado de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/analisis/constitucional-y-derechos-humanos/analisis-las-cuentas-alegres-de-la-ugpp>

ECHEVARRÍA SALDARRIAGA, Alberto, Informe NOVEDADES DE DERECHO LABORAL, p 1 – 4, tomado de <http://proyectos.andi.com.co/Labor/Documentos%202015/Novedades-Laborales-30%20Noviembre-2015.pdf>

ARELLANO, Eliana, Portafolio “UGPP incluye pagos no salariales al liquidar el IBC”, 23 de mayo de 2018, Tomado de <http://www.portafolio.co/economia/ugpp-incluye-pagos-no-salariales-al-liquidar-el-ibc-517416>

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, versión 1.0, Tomado de <https://www.minsalud.gov.co/salud/Documents/APAGO%20Y%20RECAUDO.pdf>

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Afiliación, pago y recaudo de aportes al Sistema general de seguridad social en salud, 2008, Bogotá, Tomado de <https://www.minsalud.gov.co/Documentos%20y%20Publicaciones/AFILIACION%20PAGO%20Y%20RECAUDO.pdf>

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto No 101294 del 12 de abril de 2011, tomado de <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2011/concepto-101294.html>

MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, Concepto No 101294 del 12 de abril de 2011, tomado de <https://www.asopagos.com/Normatividad/Concepto%20147921%20MINTRABAJO%20ARTICULO%2030%20LEY%201393%20.pdf>