



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., treinta (30) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 66001-23-33-000-2016-00663-01 (24196)  
**Demandante:** Niviglobal SAS  
**Demandado:** UGPP

**Temas:** Potestad de gestión tributaria. Aportes al Sistema de la Protección Social. Término de caducidad.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda el 30 de noviembre de 2017, que resolvió (f. 133 cp1):

1. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones nro. RDO 260 del 1.º de abril de 2015 “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial a la sociedad Niviglobal SAS por mora e inexactitud en las autoliquidaciones de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013 y se sanciona por inexactitud por los periodos enero a diciembre de 2013”; y nro. RDC 114 del 10 de marzo de 2016 “Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución nro. RDO 260 del 01 de abril de 2015, expedidas por la entidad demandada, únicamente en lo referente a los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011, de conformidad con las razones expuestas en la parte considerativa de la presente providencia.
2. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad parcial que antecede, se declara la firmeza de las autoliquidaciones de pago al sistema de la protección social, presentadas por la sociedad demandante Niviglobal SAS, por lo periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011.
3. La entidad demandada dará cumplimiento al presente fallo en los términos referidos en el artículo 192 del CPACA.
4. Niéguese las demás pretensiones formuladas en la demanda, por las razones que han quedado expresadas en la parte motiva del presente proveído.



5. Sin costas, por lo considerado.

## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Entre el 02 de febrero de 2011 y el 03 de enero del 2012, la actora autoliquidó los aportes al Sistema de la Protección Social (SPS), correspondientes a los periodos que van de enero a diciembre de 2011 (f. 1 cp1). Esas declaraciones y las de los 12 periodos de 2013 fueron revisadas por la demandada, en el marco de un procedimiento administrativo en el cual profirió el Requerimiento para declarar o corregir nro. 798, del 16 de octubre de 2014, notificado el 04 de noviembre de 2014 (f. 1 cp1), y la Liquidación Oficial nro. RDO 260, del 01 de abril de 2015 (f. 1 cp1). La decisión fue modificada por la Resolución nro. RDC 114, del 10 de marzo de 2016 (f. 1 cp1), que disminuyó el monto de los aportes liquidados oficialmente y de las sanciones por inexactitud impuestas.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 15 y 16 cp1):

2.1.1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial RDO 260 del 1 de abril de 2015, mediante la cual la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, profirió liquidación oficial a Niviglobal SAS por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2013.

2.1.2. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. RDC 114 del 10 de marzo de 2016, mediante la cual el Director de Parafiscales de la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP desató el recurso de reconsideración y decidió modificar parcialmente la Liquidación Oficial RDO 260 del 01 de abril de 2015.

2.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho se dejen en firme las autoliquidaciones de pago al sistema de protección social de Niviglobal SAS dentro de los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011 y enero y diciembre de 2013.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 127 y 128 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950); 714 del ET (Estatuto Tributario); 17 de la Ley 344 de 1996; y 156 de la Ley 1151 de 2007, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 17 a 28 cp1):

Adujo, con fundamento en el artículo 714 del ET (aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), que la demandada había perdido en este caso la potestad para fiscalizar las declaraciones de los 12 periodos del 2011, porque no notificó antes del 03 de enero de 2014 el requerimiento para declarar o corregir. Agregó que su contraparte violó el debido proceso porque practicó indebidamente la inspección tributaria decretada de oficio y omitió valorar las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración. De fondo –respecto de todos los periodos discutidos–, planteó que la demandada incurrió en



falsa motivación e infringió los artículos 127 y 128 del CST, al incluir en el ingreso base de cotización (IBC) los pagos, hechos a los trabajadores, denominados «*comisiones líderes no deducibles*», «*comisiones subdirectores no deducibles*», «*auxilio de paqueteo*», «*bonificaciones en dinero*» y «*bonificaciones garantizadas*», respecto de los cuales alegó que carecen de naturaleza salarial.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 41 a 67 cp1), para lo cual alegó que el artículo 714 del ET no era aplicable por tratarse de una norma sustancial que excedía el alcance de la remisión al procedimiento hecha en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y por no ser compatible con la naturaleza de los aportes al SPS, ni tampoco con el procedimiento establecido especialmente para su liquidación. Sostuvo que esto obedecía a que tales aportes estaban asociados con el reconocimiento de prestaciones vitalicias no susceptibles de prescripción; y también a que la norma invocada alude a la «*liquidación oficial de revisión*», acto del cual planteó que no es propio del procedimiento de determinación de aportes al SPS. En ese sentido, señaló que el ordenamiento no previó un término tras el cual quedarán en firme las declaraciones objeto de revisión, sino un plazo de caducidad de la potestad para revisarlas, contenido en el parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, precepto de orden procesal que regiría el caso por ser de aplicación inmediata. Indicó que, con sustento en esa disposición, su actuación fue tempestiva, pues notificó el requerimiento para declarar o corregir dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que la aportante incurrió en las inexactitudes endiligadas. De otra parte, negó que los actos censurados transgredieran el debido proceso, porque valoró las pruebas obrantes en el expediente y practicó la inspección tributaria que le permitió corroborar que –salvo el «*auxilio de paqueteo*»– todos los factores discutidos tenían carácter salarial y debían ser incluidos en el IBC de los aportes objeto de litigio.

### **Sentencia apelada**

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, porque juzgó ilegal la liquidación oficial que recaía sobre las declaraciones de los 12 periodos de 2011, y se abstuvo de condenar en costas (ff. 133 a 134 cp1). Al efecto, consideró que el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 era inaplicable al caso porque al momento de entrar en vigor estaba corriendo el término de firmeza de las declaraciones de los periodos del año 2011. Por ende, estimó que el requerimiento relativo a esas declaraciones debía notificarse en la oportunidad señalada por el artículo 714 del ET, aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007; pero encontró que en el caso la notificación del requerimiento para declarar o corregir ocurrió cuando habían transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para presentar las autoliquidaciones revisadas, por lo cual habían adquirido firmeza. En cambio, negó las demás pretensiones de la demanda, relacionadas con la juridicidad de las autoliquidaciones de aportes correspondientes a los periodos de 2013, porque la actora no probó que los factores adicionados en los actos acusados, a la determinación del IBC, fueran pagos no constitutivos de salario y porque estimó que no se vulneró el debido proceso ni se omitió la valoración de las pruebas.

### **Recurso de apelación**

El extremo pasivo apeló la decisión del *a quo* (ff. 138 a 146 y 148 a 152 cp1), para lo cual insistió en que el plazo de caducidad de la potestad de revisión de las autoliquidaciones es el previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, al que le atribuyó efectos inmediatos por tratarse de una norma de procedimiento. Reiteró que la remisión al procedimiento administrativo del ET hecha por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 no



abarcaba el artículo 714 del ET, porque es un precepto sustancial, incompatible con el procedimiento especial previsto para la determinación de los aportes al SPS. También indicó que el legislador no previó la firmeza de las autoliquidaciones de los aportes, porque son imprescriptibles las acciones relativas al recaudo de sumas destinadas al reconocimiento de prestaciones vitalicias.

### Alegatos de conclusión

La demandada insistió en los argumentos formulados en las anteriores etapas procesales y agregó que, incluso si el artículo 714 del ET fuera aplicable al caso, no habría operado la firmeza de las autoliquidaciones revisadas, porque fueron presentadas por fuera del plazo o corregidas (ff. 21 a 23 cp2). La actora y el ministerio público guardaron silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de dichos actos y se abstuvo de condenar en costas. Así, corresponde establecer cuál es el término de caducidad que rige la potestad de la UGPP para determinar oficialmente los aportes al Sistema de la Protección Social (SPS) de los periodos que van de enero a diciembre de 2011 y si, a consecuencia de esos análisis, fueron oportunos los actos de liquidación de los aportes al SPS a cargo de la actora por los periodos del año 2011. Con todo, la Sala tiene vedado estudiar los hechos novedosos planteados por la demandada en los alegatos de conclusión de la segunda instancia, relativos a la oportunidad de la presentación o a la corrección de las autoliquidaciones revisadas, porque la competencia del *ad quem* se restringe a los aspectos formulados en la apelación (artículo 328 del CGP) y tales cuestionamientos no se plantearon en el correspondiente recurso. Sobre el particular, cabe reiterar que la etapa de alegaciones de conclusión no es la adecuada para formular cargos de impugnación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 23572, CP: Julio Roberto Piza).

2- Plantea la apelante única que el término de caducidad de la potestad de determinación oficial de las contribuciones al SPS es de cinco años, por disposición del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, que se aplicaría de preferencia sobre el término general de revisión de las autoliquidaciones tributarias previsto en el artículo 714 del ET, porque se trata de una norma especial y porque la última sería incompatible con la naturaleza de los aportes debatidos y con el procedimiento prescrito para su liquidación. Por ende, sostiene que la actuación acusada fue oportuna, aun habiendo notificado el requerimiento para declarar o corregir después de transcurridos dos años desde el vencimiento del plazo para presentar las liquidaciones privadas glosadas. En oposición, el extremo activo señala que las declaraciones presentadas por los periodos de 2011 se rigen por el artículo 714 del ET porque en el caso que se juzga el término de revisión dispuesto en este artículo habría comenzado a transcurrir antes que entrara en vigor la norma que contrapone la apelante única (*i.e.* el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012); tesis que fue avalada por el *a quo* en su sentencia.

Al tenor de esas alegaciones, la litis trabada entre las partes versa estrictamente sobre la identificación de la disposición que rige el plazo con el que contaba la Administración para modificar el contenido de las autoliquidaciones privadas de los aportes al SPS correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2011. No se discute en el trámite



de esta segunda instancia si ese término fue observado en el caso, porque esa cuestión la resolvió el tribunal de manera adversa a la demandada y esta parte se abstuvo de plantear cargos al respecto en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto de derecho, estableciendo la norma que regía la oportunidad para modificar oficialmente las declaraciones revisadas por la autoridad.

3- Para desatar la litis planteada, la Sala parte de precisar, siguiendo los lineamientos planteados por la Corte Constitucional en la sentencia C-430 de 2009 (MP: Juan Carlos Henao Pérez) que las contribuciones al SPS tienen naturaleza tributaria, razón por la cual están sujetas a los principios y previsiones que rigen ese sector ordenamiento. Esta consideración no se ve alterada por el hecho de que *parte* del recaudo de las referidas contribuciones esté al servicio de la financiación de las prestaciones vitalicias que el sistema les garantiza a los aportantes. La destinación de esos recursos es una cuestión eminentemente presupuestaria, indiferente para la configuración jurídico-tributaria del gravamen y, en particular, para la identificación de la normativa que rige el procedimiento de gestión administrativa para su liquidación oficial. Una tesis contraria conduciría a confundir la potestad de gestión administrativa del tributo –relativa a la fiscalización, determinación, liquidación, cobro, devolución e imposición de sanciones, inherentes a la calidad de sujeto activo del tributo– con la potestad de disposición de los recursos a cargo del titular del gasto –que se agota con la inversión de los caudales ingresados al Tesoro de conformidad con lo establecido por la ley–.

A partir de ese razonamiento, la Sección ha aclarado que la PILA (Planilla Integrada de Liquidación de Aportes) constituye una verdadera autoliquidación tributaria<sup>1</sup> y, como tal, produce todos los efectos propios de ese tipo de declaración. De ahí que la misma esté sujeta a las potestades de fiscalización confiadas a la UGPP, que han de ejercerse dentro de los límites temporales fijados por el ordenamiento para desplegar las actuaciones de gestión administrativa tributaria, incluso aunque los derechos al reconocimiento pensional y a solicitar la reliquidación sean, como lo reconoció la Corte Constitucional en la SU-298 del 2015, imprescriptibles. Sobre el particular, no puede perderse de vista que el artículo 29 constitucional y el principio superior de seguridad jurídica impiden que la competencia para modificar oficialmente las obligaciones autodeterminadas por los administrados sea ejercida en cualquier tiempo, dato jurídico que en ninguna medida resulta alterado por la relevancia de la que esté dotada la destinación que se le dé al recaudo.

4- Para la época de los hechos que se juzgan, el artículo 714 del ET disponía, en lo pertinente al caso, que las declaraciones tributarias quedaban «*en firme*» en el evento de que la Administración no notificara un requerimiento especial «*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar*»; *dies a quo* que, en los eventos de presentación de las declaraciones por fuera del plazo, pasaba a ser la fecha de presentación de la declaración extemporánea. Así, aunque el texto de la disposición alude a la «*firmeza de las declaraciones*», lo que allí se disciplina es la oportunidad con la que cuenta la autoridad tributaria para ejercer válidamente la potestad de revisión de las declaraciones de la que está investida, so pena de que caduque el ejercicio de esa potestad para un caso concreto, y se torne inmodificable la liquidación privada. Es este entonces un precepto procedimental que le fija a la autoridad un plazo perentorio de actuación.

En criterio de la Sala, (expresado en las sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019,

<sup>1</sup> Auto del 29 de marzo de 2019 (exp. 24287, CP: Stella Jeannette Carvajal) y sentencias del 24 y del 30 de octubre de 2019 (exp. 23599 y 23817, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 30 de julio de 2020 (exp. 24179, CP: Milton Chaves García).



exps. 2399 y 23817, CP. Jorge Octavio Ramírez; y del 30 de julio de 2020, exp. 24179, CP. Milton Chaves García) esa concreta versión de la regla que del término de revisión del que está investida la UGPP, rigió desde el momento de la creación de esa entidad (dispuesta por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007), hasta que entró en vigor la Ley 1607 de 2012 que, por primera vez, introdujo al ordenamiento un plazo particular de caducidad para la revisión de los aportes al SPS autoliquidados por el sujeto pasivo. Lo anterior, porque el referido artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 prescindió de establecer un término especial para el ejercicio de la competencia de revisión de la UGPP, a cambio de lo cual dispuso que «*los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI*».

Desde esa perspectiva, advierte la Sala que las normas que disciplinan el procedimiento de revisión instituido en el Estatuto Tributario –y, en particular, la previsión del artículo 714 *ejusdem*– son compatibles con la naturaleza del procedimiento de modificación oficial de las liquidaciones privadas de aportes parafiscales, pues ambas actuaciones tienen como presupuesto fáctico y eje central la declaración tributaria, de manera que ambos procedimientos están encaminados a una finalidad común: corregir los yerros en que eventualmente haya incurrido el contribuyente al autoliquidar su obligación tributaria. Por consiguiente, las diferencias en la denominación de los actos que componen tales actuaciones no excluyen a la fiscalización que lleva a cabo la UGPP de la aplicación de las reglas del ET, pues, de lo contrario, se tornaría inoperante el reenvío normativo efectuado por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. Desde esa perspectiva, carecen de asidero jurídico las alegaciones esbozadas por la recurrente para sostener que el citado artículo 714 del ET excede el alcance de dicha remisión normativa.

5- Tampoco es de recibo para la Sala el argumento de la apelante única según el cual el parágrafo 2.º del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 es la norma aplicable al *sub lite* por ser una disposición procedimental con efecto general inmediato, que previó de manera especial un término de caducidad de cinco años para la fiscalización de los aportes al SPS. Lo anterior, ya que, por mandato del artículo 40 de la Ley 153 de 1886 (Código de Régimen Político y Municipal), modificado por el artículo 624 del CGP, dicho precepto específico no gobierna los plazos que hubiesen iniciado a correr con anterioridad a su entrada en vigencia, en tanto estos se rigen por las reglas vigentes cuando inició su cómputo. Consecuentemente, el término de caducidad especial *ejusdem* no rige para los casos en los que el *dies a quo* haya acaecido antes de la entrada en vigencia de la referida Ley 1607 de 2012, ocurrida (según lo preceptuado por el artículo 198 *ibidem*) el 26 de diciembre de 2012, fecha de publicación de la ley en el Diario Oficial nro. 48.655.

En el caso, el *a quo* encontró que las oportunidades para presentar las declaraciones sobre las que versa la controversia fenecieron entre el 02 de febrero de 2011 y el 03 de enero del 2012 (por disposición del Decreto 1670 de 2007) y que la última de tales autoliquidaciones se presentó el 03 de enero de 2012 (f. 1 cp1), *i.e.* antes de que la Ley 1607 de 2012 entrara en vigencia. Como esa decisión no fue objeto de apelación ni se debate la ocurrencia de circunstancias fácticas que modifiquen la contabilización del *dies a quo*, encuentra la Sala que, para el momento en que entró a regir la oportunidad especial que invoca la demandada, ya habían empezado a computarse los plazos para modificar las declaraciones antes mencionadas y, por tanto, la nueva disposición no les es aplicable.

En definitiva, de conformidad con las normas descritas y con el criterio sentado por la Sección respecto de la naturaleza de las declaraciones de los aportes al SPS, la competencia de fiscalización a cargo de la Administración estaba sometida al plazo de dos años prescrito en el artículo 714 del ET. Por ese motivo, no prospera el cargo de



apelación, de modo que corresponde confirmar en su integridad la sentencia apelada.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

### FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería a Martha Isabel Sierra Esteban, como apoderada de la parte demandada, en virtud del poder otorgado (ff. 24 a 32 cp2).

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**