



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01377-01 [25668]
Demandante: VICAR FARMACÉUTICA SA
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Contribuciones parafiscales de la protección social enero a diciembre de 2012. Bonificaciones salariales y aplicación del límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada¹, contra la sentencia del 13 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió²:

«**PRIMERO: DECLARARSE INHIBIDA** para emitir pronunciamiento de fondo frente al Requerimiento para Declarar y/o Corregir No. 227 del 28 de marzo de 2014, por lo expuesto en las consideraciones del fallo.

SEGUNDO: Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial No. RDO 674 del 29 de mayo de 2014 y la Resolución No. RDC 486 del 12 de noviembre de 2014 que resolvió el recurso de reconsideración; por medio de las cuales se profirió liquidación por mora e inexactitud en los pagos al Sistema de Protección Social durante la vigencia 2012 a la sociedad VICAR FARMACÉUTICA S.A., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento **SE ORDENA** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP reajustar el IBC de los trabajadores que percibieron bonificaciones de zona y ventas de recaudo de conformidad con los contratos aportados, ante la naturaleza no salarial de estas bonificaciones cuando exceden el ingreso mínimo (salario), lo anterior, teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa del fallo.

CUARTO: Por no haberse causado no se condena en costas [...].»

¹ Índice 11 de SAMAI Archivos: «25_RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRÓNICO_APELACION(.pdf) NroActua 11».

² Índice 2 de SAMAI Archivos: «13_ED_CDFOLIO5_20151377VICARUG (.pdf) NroActua 2».



ANTECEDENTES

El 28 de marzo de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 227 contra VICAR Farmacéutica SA, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012. El acto se notificó por correo electrónico el 4 de abril de 2014³.

El 29 de mayo de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 674, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2012. El acto de liquidación se notificó por correo certificado el 18 de junio de 2014⁴.

El 4 de julio de 2014, la apoderada de VICAR Farmacéutica SA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁵.

El 12 de noviembre de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 486, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes. Acto que se notificó personalmente el 28 de noviembre de 2014⁶.

DEMANDA

VICAR Farmacéutica SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«**PRIMERO:** Se **DECLARE LA NULIDAD ABSOLUTA** de los actos administrativos:

1.1. *Requerimiento para declarar y/o corregir No. 227 del 28 de Marzo de 2014;*

1.2. *Resolución No. RDO 674 del 29 de mayo de 2014, por medio de la cual se profirió la Liquidación Oficial.*

1.3. *Resolución No. RDC 486 del 12 de noviembre de 2014, por medio de la cual se le fija a **VICAR FARMACÉUTICA S.A.**, la suma de **CIENTO SESENTA Y CINCO MILLONES ONCE MIL SEISCIENTOS PESOS MTCE (\$165.011.600)**, por mora e inexactitudes en la autoliquidación y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos del 01-01-2012 al 31-12-2012.*

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, **SE DECLARE** que los valores por concepto de **MORA** e **INEXACTITUDES** en el pago de las autoliquidaciones y de los aportes del Sistema de la Protección Social por los periodos comprendidos del 01-01-2012 al 31-12-2012, se encuentran liquidados conforme al Ingreso Base de Cotización que reportó Vicar Farmacéutica S.A., en los respectivos periodos de cotización.

³ Fls. 40 a 46 y 39 c.p. 2.

⁴ Fls. 57 a 76 y 56 c.p. 2.

⁵ Fls. 77 a 85 c.p. 2.

⁶ Fls. 90 a 96 y 89 c.p. 1.

⁷ Fl. 22 c.p. 1.



TERCERO: A manera de Restablecimiento del Derecho se **ORDENE** a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social- UGPP emitir resolución motivada donde se haga constar el archivo de la investigación administrativa y no se inicie ningún cobro coactivo por concepto de mora e inexactitudes en la autoliquidación y pagos de los aportes del Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos del 01-01-2012 al 31-12-2012.

CUARTO: Se condene en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes⁸:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo
- Artículos 161 y 204 de la Ley 100 de 1993
- Artículo 17 de la Ley 344 de 1996
- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010
- Artículo 5 y subsiguientes de la Ley 1437 de 2011
- Ley 27 de 1974
- Ley 21 de 1982
- Ley 692 de 1994
- Ley 797 de 2003
- Ley 1562 de 2012
- Decreto 1295 de 1994

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁹:

Pagos que no constituyen salario

Explicó que en los contratos laborales suscritos con los trabajadores se pactó una cláusula denominada «*DE LOS PAGOS QUE NO CONSTITUYEN SALARIO*» en la que se detallan los rubros que no constituyen factor prestacional ni salarial y que, por ende, no integran el IBC de los aportes al sistema de la protección social.

Afirmó que pagó los aportes de los períodos fiscalizados tomando como base lo que se considera salario de conformidad con los artículos 127 y 128 del CST, lo pactado en cada contrato y respetando el límite del 40% de los pagos no constitutivos de salario.

Expuso que la UGPP se extralimitó en sus funciones al desconocer que los pagos se hicieron acorde con las normas aplicables, por lo que no son procedentes los ajustes determinados en los actos.

Manifestó que la citada entidad calificó las «*BONIFICACIONES DE ZONA Y BONIFICACIONES VENTAS RECAUDO*» como salariales y las incluyó en el IBC, desconociendo que se pactaron contractualmente como pagos no constitutivos de salario, entregadas por mera liberalidad para motivar la producción y estimular el rendimiento laboral colectivo, sin que excedieran el 40% del total de la remuneración.

⁸ Fl. 17 c.p. 1.

⁹ Fls. 17 a 25 c.p. 1.



Adujo que según el artículo 128 del CST, no constituyen salario y no integran el IBC las siguientes sumas: (i) las ocasionales y pagadas por mera liberalidad, (ii) las que se entregan para el desempeño de las funciones y (iii) las excluidas por acuerdo entre las partes.

Sostuvo que los pagos desalarizados no constituyen base de liquidación siempre que sean acordados expresamente entre empleadores y trabajadores de forma verbal o escrita.

Indicó que el término liberalidad debe entenderse como la acción libre que toma el empleador de pagar o no un valor a sus trabajadores, por consiguiente, al tenor del artículo 128 del CST, los pagos que revistan esa naturaleza no son factor salarial.

Medida cautelar

Solicitó como medida cautelar la suspensión provisional de los actos administrativos enjuiciados, por considerar que es evidente su contradicción con las normas legales que regulan la liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social¹⁰.

OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Explicó que el salario está compuesto por todo aquello que recibe el trabajador como contraprestación del servicio, es decir, que el elemento caracterizador es que sea pagado como retribución directa del servicio independientemente de la forma o denominación que se adopte (art. 127 del CST).

Por el contrario, no se les considera salario a las sumas que recibe el trabajador de forma ocasional y por liberalidad del empleador, a todo aquello que no es para beneficio ni para incrementar el patrimonio del trabajador sino para desempeñar las funciones y a los beneficios o auxilios habituales y ocasionales cuando las partes hayan dispuesto que no constituyen salario (art. 128 del CST).

Señaló que, si la entidad en el ejercicio de sus funciones verifica que un pago que se pactó como no salarial tiene como finalidad retribuir el servicio, se tendrá como constitutivo de salario e integrará el IBC.

Manifestó que, en principio, no constituyen salario las sumas otorgadas en virtud de un contrato o convención colectiva, o las reconocidas extralegalmente cuando las partes así lo acuerdan, pero, advirtió que aquellas no pueden definir que un pago que retribuye el servicio no tenga la calidad de salario, pues la retribución constituye un elemento esencial de los pagos salariales.

¹⁰ Negada por el Tribunal mediante auto del 11 de mayo de 2017. Fls. 42 a 49 del cuaderno de suspensión provisional.

¹¹ Fls. 451 a 475 c.p. 1.



Precisó que las cláusulas invocadas por la aportante como sustento de la desalarización no son suficientemente amplias y específicas para probar que el pago no tiene naturaleza salarial, además, en materia laboral se presume que todo lo que recibe el trabajador es salario y el empleador tiene que ser diligente si pretende excluir un pago de la base de aportes.

Advirtió que las bonificaciones de zona y ventas recaudo se consideraron como salariales e integrantes del IBC, porque: (i) en la cláusula de desalarización se estableció que el pago dependía de la prestación del servicio y retribuía el trabajo de los empleados, (ii) en la citada cláusula se indicó que son «*un ingreso adicional para completar el ingreso mínimo garantizado por el empleador al trabajador*», es decir, que incrementan el patrimonio del empleado, (iii) los pagos se hicieron de forma habitual y permanente y (iv) cuando el trabajador laboraba menos de 30 días al mes, la bonificación se pagaba proporcionalmente a los días laborados, es decir, que no dependía de la mera liberalidad sino de la labor desempeñada.

Agregó que, si bien la empresa allegó los contratos de trabajo con la cláusula de desalarización de las sumas por bonificaciones de zona y ventas recaudo, dichos pagos retribuyen el servicio de los trabajadores y en esa medida debían integrar el IBC, y como la empresa no demostró su inclusión, los ajustes por inexactitud son procedentes.

Señaló que, contrario a lo afirmado por la demandante, la entidad no determinó ajustes por el concepto «*[n]o registró pago de aportes en los periodos 01-01-2012 al 31-12-2012, de acuerdo con lo reportado en PILA*», sino que como se indicó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, los ajustes por mora generados por el no pago de aportes de la trabajadora Vásquez Mahecha Yina Paola, fueron corregidos al decidir el citado recurso, oportunidad en la que se señaló que estos correspondían únicamente a inexactitud.

Sostuvo que no se extralimitó en sus funciones pues actuó conforme a las facultadas conferidas por los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007, 1 del Decreto 169 de 2008, 178 de la Ley 1607 de 2012 y 21 del Decreto 575 de 2013, para verificar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social.

Indicó que, si en gracia de discusión se consideraran las bonificaciones como no salariales y se tuviera como eficaz la cláusula de desalarización, debe considerarse que el aportante no aplicó el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Puso como ejemplo la forma en la que se determinó el IBC y los ajustes en el caso del trabajador Alvaro Figueroa Báez.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de agosto de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹². En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades

¹² Fls. 561 a 574 c.p.2.



procesales, nulidades o excepciones que debieran ser declaradas. Sobre la medida cautelar advirtió que se negó en auto previo¹³. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demandada y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho le ordenó a la UGPP reajustar el IBC de los trabajadores que percibieron bonificaciones de zona y ventas de recaudo, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Sostuvo que los beneficios o auxilios que recibe el trabajador de su empleador, independiente de su habitualidad o del carácter retributivo, no constituyen factor salarial siempre que las partes así lo hayan dispuesto en un convenio laboral o en el contrato de trabajo y, por ende, no integran el IBC.

Afirmó que la UGPP tiene competencia para verificar si un pago es o no salarial para efectos de integrar la base gravable de las cotizaciones al sistema de la protección social, al margen de su alcance laboral, cuya verificación le corresponde al juez ordinario.

Revisó el contrato de trabajo de Gustavo Adolfo Castro Niño y concluyó que, según lo pactado, el salario son las comisiones hasta la suma de \$750.000 y a partir de dicho monto, las comisiones o cualquier valor que se pague como contraprestación del servicio, sea habitual o no, no se considera salario de conformidad con el artículo 128 del CST.

Agregó que según los datos del archivo SQL, que coinciden con los de la nómina, el citado trabajador recibió una comisión inicial (sueldo) de \$500.000 y una bonificación de zona por \$910.000, por lo que, según el contrato, como el valor del salario es de \$750.000, se entiende que de la bonificación debe sustraerse lo correspondiente para completarlo (\$250.000), por lo que los restantes \$660.000 son los que expresamente se pactaron como no salariales.

Precisó que la UGPP «debió respetar que el excedente de las bonificaciones pagadas al ingreso mínimo que garantiza el empleador, están expresamente catalogados como factores no salariales, independientemente de su habitualidad»¹⁵.

Indicó que los pagos no salariales no pueden exceder el límite del 40% del total de la remuneración, so pena de incluirse en el IBC. Analizó el caso del trabajador Gustavo

¹³ Auto del 11 de mayo de 2017, en firme.

¹⁴ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «13_ED_CDFOLIO5_20151377VICARUG (.pdf) NroActua 2».

¹⁵ Página 17 de la sentencia de primera instancia.



Adolfo Castro Niño (enero – 2012) y concluyó que la sociedad liquidó los aportes sobre un IBC de \$700.000, que es menor al salario pactado, y la UGPP sobre una base de \$1.410.000 que es incorrecta porque se incluyó el total de la bonificación como factor salarial.

El Tribunal calculó el IBC en la suma de \$846.000, en la que incluyó el salario (\$750.000) y el excedente del 40% de las sumas no salariales (\$96.000), y liquidó el ajuste que se produjo por la diferencia con la base del aportante, concluyendo, que se configuró inexactitud porque se pagó menos de lo previsto legalmente.

Por último, afirmó que la motivación de los actos acusados es incorrecta, toda vez que la UGPP no debió tomar las bonificaciones como factor salarial, desconociendo que estaban catalogadas como no salariales. Y se abstuvo de condenar en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**¹⁶ apeló la sentencia en los siguientes términos:

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda sobre lo siguiente: (i) la calificación salarial o no de los pagos que recibe el trabajador según los artículos 127 y 128 del CST, (ii) la contraprestación directa del servicio como elemento determinante para calificar un pago como salarial, (iii) el alcance y eficacia de los acuerdos de desregularización salarial y (iv) los motivos por los que consideró como salariales las bonificaciones zona y venta recaudo.

Mencionó que en los 26 contratos de trabajo que allegó la parte actora, no se evidencia la cláusula que desalariza las bonificaciones discutidas, por lo que no se desvirtúan los ajustes determinados en los actos. Además, está probado que aquellas retribuyen el servicio (dirigidas a que el trabajador rindiera en su trabajo) y se pagaron de forma habitual y permanente.

Analizó el caso del mismo trabajador que revisó el Tribunal (Gustavo Adolfo Castro Niño) y precisó que los valores que se tuvieron en cuenta en el archivo SQL coinciden con los reportados en la nómina, y las bonificaciones se pagaron los 12 periodos del año 2012 (habitualidad), por lo que las consideró salariales y calculó el IBC de la siguiente forma: \$500.000 (sueldo) + \$910.000 (bonificación zona) = \$1.410.000.

Expuso que, revisado el contrato laboral del mencionado trabajador, se observa que aquel inició labores en el año 1997 con un salario equivalente a las comisiones con un tope de \$750.000, y los demás pagos se consideraron no salariales. A partir de lo anterior la entidad hizo el siguiente análisis¹⁷:

«El salario mínimo legal de dicho año [se refiere a 1997] fue de \$172.005, por lo tanto, el tope salarial pactado para ese año fue de 4.36 veces el salario mínimo de 1997.»

¹⁶ Índice 11 de SAMAI Archivos: «25_RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRÓNICO_APELACION(.pdf) NroActua 11».

¹⁷ *Ibidem* pág. 17.



Si realizamos el ejercicio para el período de fiscalización año 2012, el salario mínimo fue de \$566.700, ahora si permanece el tope salarial de comisiones en los mismos \$750.000 este sería de 1,32 veces el salario mínimo, disminuyendo significativamente los pagos salariales del trabajador».

Revisó el caso de los trabajadores Juan Carlos Rojas Fuentes (salud – abril 2012), Fátima Lucía Yepes Rojas (salud – abril 2012) y Sergio Andrés Gallego Giraldo (salud – julio 2012), y advirtió que la bonificación zona se entregó de forma habitual, pues los dos primeros la recibieron los 12 meses del año 2012 y el último durante 11 periodos. Además, señaló que determinó el IBC con la suma del sueldo y el 100% de la bonificación.

A renglón seguido, indicó que el tope salarial definido en el contrato de cada trabajador fue de \$750.000, \$600.000 y \$700.000, y que el sueldo recibido en el mes fiscalizado en los tres casos fue de \$700.000.

Con base en lo anterior, hizo los cálculos para hallar el IBC de dos formas, la primera como lo propuso el *a quo*, esto es, extrajo de la bonificación la parte que hacía falta para completar el salario (en el caso de Juan Carlos quien fue el único cuyo salario fue inferior al pactado), y la segunda, tomó la bonificación como no salarial sujeta al límite del 40%, a partir de lo cual, concluyó que en ambos casos el efecto económico es la disminución (no eliminación) de los ajustes establecidos en los actos demandados.

Por último, afirmó que la demandante no logró desvirtuar la legalidad de los actos, y no probó en debida forma la desalarización de las bonificaciones, motivos por los cuales solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** solicitó que se declare la nulidad total de los actos acusados y reiteró que la UGPP carece de competencia para determinar los pagos que constituyen salario¹⁸.

La **parte demandada** insistió en lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación¹⁹.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 674 del 29 de mayo de 2014 expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la

¹⁸ Índice 28 de SAMAI.

¹⁹ Índice 27 de SAMAI.



UGPP contra la demandante por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos de enero a diciembre de 2012 y, de la Resolución nro. RDC 486 del 12 de noviembre de 2014, por la que la Dirección de Parafiscales de la citada entidad resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los ajustes.

En los términos del recurso de apelación formulado por la parte demandada, se deberá determinar, si las bonificaciones denominadas «*bonificación zona*» y «*bonificaciones venta recaudo*» tienen o no naturaleza salarial y, en ese contexto, si deben integrar o no el ingreso base de cotización para liquidar los aportes al sistema de seguridad social integral. De considerarse pagos salariales, se verificará si les aplica el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

De la inclusión de las bonificaciones zona y venta recaudo en el IBC

El Tribunal reconoció que los beneficios o auxilios que recibe el trabajador, independiente de su habitualidad o del carácter retributivo, no constituyen factor salarial siempre que las partes así lo hayan acordado y, por ende, consideró que las bonificaciones discutidas no integran el IBC. Además, señaló que la porción de la bonificación que se suma al sueldo para garantizar el ingreso mínimo del trabajador pactado en el contrato no es de naturaleza salarial porque así lo convinieron las partes, pero está sujeto al límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Por el contrario, para la parte apelante, las bonificaciones analizadas son salariales y deben integrar en su totalidad el IBC, por los siguientes motivos: (i) porque retribuyen el servicio, (ii) incrementan el patrimonio del trabajador, al indicarse en los contratos que son «*un ingreso adicional para completar el ingreso mínimo garantizado por el empleador al trabajador*», (iii) se pagaron de forma habitual y permanente y (iv) porque no dependían de la liberalidad del empleador sino de la labor desempeñada, lo que se demuestra con el hecho de que cuando el trabajador laboraba menos de 30 días se pagaba de forma proporcional. Además, sostuvo que los 26 contratos aportados como prueba en los que consta la cláusula de desalarización no son suficientes para desvirtuar los ajustes por inexactitud determinados en los actos.

Para resolver, se advierte que en la liquidación oficial la entidad demandada se refirió a la definición legal de los pagos salariales y a la situación particular de la demandante en torno a las bonificaciones, de lo que se extraen las siguientes consideraciones:

«Ahora bien, el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo determina los elementos integrantes del salario: [...]

Por lo anterior, aun cuando la ley laboral reconoce que empleador y trabajador pueden acordar beneficios o auxilios habituales y ocasionales como no salariales, lo cierto es que esa libertad de configuración contractual, no puede desconocer las reglas de orden público establecidas en el artículo 127 del C.S.T., de manera que, cualquier pacto que niegue el carácter salarial a un pago que por su naturaleza lo es, no tendrá ningún efecto legal, y deberá conformar el IBC de aportes al Sistema de Protección Social [...].



Lo anterior indica que, un elemento caracterizador del salario es la contraprestación directa del servicio del trabajador, de esta manera, cuando el pago que recibe el asalariado tiene como causa inmediata el servicio, es decir, su actividad en la labor desempeñada, será salario sin que las partes puedan convenir en sentido contrario, so pena de considerarse un pacto ineficaz de pleno derecho. Igualmente, cada beneficio reconocido por el empleador a su trabajador, debe ser analizado no por su causa, sino por su finalidad, pues debe observarse si el propósito del patrono es retribuir el esfuerzo laboral que realiza el trabajador para el cumplimiento de las labores para las cuales fue contratado, pues de ser así, será incuestionable la naturaleza salarial de un pago [...]

La investigada cuestiona el análisis que efectuó la UGPP, en relación con valorar los pagos en comento [se refiere a la «Bonificación Zona» y a la «Bonificación Ventas Recaudo»] como salariales, pues aduce que todos los contratos laborales que suscribió con sus trabajadores, contienen clausulado que excluye como factor salarial, todos los demás pagos que excedan la remuneración mínima salarial.

Aporta contratos en donde se observa el pacto al que hace referencia, dentro del cual se observa que, con sustento en el artículo 128 del C.S.T., la investigada pacta que todos los pagos por ella considerados como no salariales y derivados de la mera liberalidad o de la convención contractual, serán valorados en los siguientes términos: “Se conviene estas sumas como instrumentos para facilitar y motivar la mayor producción y estimular el rendimiento laboral del trabajador entendiéndose este ingreso en todo caso como una bonificación sea o no retributiva del servicio, pero no como factor prestaciones ni salarial” [...]

*Así las cosas, esta Subdirección observa que los pagos referentes a la **Bonificación Zona** y la **Bonificación Ventas Recaudo**, tienen la finalidad de buscar una mayor producción y estimular el rendimiento laboral de los trabajadores de **VICAR FARMACÉUTICA S.A.**, razón por la cual, deben ser considerados como retributivos del servicio pues son pagos que pretenden remunerar el esfuerzo adicional en desarrollo [de] la actividad para la cual fueron contratados los trabajadores, en ese sentido, existen una relación de causa-efecto, pues es la labor realizada, con esfuerzos adicionales, la que se remunera con los pagos denominados **Bonificación Zona** y la **Bonificación Ventas Recaudo** [...]» [Negrilla y subraya originales]*

Del contenido de la liquidación oficial se extrae que para la UGPP los pagos por concepto de bonificaciones zona y ventas recaudo son de naturaleza salarial porque retribuyen el servicio y en esa medida integran el IBC. Además, a su juicio, los pactos de desalarización no producen efecto legal porque niegan el carácter salarial a un pago que por su naturaleza lo es. Por lo tanto, el análisis en esta oportunidad se centrará en determinar, de un lado, si los pagos por las bonificaciones discutidas son o no salariales, y de otro, la eficacia y validez del acuerdo de desregularización salarial que suscribió la demandante con los trabajadores.

Para resolver, la Sala pone de presente que la base gravable para los aportes al sistema de la protección social la conforman los pagos de naturaleza salarial descritos en el artículo 127 del CST, según el cual, 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, cualquiera que sea su denominación, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio y porcentajes sobre ventas y comisiones.

Entre tanto, no son ingreso base de cotización de aportes los pagos que en esencia no son salario, porque no retribuyen el trabajo del empleado, y que se enuncian en el artículo 128 del CST, de la siguiente forma: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones



o gratificaciones ocasionales, entre otros, (ii) lo que el trabajador recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros, (iii) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del CST, (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencionalmente o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, por ejemplo, alimentación, habitación, vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad²⁰.

La Sección ha considerado que no todo lo recibido por el trabajador hace parte del ingreso base de cotización para los aportes al sistema de la protección social, pues solo lo que constituye salario y que tiene esa naturaleza según el artículo 127 del CST integrará el IBC, mientras que lo que no tiene ese carácter en los términos del artículo 128 *ibídem* no hace parte de la base. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021²¹, en la que se consideró:

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

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

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

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

En la referida sentencia de unificación se hizo mención a los pronunciamientos de la Corte Constitucional²² y de la Corte Suprema de Justicia²³ sobre lo que constituye salario, enfatizando que *«no todo pago que recibe el trabajador constituye salario, sino que para determinar su carácter, no basta con que se entregue de manera habitual o que sea una suma fija o variable, sino que se debe examinar si su finalidad es remunerar de manera directa la actividad que realiza el asalariado».*

Por consiguiente, más allá de la habitualidad y lo fijo o variable que sea el monto del pago, lo determinante para que este pueda considerarse salarial o no, es verificar si retribuye o no el servicio prestado por el trabajador al empleador.

Ahora, en cuanto al alcance de los acuerdos entre las partes de la relación laboral para que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario (última parte del artículo 128 del CST), la Sección²⁴ ha señalado que *«la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino de sí, por su esencia, constituye o no retribución del servicio prestado»* y, además, *«no se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores».*

²⁰ Este último numeral incluido al artículo 128 del CST por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990.

²¹ Exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.

²² Sentencia C-521 de 1995.

²³ Sentencias del 6 de agosto de 2019 (Rad. 64391), del 4 de febrero de 2020 (Rad. 67122) y del 14 de octubre de 2020 (Rad. 84485).

²⁴ Exp. 25185 C.P. Milton Chaves García.



En la sentencia de unificación, se hizo énfasis en que la consecuencia del referido acuerdo es que **«para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización»** [negrilla original], dicho de otra forma, se permite que factores que son salario y que regularmente integrarían la base gravable, puedan excluirse de la misma, sin que cambie su naturaleza.

Tratándose de la formalidad y prueba del pacto de desregularización salarial, para la Sección²⁵, *«si bien el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo exige un acuerdo expreso, no quiere decir que se requiera de fórmula sacramental o escrita, porque nada impide que el pacto expreso pueda ser verbal. Sobre el particular, en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021, exp. 25185 C.P. Milton Chaves García, esta Sección, al precisar el alcance y contenido del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, estableció como regla número 4 que el pacto “debe estar probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes”»*.

Lo referente al acuerdo en el que se decide excluir de la base gravable un pago salarial, debe interpretarse en sintonía con el límite de pagos no salariales previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, según el cual, *«para los efectos relacionados con los artículos 18 [subsistema de pensión] y 204 [subsistema de salud] 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 explicó en la sentencia de unificación, el propósito del legislador con la citada norma *«no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores al amparo de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996 y que erosionaba la base de aportes al Sistema de Seguridad Social»*.

En ese sentido, el límite del 40% será aplicable a los pagos que siendo salariales las partes deciden excluirlos de la base gravable, y no a los emolumentos que por disposición legal no son salariales, pues estos por no remunerar el servicio no integran la base de cuantificación.

Del anterior análisis se pueden extraer las siguientes reglas: (i) el carácter salarial o no de un pago no está sujeto al acuerdo entre las partes, tampoco a su habitualidad, sino a la verificación de si retribuye directamente o no el servicio, (ii) las partes pueden pactar que un pago salarial no integre el IBC, lo que no implica que se cambie su naturaleza, (iii) el acuerdo debe estar acreditado por cualquiera de los medios de prueba, es decir, que no se requiere indispensablemente que sea escrito y (iv) los pagos que se pactan como no salariales no pueden exceder el límite del 40% del total de la remuneración.

Revisados los contratos aportados por la demandante, se evidencia que en la cláusula quinta se establecen los pagos que no constituyen salario, en los siguientes términos:

²⁵ Sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25124, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



«[...] El ingreso adicional para completar el ingreso mínimo garantizado por el empleador al trabajador no constituye salario, ni cualquier ingreso adicional a los que se pacten en este contrato por VICAR por cualquier concepto o causa ya provinieren de la mera liberalidad del empleador o de convenio contractual, a menos que se diga lo contrario previamente y por escrito firmado por el empleador y el trabajador no se considerará salario, con base en el artículo 128 del C.S.T. y la reiterada jurisprudencia laboral, se estipula expresamente que no se tendrán en cuenta como salario o para liquidar prestaciones sociales y/o extralegales.

Se convienen estas sumas como instrumentos para facilitar y motivar la mayor producción y estimular el rendimiento laboral del trabajador entendiéndose este ingreso en todo caso como una bonificación sea o no retributiva del servicio, pero no como factor prestacional ni salarial. Se consideran en especial que no constituyen salario para los efectos de ley 1. Los que el empleador disponga hacia el trabajador voluntariamente o por mera liberalidad. En cualquier caso, particularmente los que se refieran a cumplimientos de tareas o metas, incentivos por ventas o buena realización de una labor que en particular se encomiende, ya fueren estos pagos ocasionales o habituales, permanentes o transitorios y sin tener importancia el nombre o denominación que se adopte al momento de expedir el correspondiente recibo de pago, dejando claro que las sumas que exceden el valor pactado por comisiones de venta en la cláusula cuarta del contrato corresponden a incentivos por venta no constitutivos de salario, de los que hablamos en esta cláusula contractual [...]».

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala evidencia que la demandante estableció que, si lo recibido por el trabajador no alcanzaba el ingreso mínimo garantizado por el empleador, según el monto de remuneración contractual, el pago adicional, para completarlo, no constituiría salario. También pactó como no constitutivos de salario las bonificaciones que entrega a los trabajadores para facilitar y motivar la producción y estimular el rendimiento laboral, afirmando, que el ingreso sería denominado bonificación sin perjuicio de que retribuyera o no el servicio y, además, dispuso que no constituiría factor prestacional ni salarial.

De la forma en la que está redactada la cláusula transcrita, se infiere que, para la demandante, en los casos en los que el trabajador no logre el ingreso mínimo se completará con un valor que, a su juicio, carece de naturaleza salarial y, adicionalmente, que las bonificaciones no constituyen factor salarial con independencia de que se retribuya o no el servicio.

Conforme con la regla de unificación número 1 prevista en la sentencia del 9 de diciembre de 2021²⁶, *«[e]l IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador»*, lo que en principio, llevaría a la Sala a inferir que las bonificaciones zona y venta recaudo, por retribuir el trabajo y ser consideradas salariales deberían integrar en su totalidad el IBC.

No obstante, en la misma sentencia de unificación en la regla número 2 se estableció que *«[e]n virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores pueden pactar que ciertos factores salariales no integren el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social»*.

Sobre la carga de la prueba en materia de aportes al sistema de la protección social y la connotación salarial o no de los pagos, en la aludida sentencia de unificación se estableció la regla número 5 según la cual, *«[l]os conceptos salariales y no salariales*

²⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes».

En el presente caso, la parte demandante aportó como prueba 29 contratos de trabajo con los que pretende demostrar que desalarizó la bonificación para que no se incluyera en el IBC.

Dichos contratos se relacionan a continuación:

Nro.	Nombre trabajador (Como consta en el contrato)	Cláusula de exclusión	Vigente	Fls. c.p.1
1.	Gustavo Adolfo Castro Niño	Si	Si	187 a 189
2.	William Vega Monroy	Si	Si	190 a 192
3.	Santiago Soto Hernández	Si	Si	193 a 194
4.	Gallego Giraldo Sergio Andrés	Si	Si	195 a 200
5.	Fátima Lucía Yepes Rojas	Si	Si	201 a 208
6.	Juan Carlos Rojas Fuentes	Si	Si	209 a 206
7.	Olier Rojas Fierro	Si	Si	207 a 209
8.	Juan Ernesto Calderón Aviles	Si	Si	210 a 212
9.	Héctor Jairo Pérez Ruiz	Si	Si	213 a 215
10.	Liliana Peñalosa Ferro	Si	Si	216 a 218
11.	Leonardo Gutiérrez Trujillo	Si	Si	2019 a 221
12.	Liliana María Castaño Vélez	Si	Si	222 a 224
13.	Jaime Segura Martínez	Si	Si	225 a 227
14.	Ricardo Antonio Rodríguez Valencia	Si	Si	228 a 230
15.	Luisa Fernanda Morales Sánchez	Si	Si	231 a 233
16.	Daniel Eduardo Mejía Giraldo	Si	Si	234 a 236
17.	Javier Orlando Herrera	Si	Si	237 a 238
18.	Rangel Burchardt Jeison Segundo	Si	Si	239 a 243
19.	Mari Luz Jiménez Guerra	Si	Si	244 a 248
20.	Nelson Gregorio Ávila Jaimés	Si	Si	249 a 252
21.	Figuroa Báez Álvaro	Si	Si	253 a 258
22.	Juan Camilo Agudelo Vásquez	Si	Si	259 a 264
23.	Fidel Segundo Quejada Duran	Si	Si	265 a 269
24.	Helver Duarte Tuta	Si	Si	270 a 272
25.	Alexander Villareal Barragán	Si	Si	273 a 275
26.	Jorge Eduardo Cala Cala	Si	Si	276 a 279
27.	Armando Angarita Buitrago	Si	Si	280 a 282
28.	Carlos Eduardo Duran Ospina	Si	Si	283 a 284
29.	Fuentes Reyes Wilson Hernán	Si	Si	285 a 287

Del análisis de los anteriores contratos, se tiene que:

a) En todos consta como parte contratante (empleador) la sociedad VICAR Farmacéutica SA.

b) En todos se pactó que el salario estaba representado en las comisiones y se estableció un límite de ingreso por ese concepto, como por ejemplo en el contrato del trabajador Juan Carlos Rojas Fuentes (número 6 en el cuadro): «**Salario:** Se considerará que de las sumas canceladas al trabajador por comisiones se constituirá el salario, entendiéndose que para efectos de las prestaciones sociales las comisiones serán



las pagadas hasta la suma de **\$750.000 (Setecientos cincuenta mil pesos M/cte)**. Cualquier otro valor que el trabajador tenga como contraprestación al servicio, sea ésta habitual o no, será un incentivo de venta que no se considera salario para efectos de la ley particularmente para la liquidación de prestaciones sociales, conforme a lo estipulado en el artículo 128 del C.S.T.». [Negrilla y subraya original].

c) Todos los contratos contienen una cláusula en la que se pactó que el pago adicional al ingreso mínimo del trabajador no constituye salario ya que proviene de la mera liberalidad del empleador, concretamente los que se refieren a cumplimientos de tareas o metas, incentivos por ventas o buena realización de una labor en particular, ya sean ocasionales, habituales, permanentes o transitorios.

La Sala encuentra probado que respecto de 29 trabajadores se demostró el pacto de exclusión salarial y la vigencia del mismo, sin embargo, es criterio reiterado y unificado de la Sección que el pago de las bonificaciones no puede exceder el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Así las cosas, es pertinente traer a colación las reglas de unificación enunciadas en los numerales 3 y 4 de la sentencia del 9 de diciembre de 2021²⁷, que consisten en lo siguiente: «3. El pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST – contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración» y «4. El pacto de “desalarización” debe estar plenamente probado por cualquiera de los medios de prueba pertinentes».

Las citadas reglas resultan aplicables al presente asunto, comoquiera que, con los contratos se demostró la voluntad de las partes de la relación laboral de excluir del IBC los pagos por concepto de bonificaciones, que como quedó expuesto, por retribuir la labor prestada por el trabajador son verdaderos pagos laborales, y en esa medida, no pueden exceder el 40% del total de la remuneración. En caso de que así sea, el porcentaje que exceda se sumará a los demás pagos laborales no desalarizados y en conjunto integrarán el IBC.

En conclusión, no le asiste razón a la UGPP al pretender incluir en la base de cotización la totalidad de las bonificaciones de zona y ventas recaudo pagadas a los trabajadores, pues como quedó probado, pese a su naturaleza salarial, las partes decidieron excluirlas del IBC, acuerdo que da lugar a que se mantenga dicha exclusión solo en la porción que no supere el 40% del total de la remuneración, por lo que resulta errada la actuación de la Administración al considerar el 100% de las citadas bonificaciones.

De ahí que se deba declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, como lo dispuso el *a quo*, pero por las razones expuestas en esta providencia, siendo del caso modificar el ordinal tercero de la sentencia apelada, en tanto que se indicó que las bonificaciones no tienen naturaleza salarial, cuando según

²⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



lo analizado, son salariales y están sujetas al límite del 40% en virtud del acuerdo de desregularización salarial.

La Sala aclara que, tal como lo determinó el *a quo* y no fue apelado por la parte actora, la porción de la bonificación que se destina a completar la remuneración mínima que garantiza el empleador al trabajador está gravada con los aportes, puesto que su finalidad es completar el valor del salario que se pactó en forma de comisiones.

Por último, en cuanto al análisis que hizo la UGPP de la equivalencia en salarios mínimos de lo devengado por los trabajadores según la fecha de celebración del contrato de trabajo y el periodo fiscalizado, basta con señalar que la estipulación sobre el monto salarial surge de la autonomía de las partes y su valor actual no es factor determinante para calificar como salariales o no las bonificaciones, pues en materia de fiscalización el análisis se concreta en si retribuyen o no el servicio.

Por los anteriores motivos, se concuerda con el Tribunal en que procede la declaratoria de nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pero se modificará el ordinal tercero de la sentencia apelada, en cuanto a la orden sobre el restablecimiento del derecho, porque acorde con lo expuesto en esta providencia, la UGPP deberá reliquidar los aportes de los trabajadores que devengaron las bonificaciones de zona y ventas recaudo durante el periodo fiscalizado (enero a diciembre de 2012), aplicando el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por tratarse de pagos salariales que las partes pactaron no integrarían el IBC. En lo demás, se confirmará.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1. **MODIFICAR** el ordinal tercero de la sentencia del 13 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", el cual quedará así:

TERCERO: *A título de restablecimiento del derecho, ORDENAR a la UGPP que reliquide los aportes de los trabajadores que devengaron las bonificaciones de zona y ventas recaudo durante los períodos fiscalizados (enero a diciembre de 2012), aplicando el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, por tratarse de pagos salariales que las partes pactaron no integrarían el IBC.*



2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **RECONOCER** personería a las abogadas Elida María Ferrer Ortiz y Paula Camila Garzón Morera como apoderadas de la parte demandante y demandada, en los términos y para los efectos de los poderes visibles en los índices 10 y 28 de SAMAI, respectivamente.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva el voto