



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (5) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2019-02763-02 (29458)
Demandante	APOYOS INDUSTRIALES S.A.
Demandada	UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL UGPP
Temas	Liquidación de aportes. Notificación de liquidación oficial. Dirección completa

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 21 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad que resolvió lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial número No. RDO-278 del 8 de abril de 2015, mediante la cual el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP- realiza liquidación de aportes a los subsistemas de salud, pensiones y se impone sanción en contra de la sociedad actora, así como de la Resolución Nro. RDC 228 del 11 de mayo de 2016, a través de la cual la Dirección de parafiscales de la misma entidad, modifica parcialmente la Liquidación Oficial, de acuerdo a las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO SE ORDENA a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social **DECLARAR** la firmeza de las Planillas Integradas de Liquidación de Aportes – PILA presentadas por la sociedad demandante por los periodos que van de enero a diciembre de 2011.

TERCERO: SIN COSTAS en esta instancia.

CUARTO: NOTIFÍQUESE la sentencia de conformidad con el artículo 203 del C.P.A.C.A. y una vez ejecutoriada la misma, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento para declarar y/o corregir Nro. 737 del 25 de septiembre de 2014, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante UGPP) expidió la liquidación oficial Nro. RDO 278 del 8 de abril de 2015, mediante la cual determinó los aportes adeudados al sistema de la protección social, a cargo de la sociedad demandante, por las conductas de mora e inexactitud en las autoliquidaciones por los períodos de 2011 y 2013; y la sancionó por inexactitud.

¹ Samai del Tribunal. Índice 18



La parte actora presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. RDC 228 del 11 de mayo de 2016, en el sentido de reducir el monto de los aportes y la sanción².

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

"PRIMERO.- Que en vista de que la Liquidación Oficial expedida por la demandada, no fue notificada a mi representada dentro del término legal de 6 meses contados a partir de la fecha de presentación de la respuesta al Requerimiento para Corregir y/o Declarar, y por tanto, de conformidad con lo previsto en la ley se configuró el silencio administrativo positivo, se deje sin efecto dicho acto y la Resolución que también expidió la Entidad para resolver el Recurso de Reconsideración interpuesto contra ese acto viciado de nulidad y, en consecuencia, se declare que mi representada nada adeuda ni por diferencia de aportes ni por sanción alguna con respecto a sus obligaciones para con el Sistema de la Protección Social.

SEGUNDO.- En el supuesto negado de que no se reconozca la procedencia absoluta del silencio administrativo positivo a favor de mi representada, alegado en esta demanda, que se declare que es nulo el artículo primero de la parte resolutive del acto administrativo que se relaciona a continuación, mediante el cual la UGPP liquida diferencias en aportes al Sistema de Protección Social por concepto de mora e inexactitud, según las PILA presentadas por la sociedad aportante, y sanciona a la demandante por inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Protección Social, por los periodos comprendidos entre el 1ro. de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2011 y 1ro. de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, por la suma de **TRESCIENTOS UN MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS ONCE PESOS M/CTE (\$301.950.811) más intereses de mora**, así como la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra el mencionado acto la cual deja en firme cuestionamientos de aportes para los mismos periodos investigados, por la suma de **DOSCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL PESOS M/CTE (\$239.249.000).**

PERÍODO DE APORTES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL	ACTO ADMINISTRATIVO DEMANDADO	FECHA
1ro. de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2011 y 1ro. de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013	Liquidación oficial No RDO 278	8 de abril de 2015
	Resolución RDC 228 que resolvió recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial 278	11 de Mayo de 2016

TERCERO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se anulen los cobros de las diferencias pretendidas por la UGPP y se declare que la sociedad **APOYOS INDUSTRIALES S.A.** se encuentra a paz y salvo por los mencionados conceptos, debido a que efectuó los aportes al Sistema de Protección Social, conforme al ordenamiento legal vigente y, por lo tanto, se declare nula la Liquidación Oficial N° RDO 278 del 8 de abril de 2015, contra la cual se interpuso Recurso de Reconsideración, el cual quedó resuelto por la Resolución N° RDC-228 del 11 de Mayo de 2016, también demandada en este acto."

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 2, 13, 29, 58, 83 y 338 de la Constitución Política; 743 del Estatuto Tributario; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 17 de la Ley 21 de 1982; 18 y 204 de la Ley 100 de 1993; 49 de la Ley 788 de 2002; 42 del Código de Procedimiento Administrativo

² Los actos administrativos obran en el cd anexo a la contestación de la demanda en el folio 305 del expediente físico.

³ La demanda puede consultarse así en Samai: Gestión en otros despachos. Proceso conflicto de competencia. Índice 2. Expediente digital. ED – CUADERNO PRINCIPAL -1- Cuadernoprincipal1folios1a1332.pdf. Páginas 4 a 5.



y de lo Contencioso Administrativo y 178 de la Ley 1607 de 2012. Los argumentos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Indebida notificación del acto demandado. Subsidiariamente operó el silencio administrativo positivo

Adujo que la UGPP notificó el requerimiento para declarar y/o corregir el 14 de octubre de 2014, el cual fue contestado el 14 de noviembre de ese mismo año, es decir, dentro del plazo del mes fijado por la Ley 1607 de 2012, por lo que la liquidación oficial debió ser dictada a más tardar el 15 de mayo de 2015. No obstante, se notificó presencialmente en la sede de la demandada el 16 de junio del mismo año, esto es, luego de vencido el término legal de los 6 meses dispuestos por el legislador.

Comentó que el mismo día de la notificación solicitó copia del expediente administrativo, y el 2 de julio de 2015 la demandada le comunicó que había intentado la notificación por correo, pero ante la devolución bajo la causal “*destinatario desconocido*” se publicó un aviso en su página web hasta el 2 de junio de 2015. Sin embargo, la demandante investigó el envío con la empresa de correo, con resultado “*no hay información de la guía consultada*” por lo que tampoco existía soporte del intento de comunicación. Con todo, de aceptarse esta notificación por aviso, la cual se entiende surtida el 3 de junio de 2015, la misma se dio de manera extemporánea.

Consideró, entonces, que se vulneró su derecho al debido proceso, lo que genera una nulidad absoluta de los actos demandados al configurarse una indebida notificación, ante lo cual resaltó que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 hizo una remisión expresa al Estatuto Tributario, Libro V, Título I y Título V.

Precisó que “*como puede observarse en la copia de la respuesta al Requerimiento para Corregir y/o Declarar radicada por mi representada ante la UGPP, en la última página, se hace constar expresamente la dirección de notificaciones. Se indica en dicho escrito lo siguiente: ‘El suscrito recibe notificaciones en la Carrera 14 #94ª 24, Bogotá D.C. Oficina (501)’*” por lo que era improcedente que la UGPP alegara que fue imposible su ubicación, cuando dicha dirección era correcta, funciona y en ella se encuentra la firma de abogados que representa a la actora.

En todo caso, era su deber verificar la información por todos los medios disponibles, o en su defecto, utilizar la reportada en el certificado de Cámara y Comercio allegado. Agregó que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, la liquidación oficial no solo debió remitirse a la dirección informada, también era necesario incluir el nombre del apoderado “*señalando su condición*”.

Así las cosas, “*la falta de cumplimiento por parte de la UGPP de las normas de notificación de los actos administrativos de efectos particulares es una flagrante violación al debido proceso*” de lo que se deprede la nulidad de la liquidación oficial por indebida notificación y, en consecuencia, “*sus efectos son ineficaces*”, puesto que no se podía exigir el cumplimiento de un acto viciado de nulidad

Resaltó que el conocimiento de los actos por parte del afectado constituye una garantía al derecho de defensa, de ahí que no se trate de una mera publicidad sino del respeto del principio de publicidad que guía la función administrativa.

Sin perjuicio de lo anterior, en este caso también se presentó una situación irregular en la expedición del acto de determinación, pues debe declararse el silencio



administrativo positivo a su favor, al existir norma especial que consagra el término de 6 meses para expedir y notificar la liquidación oficial, sin que sea necesaria su protocolización.

2. Desconocimiento de planillas

Indicó que la UGPP cobró aportes sobre cuantías que ya fueron canceladas, lo cual podía verificarse en la relación que se anexó con la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir y en el recurso de reconsideración. Así, el desconocimiento de esos pagos generaba un enriquecimiento sin justa causa a favor de las administradoras de fondos.

3. Firmeza de las declaraciones

Explicó que las PILAS son declaraciones tributarias, por lo que en virtud de la remisión prevista en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, debía aplicarse el artículo 714 del Estatuto Tributario, que dispone un término de firmeza de 2 años. Además, era improcedente el criterio de la demandante según el cual dicha figura no cobija a las contribuciones parafiscales, pues desconoce (i) el derecho a la seguridad jurídica de todo ciudadano y (ii) el carácter procesal de dicha figura; y, además, pone en desventaja a los aportantes frente a los contribuyentes de los otros tributos nacionales.

Puso de presente que la Ley 1607 de 2012, en su artículo 178, dispuso que la UGPP contaba con el término de 5 años para fiscalizar los aportes. Empero, dicha norma solo era aplicable hacia el futuro, es decir, para períodos posteriores a su entrada en vigencia. Así, las planillas presentadas y pagadas por el año 2011 se encontraban en firme, porque el proceso de fiscalización solo inició el 14 de marzo de 2014 con la notificación del requerimiento de información.

4. Falta de motivación

Adujo que los actos demandados carecían de explicaciones suficientes que dieran cuenta de los conceptos fiscalizados, aspecto que no se subsanaba con la información contenida en los archivos Excel, debido a que también carecían de señalamientos concretos sobre los cálculos efectuados. Además, no existía correspondencia entre los datos allí consignados y los argumentos fácticos y jurídicos de la liquidación.

5. Incorrecto entendimiento de la información entregada

Planteó que en algunas ocasiones cuando se presenta el ingreso de un nuevo empleado en los últimos días del mes, el salario se liquida y paga con la nómina del período siguiente, lo cual atiene al proceso de nómina de la empresa. Sin embargo, *"si la UGPP pretende imputar el valor de esos días de salario del mes de ingreso del trabajador que fueron pagados con la nómina del mes siguiente, justamente al mes siguiente de la vinculación en cuanto a los aportes a la seguridad social, lo que está haciendo es aplicar un criterio confiscatorio con el cual la sociedad aportante terminaría pagando dos veces los aportes de la protección social."*

Expuso que con el recurso de reconsideración solicitó la práctica de una inspección tributaria en las instalaciones de la sociedad, la cual se dictó mediante auto del 2 de febrero de 2016, pero los funcionarios solo requirieron una información que fue radicada ante la UGPP el día 28 de marzo del mismo año, sin que estos se trasladaran a sus oficinas.



Destacó que nunca pretendió que se compensaran saldos de aportes con otros meses, por el contrario, solo reclamó que se reconociera que los pagos correspondían al mes anterior, debido a manejos internos.

6. Vacaciones pagadas por liquidación de contratos

Sostuvo que, contrario a lo indicado en los actos acusados, por disposición del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, las vacaciones compensadas en dinero al momento de la finalización de la relación laboral no hacen parte del IBC de los aportes al sistema de seguridad social en pensión, salud y riesgos profesionales. Sin embargo, dicho concepto sí fue incluido al liquidar las contribuciones parafiscales (SENA, ICBF y CCF).

7. Bonificaciones

Expresó que la UGPP tergiversó parte de la información recopilada durante el proceso de fiscalización, al considerar como salariales bonificaciones entregadas de forma esporádica y por mera liberalidad a los empleados, que no corresponden al resultado de la gestión o desempeño sino a aguinaldos y dádivas discrecionales. Por esta razón en el archivo anexo a la demanda se encontraban discriminados los casos, el nombre de las bonificaciones, así como los criterios de asignación del pago y su cuantía.

8. Mora

Adujo que la demandada liquidó una deuda por mora pese a que la sociedad acreditó el pago de aportes mediante las planillas entregadas con la respuesta al requerimiento de información y el recurso de reconsideración, sin embargo, su contenido no fue verificado y aceptado en su totalidad.

Destacó que era improcedente que la UGPP desconociera los pagos acreditados en las planillas porque estas no fueran remitidas por el operador o el Ministerio de Salud, ya que la carga de la prueba recaía en la empresa. Así, se vulneró su derecho al debido proceso al desconocer los documentos que para el efecto se allegaron.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁴:

Frente al **cargo primero** sostuvo que la liquidación oficial fue remitida a la dirección señalada por el apoderado de la actora en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la cual fue devuelta por la empresa de correo bajo la causal "Destinatario Desconocido", de manera que, en aplicación del artículo 568 del Estatuto Tributario, se procedió con su notificación mediante aviso publicado desde el 27 de mayo de 2015 hasta el 2 de junio del mismo año.

Por su parte, el 31 de julio de 2015 se presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. RDC 228 del 11 de mayo de 2016, es decir, dentro del año siguiente a su interposición como lo dispone el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012.

⁴ La contestación puede consultarse así en Samai: Gestión en otros despachos. Proceso conflicto de competencia. Índice 2. Expediente digital. ED – CUADERNO PRINCIPAL -1- Cuadernoprincipal1folios1al332.pdf. Páginas 252 y siguientes del pdf



Puso de presente que la actora pretendía la aplicación fraccionada de varias normas, pues frente al término para resolver el recurso de reconsideración alegó el deber de aplicar la Ley 1607 de 2012, pero a su vez perseguía lo dispuesto en el aparte final del artículo 734 del Estatuto Tributario, que consagra el silencio administrativo positivo, norma que refiere expresamente al término señalado en el artículo 732 *ibidem*.

Además, el legislador no previó el silencio administrativo positivo para el procedimiento de determinación oficial de las contribuciones, y en caso de una equivocada interpretación al respecto, el término para esto sería el de un año a partir de la interposición en debida forma del recurso de reconsideración, lo cual se cumplió en este caso.

Respecto a los **cargos segundo y octavo** adujo que la sociedad omitió identificar en la demanda y en el archivo anexo las planillas que a su juicio no fueron valoradas en el proceso de fiscalización. En todo caso, al resolver el recurso de reconsideración se le informó respecto de las PILAS que fueron aplicadas en esa instancia, de manera que los ajustes se encontraban conforme a derecho.

En lo referente al **cargo tercero** indicó que el requerimiento de información, que da inicio al proceso de fiscalización, fue notificado el 11 de marzo de 2014, esto dentro del término de los 5 años que prescribe el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. Por tanto, no había operado el fenómeno de la prescripción o caducidad de la facultad de la UGPP. Dicho plazo se reforzaba con lo dispuesto en el artículo 817 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, adujo que la remisión al artículo 714 del Estatuto Tributario no era procedente debido a (i) que las contribuciones parafiscales eran sustancialmente diferentes a los impuestos de carácter nacional y (ii) las diferentes etapas de sus procedimientos. Además, la figura de la firmeza tampoco fue prevista por el legislador para las planillas.

Destacó que, de conformidad con la Constitución, la jurisprudencia y la doctrina, para las acciones de cobro que involucren el recaudo de sumas, que por ley están destinadas al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio (aportes a seguridad social), no es viable aplicar el fenómeno de la prescripción.

Sobre el **cargo cuarto** anotó que los actos fueron debidamente motivados en la medida que los ajustes se encuentran señalados tanto en el contenido de éstos como en los archivos anexos, en los cuales se identificaron los trabajadores, períodos, conductas, observaciones y el valor a pagar.

Frente al **cargo quinto** sostuvo que, en el trámite de fiscalización, la demandante también alegó la supuesta inconsistencia en la información tomada por la UGPP, pero lo cierto fue que no señaló los casos puntuales y los trabajadores frente a los cuales se presentó la situación, aspecto que en todo caso le fue analizado en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Así mismo, en el auto donde se ordenó la práctica de pruebas para el trámite del recurso de reconsideración, se le requirió a la empresa contratos de trabajo y desprendibles de nómina con el fin de verificar la fecha de ingreso de los empleados y el pago de los aportes, sin embargo, al revisar la información se echó de menos lo solicitado y los soportes contables o transaccionales que acreditaran la ocurrencia de lo alegado.



En ese orden, era viable concluir que la información tomada por la UGPP era concordante con los pagos hechos a los trabajadores por los períodos fiscalizados.

Referente al **cargo sexto** anotó que la sociedad tampoco identificó los trabajadores frente a los cuales la UGPP incurrió en errores al momento de determinar el IBC con vacaciones compensadas en dinero por terminación del contrato. Luego de ejemplificar varios casos, concluyó que los aportes estaban ajustados a derecho.

En cuanto al **cargo séptimo** adujo que al resolver el recurso de reconsideración fueron desalarizados los pagos por bonificaciones para algunos trabajadores al evidenciarse su habitualidad y ocasionalidad, y de manera subsidiaria se verificaron las cláusulas contractuales, los cuales se limitaron al 40% de la remuneración, mientras que para otros casos persistieron esos pagos como salariales al no acreditarse los anteriores requisitos.

El auxilio legal de transporte se excluyó del IBC para los empleados que devengaron hasta 2 salarios mínimos y, en todo caso, no superaron el tope del 40%, por lo que no hicieron parte de los ajustes. Así mismo, el concepto “medios de transporte” fue considerado como un emolumento no salarial sujeto al límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Puso de presente que con la demanda la sociedad pretendía hacer valer una gran cantidad de contratos para la desalarización de las bonificaciones, sin embargo, al buscar algunos de los nombres de los trabajadores demandados se evidenciaba que dicho pago se debe tomar como salarial debido al análisis de habitualidad.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda por lo siguiente⁵:

1. Notificación de la liquidación oficial

Advirtió que el acto de determinación se intentó notificar por correo a la dirección informada por la sociedad en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, sin embargo, ante la devolución por la causal “Destinatario Desconocido”, realizó su publicación mediante aviso fijado desde el 27 de mayo de 2015 hasta el 2 de junio del mismo año. De manera que el procedimiento adelantado por la UGPP para a dar a conocer sus decisiones se encontraba ajustado a los artículos 565 y siguientes del Estatuto Tributario.

Advirtió que la introducción al correo del acto de liquidación se realizó el 24 de abril de 2015, es decir, dentro de los 6 meses siguientes a la respuesta brindada por la sociedad al requerimiento, sin importar que la misma fuera devuelta, pues de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado, para efectos de la administración la notificación se entiende surtida en la primera fecha de introducción al correo. Negó el cargo.

2. Firmeza de las declaraciones tributarias

Advirtió que en el caso concreto se fiscalizaron los períodos de 2011 y 2013, así mismo, el requerimiento para declarar y/o corregir fue notificado el 14 de octubre

⁵ Samai del Tribunal. Índice 18



2013, por lo que a la luz del artículo 714 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión de la Ley 1151 de 2007, las declaraciones correspondientes al 2011 eran inmodificables, en tanto la notificación del requerimiento se surtió con posterioridad a los dos años que prevé la mencionada norma.

Precisó que el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, que dispuso el término de 5 años para fiscalizar, solo era aplicable para los períodos posteriores al 26 de diciembre de 2012, fecha en la que entró en vigencia dicha norma. Por lo que para los aportes de 2013 la UGPP interrumpió dicho término con la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir.

Declaró la firmeza de las declaraciones del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011, y se relevó de hacer cualquier estudio para este período.

3. Desconocimiento de planillas

Señaló que en el acto por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración se hizo un recuento de las PILA que fueron tenidas en cuenta por parte de la UGPP en dicha instancia, pese a ello, la interesada no identificó las que se dejaron de valorar o aplicar por la Administración, lo cual era una carga probatoria de la sociedad según el artículo 167 del Código General del Proceso. Negó el cargo.

4. Falta de motivación

Consideró que los actos acusados contenían las razones de su expedición, así mismo, a ellos se integraban los archivos Excel en los que se detalla la forma en que se realizó el ajuste, se identificaron los trabajadores, subsistemas, períodos, novedades y montos a pagar. No prosperó el argumento de nulidad.

5. Inexactitud

Adujo que en la demanda la sociedad omitió indicar los trabajadores que ingresaron a laborar en los últimos días del mes y para los cuales el reconocimiento y pago de la nómina y de aportes a seguridad social se realizó en el período siguiente. A esto se suma que no señaló la fecha del corte de nómina, lo que hubiera permitido verificar la situación alegada en el cargo.

Pese a lo anterior, el Tribunal verificó en el cuadro de nómina del 2013 los casos de empleados que ingresaron en los últimos días del mes y encontró que solo se presentó tal situación para 5 trabajadores. Para 4 de ellos resaltó que no aparecían en la liquidación o los ajustes correspondían a períodos diferentes a su ingreso. Para el otro indicó que se propuso por parte de la UGPP la conducta de mora, sin embargo, no se evidencia algún pago.

Así las cosas, la demandante no acreditó que se hubiere presentado alguna irregularidad por parte de la UGPP en relación con la situación descrita por la sociedad, pues tampoco se encontraron pagos mayores de valores ocasionados por el ingreso. No prosperó el cargo.

6. Vacaciones pagadas por liquidación de contrato

Advirtió que no existía controversia entre las partes sobre el hecho de que las vacaciones compensadas en dinero solo hacen parte del IBC para efectos de calcular la base de SENA, ICBF y CCF. Empero, la sociedad no indicó los



trabajadores por los que se realizó cobros por inexactitud incluyendo dicho concepto en el IBC para salud, pensión y riesgos profesionales. Negó el cargo.

7. Bonificaciones

Señaló que, al resolver el recurso de reconsideración, la UGPP aceptó que en la mayoría de los casos las bonificaciones se trataban de pagos no salariales dada su ocasionalidad y la existencia de pactos de desalarización, pero debían estar sujetas al límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

Por otro lado, el cuadro Excel aportado con la demanda es el mismo que se utilizó para responder del requerimiento para declarar, por lo que no refleja los ajustes que persistieron con el recurso y que serían objeto del presente medio de control, pese a que era su deber identificarlos. Tampoco acreditó la existencia de pactos de exclusión.

El auxilio de transporte también fue tratado por la UGPP como un pago no salarial para los trabajadores que recibieran hasta 2 SMLMV, no obstante, la sociedad omitió la identificación de los trabajadores frente a los cuales se hubiera dado un tratamiento indebido al respecto. Negó el cargo.

8. Mora inexistente

Igual que en los casos anteriores, consideró que la demandante tampoco referenció ni probó los empleados frente a los cuales realizó adecuadamente los pagos a seguridad social y pese a esto la entidad determinó ajustes por mora.

Puso de presente que la sanción no fue discutida, por lo que era improcedente pronunciarse al respecto. Además, el cálculo se realizó únicamente con los valores de la inexactitud de 2013.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas en tanto no fueron demostradas en el proceso.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la decisión de primera instancia. La **demandante** expuso lo siguiente⁶:

1. Falta de análisis sobre la notificación extemporánea de la liquidación oficial

Reprochó que el Tribunal pasara por alto que el plazo de 6 meses para notificar la liquidación oficial es imperativo y no puede extenderse por ninguna circunstancia. Resaltó que el Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado han establecido que si el acto no se da a conocer dentro de dicho término pierde su validez jurídica y hay lugar a su nulidad.

Alegó que la notificación por correo intentada por la UGPP no fue exitosa y carecía de registro o confirmación del envío. En consecuencia, el procedimiento del aviso fue utilizada incorrectamente, pues solo es viable cuando se agoten todas las gestiones para dar a conocer los actos de manera personal y sea infructuoso. En todo caso, dicha notificación no extiende los plazos legales.

⁶ Samai del Tribunal. Índice 22.



Insistió en que, conforme al artículo 734 del Estatuto Tributario, debió declararse el silencio administrativo positivo, toda vez que la liquidación oficial no quedó notificada dentro de los 6 meses que establece la norma.

Destacó que la correcta y oportuna notificación de un acto administrativo es un requisito esencial para ejercer su derecho de contradicción. En consecuencia, y comoquiera que se realizó una notificación inválida, debe declararse la nulidad de la liquidación oficial por violación de los términos y el debido proceso.

2. Firmeza

A su juicio, debió declararse también la firmeza para los períodos del año 2013, toda vez que la demandada omitió notificar el requerimiento dentro de los 2 años que consagra el artículo 714 del Estatuto Tributario.

3. Falta de motivación

Reiteró que los actos demandados no contaron con la motivación suficiente que permitiera conocer las razones claras y específicas de los ajustes, situación que no se superaba con los archivos Excel, pues tampoco explicaban los cálculos realizados ni sus motivos, lo cual era indispensable para la defensa de la sociedad. De esta manera, era viable declarar la nulidad de la actuación administrativa en cumplimiento de los artículos 42 de la Ley 1437 de 2011 y 730 del Estatuto Tributario.

4. Pagos no salariales

Dijo que las bonificaciones no tenían connotación salarial conforme al artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, pues su pago era de manera ocasional y no retribuían las labores prestadas por los empleados. Esto se encontraba acreditado con las pruebas que daban cuenta de que eran emolumentos excepcionales, esporádicos y por mera liberalidad.

Así mismo, adujo que el auxilio de transporte era un concepto excluido del salario por disposición de la Ley 344 de 1993 y el artículo 7 de la Ley 1 de 1963, por ende, tampoco debía ser tomado en cuenta para el cálculo de los aportes a seguridad social.

Advirtió que el *a quo* no se pronunció en debida forma sobre la naturaleza de las bonificaciones y el auxilio de transporte, limitándose a aceptar de manera genérica los ajustes propuestos por la UGPP.

La **demandada** por su parte alegó lo que pasa a resumirse⁷:

Precisó que la sociedad incurrió en las conductas de inexactitud y mora, sin embargo, respecto de la segunda no se desprendía ninguna declaración en PILA de la cual pudiera predicarse la firmeza en los términos previstos en el artículo 714 del Estatuto Tributario, en su lugar, debía observarse el término de los 5 años dispuestos en el artículo 717 de la misma normativa.

Para la conducta de inexactitud la entidad desplegó sus facultades de fiscalización dentro del término legal de los 2 años contados desde la fecha del vencimiento para

⁷ Samai del Tribunal. Índice 23.



declarar o desde la presentación extemporánea de las autoliquidaciones. Para el efecto, enlistó las planillas y las fechas de presentación de éstas, señalando frente a cuáles se contaba con competencia para investigar⁸.

Oposición a la apelación

Las partes guardaron silencio.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación presentados por las partes contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial Nro. RDO 278 del 8 de abril de 2015 y la resolución Nro. RDC 228 del 11 de mayo de 2016, por medio de las cuales la UGPP determinó a cargo la actora ajustes por las conductas de mora e inexactitud en los aportes al sistema de la seguridad social por los años 2011 y 2013, y la sancionó por inexactitud.

En los términos planteados por las partes, se estudiará: *i)* la notificación de la liquidación oficial; *ii)* la firmeza de las PILA; *iii)* la falta de motivación; y *iv)* la inclusión en el IBC de pagos no salariales.

Análisis del caso concreto

1. Notificación de la liquidación oficial

La demandante sostiene que dicho acto no fue notificado dentro de los 6 meses que establece la norma. Puso de presente que la UGPP debió agotar primero todas las gestiones para dar a conocer la decisión de manera personal y que, en todo caso, la notificación por aviso no ampliaba los términos para expedir el acto de determinación. Agregó que la notificación extemporánea de la liquidación daba lugar a la configuración del silencio administrativo positivo a favor de la sociedad.

Señaló que al tratarse de una notificación inválida debía declararse la nulidad de la liquidación por vulnerar sus derechos de contradicción y debido proceso.

Para decidir, se debe tener presente que las partes no discuten que la norma procedimental aplicable era el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece que la UGPP está obligada a enviar un requerimiento para declarar y/o corregir que debe ser respondido dentro del mes siguiente a su notificación. De manera que, *“si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes.”*

Tampoco es objeto de controversia que la UGPP notificó el requerimiento para declarar y/o corregir por correo electrónico el día 14 de octubre de 2014⁹. Así, el

⁸ Páginas 4 a 5 del recurso.

⁹ Así se lee del hecho 7 de la demanda y en la página 1 de la liquidación oficial



mes dispuesto como plazo para atender dicho acto vencía el 14 de noviembre de 2014 y, en efecto, la sociedad brindó respuesta ese mismo día señalando una dirección física en la ciudad de Bogotá para notificaciones¹⁰.

Para revolver este asunto, se pone de presente que, de conformidad con el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, los procedimientos de liquidación oficial a cargo de la UGPP se deben ajustar “a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI”.

De esta forma, la demandada debía adelantar el trámite para dar a conocer sus decisiones conforme a los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario. La primera disposición prevé que la liquidación oficial podrá notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. La segunda, modificada por el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012, indica que en caso de devolución del correo por cualquier motivo diferente al de dirección errada, se deberá notificar por aviso en la página web de la entidad y en un sitio de acceso al público.

La Sección en anteriores oportunidades ha manifestado que “*deben analizarse las particularidades de cada caso*”¹¹, *atendiendo a que la notificación constituye la materialización del principio de publicidad que rige las actuaciones de la administración y es una garantía al debido proceso.*”

En este caso no es objeto de controversia que la demandada notificó el requerimiento para declarar y/o corregir por correo electrónico el día 14 de octubre de 2014¹². Así, el mes dispuesto como plazo para atender dicho acto vencía el 14 de noviembre de 2014 y, en efecto, la sociedad brindó respuesta ese mismo día señalando como dirección para notificaciones “*Carrera 14 #94ª-24 Bogotá D.C. Oficina (501)*”¹³. Desde ésta última fecha se cuentan los 6 meses para notificar la liquidación oficial, esto es, hasta el 14 de mayo de 2015.

Ahora bien, la Liquidación Oficial Nro. RDO 278 con fecha del 8 de abril de 2015 dispuso en su artículo tercero su notificación en la dirección “*CARRERA 14 #94 A 24*” en la ciudad de Bogotá, a la cual fue remitida por correo el 24 del mismo mes y año como se desprende del oficio Nro. 20156203509691 y de la guía del envío, la cual fue devuelta por la empresa de correo con la causal “*DESTINATARIO DESCONOCIDO*”¹⁴.

Sin embargo, dicha dirección se encuentra incompleta, pues se recuerda que la informada en la respuesta al requerimiento corresponde a “*Carrera 14 #94ª-24 Bogotá D.C. Oficina (501)*”, es decir, se omitió el número de oficina.

Lo anterior denota que la Administración incurrió en un error, al remitir el acto de liquidación a una dirección que no correspondía a la expresamente señalada por la parte interesada, yerro que no fue corregido en su debido momento, y en ese orden, era inadecuado que la UGPP acudiera a la notificación por aviso como una forma

¹⁰ Antecedentes administrativos. 4753.Respuestas Digitales. Liquidación Oficial. 2. Respuesta del aportante. RAD 20145143466642. 20145143466642.pdf. Página 24.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 9 de marzo de 2017, exp.19460, del 29 de noviembre de 2017, exp.20803, del 8 de febrero de 2018, exp.20314 y del 18 de octubre de 2018, exp.22099, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 8 de febrero de 2018, exp.20314, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto que reitera lo indicado en sentencias del 29 de noviembre de 2017, exp.20803,

¹² Así se lee del hecho 7 de la demanda y en la página 1 de la liquidación oficial

¹³ Antecedentes administrativos. 4753.Respuestas Digitales. Liquidación Oficial. 2. Respuesta del aportante. RAD 20145143466642. 20145143466642.pdf. Página 24.

¹⁴ Antecedentes administrativos. Liquidación Oficial 278 Exp 4753.20156203509691.pdf



subsidiaria para dar a conocer su decisión. Aceptar dichas inconsistencias en el proceso de notificación implicaría una vulneración al principio de publicidad de las actuaciones administrativas, así como el derecho al debido proceso de la sociedad aportante.

Sobre los errores o falencias en las notificaciones, la Sala ha manifestado que deben *“ser advertido y subsanado por la administración a efectos de garantizar el principio de publicidad como elemento esencial del debido proceso que materializa el derecho de defensa del contribuyente. De no ser así, la notificación supletiva queda invalidada, entendiéndose como no practicada¹⁵, a no ser que dicha irregularidad sea saneada por el propio administrado cuando se notifica por conducta concluyente dentro del mismo plazo dispuesto por la norma para notificar la liquidación oficial¹⁶”*.

Ahora, no es objeto de discusión que la parte interesada se acercó a las instalaciones de la UGPP a pedir copia física del expediente administrativo, lo cual fue atendido mediante el Oficio Nro. 201515200073751 del 2 de julio de 2015¹⁷, en el cual se remitió copia del acto de determinación. Pone de presente la sala que el mencionado oficio fue aportado con los anexos de la demanda, es decir que fue recibido por la sociedad actora y en este se evidencia que fue remitido a la dirección completa de la demandante, es decir, que si se incluyó el número de la oficina¹⁸, lo cual también ocurrió con el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Por tanto, en este caso tuvo lugar la notificación por conducta concluyente cuando recibió copia del expediente, pero por fuera del plazo de los 6 meses con que contaba la entidad para dar a conocer su decisión, el cual, como se dijo, vencía el 14 de mayo de 2015¹⁹.

En ese orden de ideas, y atendiendo las especiales características del caso, resulta aplicable el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario (vigente para la época de los hechos y aplicable por remisión expresa del artículo 156 de la 1151 de 200720), el cual prescribe como causal de nulidad de los actos administrativos *“Cuando no se notifiquen dentro del término legal”*.

En consecuencia, se releva la Sección de estudiar los demás cargos de apelación planteados por las partes.

Así, la Sala modificará la sentencia de primera instancia declarando la nulidad total de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho dispondrá que la demandante no adeuda suma alguna al sistema de seguridad social por los períodos discutidos, esto es, 2011 y 2013.

Costas

En esta instancia se abstendrá la Sala de imponer condena en costas, debido a que en el expediente no obra prueba de su causación como lo exige el numeral 8 del

¹⁵ Sentencias del 18 de octubre de 2018, exp.22099, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 14 de agosto de 2019 y del 15 de octubre de 2020, exp.21347 y 24761, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 4 de marzo de 2021, exp. 25163, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Sentencia del 21 de octubre de 2021, exp.24673, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Posición reiterada en sentencia del 7 de septiembre de 2023, exp.27076, C.P. Milton Chaves García.

¹⁷ Así se relacionó en el hecho 10 de la demanda y en el primer cargo de nulidad.

¹⁸ Folio 132 del expediente físico.

¹⁹ Si bien en la demanda se indica que el 16 de junio de 2015 se notificó la parte actora cuando acudió a la sede de la UGPP, no hay prueba de ello en el expediente. Con todo esa fecha también supera los 6 meses con los que contaba la Administración para poner en conocimiento de la sociedad la liquidación oficial.

²⁰ Remisión invocada por la sociedad actora en la demanda.



artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión expresa del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011).

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** la sentencia de primera instancia proferida el 21 de agosto de 2024 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, la cual quedará así:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la liquidación oficial Nro. RDO-278 del 8 de abril de 2015 así como de la resolución Nro. RDC 228 del 11 de mayo de 2016, proferidas por la UGPP de conformidad con las razones expuestas por el Consejo de Estado.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO SE ORDENA que la sociedad Apoyos Industriales S.A, no adeuda suma alguna al sistema de la protección social por los periodos fiscalizados de 2011 y 2013.”

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>