

ELENA LUCÍA ORTIZ HENAO

**EL SALARIO EN LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES GRAVABLES DE LAS
CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL EN
COLOMBIA.**

(Maestría en justicia y tutela de derechos con énfasis en derecho del trabajo)

Bogotá, D.C., Colombia

2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

**MAESTRÍA EN JUSTICIA Y TUTELA DE DERECHOS CON ÉNFASIS EN DERECHO
DEL TRABAJO**

Rector: Dr. Juan Carlos Henao

Secretaria general: Dra. Martha Hinestroza

Director Departamento de Derecho Laboral: Dr. Jorge Eliécer Manrique Villanueva

Presidente de Tesis: Dr. Jorge Eliécer Manrique Villanueva

Director de Tesis: Dr. Roberto Insignares Gómez

Jurados de Tesis: Dra. Diana Carolina Fuquen Avella

Dr. Alfredo Puyana Silva

A la Santísima Trinidad y a la Santísima Virgen, a quienes pertenezco y a quienes debo lo más valioso que tengo, mi esposo y mi hija.

A San Josemaría Escrivá, San Pedro Poveda y a la Beata Guadalupe por su amorosa intercesión.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
ANTECEDENTES.....	vi
OBJETIVOS.....	vii
JUSTIFICACIÓN.....	ix
MARCO TEÓRICO.....	xi
CAPITULO I	
LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES.....	1
1.1 Origen de la parafiscalidad en el derecho europeo.....	1
1.2. Las contribuciones parafiscales de la protección social en el derecho comparado.	2
1.3. Las contribuciones parafiscales en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991.....	4
1.4. Cotizaciones con destino al sistema general de seguridad social como contribuciones parafiscales de la protección social en el ordenamiento jurídico colombiano.....	12
CAPITULO II	
ESTRUCTURA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL.....	20
2.1. Estructura de la obligación tributaria en las contribuciones parafiscales de la protección social con destino a salud, pensión y riesgos laborales, a cargo de los empleadores.....	20
2.1.1. Sujetos:.....	23
2.1.1.1. Sujeto activo:.....	25
2.1.1.2. Sujeto pasivo:.....	26
2.1.2. Hecho generador.....	27

2.1.3. Cuantificación del tributo. Base gravable y tarifa.	28
2.2. El salario como base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social	30
2.3. Principios tributarios que rigen la determinación del salario.....	38
CAPITULO III	
ANÁLISIS DEL SALARIO DESDE LA JURISPRUDENCIA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO	43
3.1. El salario como causa de litigio entre los aportantes (empleadores) y las Administraciones Tributarias	43
3.2. Comparación de los criterios establecidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado con lo manifestado por la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia respecto de la verificación del IBC de las contribuciones parafiscales de la protección social.....	65
CAPITULO IV	
LOS INGRESOS BRUTOS DEL TRABAJADOR COMO BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL.....	69
CONCLUSIONES	73
BIBLIOGRAFÍA	75

ANTECEDENTES

Tema: El salario en la determinación de las bases gravables de las contribuciones parafiscales de la protección social en Colombia.

Problema: Establecer si la determinación de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social, genera falta de certeza y seguridad jurídica en cabeza de los empleadores, teniendo en cuenta que corresponde a un concepto del derecho laboral, cuya definición o interpretación la realiza la Administración Tributaria y el Juez Contencioso Administrativo.

Hipótesis: El salario está concebido en un entorno jurídico tuitivo característico del derecho laboral que se nutre, además del Código Sustantivo del Trabajo, de principios constitucionales y normas nacionales e internacionales que buscan la protección del trabajador. En un escenario de determinación de la obligación tributaria, la noción de salario resulta etérea e imprecisa y trae como consecuencia multiplicidad de interpretaciones en relación con los pagos que integran la base gravable. Lo anterior sitúa al empleador en una posición riesgosa ante la Administración Tributaria pues si su proceso de fiscalización se adelanta con una concepción amplia de salario, puede atentarse contra los principios de certeza y seguridad jurídica, cuya relevancia es de vital importancia en materia tributaria.

OBJETIVOS

Objetivo general:

Proponer una base gravable acorde con la normatividad y que dote de certeza las contribuciones parafiscales de la protección social frente a una eventual fiscalización.

Objetivos específicos:

- Analizar la noción laboral de salario como base gravable y elemento de la obligación tributaria.
- Proponer una base gravable que concilie los aspectos tributarios y laborales en la fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social.

METODOLOGÍA

Para la elaboración del trabajo de grado se analizará el aspecto tributario de las contribuciones parafiscales de la protección social con el fin de determinar la necesidad de establecer el concepto de salario como base gravable de estas obligaciones. Así, se acudirá en primer lugar a las normas constitucionales atinentes a las obligaciones tributarias para luego abordar los pronunciamientos judiciales más relevantes sobre la materia. En relación con el salario, se tiene como punto de partida el Código Sustantivo del Trabajo y la doctrina nacional sobre el tema.

Con base en el análisis previo se analizarán las sentencias de la Corte Constitucional y de la Sección Cuarta del Consejo de Estado respecto al concepto de salario en nuestro ordenamiento y en las que se haya debatido la facultad de la administración tributaria para determinar dicho concepto, para finalmente advertir los efectos, tanto positivos como negativos, de la base gravable establecida por el legislador y de esta forma proponer alternativas para su optimización

JUSTIFICACIÓN

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante la **UGPP**), fue creada por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 como una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda a la que se le asignó, entre otras,

“Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social.” y “(...) establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos”.

Así nació en el ordenamiento jurídico colombiano una nueva autoridad tributaria, constituida para la fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social, lo que a su vez se tradujo en la expectativa de un mayor y más efectivo recaudo para el Sistema de la Protección Social, como consecuencia directa de la prevención y control de la evasión de los sujetos pasivos de este tributo, esto es, los empleadores y los trabajadores independientes con capacidad de pago.

De esta forma el legislador asoció el derecho tributario y el derecho laboral y de la seguridad social, con el fin de proteger los recursos del sistema de la protección social. No obstante, esta sinergia no ha resultado del todo armónica, en gran parte por la diferencia sustancial entre los principios y normas que rigen el derecho laboral y el tributario.

La definición ofrecida por el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, sustentada de forma constante por interpretaciones judiciales que en virtud de los principios protectores de los derechos del trabajador y tratados internacionales amplían cada vez más los límites de lo que puede considerarse salarial, riñe con el procedimiento tributario adaptado por el legislador para estos efectos, pues fue creado para ser aplicado con normas sustanciales expedidas dentro de los límites de la facultad impositiva del Estado y no con normas de derecho laboral, que por

mandato constitucional deben propender por la protección del trabajador. Esto a su vez, en el escenario que se ha planteado, sitúa a los empleadores en un escenario de inseguridad jurídica.

MARCO TEÓRICO

En virtud de los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993 en concordancia con el artículo 17 del Decreto 1295 de 1994, la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social a las que están obligados los empleadores, es el salario según lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo.

Como se observa, tratándose de contribuciones parafiscales de la protección social, el legislador condensó conceptos del derecho laboral y del derecho fiscal al establecer que la base gravable tuviera su origen en las definiciones propias del derecho laboral.

Respecto de la utilización de conceptos foráneos en la determinación de obligaciones tributarias, la doctrina ha manifestado que para describir los hechos reveladores de capacidad contributiva, el legislador puede establecer:

“...conceptos tributarios que contengan las notas distintivas del supuesto de hecho normativo...” o “...describir el supuesto de hecho que pretende gravar utilizando conceptos procedentes de otros sectores del ordenamiento, actitud que asume cuando vincula el impuesto a un determinado contrato o figura comercial”. (Zornoza & Muñoz, 2010, pp. 256,257)

Lo anterior puede producir incertidumbre en relación con el sentido correcto del concepto que se importa de otra rama del derecho, ante lo cual se ha enfatizado que lo que corresponde es entender:

“...que la norma tributaria acude a esas expresiones foráneas sin pretender que lo decisivo sea la forma jurídica privada cuya referencia se incorpora en la norma, sino el fenómeno económico que subyace en ella.” (Zornoza & Muñoz, 2010)

No obstante, la dificultad que ofrece la definición de salario en la determinación de contribuciones parafiscales de la protección social difícilmente podría verse superada tan solo con la identificación del fenómeno económico que subyace en ella, pues no puede perderse de vista que la noción de salario, al igual que los demás conceptos del derecho laboral, está regida por el artículo 53 de la C.Po. que permite una interpretación favorable al trabajador, es decir, lejos de tratarse de un fenómeno económico que pueda ser delimitado de forma objetiva, se trata de un concepto sujeto a la valoración jurídica de los interesados en un escenario de protección al trabajador.

Lo anterior ha devenido en numerosas controversias suscitadas por la determinación de las obligaciones por parte de la UGPP en calidad de autoridad tributaria y los sujetos pasivos de esta obligación, los cuales comportan una doble calidad en la liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social, pues al mismo tiempo son empleadores y contribuyentes lo que a su vez los ubica en extremos opuestos de la balanza, pues en el ámbito laboral encarnan el lado fuerte de la relación jurídica, mientras que en el tributario se configuran como la parte pasiva de la obligación jurídico tributaria.

Con ocasión de la Ley 1739 de 2014 se realizaron aproximaciones al estudio del salario como base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social, que lastimosamente se estancaron en una crítica reiterada al ente fiscalizador y no al entramado tributario laboral que estableció el legislador. Al efecto, en el libro Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012 Reflexiones Académicas y empresariales se indicó que:

“... La evolución de la definición de los que es y no es salario ha pasado a ser el núcleo fundamental de las investigaciones iniciadas por la UGPP, y aunque de ninguna manera es el único punto a ser analizado por dicha entidad, definitivamente es el elemento cuya relevancia dentro de la investigación le permite definir y argumentar teorías que, en mi opinión, incluso desbordan la competencia legal que le ha sido otorgada” (Benítez, 2015, p. 238)

De cara al control de legalidad de los actos administrativos que determinan estas obligaciones tributarias, resulta lógico que el juez natural de estas decisiones sea la jurisdicción contencioso administrativa, no obstante, sus acercamientos sobre el tema lejos de zanjar la controversia la acentúan, pues si bien sus pronunciamientos no están llamados a realizar definiciones conceptuales, las consideraciones que realiza sobre los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo y las conclusiones a las que arriba luego de comparar los pagos discutidos contra dichas normas, alguna veces resultan contradictorios con los postulados del derecho laboral.

Así es que en sentencia de 1 de noviembre de 2012 la Sección Cuarta del Consejo de Estado se pronunció sobre la dificultad que tiene la definición de salario para efectos laborales y tributarios y puntualizó que:

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

Conforme lo expuesto, la adopción de un concepto extraído del derecho laboral en la determinación de obligaciones tributarias, tiene un impacto considerable en la carga tributaria que deben soportar los empleadores frente a lo cual debe determinarse si la fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social vulnera los principios y garantías sobre los que se cimenta el ejercicio de la facultad impositiva del Estado y, a la postre, los derechos de los empleadores cuando fungen de forma simultánea como contribuyentes.

CAPITULO I

LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

1.1 Origen de la parafiscalidad en el derecho europeo.

El fin de la primera guerra mundial marcó el inicio del periodo histórico conocido como entreguerras, en el que las naciones afectadas, principalmente en Europa, se vieron enfrentadas al enorme reto de reconstruir la sociedad y la economía, destruidas por la estela devastadora del conflicto. En este escenario, los estados modernos ampliaron considerablemente sus fines, mediante intervenciones activas en aspectos sociales y económicos que otrora no se pensaban como competencia del Estado, pero que para la sociedad de la posguerra, constituían una necesidad.

El rol intervencionista del Estado trajo como consecuencia el aumento de organismos con la función de ejecutar un fin estatal, lo que a su vez requería autonomía financiera para cumplir con éxito la labor encomendada (Sevillano, 2014a). Los nuevos organismos descentralizados o fundaciones públicas que nacieron como consecuencia de los nuevos fines estatales, hacían más eficiente el manejo de los intereses públicos, con autonomía patrimonial y administrativa (Bravo, 2012a).

La ejecución de los nuevos fines estatales, acarrió la lógica consecuencia de buscar nuevos ingresos, por intermedio de la tributación, para la financiación de los mismos. En 1938 el economista italiano Emmanuelle Morselli, acuñó el término “*parafiscales*” para calificar las exacciones que imponía el Estado para atender fines económicos y sociales que excedían los tradicionales (Corte Constitucional C-840, 2003). Etimológicamente, parafiscales está compuesto por las palabras *para* del griego al lado de - junto a y *fiscus*, tesoro público, lo que ratifica la concepción de ingresos públicos cuyo desarrollo es paralelo al presupuesto del Estado (Miranda, 1995. p 91).

A partir del concepto acuñado por Morselli, en 1946 el Ministro de Finanzas de Francia, Robert Schuman, registró en su famoso inventario unos ingresos públicos que se cobraban a determinados sujetos, no ingresaban al presupuesto nacional y estaban destinados a sufragar las necesidades de quienes tenían a cargo el pago de dicha obligación, los cuales calificó como parafiscales. Las denominadas exacciones parafiscales poco a poco fueron incluyéndose en los países europeos de tradición jurídica latina, con sistemas de derecho codificado (Palacio, 1991).

1.2. Las contribuciones parafiscales de la protección social en el derecho comparado.

Como se reseñó inicialmente, los ingresos parafiscales son acuñados en Italia por Morselli, pero su reconocimiento en las finanzas públicas de los estados, se da por primera vez en Francia con el inventario Schuman. Desde allí, diversas legislaciones han acogido los ingresos parafiscales en sus presupuestos y algunos han registrado los ingresos de las cotizaciones a la seguridad social dentro de dicha partida. No obstante y tal como sucede en Colombia, la doctrina internacional no es pacífica frente a estas exacciones.

En España, Pérez (2002), considera que las cotizaciones destinadas a la seguridad social tienen una estructura similar a los tributos lo que propicia que su estudio se funde en conceptos y categorías tributarias. Así, explica que son prestaciones coactivas, impuestas unilateralmente por el Estado y que tienen como fin la financiación de necesidades colectivas.

El análisis de Pérez Royo resulta interesante por cuanto a pesar de situar las contribuciones parafiscales en mayor proximidad con los tributos, las categoriza como un impuesto especial o afectado y también como una exacción parafiscal pero con un régimen jurídico propio. De cara a los elementos del tributo, estima que el hecho imponible se materializa con la mera existencia de la relación laboral y que el deber de cotizar se extiende desde el comienzo de la prestación del servicio del trabajador, aun cuando tenga carácter discontinuo y se extingue con el cese de la relación laboral.

Pérez (2002), analiza la estructura de las cotizaciones de la seguridad social a partir de conceptos propios del derecho tributario y precisa que el sujeto activo será la Tesorería General de la Seguridad Social, mientras que los sujetos pasivos son el empleador y el trabajador, pese a que es el empleador quien realiza el descuento al momento de pagar el salario. La responsabilidad del empleador exige, además, que el descuento sea oportuno, so pena de obligarse a sufragar la totalidad de la cuota.

Sobre la base de cotización, explica que el sistema español combina el principio de cotización sobre salarios reales con la fijación de topes máximos y mínimos y pone de presente que la base de cotización impacta de forma directa el costo de la fuerza de trabajo. Tratándose de contingencias comunes, señala que de conformidad con el artículo 109 TR, la base será la remuneración total del trabajador, cualquiera que sea su forma o denominación.

En Italia, Gaspare Falsita (Citado por Plazas, 2017), alude a la temática de las prestaciones parafiscales bajo el título de contribuciones obligatorias de previsión y asistencia sociales y advierte con ese criterio que el análisis sobre la materia no es propio de los tributaristas sino de los laboristas, aun a pesar de que esas prestaciones son de naturaleza tributaria.

En Brasil las contribuciones están contempladas como una entidad tributaria “...*que se subordinan en todo y por todo a las líneas definitorias del régimen constitucional peculiar de los tributos*”, máxime cuando las contribuciones con destino a la seguridad social son las únicas que tienen una regulación exhaustiva en la Carta Magna. (De Barros, 2012. p. 83)

En Perú, las contribuciones parafiscales se entienden como obligaciones de origen legal, similares a las tributarias que no sirven para el financiamiento estatal sino de otros órganos privados o mixtos que cumplen con actividades de interés del Estado, lo que de suyo les otorga el título de parafiscales. Debe anotarse que la parafiscalidad no se encuentra expresamente regulada en la legislación, “*aunque la mayor parte de la doctrina concluye que, dada su similitud con las obligaciones tributarias, aquellas debieran ser reguladas respetándose los mismos parámetros y principios que informan al derecho tributario, pues de lo contrario sería una fórmula fácil para*

burlar los principios que limitan al ejercicio del poder tributario estatal". (Sevillano, 2014b p. 58 y170)

En Colombia, las contribuciones parafiscales se introducen formalmente en el ordenamiento jurídico con la Constitución de 1991, no obstante, su reconocimiento se pedía de tiempo atrás ante los despachos judiciales y en la doctrina. Al efecto, en sentencia de 10 de noviembre de 1977, proferida por la Corte Suprema de Justicia, se registra la petición que hicieran los abogados Carlos Restrepo Piedrahíta y Rodrigo Noguera Laborde en el sentido de que se tengan como recursos parafiscales los recursos obtenidos de la retención cafetera, atendiendo la doctrina fiscal que justificaba su existencia por fuera del manejo del presupuesto nacional. No obstante, la Corte Suprema de Justicia despachó desfavorablemente dicha pretensión al considerar que "*...los preceptos constitucionales y la ley orgánica del presupuesto no lo permiten*" (Palacio, 1991. p 8)

En 1978, Miranda Talero concluía que en Colombia no existe un régimen parafiscal como el concebido en Francia y que específicamente en materia de seguridad social, existían impuestos con destinación específica manejados por institutos descentralizados.

1.3. Las contribuciones parafiscales en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991.

Como se indicó en precedencia, las leyes colombianas no contemplaban a las contribuciones parafiscales de la protección social dentro las finanzas públicas. Sin embargo, la Comisión Tercera de la Asamblea Nacional Constituyente expuso la necesidad de incluir estos ingresos en la nueva Constitución, como efectivamente sucedió en varios artículos de la Constitución Política, aún cuando no contaron con la precisión jurídica que el concepto requería. De hecho, varios artículos hacen referencia a contribuciones parafiscales, pero sin que exista una definición clara sobre estas exacciones.

El artículo 150 de la Constitución Política asigna al Congreso la función de hacer las leyes y, por medio de ellas ejercer determinadas funciones, entre las que se encuentra *“Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*.

Seguidamente, el artículo 154 advierte que sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, entre otras.

El artículo 179 establece que no podrán ser congresistas quienes hayan sido representantes legales de entidades que administren tributos o contribuciones parafiscales, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la elección.

El artículo 300 asigna a las Asambleas Departamentales, la facultad de *“Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”*.

Asimismo, el artículo 338 constitucional de forma más extensa se refiere a las contribuciones al señalar que:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer **contribuciones fiscales o parafiscales**. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. (Negrilla fuera de texto)

Como se observa, en el artículo 150 el concepto de contribuciones fiscales se diferencia del de contribuciones parafiscales, pues indica que el Congreso podrá establecer regularmente las contribuciones fiscales y excepcionalmente las parafiscales, es decir, se refiere expresamente a la creación legislativa de 2 tributos diferentes. Por su parte, el artículo 154 se refiere a las contribuciones sin especificar si son fiscales o parafiscales, como sí lo hizo en el artículo 150 y, además, las enuncia junto con los impuestos y las tasas nacionales, lo que lleva a cuestionarse si en este artículo se conciben a las contribuciones parafiscales dentro del género de las contribuciones, lo que de contera permitiría concluir que la C. Po. sin lugar a dudas les da estatus de tributo, situándolas dentro de la clasificación clásica de los tributos.

El numeral 3° del artículo 179 se refiere de forma expresa a tributos o contribuciones parafiscales, borrando cualquier conclusión que sobre su naturaleza tributaria se hubiera podido realizar a partir del artículo 154. El artículo 300 sigue la línea del artículo 179 al referirse a las contribuciones como una categoría diferente a los tributos.

Finalmente, el inciso primero del artículo 338 retoma la división entre contribuciones fiscales y parafiscales, mientras que el segundo las ubica al lado de las tasas, casi como especies distintas de un mismo género y en el inciso tercero de una forma general y de alguna forma sinónima a los tributos.

Con ocasión de la demanda de inexecutable presentada contra los artículos 7 y 13 de la Ley 40 de 1990, la Corte Constitucional profirió la sentencia C 040 de 1993, en la que precisó que la palabra contribución del artículo 338 de la C.Po. debe entenderse como una especie y no como un género, de manera que el tributo será el género y la contribución la especie, ratificando

la división clásica planteada de antaño por la doctrina tributaria, en la que el género serán los tributos y sus especies los impuestos, tasas y contribuciones, así:

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

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

La sentencia C - 40 de 1993 resulta valiosa no solo por la necesaria interpretación del artículo 338 de la C. Po., sino también porque identifica las características propias de estas exacciones y resalta su papel en el Estado social y democrático de derecho.

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

La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto de la soberanía

fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad”.

(...)

“La parafiscalidad es una técnica del intervencionismo económico legitimada constitucionalmente, -destinada a recaudar y administrar (directa o indirectamente) y por fuera del presupuesto nacional-determinados recursos para una colectividad que presta un servicio de interés general. Dicha técnica se utiliza, por ejemplo, para el fomento de actividades agrícolas, de servicios sociales como la seguridad social, de la investigación científica y del progreso tecnológico, que constituyen todos intereses de gremios o colectividades especiales, pero con una relevante importancia social. Es por esta razón que el Estado impone el pago obligatorio de la contribución y presta su poder coercitivo para el recaudo y debida destinación de los recursos. Se trata, en últimas, de la aplicación concreta del principio de solidaridad, que revierte en el desarrollo y fomento de determinadas actividades consideradas como de interés general”.

La posición de la Corte Constitucional respecto de las contribuciones parafiscales se ha mantenido uniforme, reiterando cada vez que tienen naturaleza tributaria. En la sentencia C-308 de 1994 las comparó con los impuestos y las contribuciones fiscales *“Por su origen, como se deduce de lo expresado, las contribuciones parafiscales son de la misma estirpe de los impuestos o contribuciones fiscales, y su diferencia reside entonces en el precondicionamiento de su destinación, en los beneficiarios potenciales y en la determinación de los sujetos gravados...”*

En la sentencia C- 577 de 1995 esbozó sus características y a partir de ellas las diferenció de los impuestos y las tasas, reiterando que son una categoría tributaria independiente. Respecto de las tasas, precisó que su diferencia radica en que las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado y por ello su tarifa puede

determinarse con fundamento en principios distributivos, de solidaridad, eficiencia, etc., con independencia del valor o precio del servicio que el Estado presta como contraprestación por el pago. De igual forma, señaló que el pago de las tasas que a *“discreción del virtual beneficiario del bien o servicio que presta el Estado, mientras que el tributo parafiscal es un gravamen obligatorio”*.

En relación con los impuestos, la misma sentencia resalta que los tributos parafiscales se destinan de manera específica a financiar la prestación de un servicio divisible como una contraprestación, aunque no directa ni equivalente, mientras que los impuestos ingresan al presupuesto Nacional y no implican contraprestación alguna.

Como se observa, las dudas generadas por las confusas referencias a las contribuciones parafiscales que recoge la Constitución Política son aclaradas por la Corte Constitucional mediante la fórmula género – especie, en la que las contribuciones parafiscales son una especie de los tributos y, por ende, están sometidas a los principios y fundamentos de esta rama del derecho, sea del caso mencionar de forma especial los principios de eficiencia, progresividad, seguridad jurídica, equidad, entre otros, que bajo la luz del derecho tributario cobijarían a estos ingresos, desde su creación en la ley, pasando por su determinación y recaudo, hasta la distribución de los mismos.

Una vez introducidas en la Carta Política, el artículo 12 de la Ley 179 de 1994, compilado en el artículo 29 de la Ley Orgánica de Presupuesto – Decreto 111 de 1996, estableció de forma expresa qué debe entenderse por contribuciones parafiscales:

“ARTICULO 29. <Artículo 81 de la Ley 1687 de 2013 INEXEQUIBLE, con los efectos diferidos hasta el 31 de diciembre de 2015> <Artículo 12 de la Ley 179 de 1994, por este artículo compilado, modificado por el artículo 81 de la Ley 1687 de 2013. Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al

objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración”.

(...)

A partir de la norma en cita, se concluye que las contribuciones parafiscales en el ordenamiento jurídico colombiano son gravámenes obligatorios, establecidos por la ley en cabeza de un grupo social o económico que es el beneficiario exclusivo de las mismas y cuya contabilización en el Presupuesto General de la Nación tiene como único objeto registrar la estimación de su cuantía.

Al caracterizarse por ser gravámenes obligatorios que solo pueden ser establecidos por la ley, se estructuran sobre una base netamente tributaria, sin perjuicio de las particularidades que se han reiterado a lo largo de este capítulo, como los sujetos pasivos del mismo y la relación que estos guardan con el beneficio financiado con la contribución, lo que además explica el por qué solo pueden registrarse en el Presupuesto General de la Nación para determinar su cuantía, ya que tienen una destinación específica.

Pese a la interpretación de la Corte Constitucional, algunos autores consideran que los tributos se agotan en los impuestos, tasas y contribuciones especiales o fiscales, excluyendo de esta forma a las contribuciones parafiscales. Para Insignares (2007a), esta posición puede encontrar fundamento en que el fin de la exacción no es financiar necesidades económicas del estado, como sucede con los impuestos, sino la satisfacción de las necesidades del sector gravado con esta contribución.

En armonía con lo anterior, considera que “...*para determinar si una contribución parafiscal tiene carácter tributario habrá que estudiar las características de su hecho generador*

para comprobar si nos encontramos ante un impuesto, una tasa o una contribución especial”. De manera que no se podrían considerar como contribuciones parafiscales aquellas que se establecen a favor de una persona de derecho privado, como es el caso del Fondo Nacional del Café, ya que entiende los tributos como ingresos de naturaleza pecuniaria, de carácter público, obtenidos por un ente público, titular de un derecho de crédito, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho establecido en la ley por ser indicativo de capacidad económica y dirigido a satisfacer las necesidades financieras del Estado y demás entes públicos. (Insignares, 2007b. p 401)

No obstante, acepta aunque no comparte, que en Colombia las contribuciones parafiscales son tratadas como tributos a favor del Estado, tienen origen en el poder fiscal de aquel, se establecen por ley o con fundamento en una ley, no hacen parte del Presupuesto General de la Nación, y quienes sufragan dicho tributo son quienes se benefician de él y deben pertenecer a un grupo o sector.

Plazas (2017a) sostiene que las rentas parafiscales permiten una activa y eficiente intervención del Estado, en pro de la consolidación y subsistencia de sectores que sean de singular interés para los asociados. En cuanto a la naturaleza jurídica de las mismas, advierte que el debate se desarrolla a partir de una apreciación equívoca acerca de los recursos que pueden calificarse como parafiscales y critica que se trate como tal a los ingresos radicalmente distintos entre sí, como los aportes a la seguridad social, al subsidio familiar y a los fondos de fomento y de regulación económica.

Miranda (1995) reconoce la naturaleza tributaria de las contribuciones parafiscales y les asigna las siguientes características:

- a. No tienen figuración específica en el presupuesto y derogan el principio de la universalidad presupuestal ya que son destinadas a gastos extrapresupuestarios.

- b. Están afectadas a gastos determinados, especificados en la ley que los crea, lo que a su vez desvirtúa el principio presupuestal de la *“no afectación de los recursos”* o *“destinación especial”*.
- c. Se diferencian de los tributos fiscales ordinarios porque suplementan a los impuestos directos e indirectos que alimentan el presupuesto y por consiguiente tienen calidad de tributos, se rigen por sus propias disposiciones legales estatutarias y debilitan la acción financiera del parlamento al quedar su manejo en manos del gobierno.

Dado que las contribuciones parafiscales emanan directamente del poder impositivo del Estado y su creación está reservada a la ley, puede otorgárseles una naturaleza tributaria, aún con sus características especiales que las sitúan en considerable distancia con los impuestos y de manera intermedia con las tasas.

No obstante, la controversia se centra en establecer si todas las exacciones denominadas parafiscales, gozan de las notas características de esa categoría tributaria, por lo que siendo las cotizaciones a seguridad social de los empleadores y trabajadores dependientes el objeto de estudio que nos convoca, corresponde establecer si estas exacciones son contribuciones parafiscales de la protección social, como han sido ampliamente reconocidas por la ley y la jurisprudencia colombiana.

1.4. Cotizaciones con destino al sistema general de seguridad social como contribuciones parafiscales de la protección social en el ordenamiento jurídico colombiano.

A nivel normativo y jurisprudencial, las cotizaciones con destino al Sistema Integral de Seguridad Social han sido calificadas como contribuciones parafiscales de la protección social y por ende, gravámenes tributarios, lo que de contera implica su sometimiento a los principios que rigen el derecho fiscal.

El artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 se refiere de forma expresa a las contribuciones parafiscales de la protección social, y crea la Administración Tributaria que las fiscaliza, esto es, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El citado artículo 156 ibídem asigna a la UGPP *“Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social”*. Asimismo, la facultad para pedir a todos los actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley respecto de tales recursos. En cuanto al procedimiento de determinación de las liquidaciones oficiales, dicho artículo establece una remisión a los Títulos I, IV, V y VI del Libro V del Estatuto Tributario.

Posteriormente, el artículo 1º del Decreto 3033 de 2013 precisó que las contribuciones parafiscales de la protección social

“Se refieren a los aportes con destino al Sistema de Seguridad Social Integral conformado por el Sistema General de Seguridad Social en Salud, Pensiones y Riesgos Laborales, y a los establecidos con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y al Régimen de Subsidio Familiar”.

Nótese que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y el artículo 1º del Decreto 3033 de 2013 evidencian la existencia de contribuciones parafiscales de la protección social, concebidas en un contexto tributario; por ejemplo, el Ministerio al cual se adscribe la entidad que las fiscaliza, la fuente del procedimiento que debe observar y como consecuencia de esto, la terminología utilizada para referirse a un elemento de la obligación (hecho generador) y el acto administrativo definitivo (liquidación oficial).

Ahora bien, vale preguntarse si aun cuando las leyes colombianas han establecido de forma expresa que las cotizaciones al Sistema Integral de Seguridad Social son contribuciones parafiscales, realmente se trata de exacciones que corresponden con esta categoría tributaria.

Se ha dicho que las contribuciones parafiscales son una manifestación del poder impositivo del Estado, se establecen por ley, gravan a un determinado grupo social y los ingresos obtenidos por su declaración y pago son contabilizados en el Presupuesto Nacional únicamente para establecer su cuantía, bajo el entendido de que solo pueden ser usados en beneficio del grupo gravado.

Tratándose de las cotizaciones con destino a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales, sin mayor dificultad, se encuentra la primera característica, dado que la obligatoriedad de estas cotizaciones está contemplada, por ejemplo, en los artículos 15, 17, 18, 157, 202 y siguientes de la Ley 100 de 1993, así como en el artículo 2° de la Ley 1562 de 2012, lo que también evidencia que su exigencia es una manifestación del poder impositivo del Estado.

Respecto del grupo social que funge como sujeto pasivo de estas contribuciones, los artículos en precedencia se refieren a las partes con una relación laboral vigente y a quien ejecute un contrato de prestación de servicios personales, lo que, si bien podría pensarse como elemento diferenciador del grupo gravado, lo cierto es que dichos caracteres son transversales a cualquier grupo social o económico. Adicionalmente, el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 también obliga a cotizar al sistema de integral de seguridad social a *“Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos”*, de manera que esta obligación termina siendo exigible a todas las personas con capacidad de pago.

En cuanto al retorno del ingreso como beneficio para el grupo social gravado, aun cuando los cotizantes reciben a cambio el aseguramiento de las contingencias asociadas a salud, vejez y riesgos laborales, también es cierto que una parte de los mismos contribuyen al aseguramiento de las personas que no califican como sujetos pasivos debido a su falta de capacidad de pago, en virtud del principio de solidaridad.

Las anteriores consideraciones son recogidas ampliamente por la doctrina nacional, que en detalle se ha ocupado de analizar si los elementos de esta obligación pecuniaria guardan correspondencia con lo que tradicionalmente se ha entendido como contribución parafiscal.

Insignares (2007c), repara en que el beneficio del tributo recaiga sobre quienes lo sufragan, ya que es deber de todas las personas contribuir a la seguridad social, al igual que sucede con los aportes al SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, lo que a su juicio le impide considerar su carácter tributario. De igual forma, cuestiona que estas erogaciones no entren a las arcas fiscales, no obstante que aparecen registradas en el presupuesto de rentas por disposición del artículo 1º de la Ley 225 de 1995, para los casos en que son administradas por un órgano que haga parte del presupuesto.

Plazas Vega (2017b) también niega la naturaleza parafiscal de los aportes a la seguridad social o al subsidio familiar, porque no encuentra coincidencia entre el sector que las cubre y el que se beneficia de ellas, especialmente en lo que atañe a las contribuciones a cargo de los empleadores, de manera que:

“...no hay un sector de la seguridad social ni del subsidio familiar respecto del cual pueda aludirse a un origen y un destino parafiscal porque es sabido que todas las personas naturales, por ejemplo en Colombia, deben estar amparadas por la seguridad social y todos los empleadores deben realizar aportes al subsidio familiar en beneficio de la generalidad de los empleados, independientemente del derecho que algunos de estos puedan tener a percibir auxilios monetarios por personas a cargo”.

En este orden de ideas, considera que los aportes a la seguridad social constituyen contribuciones por servicios impuestos, que acarrean un beneficio tanto para el empleador como el trabajador, mediante el aseguramiento de las contingencias contempladas en el sistema. Frente a la destinación específica de las cotizaciones, que impide que hagan parte de la unidad de caja presupuestal, explica que ello se debe al artículo 48 de la Constitución Política y no a su naturaleza parafiscal, pues dicha norma prohíbe de forma expresa el destino y uso de los recursos de las instituciones de la seguridad social para otros fines.

Por el contrario, Miranda Talero (1995. p 86) sustenta la naturaleza parafiscal en la idea de un Estado intervencionista, que se vale de las cotizaciones al sistema de seguridad social integral para sufragar el alto costo de las prestaciones médico asistenciales y económicas que deben asumirse en las situaciones típicas de riesgo humano (desempleo, invalidez, muerte, etc). Así, recoge lo señalado por el Contralor General de la República en relación con el riesgo financiero que comportaba el proyecto de Ley 155 que posteriormente se convirtió en la Ley 100 de 1993 *“Precisamente para permitir la financiación de estos ingentes gastos se ha ampliado la franja del intervencionismo tributario tradicional ideándose el concepto de “Finanzas complementarias” o “parafiscalidad”*.

Restrepo (2015), señala que existen dos tipos de contribuciones como especies del género tributario, las especiales y las parafiscales. Sobre las últimas, explica que son una institución intermedia entre la tasa administrativa y el impuesto. Así mismo, que son pagos que deben hacer los usuarios de ciertos organismos públicos o semipúblicos para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma, como es el caso de las cotizaciones a la seguridad social. Bravo (2012c) también sostiene que los aportes a la seguridad social son de naturaleza parafiscal.

A diferencia de la doctrina tributaria nacional, la jurisprudencia constitucional y contencioso administrativa, de manera uniforme ha ratificado que las cotizaciones bajo estudio son auténticas contribuciones parafiscales. La Corte Constitucional ha expuesto ampliamente esta posición desde las primeras controversias suscitadas con ocasión de los artículos referentes a las mismas en la Constitución Política.

En la sentencia C - 577 de 1995, la Corte Constitucional señala que las cotizaciones de los empleadores al sistema de seguridad social en salud tienen naturaleza tributaria, ya que:

“constituyen un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a

engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud”.

Posteriormente, en la Sentencia SU- 480 de 1997, reiteró su categoría de contribuciones parafiscales y precisó que “...su manejo estará al margen de las normas presupuestales y administrativas que rigen los recursos fiscales provenientes de impuestos y tasas, a menos que el ordenamiento jurídico específicamente lo ordene”.

En sentencia C- 791 de 2002 indicó que:

“...las cotizaciones al sistema de seguridad social en salud eran una típica contribución parafiscal”.Y en la sentencia C -430 de 2009 señaló que “Así, las contribuciones parafiscales en tanto gravámenes, se encuentran ineludiblemente sujetas a los principios de legalidad y reserva de ley, progresividad, equidad y eficiencia como cualquier otro tributo”.

El Consejo de Estado ha coincidido con la Corte Constitucional al calificar las cotizaciones al sistema integral de seguridad social como tributos en la categoría de parafiscales. En 2003, la Sección Cuarta del Consejo de Estado (25000-23-27-000-1999-00901-01) precisó que las cotizaciones de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social son de naturaleza tributaria pues se consideran contribuciones parafiscales.

En 2018, la Sección Segunda (11001-03-15-000-2017-02692-00) ratificó que estas exacciones tienen carácter tributario. Al efecto, señaló que es:

“... menester anotar que los aportes a seguridad social comportan contribuciones parafiscales, (...) porque corresponden a tributos que deben pagar los empleadores y los afiliados al sistema, en las proporciones que establece la ley, para que éste cubra contingencias que afecten la salud y capacidad económica del trabajador, aunque dicha contraprestación no sea equivalente al monto de la cotización. Estos aportes se destinan exclusivamente a financiar el sistema, en virtud de los principios de solidaridad,

eficiencia y universalidad (artículo 49 de la Constitución Política)”

Lo propio ocurrió con ocasión de los conflictos de competencias que fueron propiciados entre la jurisdicción ordinaria laboral y la jurisdicción contencioso administrativa, al conocer de las demandas presentadas en contra de los actos administrativos expedidos por la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, en el marco de los procesos de fiscalización de la liquidación y pago de las cotizaciones destinadas al Sistema de la Protección Social.

Así, en 2018 la Sección Cuarta del Consejo de Estado (11001-03-15-000-2016-03807-01) señaló que los aportes parafiscales al Sistema de la Protección Social son un asunto tributario por tratarse de contribuciones parafiscales, lo que en dicho pronunciamiento sirvió de sustento para concluir que las liquidaciones oficiales expedidas por la UGPP son competencia de la jurisdicción contencioso administrativa y específicamente de la Sección Cuarta.

“El cobro de las contribuciones parafiscales hace parte de las competencias que le asisten a la UGPP en materia tributaria, por lo que en el caso que nos ocupa, la liquidación oficial por la omisión en la afiliación, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y en el pago de los aportes parafiscales al Sistema de la Protección Social debe ser de competencia de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (...) Bajo las anteriores consideraciones, para la Sala las contribuciones parafiscales que ingresan al sistema de seguridad social son de naturaleza tributaria, por lo que el conocimiento de los asuntos que se deriven de las mismas, específicamente el que dio lugar a esta controversia constitucional, es de competencia de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca”.

En Colombia el entendimiento de las cotizaciones al sistema general de seguridad social como contribuciones parafiscales encuentra un fuerte respaldo normativo y jurisprudencial, que ha desatendido las voces críticas de la doctrina en torno a la inexistencia de las características de esta categoría tributaria en dichos ingresos. Llama especialmente la atención que aún cuando los sujetos pasivos de estas contribuciones, recogen a todas las personas con capacidad de pago,

consideren que se tratan de un grupo social en particular y no, de toda la sociedad, como en efecto ocurre.

CAPITULO II

ESTRUCTURA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

2.1. Estructura de la obligación tributaria en las contribuciones parafiscales de la protección social con destino a salud, pensión y riesgos laborales, a cargo de los empleadores

Habiéndose concluido que las contribuciones parafiscales de la protección social tienen naturaleza tributaria, corresponde ahondar en el estudio de la estructura de estas obligaciones, bajo la óptica del derecho tributario.

Así las cosas, sea lo primero precisar que los tributos son una manifestación del poder impositivo del Estado, que le permite obligar a sus súbditos a entregar parte de su riqueza para el financiamiento de sus fines. Dada la magnitud de este poder y el impacto que tiene en el patrimonio de quienes tributan, se ha sometido a estrictas reglas que contienen y limitan su ejercicio. Para Sevillano (2014), los principios tributarios son los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado, pues representan una barrera que no pueden superar el legislador, so pena de invalidar la respectiva norma.

La regla de más estricta observancia en materia tributaria se encuentra en el principio de reserva legal, el cual exige que la imposición fiscal tenga origen en la ley. Insignares (2015), diferencia el principio de legalidad del principio de reserva de ley y aclara que el primero corresponde a la supremacía jerárquica de ley, que obliga a los poderes públicos a sujetarse a ella, mientras que el segundo establece que ciertas materias sean reguladas únicamente por la ley.

Para Plazas (2017), la reserva de ley exige que los tributos tengan origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana emitida por el órgano colegiado de representación popular competente y, al igual que Insignares, considera que el principio de reserva de ley no se puede

confundir con el principio de legalidad, que sujeta a los funcionarios públicos al cumplimiento de la ley.

La diferencia entre principio de legalidad y reserva de ley, aunque sutil no es gratuita y merece que sea puntualizada. Así el principio de legalidad debe entenderse como la sujeción de la Administración Pública al ordenamiento jurídico, lo que a su vez implica que las normas y actos que expida no pueden contradecir reglas jurídicas superiores, en otras palabras, el principio de legalidad constituye una auténtica limitación del poder administrativo (Vidal Perdomo y Molina Betancur, 2016). Por su parte la reserva de ley en materia tributaria, hace referencia a la creación misma del tributo que, como se anotó en precedencia, demanda que los elementos de la obligación tributaria que se pretende imponer, estén definidos en la ley.

Originariamente, este principio se entendía como una protección constitucional del principio de la propiedad, en cuanto era el legislador, de origen popular, y no el gobernante, el que podía establecer restricciones al derecho de propiedad a través de las exacciones tributarias. En la actualidad, mediante dicho principio se busca que el Estado pueda ampararse en la solidaridad, bajo los límites de la capacidad de pago de los sujetos pasivos, para atender los fines estatales mediante las exacciones tributarias (Restrepo 2015).

Ahora bien, la reserva de ley es absoluta cuando el legislador regula totalmente los aspectos del tributo y es relativa cuando el legislador establece los elementos esenciales del tributo en la ley, pero permite que todo aquello que no sea considerado esencial, pueda ser objeto de regulación por otro instrumento normativo de menor jerarquía.

En Colombia, el artículo 338 de la Constitución Política de 1991 establece el principio de reserva legal con carácter relativo, ya que exige que la ley, las ordenanzas y los acuerdos fijen los elementos esenciales de las obligaciones tributarias, al tiempo que las faculta para permitir a las autoridades que:

“...fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los

beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.

Sobre los matices del principio de reserva de ley, la Corte Constitucional en sentencia C 585 de 2015, señaló:

La Constitución dice que la ley debe fijar, “directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”, y que las tarifas de las contribuciones y tasas puede definir las la autoridad administrativa, siempre y cuando el legislador determine el sistema y el método para hacerlo (CP art 338). Ahora bien, esto no significa que el legislador esté obligado a agotar en detalle la totalidad de la regulación sobre la materia tributaria, o que deba determinar además de los elementos sustantivos esenciales del tributo las obligaciones y normas adjetivas y procedimentales para su aplicación. El Presidente de la República en primer lugar, en ejercicio de su función de reglamentación (CP art 189-11), y en general el poder ejecutivo pueden también precisar y concretar los mandatos abstractos de la ley, con el fin de hacer efectiva y real la voluntad democrática. De hecho, el legislador puede deferir expresamente en la administración la reglamentación de ciertos aspectos vinculados con la ejecución técnica y administrativa de los tributos ya delineados de forma general y abstracta en la ley. (...)

En armonía con dicho pronunciamiento, la Corte Constitucional en sentencia C- 644 de 2016 precisó el alcance del *principio de legalidad* en materia de contribuciones parafiscales, así:

Su condición de tributo somete a tales contribuciones, en general, a los mismos principios que rigen la fijación de impuestos y tasas, en particular, el de legalidad cuyo fundamento jurídico se encuentra en los artículos 150 -nums. 10 y 12- y 338 de la Carta. En atención a lo allí prescrito (i) los tributos deben ser adoptados por órganos plurales y ampliamente representativos de manera que no es posible delegar la regulación de tales materias en otros órganos (principio de legalidad como representación); (ii) la

obligación de pagar los tributos solo es exigible cuando ha sido establecida previamente al hecho que da lugar a su nacimiento (principio de legalidad como prohibición de retroactividad); y (iii) el legislador tiene la obligación de establecer y precisar – predeterminar- los elementos esenciales del tributo lo que comporta, de manera particular, el deber de establecer el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa (principio de legalidad como regulación suficiente).

Nótese que aún cuando la Corte Constitucional se refiere al principio de legalidad, ciertamente está describiendo el principio de reserva legal en sus tres dimensiones, esto es, representación, irretroactividad y regulación suficiente, los cuales cobijan a todos los tributos sin excepción, incluidas las contribuciones parafiscales.

Siguiendo lo expuesto, los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, sujetos, hecho generador, tarifa y base gravable deben ser establecidos por la ley, la ordenanza o el acuerdo, instrumentos normativos que en virtud del artículo 338 de la Constitución Política, se encuentran habilitados para autorizar a las autoridades para que fijen las tarifas y participación de los beneficios, atendiendo un sistema y el método preestablecido por dichas normas.

Precisado lo anterior, se analizarán los elementos de la obligación tributaria en las contribuciones parafiscales de la protección social, específicamente aquellas a cargo de los empleadores y con destino a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales.

2.1.1. Sujetos:

El ejercicio de la potestad tributaria del Estado presupone la creación de un gravamen o carga económica que recaerá en determinados sujetos y que será exigida por una Entidad Administrativa en representación del Estado. Para Pérez de Ayala (2017), la aplicación de una figura tributaria supone la existencia de una relación jurídica entre dos partes con derechos y obligaciones recíprocas, en la que el Estado se reviste de un derecho subjetivo de carácter económico al tiempo que en el sujeto pasivo nace la obligación de asumir la deuda tributaria.

Para Marín (2010), tratándose de obligaciones pecuniarias en donde existe un acreedor y deudor tributario, usualmente la Administración es la parte activa y el contribuyente, la parte pasiva. Respecto del artículo 338, señala que la norma se refiere a los sujetos activos y pasivos del tributo, ***“lo que implica atribuir la prestación pecuniaria proveniente de la realización del hecho generador a un acreedor y a un deudor. Así pues, la norma de que se trate deberá disponer quién es el titular de la obligación sustancial y a quién se le atribuirá la obligación de pago.***

Sevillano (2014), explica que los tributos son obligaciones públicas creadas por el ejercicio del poder tributario del Estado y, por ende, el acreedor tributario solo puede ser el Estado, incluso respecto de las obligaciones parafiscales, pues aun cuando en algunos ordenamientos jurídicos no sean reconocidas expresamente como tributos *“...dada su similitud con las obligaciones tributarias, aquellas debieran ser reguladas respetándose los mismos parámetros y principios que informan al derecho tributario, pues de lo contrario sería una fórmula fácil para burlar los principios que limitan el ejercicio del poder tributario estatal”*.

Para Bravo (2012), el poder tributario que encarna el Estado se funda en la búsqueda del bien común de los ciudadanos y esto a su vez le permite la imposición de tributos que garanticen los ingresos para garantizar el cumplimiento de sus fines. No obstante, advierte que al personificarse como sujeto activo de la obligación tributaria, dicho poder que inicialmente solo se limitaba por las exigencias del bien común, también se limita por las leyes tributarias que le dan la denominación de fisco. De igual forma, considera que la función de ser sujeto activo de la obligación tributaria se ejerce por la Nación, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, los extremos de la obligación tributaria se ven representados como acreedor y deudor. El acreedor o sujeto activo es el Estado, que en virtud del ejercicio del poder tributario grava a sus ciudadanos, asignándose de forma simultánea, el derecho de exigirles el pago de las obligaciones que les impone. Por su parte, serán los deudores o sujetos pasivos de la obligación los ciudadanos gravados por parte del Estado, quienes se ven forzados al

cumplimiento de la misma en las condiciones de tiempo, modo y lugar determinadas por la ley para la satisfacción de la obligación.

2.1.1.1. Sujeto activo:

En lo que respecta a las contribuciones parafiscales de la protección social, el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 creó el sujeto activo que representa al Estado, esto es, la Administración Tributaria a cargo de la fiscalización de dichas obligaciones, como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, denominada Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP.

El artículo 156 ibídem, concibió a la UGPP con dos frentes misionales, el reconocimiento pensional de entidades liquidadas y el seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social.

Es en el segundo frente en el que actúa como sujeto activo de las contribuciones parafiscales de la protección social, por ello el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 la facultó para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de dichas obligaciones, mediante un procedimiento especial similar al establecido para la DIAN en los procesos de fiscalización con liquidación oficial de revisión. Así mismo, la norma en cita señaló que los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en los Títulos I, IV, V y VI del Libro V del Estatuto Tributario.

Su calidad de sujeto activo, se ratifica con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, que establece que la UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos y, de forma preferente respecto de los aportantes morosos.

En este aparte, deben resaltarse las conclusiones de Medina (2017) en torno a la UGPP, pues la considera el único sujeto activo competente para la fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social con destino a los subsistemas de salud, pensiones y riesgos laborales.

2.1.1.2. Sujeto pasivo:

En cuanto a los sujetos pasivos de las contribuciones parafiscales de la protección social, la Ley 100 de 1993 señala quiénes están obligados a liquidar y pagar los aportes con destino a los subsistemas de pensiones y salud.

El numeral 1º del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3º de la Ley 797 de 2003, identifica los afiliados obligatorios al sistema general de pensiones, entre los que se encuentran las personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional.

El artículo 17 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 4º de la Ley 797 de 2003, especifica los afiliados que están obligados a realizar cotizaciones al sistema general de pensiones y el tiempo durante el cual resulta obligatoria dicha cotización *“Durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deberán efectuarse cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen”*.

En cuanto al Sistema General de Salud, el artículo 157 de la Ley 100 de 1993 señala como afiliados al régimen contributivo a las personas vinculadas a través de contrato de trabajo,

los servidores públicos, los pensionados y jubilados y los trabajadores independientes con capacidad de pago, quienes están obligados al pago de la cotización de acuerdo al artículo 202 ibídem.

Tratándose de riesgos laborales, el artículo 13 del Decreto Ley 1295 de 1994, modificado por el artículo 13 de la Ley 1562 de 2012, detalla los afiliados a este subsistema, siendo relevante para este estudio, los trabajadores dependientes nacionales o extranjeros, vinculados mediante contrato de trabajo escrito o verbal y los servidores públicos. Seguidamente, el artículo 16 ibídem, precisa que durante la vigencia de la relación laboral, los empleadores deberán efectuar las cotizaciones obligatorias al Sistema General de Riesgos Laborales.

Lo anterior evidencia que la ley ha determinado que los empleadores serán uno de los sujetos pasivos de las contribuciones parafiscales de la protección social relativas a pensiones, salud y riesgos laborales.

2.1.2. Hecho generador

El hecho generador determina el nacimiento mismo de la obligación tributaria, es decir, cuando este se configura en un sujeto, adquiere la calidad de obligado en relación con el sujeto activo - Estado. Para Marín (2015), es el “...*supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo*”. Al igual que Marín, Bravo (2000), atribuye al hecho generador la virtud de revelar la capacidad económica de los sujetos y, por ende, someterlos al cumplimiento de la obligación tributaria.

Sevillano (2014), atribuye el nacimiento de la obligación al momento mismo en que “...*se verifica la hipótesis de incidencia prevista en la ley*”. Para Hensel (2004), el hecho generador es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en la norma del derecho tributario material de cuya realización deriva una consecuencia jurídica.

Así las cosas, se concluye que el hecho generador es un supuesto fáctico abstracto, contenido en la ley tributaria y que determina quiénes y cuándo adquieren la calidad de obligados tributarios, en atención a una determinada capacidad contributiva.

En las cotizaciones a salud, pensiones y riesgos laborales, los artículos citados en relación con los sujetos pasivos de la obligación, revelan también el hecho generador, el cual varía en relación con el sujeto pasivo, de manera que los empleadores se verán obligados al pago de las cotizaciones en virtud de la mera existencia de la relación laboral, mientras que los trabajadores independientes lo serán por tener capacidad de pago.

Respecto de los empleadores, la existencia de una relación laboral los sitúa como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Nótese que al establecer que estas cotizaciones deberán realizarse durante el tiempo que dure la relación laboral, la norma devela de forma simultánea, la presunción de capacidad de pago del sujeto pasivo y la duración de la obligación tributaria.

Debe anotarse que la existencia de la relación laboral está unida intrínsecamente a la capacidad de pago del sujeto pasivo, de quien se presumirá esta característica, siempre que la relación laboral se mantenga vigente.

Respecto de los trabajadores independientes, la capacidad de pago se revela de forma autónoma, atendiendo los ingresos efectivamente percibidos, de manera que solo mientras se perciban ingresos, se está obligado como sujeto pasivo de las contribuciones parafiscales.

2.1.3. Cuantificación del tributo. Base gravable y tarifa.

Con la identificación del sujeto pasivo y el momento a partir del cual resulta obligado con el Estado, se hace necesario cuantificar el tributo mediante la base gravable y la tarifa.

La base gravable establece los límites de la capacidad de pago, directamente o a través de un proceso de depuración y de esta forma, “...pone de relieve la cuantía de cada hecho gravado

o conjunto de hechos ocurridos en un periodo, con la finalidad de establecer el valor de la obligación tributaria.” (Bravo, 2000)

La tarifa, por su parte, es el porcentaje que se aplica a la base gravable para determinar el valor final del tributo a pagar. Bravo (2000) define la tarifa como una magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo y precisa que la tarifa y la base gravable son términos correlativos en una fórmula cuyo resultado es la cuantía del tributo correspondiente.

La base gravable para las cotizaciones a pensiones está dada por el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, que expresamente señala que será el salario, conforme lo dispuesto en las normas del Código Sustantivo del Trabajo: *“La base para calcular las cotizaciones a que hace referencia el artículo anterior, será el salario mensual. (...) El salario base de cotización para los trabajadores particulares, será el que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo”*.

La aplicación de la norma anterior, para efectos de la base gravable del subsistema de salud, se encuentra en el párrafo 1° del artículo 204 ibídem que señala *“La base de cotización de las personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos, afiliados obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud, será la misma contemplada en el sistema general de pensiones de esta Ley”*. Lo propio ocurre con las cotizaciones correspondientes a riesgos laborales, mediante lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto Ley 1295 de 1994.

Identificada la base gravable, esto es el salario, corresponde referirse a la tarifa de las contribuciones parafiscales de la protección social. El porcentaje establecido como tarifa para las cotizaciones a salud, se encuentra en el inciso primero del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, modificado por las Leyes 797 de 2003 y 1122 de 2007, lo que implica que actualmente se impone una tarifa global del 12.5%, asumida conjuntamente por empleador (8.5%) y sus trabajadores (4%), pero conservando el primero la obligación de descontar los aportes respectivos y realizar la liquidación y pago del total de la contribución.

De igual forma sucede con la tarifa del subsistema de pensiones, establecida en el artículo 20 de la Ley 100 de 1993, modificada por la Ley 797 de 2003, en concordancia con el artículo 1° del Decreto 4982 de 2007, normas que fijan la tarifa en 16% asumida conjuntamente por empleador (12%) y sus trabajadores (4%).

Tratándose de riesgos laborales, la tarifa oscila atendiendo el nivel de riesgo de la actividad desarrollada por el trabajador, de conformidad con el artículo 27 del Decreto Ley 1295 de 1994 y el artículo 2.2.4.3.5. del Decreto Único Reglamentario 1072 de 2015, así:

Artículo 2.2.4.3.5. Tabla de Cotizaciones Mínimas y Máximas. En desarrollo del artículo 27 del Decreto 1295 de 1994, se adopta la siguiente tabla de cotizaciones para cada clase de riesgo:

Tabla 1. Cotizaciones mínimas y máximas

TABLA DE COTIZACIONES MÍNIMAS Y MÁXIMAS			
CLASE DE RIESGO	VALOR MÍNIMO	VALOR INICIAL	VALOR MÁXIMO
I	0.348%	0.522%	0.696%
II	0.435%	1044%	1653%
III	0.783%	2436%	4089%
IV	1740%	4350%	6060%
V	3219%	6960%	8700%

Fuente: (Decreto Único Reglamentario 1072, 2015)

La cotización destinada al subsistema de riesgos laborales, la asume íntegramente el empleador.

2.2. El salario como base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social

Aunque la Constitución Política protege especialmente el trabajo no contiene una definición de salario, lo que trae como consecuencia que el legislador goce de una libertad relativa al momento de establecer qué se entiende por dicho concepto. Así lo precisó la Corte

Constitucional en la sentencia T-201 de 1995, en la que si bien reconoce la libertad del legislador en este aspecto, puntualiza los límites que constitucionalmente se imponen sobre esta materia. Al efecto, la Corte Constitucional sostiene que el legislador debe observar, además de los principios constitucionales generales, los elementos estructurales constitutivos de la noción de salario, dados en la carta con el fin de fortalecer la protección al trabajo.

“Sin embargo, esta libertad es relativa pues las definiciones legislativas no sólo deben respetar los principios constitucionales generales, sino que la Carta precisa algunos elementos estructurales constitutivos de la noción de salario, con el fin de fortalecer la protección al trabajo, valor y principio fundante del Estado colombiano (CP Preámbulo y art. 1º).

Así la Constitución señala que las condiciones de trabajo deben ser dignas y justas (CP arts 1º y 25), lo cual implica una cierta noción constitucional de salario justo, pues sólo es digno aquel trabajo que permite a la persona vivir dignamente. Igualmente, la Carta precisa que la remuneración debe ser móvil y vital, así como proporcional a la cantidad y calidad del trabajo (CP art. 53). Esto significa, tal y como lo ha establecido esta Corporación, que debe existir una equivalencia entre el salario y la prestación del servicio, y que el principio "a trabajo igual salario igual" tiene rango constitucional.

Pero dentro de esos marcos, el Congreso conserva la posibilidad de optar por diversas definiciones legislativas de los componentes salariales. Por ello esta Corporación, en reciente decisión, precisó que:

"la Constitución no ha señalado reglas para efectos de determinar los factores salariales que han de tenerse en cuenta para la liquidación de prestaciones sociales. Por consiguiente, corresponde al legislador, dentro de los criterios de justicia, equidad, racionalidad y razonabilidad, determinar los aludidos factores".

En sentencia SU- 999 de 1995, la Corte Constitucional precisa que el legislador está llamado a observar el bloque de constitucionalidad al momento de crear las normas relativas al

salario. Sobre el particular, le corresponde atender lo dispuesto en el Convenio 95 de la Organización Internacional del Trabajo, ratificado por Colombia con la Ley 54 de 1992, que define al salario como la:

“la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que éste último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar”.

En la precitada sentencia la Corte Constitucional concluye que:

“... para efectos del significado que en nuestro ordenamiento ha de tener la voz salario y, sobre todo, para la protección judicial del derecho a su pago cumplido, deben integrarse todas las sumas que sean generadas en virtud de la labor desarrollada por el trabajador, sin importar las modalidades o denominaciones que puedan asignarles la ley o las partes contratantes. Así, no sólo se hace referencia a la cifra quincenal o mensual percibida por el empleado -sentido restringido y común del vocablo-, sino a todas las cantidades que por concepto de primas, vacaciones, cesantías, horas extras -entre otras denominaciones-, tienen origen en la relación laboral y constituyen remuneración o contraprestación por la labor realizada o el servicio prestado”.

El entendimiento de la Corte Constitucional sobre el salario, evidentemente muestra un fundamento tuitivo a favor del trabajador, que exige al legislador normas garantistas, que permitan una interpretación y aplicación que favorezca el extremo débil de la relación laboral.

Vale la pena resaltar que para la OIT (Conferencia Internacional del Trabajo 91ª reunión 2003) *“La remuneración, junto con el tiempo de trabajo, es el aspecto de las condiciones de trabajo con consecuencias más directas y tangibles en la vida cotidiana de los trabajadores”*, lo anterior tiene especial relevancia ya que demuestra que la protección del salario se traduce en una obligación para el Estado colombiano que le puede ser reclamada en el ámbito internacional.

Lo anterior trasciende a todas las dimensiones del salario, desde elemento del contrato de trabajo, hasta base de cotización de las contribuciones parafiscales de la protección social, de manera que, el derrotero de la Corte Constitucional debe seguirse en el ámbito laboral y tributario, dado que el salario no ha sido objeto de una definición diferente en dichas materias, es decir, su noción y fundamentos son transversales a todo el ordenamiento jurídico.

Siguiendo lo anterior, la base gravable de las cotizaciones a pensiones, salud y riesgos laborales, a las que están obligados los empleadores está definida, principalmente, en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, así:

ARTICULO 127. ELEMENTOS INTEGRANTES. Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 128 ibídem, que establece los pagos que son considerados no constitutivos de salario:

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

salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

De acuerdo a lo expuesto, corresponderá a cada empleador determinar mes a mes, qué rubros de los pagados a sus trabajadores se enmarcan dentro de los presupuestos de los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, para luego aplicar a ese resultado, la respectiva tarifa.

Debe precisarse que los artículos 22 y 23 del Código Sustantivo del Trabajo lo explican como la remuneración o retribución del servicio del trabajador, específicamente el artículo 23 lo califica como un elemento esencial del contrato de trabajo, lo que ha resultado cuestionado por un sector de la doctrina que considera que el salario no puede ser tratado como un elemento *a priori* en la relación laboral sino por el contrario, una consecuencia de ésta (Conti, 1991)

En armonía con lo anterior, Obando (2007), considera que el salario es la retribución económica del trabajo realizado que se traduce en remuneración de la labor para el trabajador y en sufragación del trabajo para el empleador. Conti (1991), señala que el salario es el valor que retribuye el servicio que una persona natural presta a otra natural o jurídica por virtud de una relación de trabajo subordinado.

Al hilo de estas ideas puede concluirse que el salario es la retribución económica que la prestación del servicio personal y subordinado causa en favor del trabajador y cargo del empleador.

Verificado lo anterior, debe advertirse que no todo pago que emana del empleador hacia el trabajador reviste naturaleza salarial y, por ende, el intérprete deberá apoyarse en el artículo 127 del Código Sustantivo del trabajo para determinar si el pago en cuestión goza de dicha naturaleza.

De acuerdo con dicha norma, el criterio principal para estimar que un pago reviste naturaleza salarial será que su origen sea la contraprestación directa del servicio, de allí que la

norma advierta de forma expresa *“Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte”*

A continuación, la norma ofrece un listado enunciativo de los pagos que deberán considerarse como salariales debido a que se entienden cobijados bajo dicho criterio:

- Primas;
- Sobresueldos;
- Bonificaciones habituales;
- Valor del trabajo suplementario o de las horas extras;
- Valor del trabajo en días de descanso obligatorio;
- Porcentajes sobre ventas y comisiones.

Adicionalmente el artículo 130 del Código Sustantivo del Trabajo establece que los viáticos permanentes destinados a manutención y alojamiento se tendrán como salariales.

En contraposición a los pagos que revisten naturaleza salarial, el artículo 128 establece el criterio para identificar los pagos no salariales, bajo el entendido, se reitera, que no todo estipendio que emane del empleador retribuye directamente el servicio, como sucede por ejemplo, con los pagos destinados a amortiguar el incremento del costo de vida del trabajador (Conti, 1991).

Así las cosas, el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo precisa que las sumas pagadas ocasionalmente y por mera liberalidad del empleador no constituyen salario, lo que implica que el origen de estos pagos no es el trabajo realizado sino la simple voluntad del empleador, que para este efecto no deberá estar sujeta o condicionada a la existencia de un deber legal o convencional respecto del trabajador. Seguidamente la norma en cita enuncia qué pagos resultan afines a estas características, así:

- Primas;
- Bonificaciones o gratificaciones ocasionales;
- Participación de utilidades;
- Excedentes de las empresas de economía solidaria

Sentado el criterio general de ausencia de retribución del servicio para que un pago pueda considerarse no salarial, el artículo 128 puntualiza que los pagos en dinero o especie que son realizados para desempeñar a cabalidad las funciones del trabajador deben entenderse que no son sufragados para beneficio del trabajador o enriquecer su patrimonio y en esa medida, carecen de carácter salarial. Los ejemplos señalados por la norma son:

- Gastos de representación;
- Medios de transporte;
- Elementos de trabajo y otros semejantes.

Las prestaciones sociales también son excluidas del rango salarial, según explica Conti (1991), ello se puede explicar en que “...gravitan más sobre la noción de garantía social que compromete al Estado que sobre la de una obligación derivada de contrato”.

Finalmente, se encuentran “...los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie...”. De acuerdo con Fúquen (2011) esta facultad que otorga la ley a las partes del contrato de trabajo es excepcional y debe constar por escrito con el fin de que surtan efectos vinculantes.

Respecto de estos acuerdos, incluidos en la legislación por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, Conti (1991) advierte que la legislación laboral establece un mínimo de derechos y garantías a favor de los trabajadores, de manera que cualquier estipulación en contra se tendrá por no escrita.

Conti y Fúquen coinciden en resumir los criterios para definir si un pago es salario o no, de acuerdo a los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, así:

- a) Carácter retributivo y oneroso, esto es, que el pago corresponda a la prestación de un servicio, cualquiera que fuera la denominación que se adopte.
- b) Carácter de no gratuidad o liberalidad, por cuanto no podrán considerarse salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador.
- c) Carácter de ingreso personal, dado que para que el pago pueda considerarse salario debe ingresar efectivamente al patrimonio del trabajador.

En este punto debe advertirse que la identificación de los conceptos que ostentan naturaleza salarial no es pacífica entre empleadores, administración tributaria e incluso administración de justicia. Esta dificultad venía advertida por Conti desde 1991, mucho antes del nacimiento de los conflictos en torno de la fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social. Al efecto, señaló:

Basta revisar la anacrónica legislación tributaria, que indiscutiblemente patrocina el fraude y fomenta la evasión, para explicarse la conducta de los empleadores y trabajadores que en procura de mantener el poder adquisitivo del salario dentro de un mercado de bienes arbitrario y caótico recurren a la simulación para burlar el fisco y poder sobrevivir en condiciones relativamente dignas. Mientras no cambien las condiciones que estimulan los pactos salariales secretos, que siempre favorecen a la parte débil y que siguiendo las orientaciones de la jurisprudencia los empleadores no debieran patrocinar, el contenido del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo seguirá prestándose a las más sutiles interpretaciones, persistirán los eternos debates sobre el carácter salarial o no salarial de ciertos pagos e, indirecta pero eficazmente continuarán deteriorándose en este caso por abuso o mala fe las relaciones entre quienes hacen posible la producción. Y la jurisprudencia, consecuentemente, perderá su norte, pues obligada como está a interpretar las leyes sobre el objetivo de aplicarlas acogiendo

lo justo y desechando lo injusto que cada caso concreto refleje, continuará produciendo decisiones encontradas para resolver un mismo punto de derecho.

Actualmente, las relaciones laborales ofrecen un sinnúmero de pagos a sus trabajadores, cuyos nombres, causas, fines y cuantías, varían considerablemente atendiendo los vertiginosos cambios en la economía de cada uno de los sectores productivos en los que se efectúan. Así las cosas, constituye un verdadero reto encausar cada pago dentro de los criterios generales del Código Sustantivo del Trabajo y, de forma consecuente, realizar una adecuada liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social.

En este orden de ideas, la indebida clasificación de un pago no siempre obedece a una conducta elusiva del empleador, no obstante, ello no le resta responsabilidad en las obligaciones fiscales que se deriven de dicha actuación. A su turno, la Administración Tributaria también puede incurrir en una indebida clasificación, situando al empleador en un escenario de fiscalización en el que deberá responder por los aportes dejados de cotizar, los intereses causados y las sanciones derivadas de la inexactitud.

Las discusiones suscitadas en torno a la liquidación y pago de los aportes está llamada a terminar en la sección cuarta de la jurisdicción contencioso administrativa como se explicará más adelante.

Previamente y como antesala del análisis de las decisiones que al respecto ha proferido el órgano de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa, corresponde establecer si la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social, respeta los principios del derecho tributario.

2.3. Principios tributarios que rigen la determinación del salario

Las contribuciones parafiscales de la protección social están sometidas a los principios que rigen el sistema tributario, como es el caso de la reserva de ley, la progresividad, equidad,

eficiencia, seguridad jurídica etc. Estos principios, emanan principalmente del artículo 363 de la Constitución Política.

Para Insignares (2015), los principios se caracterizan por su naturaleza abstracta, lo que a su vez los priva de generar consecuencias jurídicas directas, a diferencia de las demás normas positivas. No obstante, debido a su raigambre constitucional, resultan de rigurosa observancia para el legislador, pues ayudan a la integración del ordenamiento jurídico y contribuyen a la búsqueda de soluciones en aquellos casos que no fueron regulados expresamente por el legislador.

Lo anterior no significa que la utilidad de los principios se agota en el proceso de creación normativa, por el contrario, se extiende hasta el momento de su interpretación, momento que cobija a los administrados, la administración tributaria y a los jueces.

Tratándose de seguridad jurídica, la Corte Constitucional en la sentencia C 284 de 2015, señaló que a partir de su materialización se garantiza a los ciudadanos prever las reglas de derecho que le serán aplicadas, lo que a su vez redundará en la realización de un orden justo. De igual forma resalta la importancia de la seguridad jurídica como garantía de que las decisiones de las autoridades se apoyen en normas preexistentes y no en su propia voluntad

Para Insignares (2015), aun cuando la seguridad jurídica no exige la definición minuciosa de los elementos del tributo por parte de las leyes tributarias, debe *“...inspirar la interpretación de las reglas relativas a los procedimientos tributarios para la garantía de la posición de los contribuyentes frente a la Hacienda Pública”*

De cara al sistema tributario, resulta de vital importancia la garantía de la seguridad jurídica y su dimensión en la certeza tributaria, bajo el entendido que los administrados conocen de antemano la obligación que deben cumplir, la cuantificación de la misma y las condiciones en las que le serán exigidas.

Respecto de las cotizaciones a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales a los que están obligados los empleadores, podría pensarse que el legislador garantizó la seguridad

jurídica y certeza tributaria de los sujetos pasivos al momento de la expedición de las normas que regulan dichas contribuciones.

Lo anterior, por cuanto todos los elementos de la obligación tributaria fueron definidos por el legislador, de manera que los empleadores encuentran en la existencia de las relaciones laborales que tienen con sus trabajadores el hecho generador, esto es, la fuente de su obligación. De igual forma, encuentran en las Administradoras del Sistema de la Protección Social y en la UGPP, los sujetos activos del tributo, dado que son los entes competentes para exigir la obligación. También fue dispuesto por el legislador que la base gravable sería el salario, las tarifas que se aplican al mismo para liquidar el aporte, así como las fechas y mecanismo de pago.

Pese a lo anterior, la calificación de los pagos que deben entenderse como parte del salario y, por ende, parte integrante de la base gravable presenta grandes cuestionamientos respecto de la garantía de la seguridad jurídica y la certeza tributaria.

Nótese que el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo es de carácter enunciativo, y obliga al intérprete a contrastar un determinado pago, cuya denominación y características varían en cada relación laboral individualmente considerada, con el derrotero dado en dicha norma. Dicho análisis debe tener como mínimo un análisis detallado del comportamiento del pago en cuanto a su origen, destino y causa. Además debe requerir una interpretación iluminada por los principios del derecho laboral.

La labor de calificar un pago en la categoría de salarial o no salarial, exige de los llamados a la misma, conocimiento de la materia y rigurosidad en el análisis probatorio. No obstante cuando dicho análisis se realiza en el marco de una fiscalización de contribuciones parafiscales de la protección social, el intérprete debe conjugar los principios rectores del derecho tributario y los de derecho laboral con el fin de establecer la liquidación del tributo adeudado.

El momento de verificación de la exactitud de la base gravable tiene como origen la contradicción entre empleador –sujeto pasivo-, y la Administración –sujeto activo-, respecto de un pago que el primero ha considerado como no salarial y, por ende, excluido de la base gravable del

tributo y el segundo ha estimado como salarial. Esta diferencia de posiciones genera el proceso de fiscalización, mediante el cual la Administración recalcula el valor del tributo a partir de la base gravable que adicionó con los pagos que consideró salariales.

Atendiendo el procedimiento señalado en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el empleador será notificado de un acto administrativo de trámite, el requerimiento para declarar y/o corregir, en el que la Administración le propondrá el valor que debe pagar como consecuencia de la omisión, mora y/o inexactitud en el pago de los aportes a la seguridad social.

Cuando el valor propuesto nace de la diferencia entre la base gravable reportada por el empleador y la determinada por la Administración, se configura la conducta de inexactitud, esto es, realizar un pago inferior al que se estaba obligado por ley. El empleador podrá ejercer su derecho de defensa dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir. Para este efecto podrá: (i) guardar silencio, (ii) objetar parcialmente o totalmente las glosas propuestas, (iii) aceptar la totalidad de las glosas propuestas.

Si el fundamento de las glosas es la calificación de pagos que la Administración consideró salariales, le corresponde al empleador allegar las pruebas y argumentos que a su juicio desvirtúen la propuesta de la Administración, los cuales podrán ser aceptados o negados por ésta.

La decisión que la Administración adopte respecto de la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir será plasmada en un acto administrativo definitivo, la liquidación oficial, ante la cual el aportante podrá ejercer su derecho de defensa mediante el recurso de reconsideración.

Si el resultado de la fiscalización continúa siendo adverso al aportante, este podrá acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa para que el juez realice el control de legalidad del acto administrativo, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Con el fin de verificar la forma en que la Administración Tributaria y el Juez Contencioso Administrativo han analizado desde la óptica tributaria lo que debe entenderse por salario, se han

seleccionado las sentencias más relevantes que sobre el tema a proferido la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

En este orden ideas, el siguiente capítulo se ocupará de estudiar los pronunciamientos más significativos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en torno a qué debe entenderse como salario, en aras de evidenciar la visión del derecho tributario en relación con un concepto del derecho laboral.

CAPITULO III

ANÁLISIS DEL SALARIO DESDE LA JURISPRUDENCIA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO

3.1. El salario como causa de litigio entre los aportantes (empleadores) y las Administraciones Tributarias

Como se reseñó en el acápite anterior, la noción de salario y los fundamentos constitucionales sobre los que se erige, resultan transversales a todas las dimensiones jurídicas en las que es llamada por virtud del legislador. Ello es así, en ausencia de una definición especial para el derecho laboral y el tributario, por ejemplo.

De antaño, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido como fuente normativa para determinar qué se entiende por salario, los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no obstante, se ha mostrado cautelosa frente a las demás fuentes que nutren dicho concepto, lo que puede acarrear que el salario en una misma relación laboral, sea analizado con resultados diversos por dos jueces diferentes, el juez ordinario laboral y el juez contencioso administrativo.

Adicionalmente, se reitera que no se trata de una definición simple o de poca profundidad, pues el rico insumo que en materia de principios y normas positivas la nutren, junto con la extensa variedad y constante evolución que presentan las relaciones laborales, traen como consecuencia que la calificación de un pago salarial resulte una labor de exigente rigor interpretativo.

La natural dificultad de definir si un pago es constitutivo de salario o no y, consecuentemente, si hará parte de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social, resulta evidente al revisar la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Con el fin de analizar las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de

Estado, se seleccionaron diez pronunciamientos que se consideraron relevantes debido a las pautas de identificación de los factores salariales que están llamados a integrar la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social y, de esta forma, evidenciar cómo se pronuncia el juez contencioso administrativo –especializado para conocer de asuntos tributarios–, respecto de un concepto cuyo fundamento constitucional y legal es de orden laboral.

El análisis tiene un orden cronológico, con el fin de evidenciar el desarrollo de la definición de salario en la Sección Cuarta del Consejo de Estado, para finalmente exponer los criterios que se han consolidado en el ámbito tributario al momento de establecer la naturaleza salarial de un emolumento.

1. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Bernardo Ortiz Amaya. Bogotá, veintisiete (27) de octubre de mil novecientos setenta y siete (1977). Actor: Editorial del Caribe. S. A. Referencia: Consulta sentencia de 9 de marzo de 1977, del Tribunal Administrativo del Atlántico. Revisión impuestos de renta y complementarios año fiscal de 1971. Impuestos.

(...) según la doctrina acogida en el fallo del 11 de agosto de 1977 en el asunto radicado con el número 4169 y de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 128 del Código del Trabajo no constituyen salario los bienes en dinero o especie que el trabajador reciba del empleador a mero título de gratificación ó bonificación, siempre que la entrega aunque plural sea ocasional, lo que equivale a decir que si esos bienes se reciben regularmente sí son salario, salvo disposición legal expresa.

Si almuerzos u otros refrigerios se suministran al trabajador todos los días laborados con regular periodicidad, su valor debe computarse como salario y sumarse a las demás cantidades entregadas por el mismo concepto y, en consecuencia, las contribuciones al Instituto de Seguros Sociales, al SENA y a las cajas de compensación deberán liquidarse sobre la suma total de tales valores.

En el pronunciamiento previamente transcrito, el Consejo de Estado analiza la naturaleza de un pago otorgado ocasionalmente y por mera liberalidad del empleador, para concluir que al verificarse la presencia de ambas características, resulta no salarial. Asimismo, precisa que incluso los pagos que se efectúan pluralmente pueden ser ocasionales.

2. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Enrique Low Murtra. Bogotá, catorce (14) de septiembre (09) de mil novecientos ochenta y cuatro (1984). Radicación número: 10561. Actor: Héctor Gallego Osorio. Demandado: Gobierno Nacional. Referencia: Radicación No. 10561. Nulidad de unas frases contenidas en el Decreto Reglamentario 1315 de 1983 proferido por el Gobierno Nacional. Demandante: Héctor Gallego Osorio.

(...)

"Cabe pues distinguir tres órdenes de pagos laborales:

"a. Aquellos que constituyen renta exenta por estar incorporados dentro de las prestaciones sociales.

"b. Aquellos que constituyen renta gravable y no son estrictamente salario por tratarse de prestaciones sociales en exceso de las prestaciones sociales mínimas de que habla el Código Sustantivo del Trabajo.

"c. Aquellos que constituyen renta gravable y que en el fondo son salarios disfrazados con otro moteo denominación. Si se leen con cuidado las anteriores providencias del Consejo da la impresión "prima facie" que ellas no se referían a este último caso sino al caso que señala en el literal b). Esto desde luego cabrá estudiarlo más a fondo en el momento de la sentencia".

A lo dicho entonces cabría añadir una cuarta categoría; la que corresponde a pagos ocasionales que hace el patrono a su trabajador por mera liberalidad.

(...)

De lo anterior se concluye lo siguiente:

- a) Los pagos laborales que se hacen fuera de contrato de trabajo o de una relación de derecho público para los empleados públicos, no están cobijados por la retención en la fuente de que habla la Ley 38 de 1969. A ellos les cobijan otras disposiciones que se han dictado con posterioridad (Fundamentalmente el Decreto 3803 de 1982 y la Ley 9a. de 1983).
- b) Las prestaciones sociales no son salarios y no están cobijadas por la retención en la fuente.
- c) Los otros pagos laborales que se derivan de un contrato de trabajo y que quedan bajo el manto de la reglamentación del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo sí están sometidos a retención pues donde la Ley 38 de 1969 utilizó el término salario hay que entenderlo con el alcance que al respecto le da el referido artículo de la legislación laboral.
- d) Los pagos puramente ocasionales producto de una mera liberalidad del patrono al trabajador no son objeto de retención en la fuente.
- e) Análogas disposiciones se aplican en relación con la retención en la fuente sobre la remuneración laboral de los empleados públicos.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado se apoya en los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo para concluir qué pagos constituyen salario y de esta forma, cuáles están sometidos a la retención en la fuente para el impuesto sobre la renta. Debe resaltarse la referencia directa a la norma laboral y la conclusión de que solo los pagos originados en la prestación directa del servicio pueden ostentar naturaleza salarial.

3. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Jaime Abella Zarate. Bogotá, D. E., trece (13) de junio de mil novecientos ochenta y seis (1986). Radicación número: 0056. Actor: Trabajos Especiales Agrícolas Limitada "TEA LTDA.". Demandado: Dirección de Impuestos Nacionales. Referencia: Apelación sentencia. Impuestos.

(...)

La controversia entre el contribuyente y la Administración, se contrae a establecer si las primas de vuelo constituyen salario y consecuentemente sobre lo pagado por tal concepto debían cancelar aportes al Sena, o si tienen una naturaleza distinta y por tanto no puede someterse su deducción a la mencionada exigencia.

(...)

El régimen sustancial del impuesto de renta y complementarios no define el concepto de salario. Es el mismo que consagra el Código Laboral, como acertadamente lo advierte el Tribunal. El tratamiento especial previsto en el artículo 60 del Decreto 2247 de 1974 al disponer que para los trabajadores allí enunciados "*... solamente constituye renta gravable el sueldo básico que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales*", no implica una definición especial de salario para los fines del impuesto ni incide en las previsiones aplicables a tales empresas, en cuanto soliciten deducción por este concepto.

La denominación que se, le dé a los pagos por concepto de primas en los contratos celebrados por la Compañía con sus pilotos o ingenieros de vuelo, no puede modificar la naturaleza laboral de tales pagos; en tanto constituyan retribución de servicios son salario, como expresamente lo advierte el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo. Y para su reconocimiento como deducibles de la renta bruta la empresa debió

demostrar el pago de los aportes respectivos, por estar obligada a efectuarlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 5° de la Ley 58 de 1963, sobre lo pagado a todos los trabajadores en el respectivo mes como remuneración por la prestación de sus servicios, cualquiera sea la forma o denominación que se adopte.

Por lo expuesto, esta Sala encuentra plenamente ajustada a derecho la sentencia de primera instancia.

La sentencia precisa que para efectos de determinar qué se entiende por salario en el régimen sustancial del impuesto sobre la renta, debe acudirse a la ley laboral porque la normatividad vigente no estableció una definición especial de salario. En ese orden de ideas y al verificarse que la prima de vuelo en discusión se causaba como consecuencia de la prestación directa del servicio, no podía considerarse como no salarial y, por ende, para que el demandante se beneficiaria de la respectiva deducción le correspondía demostrar el pago de los aportes respectivos.

4. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Carmelo Martínez Conn. Santafé de Bogotá, D. C., veintisiete (27) de marzo mil novecientos noventa y dos (1992). Radicación número: 3367. Actor: Flexon S.A. antes Rodríguez & Gompf S.A. (ROGOSA). Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Demanda contra liquidación de revisión No. 200070 del 16 de julio de 1987

(...)

Con relación al rechazo de la deducción por pagos laborales, bajo el cargo de no haber efectuado los aportes parafiscales ordenados por la ley, comparte la Sala la decisión de juez de primera instancia, toda vez que el auxilio de transporte, si bien tiene origen en el contrato laboral, por disposición del Código Sustantivo del Trabajo, artículo 128, no es constitutivo de salario, y para efecto de la cuantificación de las contribuciones parafiscales, el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, ordena tomar como base la nómina

mensual de salarios, entendiéndose por tal los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral.

No sucede lo mismo con el pago de otros conceptos originados en el contrato de trabajo, como son la prima de vacaciones y otros pagos ocasionales o por mera liberalidad alegados por la actora, pues en ningún momento dentro del proceso se han probado las circunstancias que permitan, de acuerdo con la ley laboral, considerarlos como no constitutivos de salarios.

Como bien lo anota el colaborador fiscal, por ser esta circunstancia una afirmación que se aparta de la naturaleza del contrato de trabajo, donde debe presumirse que toda retribución recibida por el trabajador de manos de su patrono es parte del salario, ha debido probarse por la actora.

De otra parte la ocasionalidad de los pagos en manera alguna permite inferir la liberalidad de los mismos, pues existen pagos que sólo se dan por una sola vez a pesar de estar contemplados en el contrato o convención colectiva como es por ejemplo el auxilio por muerte del trabajador.

En consecuencia, no demostradas por la actora las circunstancias que permitieran excluir de la base, para la liquidación de los aportes parafiscales, el valor de los pagos glosados por la Administración, el rechazo, con excepción del subsidio de transporte debe mantenerse y en este sentido la sentencia apelada merece revocación.

En consecuencia se practica una nueva liquidación que quedará así: (...)

En este caso el Consejo de Estado considera que el auxilio de transporte es no constitutivo de salario en virtud del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo. Para determinar la naturaleza salarial de la prima de vacaciones y de los pagos ocasionales alegados por la actora, señala que al no haberse probado conforme a la ley laboral que tenían dicha

naturaleza, prevalece la presunción de que todo pago recibido por el trabajador en el marco de una relación laboral es salarial.

En cuanto a los pagos ocasionales y por mera liberalidad, explica que la existencia de una de dichas características no supone la existencia de la otra, de manera que los pagos ocasionales no siempre son por mera liberalidad, ya que pueden efectuarse por una sola vez pero con fundamento en la ley o en la convención colectiva.

5. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Delio Gómez Leyva. Santafé de Bogotá, D.C., siete (7) de abril de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Radicación número: 4635. Actor: Cervecería del Litoral S.A. Demandado: Dirección General De Impuestos Nacionales. Demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución A-000067 del 18 de agosto de 1989.

(...)

Como claramente lo ha precisado la Corporación en copiosa jurisprudencia, para que un pago constituya salario, como bien lo expresan los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo se requiere:

- 1) Que exista una relación laboral, en virtud de la cual una persona natural se compromete a prestar servicios personales a otra natural o jurídica, con subordinación o dependencia.
- 2) Que la suma recibida corresponda como se precisó en la sentencia del 13 de octubre de 1989, Expediente 1985, Actor SOFASA S.A., Consejero Ponente doctor Jaime Abella Zárate: "a la contraprestación que el patrono debe al trabajador no solo por la prestación de sus servicios sino por el hecho de ponerse bajo la permanente subordinación del primero".

3) Que no corresponda a una gratuidad o mera liberalidad del patrono y, que además, no sea habitual.

4) Que constituya un ingreso personal del trabajador, esto es, que no corresponda a reembolso de gastos ni a dinero recibido de parte del patrono para enriquecer el patrimonio del asalariado, sino para desempeñar a cabalidad las funciones encomendadas por aquél.

El término "habitual" es conforme al diccionario de la lengua y al sentido natural y obvio del vocablo, lo que se hace, produce o posee con continuación o hábito, esto es, por repetición de actos de la misma especie. Y dentro de las condiciones establecidas por el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, al determinar las circunstancias que excluyen las bonificaciones como salario, fija no solamente la liberalidad del patrono (no obligatoriedad), sino lo ocasional de la bonificación.

Una bonificación puede ser concedida por liberalidad pero si se repite en forma que constituya hábito se tornará en salario.

La habitualidad no desaparece en razón a que el mismo trabajador no reciba de manera reiterada la prestación, pues tal configuración surge por virtud de la manera permanente como se cancela, o, por constituir una obligación pactada con los trabajadores, como por ejemplo, los auxilios por muerte, matrimonio o retiro de la empresa, etc.

Es claro, entonces, el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo cuando exige el cumplimiento de dos condiciones simultáneas para decidir qué sumas provenientes del anterior concepto, no constituyen salarios: a) que sean ocasionales, b) que se paguen por mera liberalidad.

En consecuencia, en la medida que el pago se haga regularmente en forma habitual, o que, aun cuando se efectúe por única vez, exista obligación de pagarlo, constituye retribución del servicio y por lo tanto es salario.

Y es obligatorio un pago cuando el patrono por imperio de la ley, de la Convención Colectiva de Trabajo o del contrato mismo deba solucionarlo; de tal suerte que cualquier bonificación que se pacte en convenciones colectivas son salario para efectos fiscales y parafiscales, aunque en la convención se le denomine de diferente manera o se indique expresamente que no constituye salario, porque si bien la Convención es ley para las partes, estas no pueden alterar las previsiones de la ley para efectos como el tributario, campo en el cual prima la definición legal, sin que lo previsto en los pactos laborales sea oponible al fisco.

Si bien es cierto que, como lo afirma la apoderada judicial de la actora, al pagarse la bonificación por retiro implica que ya el trabajador no prestará más servicios personales a su patrón, no por ello puede desconocerse que es precisamente la existencia del contrato de trabajo la que da origen, al terminarse, al pago de la bonificación pactada.

(...)

Adicionalmente analizadas las liquidaciones efectuadas a los trabajadores que presentaron la renuncia, cuya relación obra a folio 72 del cuaderno principal, acompañados al libelo por la propia actora (Fls. 64 a 77), se observa que la bonificación se pagó a todos, en proporción directa al salario y tiempo trabajado en la empresa, y que sobre todo advierte: “Se entiende que la suma “bonificación extralegal” incluida en esta liquidación, podrá comprenderse con cualquier otra que por derechos de carácter laboral pudiese corresponderle al trabajador”, asimilación que permite deducir la obligatoriedad del mencionado pago y su carácter compensatorio con otros pagos igualmente obligatorios.

En esta ocasión la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó cuáles son los requisitos para que un pago se entienda salarial, así: (i) La existencia de una relación laboral; (ii) Que la suma recibida sea contraprestación del patrono al trabajador por sus servicios y permanente subordinación; (iii) Que no corresponda a la mera liberalidad del empleador y que no sea habitual y (iv) Que constituya un ingreso personal del trabajador.

Siguiendo lo expuesto, explica qué se entiende por habitualidad y que un pago aun cuando sea originado en la mera liberalidad del empleador, deviene en salarial por efectuarse habitualmente.

Finalmente, concluye que lo pactado en las convenciones colectivas es salario aún cuando en dicho instrumento se haya acordado lo contrario, pues en ámbitos como el tributario prima la definición legal, sin que lo previsto en dichos pactos sea oponible al fisco.

En lo que respecta a la partida bajo estudio, concluyó que la causa del pago era el servicio prestado, se pagaba en proporción al ingreso del trabajador y que, aún cuando se efectuara por una sola vez, su origen se encontraba en la obligatoriedad de la respectiva cláusula en la convención colectiva, por ende, dicho rubro era parte del salario y debía tenerse en cuenta en la base gravable del aporte parafiscal.

6. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejera Ponente: Consuelo Sarria Olcos. Santafé de Bogotá, D.C., noviembre diez y siete (17) de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Radicación número: 5767. Actor: Banco Ganadero

1. Bonificaciones

El artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo establece que para que las bonificaciones constituyan salario deben tener el carácter de "habituales", esto es que el pago por tal concepto se realice por costumbre, rutina o tradición aunque no se repita dentro de un período de tiempo o se produzca en una fecha cierta.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que en el dictamen pericial se indicó que las bonificaciones fueron reconocidas a ciertos funcionarios como recompensa a su productividad y como estímulo por la actividad desarrollada en beneficio del Banco y que el mismo actor afirmó que el Banco reconoció bonificaciones en forma habitual, se observa que la circunstancia de que no se paguen a los mismos trabajadores ni se repitan dentro de un período (fundamento de la apelación), no implica que el pago efectuado no sea habitual ni que pierda su naturaleza salarial toda vez que para los empleados beneficiados no hay duda que constituyen salario y su habitualidad no se refiere a la periodicidad, sino a su reconocimiento siempre que se presenta el hecho reconocido de una especial labor desarrollada que incide en la productividad.

(...)

En este pronunciamiento el Consejo de Estado, reitera que la habitualidad de un pago no está dado por la pluralidad con la que se efectúe el mismo, sino por el patrón o rutina de éste, que tiene la virtud de generar una expectativa en el trabajador y que en el caso de marras se traduce en que el pago surge como consecuencia de un “...*hecho reconocido de una especial labor desarrollada que incide en la productividad*”.

7. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejera ponente: Ligia López Díaz. Bogotá, D.C., seis (6) de mayo de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 25000-23-27-000-2000-00726-01(13513). Actor: Almacenes Generales de Depósito de Café S.A. Demandado: Servicio Nacional De Aprendizaje. Referencia: Aportes Parafiscales

(...)

2. Auxilio de alimentación. Ha sostenido la actora tanto en sede gubernativa como ante la jurisdicción, que Almacafé no otorga auxilio de alimentación, ni existe en sus estados financieros una cuenta que se llame “auxilio de alimentación”, sino una cuenta denominada “otros-restaurante y casino”, donde se contabilizan partidas tales

como alimentación de funcionarios que eventualmente deben permanecer en las oficinas tiempo adicional al horario normal de trabajo, con el fin de adelantar una tarea especial y que en ningún momento se entregan al trabajador como salario. Para soportar su afirmación solicitó en la demanda la práctica del dictamen pericial a que se hizo referencia en el punto anterior.

Según lo expuesto en la Resolución 02109 de diciembre 14 de 1999, que agotó vía gubernativa, el SENA apoya su decisión de incluir los gastos referidos en la base de liquidación de los aportes, en que se trata de *“un determinado pago extralegal retributivo del servicio ya sea de carácter habitual u ocasional, que constituye salario, porque la sociedad no probó que hubiese pactado o convenido en forma bilateral con los trabajadores a su servicio, que un determinado pago, retributivo del servicio, deje de serlo en virtud de un acuerdo consignado en un documento legal”*.

Según el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no constituyen salario las sumas que *ocasionalmente* y por *mera liberalidad* recibe el trabajador del patrón, tal como ocurre con las bonificaciones, primas y gratificaciones ocasionales y lo que recibe en dinero o en especie, no para su beneficio ni para solventar sus necesidades ni para enriquecer su patrimonio, sino desempeñar a cabalidad sus funciones, tal como ocurre con los medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes.

Según la relación de gastos de restaurante años 1995 y 1996 (Anexos 37 y 38 del experticio contable), los gastos corresponden a suministro de alimentos de cafetería, como aromáticas, gaseosas, café, leche, azúcar, víveres, servicio de restaurante y comedor al personal que laboró horas extras, que fueron cancelados en diferentes fechas, directamente a los restaurantes o proveedores que aparecen allí debidamente identificados, por conceptos y cuantías.

Para la Sala igual que lo estimó el Tribunal, tales gastos no tienen el carácter de auxilio de alimentación, pues son esporádicos e impersonales, se pagan ocasionalmente y por mera liberalidad del empleador, no implican una retribución

por el servicio del trabajador, y en consecuencia no constituyen salario para efectos de establecer la base de liquidación de los aportes al SENA.

De otra parte, como no se trata de pagos que recibe el trabajador, ni de prestaciones habituales u ocasionales acordadas convencional o contractualmente, u otorgadas en forma extralegal por el empleador, no cabe exigir de la demandante la comprobación de la existencia de convención o acuerdo contractual con los trabajadores, como se decidió en la resolución que resolvió el recurso gubernativo.

En conclusión, se encuentra probado que las viáticos pagados por la demandante a sus trabajadores tienen el carácter de ocasionales, por lo que no pueden considerarse en la base de liquidación de los aportes, y los gastos de restaurante, no constituyen ingresos para el trabajador ni tienen el carácter de “subsidio de alimentación” y por ende están excluidos de la base de liquidación de los aportes, desvirtuándose así la legalidad de los actos demandados. Procede en consecuencia la confirmación de la sentencia apelada.

En esta sentencia el Consejo de Estado concluyó que los pagos asociados a alimentación, eran esporádicos e impersonales y, por ende, no podían entenderse como auxilio de alimentación, además, que se pagaban por mera liberalidad del empleador a los trabajadores cuya jornada laboral se extendía más que la ordinaria y, directamente a los proveedores de los alimentos, lo que a su turno eximía al empleador de acreditar que el mismo se encontraba enmarcado en el artículo 128 CST.

8. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786). Actor: Janssen Cilag S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La sentencia transcrita permite advertir la gran dificultad que tiene la definición de salario, ora para efectos laborales ora para efectos tributarios. Pero como,

precisamente, la discusión puede darse para uno u otro efecto, tanto las autoridades tributarias, cuando inician las actuaciones administrativas encaminadas a formular liquidaciones oficiales de revisión de impuestos, como la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuando controla esas actuaciones, tienen competencia para valorar si determinada erogación laboral tiene o no el carácter de salario, y sin perjuicio de la competencia que le corresponde a la jurisdicción ordinaria.

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

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

Esto implica que, para dirimir conflictos tributarios, los contribuyentes que alegan el derecho a la deducción tributaria de expensas que no son salario deben probar que la expensa, en efecto, no tiene carácter salarial. Y, por lo tanto, no basta con que se limite a afirmar que son expensas que otorga por mera liberalidad. De la misma manera, la motivación de las liquidaciones oficiales de revisión de impuestos no se puede limitar a manifestar que una expensa constituye salario porque retribuye el trabajo, sin comprobarlo. De manera que, las dos partes tienen la carga de probar su dicho tanto en la actuación administrativa como en el proceso judicial. No debe perderse de vista que la autoridad tributaria está facultada para adelantar la investigación correspondiente y propiciar el debate probatorio pertinente, a efectos de fundamentar las decisiones que adopta.

(...)

Las partidas que la DIAN cuestionó como deducibles corresponden a las bonificaciones. Y, para el efecto, en la liquidación oficial cuya nulidad se demanda, argumentó que tales bonificaciones eran habituales y que por eso eran salario, y que, además, no satisfacían los presupuestos previstos en los artículos 107, 108 y 387-1 E.T., y *“doctrina tributaria concordante”*. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración agregó que la demandante no aportó la prueba de la ocasionalidad con que otorga las bonificaciones y que los contratos de trabajo no son oponibles al fisco. Que, por tanto, *“sean cuales sean los términos pactados entre patrono y trabajadores tienen prevalencia las previsiones de la ley en lo que hace a las partidas constitutivas de salario.”*

Para la Sala, es errada la interpretación que hizo la DIAN del artículo 128 del C.S.T. toda vez que, de conformidad con esa disposición, las partes pueden convenir pagos habituales que no tengan el carácter de salario. La mera habitualidad no determina que la expensa constituya salario, pues, como se precisó, para que lo sea, esencialmente, debe retribuir el servicio prestado. Y, como se vio, las pruebas aportadas por la demandante permiten inferir qué rubros remuneran el servicio, como son: el salario integral, las horas extras y las comisiones por incentivo de ventas.

En esta oportunidad la Sección Cuarta del Consejo de Estado, precisó la dificultad que tiene determinar qué partidas son salariales o no y el efecto que dicha calificación tiene en materia laboral y tributaria. Asimismo, reconoce la competencia que para este fin tienen tanto el juez laboral como el de lo contencioso administrativo, sin que ello signifique la existencia de conclusiones contradictorias sobre un mismo pago, bajo el entendido que dicho riesgo se salva mediante la aplicación de los principios constitucionales del derecho, así como los criterios y reglas legales.

Lo anterior debe complementarse con la carga de la prueba sobre el empleador y la Administración tributaria, quienes tendrán que acreditar, respectivamente, que un pago no tiene naturaleza salarial o sí, sin que baste para ello la simple afirmación en uno u otro sentido.

9. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Bogotá D.C., quince (15) de junio de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00221-01(20610). Actor: Abogados Especializados en Cobranzas S.A. – AECSA. Demandado: Instituto Colombiano De Bienestar Familiar – ICBF

Como se expuso con anterioridad, la connotación de pago habitual u ocasional de una bonificación por parte del empleador a su trabajador, no resulta concluyente para que la Administración proceda a liquidar el aporte parafiscal incluyendo dicho pago dentro del concepto de nómina mensual de salarios.

Lo determinante, en casos como el presente, es que la Administración evidencie que las bonificaciones en discusión no son extralegales y que constituyen salario, ya sea por esencia o porque no existe pacto entre las partes intervinientes en la relación laboral de excluirlas del salario [pacto de exclusión salarial].

En contraposición, el contribuyente deberá probar que en la liquidación de los aportes parafiscales propuesta por la Administración, no se podrá tener en cuenta el pago por concepto de bonificaciones, porque además de extralegales, ya sean ocasionales o habituales, las partes acordaron que su reconocimiento no constituye salario.

(...)

Es cierto que la bonificación pagada por la sociedad demandante a sus empleados es habitual por realizarse de manera mensual, hecho que determinó el ICBF en el curso de la investigación adelantada contra el contribuyente, pero, como se expuso con anterioridad, la Sala de manera reiterada ha aclarado que las denominadas bonificaciones habituales extralegales no son constitutivas de salario si expresamente así lo pactan el empleador y el trabajador y, en consecuencia, al igual que las bonificaciones ocasionales, que se pagan por mera liberalidad, pueden excluirse del

salario, lo que trae consigo que no se incluyan en la base (nómina mensual de salarios) para el cálculo de los aportes parafiscales.

El Consejo de Estado reitera que la habitualidad no es por sí misma un factor determinante para estimar la naturaleza salarial de un pago e insiste en que las bonificaciones habituales que fueron pactadas expresamente como no constitutivas de salario por parte del empleador y el trabajador no hacen parte de la base gravable de los aportes parafiscales.

10. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Bogotá D. C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 76001-23-31-000-2011-01867-01(21519). Actor: Carvajal Educación S.A.S. antes Bico International S.A. Demandado: Instituto Colombiano De Bienestar Familiar – ICBF

El ICBF interpretó erróneamente el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 porque consideró que las bonificaciones habituales constituyen salario, pues existen pagos que pueden ser habituales pero que por acuerdo entre el empleador y el trabajador no hacen parte del salario. Además, la norma es clara y de acuerdo con el artículo 27 del Código Civil, no puede desatenderse su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Por lo tanto, todos los pagos diferentes a los enunciados en la cláusula cuarta de los contratos de trabajo son extralegales no constitutivos de salario y al estar amparados por una cláusula de exclusión salarial, no debieron tenerse en cuenta para determinar la base para el cálculo de los aportes parafiscales a cargo de la demandante.

Además, el artículo 2 del Código de Procedimiento Laboral otorga la competencia exclusiva a la jurisdicción ordinaria para conocer los conflictos en materia laboral y de seguridad social. Por tanto, al tratarse de contratos laborales entre una entidad privada con sus trabajadores, el ICBF no es la entidad competente para desestimar la validez de la cláusula novena de exclusión salarial legítimamente acordada entre las

partes, de conformidad con los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 17 de la Ley 344 de 1996.

En este caso el Consejo de Estado señaló que los pagos cobijados con pactos de exclusión salarial no pueden hacer parte de la base gravable de los aportes con destino a ICBF, precisamente por carecer de naturaleza salarial y además precisa que el competente para desestimar dichos acuerdos es el juez laboral.

Ahora bien, debido a que los criterios sentados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado no necesariamente corresponden al orden cronológico antes expuesto, a continuación se muestran asociados con las sentencias en las que se han expuesto o reiterado.

Tabla 2. Criterios Jurisprudenciales de la Sección Cuarta Del Consejo De Estado

No.	Criterios	Sentencias			
		1	3	2	4
1	Las leyes tributarias no tienen definición del salario, por ende debe acudir a la ley laboral, especialmente los artículos 127 y 128 del CST.	1	3	2	4
2	La habitualidad de un pago caracteriza su naturaleza salarial, en la medida en que se hace regularmente, no importa si es plural o no. La habitualidad se materializa cuando hay repetición de actos, cuando el pago se convierte en un hábito, sin que sea relevante el número de repeticiones del pago. Será habitual el pago realizado por costumbre, rutina o tradición, aunque no se repita en un periodo de tiempo o su fecha sea incierta.	1	5	6	9
3	La mera liberalidad sin ocasionalidad no tiene la virtud de diezmar la naturaleza salarial de un pago.	1			
4	Las prestaciones sociales legales o extralegales no son salario	2			
5	La retención en la fuente solo puede realizarse respecto de pagos considerados salario	2			
6	No importa el nombre que se asigne a un pago, pues su denominación no tiene la virtud de cambiar su naturaleza	3			
7	Debe presumirse que toda retribución recibida por el trabajador de manos de su patrono es parte del salario, salvo prueba en contrario	4			
8	La sola ocasionalidad de los pagos no prueba la liberalidad de los mismos, pues pagos realizados por una sola vez pueden tener causa en la ley, el contrato o la convención colectiva. Los pagos que tengan origen en dichas fuentes, forzosamente serán salariales, teniendo en cuenta que carecen del elemento de la mera liberalidad y que además, en materia tributaria tiene especial relevancia la definición legal, luego esta siempre primará sobre los acuerdos de las partes.	4	5		
9	El pago salarial solo puede darse en una relación laboral con subordinación del trabajador al empleador, por ende, el pago salarial solo puede tener origen en la contraprestación del servicio prestado en dicha relación laboral.	5			
10	El pago salarial debe constituir un ingreso para el trabajador, es decir,	5			

No.	Criterios	Sentencias	
	que tenga la virtud de enriquecer su patrimonio.		
11	Los pagos que no retribuyen el servicio prestado subordinadamente por el trabajador, como por ejemplo los gastos esporádicos por concepto de alimentos, no están sujetos a la prueba del empleador respecto de su naturaleza no salarial, pues lo son así por su esencia y no por la existencia de un pacto	7	
12	Definir la naturaleza salarial de un pago entraña dificultad, bien en materia tributaria o laboral. El juez de lo contencioso administrativo y el juez laboral gozan de competencia para definir qué es salario y qué no, sin que ello signifique decisiones encontradas, pues el juez está llamado siempre a la aplicación de los principios constitucionales del derecho, reglas y criterios jurídicos al momento de establecer la naturaleza salarial de un pago.	8	
13	La carga probatoria debe desplegarse respecto de las partes en conflicto, de manera que el empleador deberá acreditar que el pago no es salario y, por su parte, la Administración tributaria que sí lo es. En ambos casos no bastará la simple afirmación en uno u otro sentido.	8	9
14	El único competente para determinar si un pago es salario o no, es el juez laboral. En presencia de pactos de exclusión salarial, al Juez Contencioso Administrativo solo le compete valorar su existencia, pues las controversias surgidas en torno a los mismos constituyen una controversia originada en el contrato de trabajo, cuyo juez competente es el ordinario laboral.	10	

Fuente: Elaboración propia

De las sentencias revisadas se advierte que carecen de pronunciamiento expreso sobre la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social con destino a salud, pensiones y riesgos laborales. La discusión sobre el salario como base gravable de las demás contribuciones parafiscales de la protección social se ha dado con ocasión de los litigios entre la DIAN y los contribuyentes, en razón del desconocimiento de las deducciones por pagos de salarios en la declaración de impuesto sobre la renta o en la fiscalización de los aportes con destino a SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, discusión originada entre los empleadores-aportantes y dichas entidades que para estos efectos fungen como administración tributaria.

La falta de pronunciamiento sobre demandas de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos de liquidación oficial proferidos por la UGPP se debe a varias causas (i) los primeros actos administrativos proferidos por esta Unidad datan del 2012 y (ii) las primeras demandas fueron objeto de conflictos de competencia entre la sección segunda y cuarta de la jurisdicción contencioso administrativa y estas a su vez, con la jurisdicción ordinaria laboral.

No obstante, los pronunciamientos del Consejo de Estado ofrecen una visión del entendimiento del concepto de salario como base gravable desde el derecho tributario. Así puede advertirse que el Consejo de Estado reconoce los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, como fuente normativa para definir qué partidas son salariales o no.

A la luz del Código Sustantivo del Trabajo, el Consejo de Estado define como punto de partida para la identificación de un pago salarial, que su origen o causa sea la contraprestación directa del servicio realizado por el trabajador. Nótese que para los litigios fundados en hechos anteriores a la expedición de la Ley 50 de 1990 el Consejo de Estado señala la existencia de una presunción de que todo pago recibido por el trabajador en el marco de una relación laboral es salario, la cual solo puede ser desvirtuada mediante la actividad probatoria del empleador.

De igual forma, resalta que en materia tributaria prima la definición legal y, por ende, aún cuando en una convención colectiva se establezca que determinado pago no es salarial, la Administración Tributaria podría determinar lo contrario bajo la consideración de que lo previsto en los pactos laborales no es oponible al fisco.

El Consejo de Estado también se pronuncia sobre la habitualidad de los pagos y precisa que esta característica no necesariamente se materializa ante la pluralidad de los mismos, pues incluso pagos que se realizan por una sola vez pueden denotar habitualidad al efectuarse de una forma previsible, esto es, que genere una expectativa cierta de ser recibida por parte de los trabajadores.

Posteriormente, el Consejo de Estado reconoce la dificultad de establecer la naturaleza salarial de un pago y, además, las diferentes implicaciones que ello puede tener en el ámbito tributario y laboral. En esta línea resalta la validez de los pactos celebrados entre empleadores y trabajadores, los cuales no podrán ser desconocidos por la Administración Tributaria siempre que se encuentren debidamente acreditados. Inclusive, señaló que el único competente para discutir la validez de estos pactos es el juez ordinario laboral.

Lo anterior permite evidenciar los criterios utilizados por el máximo tribunal de lo contencioso administrativo, especializado en materia tributaria, respecto de un concepto propio del derecho laboral que, como se ha dicho a lo largo de este trabajo, también tiene la connotación de elemento de la obligación tributaria en las contribuciones parafiscales de la protección social.

Las consideraciones de la Sección Cuarta del Consejo de Estado inician con un análisis del salario fundado en los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, análisis que en no pocas ocasiones desconoce los acuerdos entre empleadores y trabajadores, resaltando que en materia tributaria la interpretación debe dar un lugar preponderante a la definición legal, incluso por encima de los acuerdos celebrados entre las partes de una relación laboral.

No obstante, paulatinamente empezó a hacer carrera una posición más moderada en cuanto a lo que debe ser considerado como salario pues no solo precisó que en materia tributaria basta la acreditación de la existencia de los acuerdos entre empleadores y trabajadores para restar naturaleza salarial a un pago, sino que también reconoció que el llamado a pronunciarse sobre cualquier aspecto del contrato de trabajo, entre ellos el salario, es el juez ordinario laboral.

Actualmente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado mantiene esta posición conservadora y conciliadora con el ámbito laboral, desde las relaciones entre empleador y trabajador, hasta la eventual verificación que de la misma realice la jurisdicción ordinaria laboral. No obstante, considero que aún en esta línea se puede generar inseguridad jurídica, pues la Administración Tributaria no necesariamente se ciñe al derrotero del Consejo de Estado, bajo la consideración de que dentro de sus amplias facultades de fiscalización puede entrar a interpretar qué pagos se consideran salario e incluso, desconocer los acuerdos celebrados entre las partes respecto de la naturaleza de los pagos.

Lo anterior implica que los empleadores en su doble calidad de, parte fuerte en la relación contractual laboral y sujeto pasivo de las contribuciones parafiscales de la protección social, está sometido a 3 autoridades diferentes e independientes en la verificación de los pagos realizados a sus trabajadores, lo que se puede traducir en 3 interpretaciones y decisiones, con efectos diversos sobre sus obligaciones tributarias y laborales.

Así es que un hallazgo de la Administración Tributaria, fundado en la decisión de que determinado pago es salarial y, por ende, debía ser incluido en la base gravable de los aportes con destino al Sistema de la Protección Social, puede ser ratificado o desvirtuado por la jurisdicción contencioso administrativa y la jurisdicción ordinaria laboral.

En este punto, me aparto de las consideraciones realizadas en la sentencia de primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786), pues la solución planteada a las diferencias de criterio entre el juez laboral y el juez contencioso administrativo presenta importantes falencias. Así es que aún cuando los funcionarios y operadores judiciales de cada jurisdicción se ciñan a los principios constitucionales del derecho y los criterios y reglas legales sobre el tema, ello no asegura que la interpretación vaya a ser la misma. De igual forma, debe pensarse que si el origen del conflicto se da en la vía administrativa, al interior de un proceso de fiscalización tributaria, la definición del mismo ocurrirá al menos 2 años después de que se decida el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, sin contar el tiempo que tome la impugnación cuando haya lugar a ella, generando un espacio de tiempo considerable entre el momento de los hechos y la decisión final, lo que contribuye a cambios impredecibles en la jurisprudencia sobre el tema, bien por la naturaleza dinámica de las reglas de interpretación o bien por la rotación de los jueces.

3.2. Comparación de los criterios establecidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado con lo manifestado por la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia respecto de la verificación del IBC de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Analizadas las diferentes posiciones de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sobre los parámetros que debe observar la administración tributaria al momento de establecer la naturaleza salarial de un pago, es pertinente referirse a lo señalado por la Corte Suprema de Justicia sobre la verificación de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social con destino a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales.

Para el efecto, se seleccionó la sentencia SL5159-2018 del 14 de noviembre de 2018, teniendo en cuenta que es un pronunciamiento reciente, que toca el tema de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social y hace un recuento de los parámetros que ha dado dicha Corporación para la identificación de la naturaleza salarial de un pago, características que resultan útiles en este trabajo para contrastar lo señalado por ambas corporaciones sobre el salario.

En la sentencia bajo estudio, la Sala Laboral del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Cúcuta consideró, entre otros, que el auxilio de rodamiento carecía de naturaleza salarial dado que su cuantía resultaba razonable y, además fue reconocido por el empleador para facilitar la prestación del servicio de la trabajadora. Respecto de los beneficios que ascendían a la suma de \$1.745.000, concluyó que tenían naturaleza salarial ya que no tenían destinación específica y no guardaban una proporcionalidad razonable con el sueldo devengado.

Toda vez que la recurrente alegaba que el total de los pagos no retributivos de salario excedían el 40% del total de la remuneración, la Corte Suprema de Justicia reparó en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 que a la letra reza:

ARTÍCULO 30. Sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración.

Sobre dicha norma, la Corte Suprema de Justicia precisa su alcance y señala que solo aplica para efectos del ingreso base de cotización de los aportes con destino a salud y pensión (también debe entenderse para los aportes a riesgos laborales por la remisión que hace el artículo 17 del Decreto 1295 de 1994 a la base gravable de los aportes a pensión), pues **para otros fines**, podrá verificarse la naturaleza salarial de un pago, aún cuando no exceda el monto del 40%.

Si bien la Corte Suprema de Justicia no se pronuncia sobre el competente para establecer el IBC de los aportes bajo estudio, la conclusión previa implicaría que, por ejemplo, la

administración tributaria y el juez de lo contencioso administrativo, al momento de ejercer dicha competencia, deberán aplicar estrictamente dicho artículo, sin lugar a consideraciones sobre la naturaleza salarial de los pagos, pues ello se encuentra dentro de los *“otros fines”* a que hace referencia la norma y respecto de los cuales no hay norma expresa que faculte a la administración tributaria para su cumplimiento.

En este punto se reitera que la reciente posición del Consejo de Estado insta a la administración tributaria a respetar los acuerdos celebrados entre empleadores y trabajadores, bajo el entendido que la competencia para establecer qué es salario le corresponde al juez ordinario laboral. Sin embargo, no puede perderse de vista que esta conclusión recae únicamente sobre acuerdos de exclusión salarial, lo que deja la puerta abierta para verificar la naturaleza de los pagos que el empleador excluyó de la base por considerarlos no salariales en virtud de las demás posibilidades que ofrece el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo (pagos ocasionales y por mera liberalidad, pagos para el ejercicio cabal de las funciones etc).

Así mismo, debe reiterarse que el mismo Consejo de Estado, respecto de hechos acaecidos en vigencia de la Ley 1393 de 2010, señaló que la Administración Tributaria es competente para establecer si un pago es salarial, al punto que dicha Corporación resolvió apelaciones en las que verificó la naturaleza salarial de los pagos discutidos en las liquidaciones oficiales. Lo anterior puede explicarse en el hecho de que las normas vigentes, incluido el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, no limitan de forma expresa la competencia de la Administración Tributaria, lo que propicia que ésta y el juez contencioso administrativo, no solo verifiquen el cumplimiento de los límites establecidos en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, sino también la real naturaleza de los pagos, esto es, “los otros fines” a los que hace referencia la norma.

Sin perjuicio de lo expuesto y, de cara a los criterios sentados por la Corte Suprema de Justicia para establecer qué es salario, coincide con el Consejo de Estado en lo que respecta a la habitualidad de los pagos como criterio auxiliar para descifrar la naturaleza retributiva de un pago por cuanto lo determinante es que aquél tenga como causa el trabajo prestado u ofrecido por el trabajador. De igual forma, ambas Corporaciones coinciden en la carga probatoria que

recae sobre el empleador, siendo a este al que le corresponde acreditar que determinado pago no retribuye el servicio y, por ende, no es constitutivo de salario.

En todo caso, las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia dejan entrever que las discusiones sobre el salario como base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social seguirán generándose en la jurisdicción contencioso administrativa y la jurisdicción ordinaria laboral, tornándose en un escenario poco deseable para los empleadores dado que los sitúa ante autoridades diferentes en revisión de los mismos hechos.

CAPITULO IV

LOS INGRESOS BRUTOS DEL TRABAJADOR COMO BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL.

Con el fin de otorgar certeza tributaria a los empleadores en el escenario de un proceso de fiscalización de las contribuciones parafiscales de la protección social, se propone que la base gravable sea el ingreso bruto del trabajador, lo que a su vez demandaría una modificación de las tarifas existentes, con el fin de establecer una forma objetiva de identificación de este elemento y cuyo resultado no contraponga las decisiones que se adopten por las autoridades administrativas y judiciales, laborales y tributarias.

Siguiendo lo anterior, se propone que la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social sea el ciento por ciento de los pagos realizados mensualmente por el empleador a su trabajador y respecto del cual deberán aplicarse nuevas tarifas, establecidas por el legislador con base en un análisis económico de las mismas. De esta forma, tendría que deslindarse la base gravable del concepto de salario, de manera que esta sea una suma fija, objetiva, libre de valoraciones subjetivas por parte del empleador, la administración tributaria y la jurisdicción contencioso administrativa.

Lo anterior dotaría de certeza al empleador y a los trabajadores, sobre la base de cotización, lo que a su vez también redundaría en una disminución de los hallazgos que en este contexto alimentan los procesos de fiscalización de la UGPP y, por ende, las controversias judiciales por este aspecto también se diezmarían.

La propuesta presenta dos grandes retos, el primero consiste en la separación del salario de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social, pues ello demanda una nueva estructura normativa y, por supuesto, un álgido debate doctrinal sobre la pertinencia de esta división, para lo cual es necesario puntualizar que esta nueva base gravable solo tendría

repercusiones en el aspecto tributario y que de ninguna forma irradiaría sus efectos en las controversias laborales. El segundo reto recae en la estimación adecuada de las tarifas que deberán aplicarse a esta base gravable para liquidar el monto de los aportes, pues deberá llegarse a un valor que se aproxime al costo real de la contribución y, en todo caso, las nuevas tarifas deberán resultar inferiores al aplicarse a una base gravable que naturalmente resultaría mayor.

También podría resultar conveniente la aplicación de una tarifa unificada, que recoja el aporte a los tres subsistemas del sistema de la protección social, esto es, salud, pensión y riesgos laborales, de manera que el pago de estos aportes sea uno solo y la dispersión del recaudo respectivo a cada uno de los subsistemas se hará de forma posterior por parte del Sistema de la Protección Social. Debe tenerse en cuenta que un trabajador con tarifa mínima de riesgo laboral representa una cotización de aproximadamente el 30% del salario, así:

Tarifa	Subsistema
12,5 %	Salud
16 %	Pensión
0,522 %	Riesgos laborales
29,022 %	Total

Fuente: Elaboración propia

Como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, la dificultad en la liquidación del aporte la encarna la determinación de la base gravable, pues la realidad económica de las relaciones laborales actuales presenta multiplicidad de pagos a los trabajadores, respecto de los cuales el empleador, el trabajador, la administración tributaria, la jurisdicción ordinaria laboral y la jurisdicción contencioso administrativa, pueden considerar, sin unidad de criterio, que algunos ostentan naturaleza salarial y otros no.

Con la propuesta aquí planteada, la base sería única y transversal a todos los actores que intervienen en la obligación parafiscal, bajo el entendido que todos los pagos realizados con ocasión del contrato de trabajo, por parte del empleador a sus trabajadores, directa o indirectamente, como es el caso de los bonos sodexho o los aportes voluntarios a pensiones,

integran la base gravable. Lo anterior, aunado a tarifas inferiores, no debería representar una situación más gravosa para el empleador ni para el Sistema de la Protección Social, siempre que, se insiste, la estimación de las tarifas se funde en un estudio económico que avale su cuantía.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que la simplificación de la base gravable traería la natural consecuencia de disminuir costos administrativos en los que actualmente debe incurrir un empleador para liquidar adecuadamente los aportes a la seguridad social, tales como personal y software especializado. Ello también haría más fácil el ejercicio de su defensa en medio de un proceso de fiscalización, evitando la carga probatoria de todos y cada uno de los pagos efectuados durante las vigencias fiscalizadas por todos y cada uno de sus trabajadores, labor que actualmente, dependiendo del tamaño de la empresa, puede representar cientos de folios que deben allegarse en la respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, así como en el recurso de reconsideración.

De cara a la discusión judicial, el juez de lo contencioso administrativo se relevaría de realizar cualquier consideración en torno a la naturaleza salarial de los pagos que integran la base gravable, pues su análisis se limitaría a la cuantificación de los ingresos del trabajador con ocasión de la relación laboral y la correcta aplicación de las tarifas.

Debe reiterarse que esta propuesta no resulta de fácil implementación, pues exige un estudio económico del valor representativo de las tarifas aplicadas actualmente y la estimación del costo del tributo liquidado en relación con el ingreso bruto del trabajador, con el fin de establecer un valor que garantice la certeza tributaria desde el momento de la autoliquidación del aporte hasta su verificación administrativa y/o judicial, sin que se desfinancie el sistema de la protección social ni se ponga en riesgo el aspecto económico de la seguridad social del trabajador.

De esta forma, la propuesta aquí planteada más que una solución se expone como una exhortación a la revisión de las normas que rigen el sistema de la protección en lo referente a la determinación de las contribuciones parafiscales, en aras de iniciar un diálogo constructivo sobre el tema, que reviva la necesidad de establecer nuevos parámetros, simples y objetivos, que

redundan en cotizaciones eficientes al sistema y reduzcan las controversias suscitadas en los procesos de fiscalización tributaria.

Lo anterior puede ser examinado en el marco de una reforma al Sistema de la Protección Social, con la participación activa de los Ministerios de Hacienda, Trabajo y Salud y Protección Social, así como de los representantes de los empleadores y trabajadores.

CONCLUSIONES

Pese a que las cotizaciones de los empleadores con destino al Sistema General de Seguridad Social no tienen los atributos que la doctrina e incluso la misma jurisprudencia colombiana han otorgado a las contribuciones parafiscales de la protección social, resulta de forzosa conclusión que en el ordenamiento jurídico colombiano estas exacciones son consideradas por la ley y la jurisprudencia como contribuciones parafiscales de la protección social y, en esa medida, como tributos. Esto permite que el estudio de estas obligaciones se efectúe con base en principios propios del derecho tributario, sin perjuicio de la incidencia que el derecho laboral y de la seguridad social pueda tener sobre ellas. De igual forma, que el control de legalidad de los actos administrativos de determinación de obligaciones que realiza la Administración Tributaria sobre ellas, sea competencia de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y, cuando sea procedente, de la Sección Cuarta.

Toda vez que las contribuciones parafiscales de la protección social fueron concebidas en el ordenamiento jurídico colombiano como tributos, el estudio de las obligaciones que de ellas se derivan, debe realizarse bajo los principios que rigen dicha área del derecho. Lo anterior significa que la legislación debe contemplar el sujeto activo y pasivo, el hecho generador, la tarifa y la base gravable. De igual forma, la determinación de dichos elementos, así como la labor de fiscalización que realice la Administración Tributaria, debe observar los principios de seguridad jurídica y certeza tributaria.

A pesar de lo anterior, la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social emana directamente del derecho laboral y, por ende, su identificación exige de los intérpretes un minucioso estudio del tema, de manera que su análisis conjugue de forma armoniosa y responsable el derecho tributario y el laboral.

En todo caso, la identificación de la base gravable resulta una tarea que aún cuando se realice en dichas condiciones, esto es, con un estudio armonioso y responsable de ambas disciplinas, resulta subjetiva y cualquiera que sea el resultado sume al empleador ante la

incertidumbre de al menos, 3 decisiones administrativas y/o judiciales, como es el caso de la administración tributaria, el juez contencioso administrativo por un lado y, por el otro, el juez ordinario laboral.

En este documento quise centrarme en las decisiones del juez contencioso administrativo, con el fin de evidenciar cómo se entiende el salario desde la óptica tributaria y las consecuencias que dichas decisiones acarrearán sobre el empleador. Ello permitió ver la evolución de la posición del Consejo de Estado respecto de un asunto netamente laboral, desde pronunciamientos que arremeten contra los acuerdos entre empleadores y trabajadores, apoyándose en la prevalencia de las definiciones legales, propia del derecho tributario, hasta la actual posición conservadora, que reconoce como autoridad competente para decidir sobre controversias derivadas del contrato de trabajo al juez ordinario laboral.

Sin perjuicio de lo anterior, las normas existentes en torno a la competencia que la administración tributaria y el juez contencioso administrativo ejercen para la verificación de la base gravable de las contribuciones parafiscales de la protección social no son determinantes en torno a los límites que deben observar para no invadir la competencia del juez ordinario laboral, lo que redundará en incertidumbre para los empleadores, razón por la cual se propone una revisión de la normatividad actual, en aras de establecer una base gravable que pueda ser determinada objetivamente por la administración tributaria y que no invada las competencias del juez laboral.

BIBLIOGRAFÍA

- Benítez, G. (2015). “Comentarios sobre la UGPP y los aportes al sistema de seguridad social integral” en: *Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012 Reflexiones Académicas y empresariales*. . Universidad Externado de Colombia. .
- Bravo, J. (2000). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. (p.p. 189 -238. 262, 263, 285). . Bogotá. Colombia: Editorial Legis. Tercera edición.
- Conferencia Internacional del Trabajo. (2003). *91ª reunión. Protección del Salario, Normas y salvaguardias relativas al pago de la remuneración de los trabajadores*. . Oficina Internacional del Trabajo - Ginebra.
- De Barros, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. . Perú: Editorial Noeses. .
- Hensel, A. (2004). *Derecho Tributario*. . Rosario – Santa fe, Argentina. : Nova tesis, Editorial Jurídica.
- Insignares, R. (2007). *Lección 13. Tributo: concepto y clases, en Curso de Derecho Fiscal. Tomo I*. . Bogotá, : Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Insignares, R. (2015). *Los principios constitucionales del sistema tributario. Lección 3, en La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa*. . Bogotá, Colombia. : Universidad Externado de Colombia.
- Marín, M., & Castro, J. (2010). *Lección 8. Los sujetos de la relación jurídico- tributaria, en Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá, Colombia. Julio Roberto Piza Rodríguez. Editor*. . Bogota: Universidad Externado de Colombia. .

- Medina, A. (2017). *Capítulo 11. Procedimiento administrativo aplicable a la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales. Teoría del procedimiento tributario colombiano: Una visión crítica.* . Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Miranda, A. (1978). *Miranda, A. Los Ingresos Parafiscales de la Protección Social. Revista Universitas. REV 16. No. 55 (PP 287-291) Bogotá, Colombia Pontificia Universidad Javeriana.* . Bogotá, Colombia : Pontificia Universidad Javeriana. .
- Miranda, A. (1995). *El derecho de la seguridad social. Facultad de Ciencias Jurídicas. El Derecho de la Seguridad Social. Colección Profesores No. 16. 1ª Edición 1995. (PP 86-101)* . Bogotá, Colombia.: Pontificia Universidad Javeriana. .
- Obando, j. (2007). *Derecho Laboral. Bogotá, Colombia. Ediciones doctrina y ley Ltda.* Bogotá, Colombia. : Ediciones doctrina y ley Ltda.
- Pérez de Ayala, J., & Pérez de Ayala, M. (2017). *Fundamentos de derecho tributario. (p. 117).* . Madrid, España: Editorial Dykinson S.L. Quinta Edición.
- Pérez, F. (2002). *Ingresos Tributarios de la Seguridad Social, en Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Sistema Tributario: Los Tributos en Particular -18ª edición. (p.p. 917-935) Madrid, Barcelona: Marcial Pons.* . Ediciones Jurídicos y sociales S.A.
- Plazas, M. (2017). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. , 3ª edición (p. 424)* . Bogotá, Colombia: Temis.
- Restrepo, J. (2015). *Hacienda Pública.* . Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Rodríguez, j. R. (2010). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio.* Bogotá D.C., Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Rudas, A. (1991). *Gaceta Constitucional. Constancia. Algunos Comentarios Breves en Torno de la Parafiscalidad.* .

Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario.* . Lima, Perú: Fondo Editorial.: Pontificia Universidad Católica del Perú. .

Vidal, J. M. (2016). *Derecho Administrativo.* . Bogotá, Colombia: Legis. Decimocuarta edición.

Zornoza, J., & Muñoz, G. (2010). “*La aplicación de las normas tributarias*” en: *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y régimen sancionatorio.* . Universidad Externado de Colombia.

JURISPRUDENCIA

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Bernardo Ortiz Amaya. Bogotá, veintisiete (27) de octubre de mil novecientos setenta y siete (1977). Actor: EDITORIAL DEL CARIBE. S. A. Referencia: Consulta sentencia de 9 de marzo de 1977, del Tribunal Administrativo del Atlántico. Revisión impuestos de renta y complementarios año fiscal de 1971. IMPUESTOS.

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Enrique Low Murtra. Bogotá, catorce (14) de septiembre (09) de mil novecientos ochenta y cuatro (1984). Radicación número: 10561. Actor: HECTOR GALLEGO OSORIO. Demandado: GOBIERNO NACIONAL. Referencia: Radicación No. 10561. Nulidad de unas frases contenidas en el Decreto Reglamentario 1315 de 1983 proferido por el Gobierno Nacional. Demandante: Héctor Gallego Osorio.

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: JAIME ABELLA ZARATE. Bogotá, D. E., trece (13) de junio de mil novecientos ochenta y seis (1986). Radicación número: 0056. Actor: TRABAJOS ESPECIALES AGRICOLAS LIMITADA "TEA LTDA.". Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS NACIONALES. Referencia: Apelación sentencia. Impuestos.

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: CARMELO MARTINEZ CONN. Santafé de Bogotá, D. C., veintisiete (27) de marzo mil novecientos noventa y dos (1992). Radicación número: 3367. Actor: FLEXON S.A. ANTES RODRIGUEZ & GOMPF S.A. (ROGOSA). Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – Demanda contra liquidación de revisión No. 200070 del 16 de julio de 1987

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D.C., siete (7) de abril de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Radicación número: 4635. Actor: CERVECERIA DEL LITORAL S.A. Demandado: DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES. Demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución A-000067 del 18 de agosto de 1989.

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejera Ponente: CONSUELO SARRIA OLCOS. Santafé de Bogotá, D.C., noviembre diez y siete (17) de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Radicación número: 5767. Actor: BANCO GANADERO

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D.C., seis (6) de mayo de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 25000-23-27-000-2000-00726-01(13513). Actor: ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO DE CAFE S.A. Demandado: SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE. Referencia: APORTES PARAFISCALES

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01323-01(17786). Actor: JANSSEN CILAG S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ. Bogotá D.C., quince (15) de junio de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00221-01(20610). Actor: ABOGADOS ESPECIALIZADOS EN COBRANZAS S.A. – AECSA. Demandado: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – ICBF

Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D. C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 76001-23-31-000-2011-01867-01(21519). Actor: CARVAJAL EDUCACION S.A.S. ANTES BICO INTERNATIONAL S.A.. Demandado: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – ICBF.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Consejera ponente: Dolly Pedraza de Arenas. Bogotá D.C. 8 de abril de 1992. Radicación número: (25000-23-27-000-1999-00901-01) precisó Actor: Carlos Eduardo Corsi y otro.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera Ponente: Ligia López Díaz. Bogotá, D.C., 3 de julio de 2003. Radicación número: 25000-23-27-000-1999-00901-01(13263). Actor: Caja Nacional de Previsión Social. Demandado: DIAN.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Consejero ponente: Carmelo Perdomo Cuéter. Bogotá, D.C., 25 de enero de 2018. Radicación número: 11001-03-15-000-2017-02692-00. Actor: Carmen Elisa Beltrán de Merchán. Demandado: Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto. Bogotá, D.C., 8 de febrero de 2018. Radicación número: 11001-03-15-000-2016-03807-01. Actor: Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP). Demandado: Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección b.

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Magistrada Ponente. Clara Cecilia Dueñas Quevedo. SL5159-2018. Radicación n.º 68303. Acta 43. Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil dieciocho (2018).

Corte Constitucional. C- 040, 1993. Magistrado Ponente: Doctor. Ciro Angarita Baron

Corte Constitucional. C-308, 1994. Magistrado Ponente: Dr. Antonio Barrera Carbonell.

Corte Constitucional. T-201, 1995. Magistrado Ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz

Corte Constitucional. SU-999, 1995. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Corte Constitucional. C-577, 1995. Magistrado Ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz

Corte Constitucional. C-840, 2003. Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández

Corte Constitucional. C-585, 2015. Magistrada Ponente: Dra. María Victoria Calle Correa

Corte Constitucional. C-644, 2016. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Linares Cantillo