



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00745-01 (25730)
Demandante: Cerro Matoso S.A.
Demandada: UGPP

Temas: Aportes. Sistema de Protección Social (SPS). Base gravable. Incapacidad. Vacaciones. Pagos extra-salariales. Valoración probatoria. Correcciones. Compensación de aportes. Aprendizajes. Extranjeros.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 03 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B que resolvió (f. 348):

Primero: Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. RDO 394 del 20 de febrero de 2014 y la Resolución No. RDC 391 del 12 de septiembre de 2014 que resolvió el recurso de reconsideración; por medio de las cuales se profirió liquidación por omisión, mora e inexactitud en los pagos al Sistema de Protección Social, por los períodos comprendidos entre agosto a diciembre de 2008, enero a diciembre de los años 2009, 2010 y 2011 y los meses de enero a julio de 2012 a la sociedad Cerro Matoso S.A., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento se ordena a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social–UGPP reajustar el IBC de los trabajadores que: i) presentan novedad de incapacidad en el subsistema de ARL y ii) presentan novedad de vacaciones disfrutadas en tiempo, siempre y cuando sea más favorable para la demandante y teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa del fallo.

Tercero: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial nro. RDO 394, del 20 de febrero de 2014 (ff. 83 a 110), la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes al SPS (Sistema de protección Social) correspondientes a los periodos que van de agosto de 2008 a julio 2012, presentadas por la actora. Esa decisión fue modificada con la Resolución nro. RDC 391, del 12 de septiembre de 2014 (ff. 111 a 129), que excluyó los periodos de agosto de 2008 a enero de 2009 y disminuyó el monto de los demás aportes liquidados oficialmente.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 8 y 9):

A. A título de nulidad.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados declaren la nulidad absoluta de (i) la Liquidación Oficial No. RDO 394 del 20 de febrero de 2014 proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP; y de (ii) la Resolución No. RDC 391 del 12 de septiembre de 2014, proferida por la Dirección de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, por medio de los cuales la Autoridad Administrativa consideró la existencia de inexactitud, mora y omisiones, en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Protección Social por concepto de salud, pensiones, fondo de solidaridad pensional, riesgos laborales y aportes parafiscales (SENA, ICBF y cajas de compensación familiar) de los periodos comprendidos entre febrero de 2009 y julio de 2012, toda vez que la demandada incurrió en una transgresión de las normas en que debía fundarse y adicionalmente incurrió en una indebida motivación.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos ... durante este proceso judicial, solicito la nulidad parcial de los actos administrativos mencionados, derivada de los fundamentos aceptados

B. A título de restablecimiento del derecho.

Respetuosamente solicito a su honorable despacho que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se decrete como restablecimiento del derecho, que la Compañía se encuentra a paz y salvo con relación a la presentación de las autoliquidaciones, y a los pagos al Sistema de Protección Social por concepto de salud, pensiones, fondo de solidaridad pensional, riesgos laborales, y a los aportes parafiscales (SENA, ICBF y cajas de compensación familiar) de los periodos comprendidos entre febrero de 2009 a julio de 2012, respecto de los trabajadores que fueron cuestionados en la liquidación oficial, y confirmados en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y en consecuencia de lo anterior, solicitamos respetuosamente a su despacho que se declare que Cerro Matoso S.A. no adeuda las sumas que cuestiona la UGPP.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos ... durante el presente proceso judicial y se decrete una nulidad parcial de los actos administrativos demandados, o que se decrete que la Compañía no se encuentra a paz y salvo con relación a la correcta presentación de algunas autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social por concepto de salud, pensiones, fondo de solidaridad pensional, riesgos laborales, y a los aportes parafiscales (SENA, ICBF y cajas de compensación familiar) de los trabajadores cuestionados, le solicito respetuosamente a su honorable despacho, determine el importe parcial que efectivamente debe asumir la Compañía con relación a cada trabajador individualizado, por cada uno de los cargos en aportes a salud, pensión, fondo de solidaridad pensional, riesgos laborales, y aportes parafiscales que cuestionó la UGPP.

C. Costas del proceso y agencias en derecho.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados que, teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de nulidad absoluta o parcial de los actos administrativos demandados.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365, y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con los numerales 3.1, 3.1.2, y 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003.



A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83 y 228 de la Constitución; 1524, 1714 y 1715 del CC (Código Civil, Ley 57 de 1887); 831 del CCo (Código de Comercio, Decreto Ley 410 de 1971); 17 de la Ley 21 de 1982; 683, 742, 745, 746, 778 y 779 del ET (Estatuto Tributario); 17 de la Ley 100 de 1993; 17 de la Ley 344 de 1996; 30 de la Ley 789 de 2002; 3.º y 5.º de la Ley 797 de 2003; 156 de la Ley 1151 de 2007; 30 de la Ley 1393 de 2010; 3.º, 40, 41 y 42 del CPACA; 5.º de la Ley 1562 de 2012; 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 19 del Decreto 1772 de 1994; 70 del Decreto 806 de 1998; 40 del Decreto 1406 de 1999; 3.º del Decreto 510 de 2003; 1.º del Decreto 933 de 2003, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 15 a 76):

Sostuvo que la demandada infringió el debido proceso al no valorar las pruebas allegadas al procedimiento de revisión, las cuales, en su opinión, llevarían a la exclusión de las glosas a las autoliquidaciones *sub lite*. También al mantener los ajustes por supuestas omisiones probatorias, aun cuando durante la actuación administrativa le solicitó una inspección tributaria para que tuviera acceso a la información, pero la negó argumentando que tenía los medios probatorios suficientes para la determinación de las contribuciones. Además, adujo que la demandada exigió pruebas que no estaban previstas en la ley para acreditar los hechos relevantes para la gestión de los aportes (*i.e.* certificación del revisor fiscal sobre las vacaciones)

Para controvertir el fondo de la decisión acusada, argumentó que su contraparte determinó aportes a riesgos laborales durante periodos en los que no se prestó el servicio (*i.e.* por incapacidades, licencias y vacaciones). También que desconoció la base gravable especial de los aportes a salud y pensiones durante los periodos de incapacidad y licencia de maternidad (*e.g.* el monto pagado por la incapacidad y el valor de la licencia de maternidad, respectivamente). Sostuvo que la UGPP erró al determinar los aportes durante las vacaciones y licencias remuneradas, ya que para salud y pensiones debía tomar como base gravable el IBC (ingreso base de cotización) del mes anterior al del inicio del descanso, al margen de su pago anticipado. En cambio, para las contribuciones con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF la base era el pago por el descanso (*i.e.* disfrutado o compensado), salvo para los trabajadores con remuneración integral, pues para esos casos hacía base únicamente el 70% de dicho monto. Además, explicó que cuando la «*prima legal*» se pagó durante las vacaciones, se gravó de forma proporcional a los días de descanso disfrutados en cada periodo y no en el de su pago.

Defendió que la demandada infringió el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, toda vez que lo extendió a los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF. También porque añadió al IBC todos los pagos extra-salariales cuando excedieron el 40% de la remuneración de los empleados, desconociendo que únicamente correspondía adicionar la parte que superaba dicho límite, sin considerar al efecto los rubros que no retribuyeron el trabajo, *i.e.* descansos, incapacidades, descuentos, créditos, prestaciones sociales. Asimismo, alegó que con los actos acusados se pretende un doble pago con sustento en el cálculo del límite *sub lite*, porque no se valoraron las autoliquidaciones de corrección de los periodos que van del 8.º de 2010 al 6.º de 2011, las cuales fueron presentadas antes de que iniciara el procedimiento de gestión de los aportes. También, reprochó que se omitiera compensar los mayores valores que pagó en el periodo 8.º de 2011 con los menores aportes del periodo 7.º del mismo año. Al respecto, precisó que incluyó en la base gravable de los aportes del periodo 8.º la parte de la «*bonificación de producción*» que excedió el límite de la litis, aunque su pago se efectuó en el mes anterior, ya que por errores en el sistema no pudo añadirlos en el cálculo del mes del pago.

De otra parte, sostuvo que eran improcedentes los ajustes relativos a los aprendices, pues no tenía la obligación de realizar las contribuciones que determinó su contraparte.

Además, discutió que el cálculo de la base gravable máxima (e.g. 25 SMLMV) de los aportes del periodo 12.º, se efectuara con el salario mínimo del año siguiente, siendo que debía considerarse aquel que estaba en vigor cuando se causaron las contribuciones. Adujo que la demandada desconoció la novedad de retiro y procedió a liquidar la obligación tributaria a partir de 30 días laborados, en casos que la relación laboral terminó antes de finalizar el periodo. También que, para los extranjeros, las contribuciones a pensiones eran voluntarias. Por último, afirmó que los actos acusados eran contrarios al principio de buena fe y a la presunción de inocencia.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 214 a 247), para lo cual señaló que sustentó los actos acusados en los medios probatorios que recaudó en el procedimiento de gestión, a los cuales pudo oponerse la actora con la respuesta al acto preparatorio y el recurso de reconsideración. Además, precisó que le restó mérito probatorio a los documentos que elaboró la demandante para acreditar las novedades de vacaciones, faltas justificadas, incapacidades, licencias de maternidad y no remuneradas ya que no indicaban el monto pagado por esos conceptos ni sus comprobantes (i.e. la certificación de incapacidad por la EPS). También que negó la inspección tributaria porque los documentos que serían examinados estaban en el expediente administrativo.

Negó haber determinado aportes a riesgos laborales durante los periodos en que no se prestó el servicio. Además, sostuvo que tomó como base de los aportes a salud y pensiones el monto pagado por concepto de incapacidad y licencia de maternidad que reportó la demandante. También, defendió el cálculo de esas contribuciones durante las vacaciones, ya que liquidó la base a partir del IBC del mes anterior al del disfrute, sin aplicar la proporcionalidad a la que se refirió la actora, porque no estaba prevista en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998. Respecto de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF adujo que se presentaron ajustes a las autoliquidaciones, ya que la demandante omitió añadir a la base el pago del descanso y, precisó que para los trabajadores que devengaron salario integral solo hizo base el 70% de dicho pago.

De otra parte, sostuvo que solo añadió a la base gravable el monto de los pagos extra-salariales que excedieron el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, pero sin incluir para su cálculo las prestaciones sociales. Afirmó que carecía de la potestad para hacer las compensaciones referidas por la actora, pues esa era una función de las administradoras de los recursos. Además, precisó que la demandante debió solicitar la devolución del pago errado en el periodo 8.º de 2011 y, seguidamente, corregir la autoliquidación del periodo 7.º

Puntualizó que al fallar el recurso de reconsideración excluyó los ajustes relativos a los empleados para los que se probó la condición de aprendices y, reprochó que la actora omitiera identificar a aquellos respecto de los cuales presentaba su oposición. De otra parte, precisó que liquidó base gravable máxima (i.e. 25 SMLMV) a partir del salario mínimo vigente para el periodo de causación, pero que la demandante erró al partir de la remuneración mínima de 2010 para calcular el IBC máximo de los aportes del periodo 1.º de 2011. Afirmó que determinó la obligación tributaria conforme con los días laborados que reportó la demandante en la nómina e insistió en que, para hacer la verificación concreta, debía identificarse a los trabajadores frente a los cuales se planteaba la objeción. Además, negó haber determinado aportes a pensiones para los empleados extranjeros. Por último, sostuvo que sustentó las glosas en la información que se allegó por la propia demandante, por tanto, no estaba probada la violación de los principios.



Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 1998 a 2032 cp1). Precisó que la demandante omitió identificar los subsistemas, trabajadores y periodos respecto de los cuales su contraparte supuestamente incurrió en indebida valoración probatoria, de manera que verificó las glosas a los aportes de tres trabajadores y, concluyó que la demandada los liquidó con sustento en las pruebas que obraban en el expediente. Además, juzgó que la UGPP no infringió las garantías constitucionales al negar la inspección tributaria, pues la actora podía allegar las pruebas que estimaba idóneas incluso con la demanda con la que acudió ante esta judicatura.

Respecto de las problemáticas sustanciales, aceptó que durante los periodos de incapacidad y licencias de maternidad no se causaban los aportes a riesgos laborales, pero sí a salud y pensiones sobre el monto pagado por esos conceptos. Con fundamento en ello, constató los aportes de cuatro trabajadores y, concluyó que la demandada determinó contribuciones a riesgos laborales durante días en que los empleados estuvieron incapacitados, por lo cual, le ordenó su exclusión. En cambio, comprobó que las glosas a los aportes a salud y pensiones eran procedentes, puesto que la demandada los liquidó con base en el monto pagado por la incapacidad, pero se generaron ajustes porque la actora omitió añadir a la base los pagos gravados que efectuó durante los días del periodo en que sí se prestó el servicio. Adicionalmente, precisó que el pago por vacaciones compensadas estaba gravado con los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF, pero que para las vacaciones disfrutadas la base gravable se liquidaba con el IBC del mes anterior al del disfrute de las vacaciones (artículo 70 del Decreto 806 de 1998). A partir de esas reglas, descartó que la UGPP gravara con los aportes a salud y pensiones el pago por vacaciones, pero consideró que erró al aplicar la base especial, porque la extendió a los días del periodo en los que se había prestado el servicio, cuando lo correcto era limitarla a los días de descanso. Por ello, le ordenó la reliquidación de los aportes de las vacaciones conforme con el cálculo que se efectuó en el fallo, pero únicamente cuando el resultado fuera favorable para la actora.

Negó que con los actos acusados se aplicara el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, para la liquidación de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF. Además, al verificar las glosas respecto de tres trabajadores, concluyó que la UGPP solo añadió a la base la parte de los pagos no constitutivos de salario que excedieron el límite en cuestión, sin tomar en cuenta para el cálculo las prestaciones sociales. También que la actora omitió aportar las declaraciones de corrección que alegó. De otra parte, juzgó que la demandada carecía de competencia para realizar la compensación que solicitó la actora por el error en la determinación de los aportes por el pago de la «*bonificación de producción*». Al respecto, con sustento en la regla de causación aplicable a los aportes, consideró que ese pago debió tomarse para el cálculo de la base del mes en que se pagó, por lo cual, la inexactitud no se subsanó al añadirlo para la determinación de las contribuciones del periodo siguiente, pues lo procedente era corregir las autoliquidaciones del periodo en que se realizó el pago.

Descartó el cargo relativo a los aprendices, debido a que la demandante omitió identificarlos, lo que le impedía realizar su verificación concreta. Tampoco, juzgó procedente el cargo respecto de la aplicación del IBC máximo (*i.e.* 25 SMLMV) pues, a partir de los aportes de dos trabajadores, verificó que la demandada lo calculó con base en el salario mínimo en vigor para el periodo de causación de la obligación. Tras verificar la liquidación oficial respecto de cuatro trabajadores, concluyó que la demandada determinó correctamente los días laborados cuando se presentó la novedad de retiro. Por último, estimó que, para los tres empleados, frente a los cuales se probó el estatus de

extranjero, no se liquidaron aportes a pensiones.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La demandante (índice 10¹) censuró que se omitiera la valoración de las pruebas que aportó con la demanda, las cuales, en su opinión, acreditaban la improcedencia de las glosas a las autoliquidaciones *sub lite* y permitían identificar los subsistemas, empleados y periodos a los que se refirió cada uno de los cargos de nulidad formulados. En concreto, reprochó que para la liquidación de los aportes a pensiones y salud relativos a los trabajadores que estuvieron incapacitados todo el periodo, se añadieran a la base gravable pagos adicionales al de esa novedad. Así porque, en esos casos, solo hacía base el pago del concepto en cuestión, al margen de que en el periodo se realizaran pagos constitutivos de salario. También, censuró que el *a quo* determinara la base gravable de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF de las vacaciones disfrutadas, conforme lo previsto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, siendo aplicable la regla del artículo 17 de la Ley 21 de 1982. Adicionalmente, sostuvo que su contraparte infringió el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, al desconocer los pactos de desalarización sobre los rubros «*legión de pioneros*» y «*bonos por años de servicios*» para adicionarlos a la base de esos aportes (e.g. subsidio familiar, SENA e ICBF). Insistió en que, para el cálculo del límite a los pagos extra-salariales, previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, debían excluirse los rubros que no retribuían el servicio prestado por los trabajadores, refiriéndose concretamente a los descuentos y créditos. Censuró que el tribunal omitiera la valoración de las declaraciones de corrección que acreditaban el pago de los ajustes a los aportes a salud, pensiones y riesgos laborales, por la aplicación del límite en cuestión e, insistió en que debían compensarse los mayores aportes que pagó en el periodo 8.º de 2011, con los ajustes que determinó la UGPP para el periodo 7.º del mismo año, pues, por errores en la parametrización de su sistema de liquidación, tuvo que añadir la «*bonificación de producción*», en el cálculo del límite a los pagos desalarizados del periodo siguiente al del pago. Además, sostuvo que la demandada era competente para hacer esa compensación, porque tenía la potestad de gestión de las obligaciones tributarias del SPS y, este era un modo de extinción que operaban por mandato legal. Por último, indicó que con la demanda aportó las pruebas de la calidad de aprendices y extranjeros de los empleados para los que se calcularon las glosas improcedentes.

A su vez, la demandada (índice 10) defendió que liquidó los aportes a riesgos laborales excluyendo los días de incapacidad, para lo cual explicó la forma como determinó la obligación de tres empleados diferentes a aquellos que verificó el *a quo*.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índices 27 y 26). El ministerio público pidió que se confirme la decisión de primera instancia (índice 28). Al efecto, argumentó que era improcedente la compensación que solicitó la demandante porque los recursos del SPS no eran administrados por la demandada. Afirmó que con los actos acusados no se glosaron los aportes relativos a los aprendices y empleados extranjeros. Además, confirmó que la UGPP erró al determinar aportes a riesgos laborales durante las incapacidades de los empleados.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia del *a quo* que accedió parcialmente a las pretensiones, sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si para los periodos de incapacidad no se determinaron aportes a riesgos laborales y, si era improcedente la modificación de la base gravable de los aportes a salud y pensiones de esos periodos. Seguidamente, se analizará si las contribuciones con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF de las vacaciones se liquidaron con sustento en una regla inaplicable; si para el cálculo del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 debían excluirse los rubros los descuentos y créditos; si se desconocieron las autoliquidaciones de corrección que presentó la demandante; si era procedente la compensación de los mayores aportes autoliquidados de un periodo a otro; si los medios probatorios que obran en el plenario acreditan las razones de hecho aducidas por la demandante como sustento de la improcedencia de las glosas a los aportes de los aprendices y extranjeros.

Con todo, la Sala tiene vedado resolver sobre el nuevo cargo de nulidad planteado por la actora en el recurso de apelación, referente a la existencia de un pacto de desalarización respecto de los emolumentos que se añadieron a la base gravable de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF (señaladamente, los pagos por legión de pioneros y tiempo de servicio), habida cuenta de que ese cuestionamiento no hizo parte del concepto de violación propuesto en la demanda. Así, al tratarse de reparos que proponen abrir nuevas discusiones en sede de segunda instancia, abordarlos llevaría a incurrir en un fallo incongruente que, además, violaría los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte (sentencias de esta Sección del 19 de febrero y 29 de abril de 2020, exps. 22748 y 23677 CP: Julio Roberto Piza).

2- Frente a los periodos de incapacidad, el tribunal juzgó que debían ajustarse las glosas de los aportes a riesgos laborales, porque al analizar los ajustes relativos a cuatro trabajadores evidenció que la demandada liquidó aportes para periodos en los se probó esa novedad. En cambio, avaló las glosas a salud y pensiones, porque tuvieron como base el monto de la incapacidad y los pagos gravados respecto de los días en que se prestó el servicio. Al respecto, la demandada asegura que no liquidó aportes a riesgos laborales para los días de incapacidad y, explica la forma como calculó los ajustes para tres trabajadores, diferentes de aquellos que juzgó el *a quo*. Por su parte, la actora defiende la improcedencia de las glosas a salud y pensiones para los casos en que los empleados estuvieron incapacitados durante todo el periodo, porque considera que hacía base únicamente el pago por la incapacidad y, en consecuencia, era improcedente añadir al IBC otros emolumentos. En esos términos, corresponde establecer si para los periodos de incapacidad no se determinaron aportes a riesgos laborales y, seguidamente, si era improcedente la modificación de la base gravable de los aportes a salud y pensiones.

2.1- Para resolver el cargo, la Sala tiene en cuenta que la letra b) del artículo 19 del Decreto 1772 de 1994 prevé que durante la *«incapacidad del trabajador ... no se causan cotizaciones a cargo del empleador»* al subsistema de riesgos laborales. Además, de acuerdo con los artículos 70 del Decreto 806 de 1998 y 40 del Decreto 1406 de 1999 *«habrá lugar al pago de los aportes a los sistemas de salud y de pensiones»* sobre el *«valor de la incapacidad»*, manteniéndose la misma proporción en la cotización que le corresponde al empleador y al trabajador. Ahora, en fallos del 25 de noviembre de 2021 y 09 de junio de 2022, la Sala precisó que *«les corresponde a los empleadores realizar los aportes sobre los pagos realizados a sus trabajadores y respecto del periodo en que esos pagos se realicen»* (exps. 24348 y 25573, CP: Julio Roberto Piza). Así porque la causación

de las contribuciones está asociada al periodo en que se efectúan los pagos, de manera que cuando ello ocurre en periodos en los que opera alguna novedad, los emolumentos gravados deben añadirse a la base gravable de dicho periodo.

2.2- En el *sub lite*, la demandada defiende que, contrario a lo señalado por el tribunal, no liquidó aportes a riesgos laborales durante los periodos de incapacidad. Al efecto, refiere el cálculo que realizó para los tres trabajadores que pasa la Sala a revisar:

(i) Respecto de Hincapié H.J. está probado en el expediente que en el periodo 3.º de 2011, estuvo incapacitado 23 días. También que, para liquidar los ajustes a riesgos laborales, la demandada tomó como base el salario (\$733.312) y las «*primas salariales*» (\$312.556) que reportó la demandante en la nómina y desprendibles de pago (f. 13688).

(ii) Respecto de Barrios Mendoza E.J. obra prueba en el plenario de que en el periodo 3.º de 2011, estuvo incapacitado por dos días. También que, para liquidar los aportes a riesgos laborales, la demandada tomó como base el salario (\$3.549.600) y el pago por dominicales y festivos (\$262.933) que reportó la demandante en la nómina y desprendibles de pago (f. 13688).

(iii) Respecto de Blanquisset Caldera P. obra prueba en el plenario de que en el periodo 8.º de 2011, estuvo incapacitado durante todos los días del mes. Así, las incapacidades nros. 2819 y 2998 dan cuenta de que el empleado fue incapacitado del 05 de julio al 02 de septiembre de 2011 (f. 13688). No obstante, lo anterior, la demanda determinó aportes a riesgos laborales para el periodo en cuestión (f. 249).

De acuerdo con el análisis precedente y con los casos que analizó el tribunal, a los que no se opuso la demandada, confirma la Sala que la UGPP infringió la letra b) del artículo 19 del Decreto 1772 de 1994, al determinar contribuciones a riesgos laborales para periodos en los que no había riesgo asegurable, porque no se prestó el servicio, ya que los empleados estaban incapacitados. Con lo anterior, corresponde confirmar la orden de ajustar los aportes a riesgos laborales excluyendo los periodos de incapacidad. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

2.3- Por su parte, la actora aduce que cuando la incapacidad se extendió por todo el periodo, la base gravable de los aportes a salud y pensiones era el monto de la incapacidad, al margen de los demás pagos que se realizaran en el periodo, planteamiento que no se comparte por la Sala, puesto que, conforme con la regla antes descrita, las contribuciones a salud y pensiones se causan sobre los pagos gravados que se reconozcan en el respectivo periodo (sentencias del 25 de noviembre de 2021 y 09 de junio de 2022, exps. 24348 y 25573, CP: Julio Roberto Piza). Por ello, si la actora realizó pagos gravados, cuando los empleados estaban incapacitados, debía añadirlos a la base de las contribuciones de la litis. En consecuencia, tampoco prospera el cargo de apelación de la demandante.

3- Resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse sobre la base gravable de las contribuciones al subsidio familiar, SENA e ICBF durante las vacaciones. Al respecto, la demandante censura que el tribunal considerara que la base debía liquidarse con el IBC del mes anterior al del inicio del descanso. Así toda vez que esa regla únicamente debía aplicarse a los aportes a salud y pensiones, mientras que para las contribuciones de la litis hacía base el pago por vacaciones. En el otro extremo, la demanda argumenta que los ajustes a esas contribuciones se generaron porque la actora omitió añadir al IBC el pago por el descanso. Siguiendo esos planteamientos, la Sala verifica que las partes concuerdan en que las contribuciones de la litis se causan sobre el pago del descanso.

Pero la demandante discute que esa fuera la regla aplicada por el *a quo* para resolver el cargo de nulidad formulado. El pronunciamiento de la Sala se ceñirá entonces a definir si el tribunal erró al escoger la regla aplicable para determinar la base gravable de los aportes *sub lite* y, consecuentemente, si debían excluirse los ajustes liquidados en los actos acusados.

3.1- Al respecto, se precisa que, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982², los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF, se liquidan con base en la nómina mensual de los empleadores, entendiendo por tal *«la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales»*. De acuerdo con lo anterior, para la liquidación de los aportes en cuestión, se debe añadir a la base los pagos del descanso (*i.e.* legales o convencionales). En cambio, el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 prevé que los aportes a salud y pensiones de esos periodos se efectúan sobre el IBC declarado en el mes anterior al inicio de las respectivas vacaciones (sentencias del 2 y 24 de octubre de 2019 (exps. 24090 y 24085, CP: Jorge Octavio Ramírez); siendo que en los días del mes que el trabajador no esté de vacaciones, los aportes se liquidan con la base gravable general (sentencia del 26 de agosto de 2021 (exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal).

En el presente caso, la Sala constata que le asiste razón a la actora, en cuanto a que el tribunal erró al determinar la regla aplicable para el cálculo de la litis, puesto que consideró que *«los aportes por el periodo de las vacaciones disfrutadas se realizan tanto al sistema de pensión y salud como al de parafiscales, teniendo en cuenta el último IBC reportado con anterioridad a la fecha en la cual el trabajador hubiere iniciado el disfrute de las mismas»* (f. 348). Sin embargo, conforme con el artículo 70 *ibidem*, esa regla solo se aplica para salud y pensiones, porque para los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF está gravado el pago del descanso, sea legal o convencional.

3.2- Ahora le corresponde a la Sala verificar, si la demandada también incurrió en el error que se advierte en esta instancia, al determinar los ajustes a cargo de la actora relativos a las obligaciones discutidas. Al efecto, la Sala analiza el caso de una de las trabajadoras que desarrolló el tribunal. Concretamente, para Gómez Vega O.M. está probado en el expediente que disfrutó de vacaciones entre el 28 de junio y el 08 de julio de 2011. Así, para el periodo 6.º de 2011 tuvo tres días de descanso (f. 13688). En ese periodo, la demandada determinó ajustes a los aportes al subsidio familiar, SENA e ICBF tomando como base el salario (\$4.401.556), las primas salariales (\$7.498.946) y el descanso (\$1.793.226), emolumentos que reportó la demandante en la nómina y desprendibles de pago (ff. 13688 y 249).

3.3- Como la demandante no identifica las glosas respecto de las que presenta su objeción, se abstiene la Sala de hacer otras verificaciones. Consecuentemente, del análisis de la trabajadora referenciada, la Sala verifica que con los actos acusados se determinaron los aportes de la litis con base en los pagos salariales gravados y el monto pagado por el descanso. En este orden, aunque el *a quo* erró al indicar que la base gravable debía determinarse con el IBC del mes anterior, la demandada no incurrió en ese yerro al calcular los aportes que se juzgan, de manera que, el alegato de la demandante no afecta la legalidad de los actos acusados, por las razones expuestas. No prospera el cargo de apelación.

4- Sobre la aplicación del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 para el

² También aplicable a los aportes con destino al ICBF por disposición expresa del artículo 1 de la Ley 89 del 1988.

cálculo de los aportes a salud, pensiones y riesgo laborales. El tribunal aceptó que las prestaciones sociales no hacían base, pero concluyó que, contrario a lo alegado por la actora, estas no fueron tenidas para la liquidación de los ajustes. Al respecto, la demandante insiste en que para el cálculo en cuestión debían excluirse los rubros que no retribuían el servicio prestado por los trabajadores, refiriéndose concretamente a los descuentos y créditos. Así, le corresponde a la Sala establecer si los rubros identificados se incluyen en la base para cuantificar el límite a los pagos laborales no constitutivos de salario.

De conformidad con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en la liquidación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social (i.e. salud, pensiones y riesgos laborales), *«los pagos laborales no constitutivos de salario ... no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración»*. Frente al particular, en la sentencia de unificación nro. 2021CE-SUJ-4-004 dictada por esta Sección el 09 de diciembre de 2021 (CP: Milton Chaves García), la Sala aclaró que el propósito de esa norma *«no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores ... que erosionaba la base de aportes»*. En este sentido, según el criterio de la Sala, los rubros que por su naturaleza no retribuyen el servicio prestado por el trabajador, se encuentran excluidos de la base gravable de los aportes, sin consideración al límite previsto en la disposición comentada. Ahora, se reconoce por la Sala que *«si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes»* (regla de unificación nro. 05).

Siguiendo esos planteamientos, para la Sala le asiste razón a la demandante en cuanto a que los emolumentos de la litis (i.e. los descuentos y créditos) debían excluirse de la base gravable de los aportes, sin consideración al límite en cuestión, como quiera que no remuneraron el servicio prestado por los trabajadores. Entonces, pasa la Sala a verificar las glosas a los aportes de los trabajadores que refirió la demandante en el recurso, para determinar si la UGPP adicionó esos rubros para el cálculo del límite a los pagos desalarizados. Al respecto, están probados en el plenario los siguientes hechos:

(i) Para Navarro Molina J., la demandada determinó que en el periodo 8.º de 2010 recibió una remuneración total de \$11.536.769, así: (a) sueldo: \$3.734.705, (b) horas extras: \$1.309.042, (c) primas salariales: \$82.992, (d) incapacidad: \$96.587 y (e) bonificaciones extra-salariales: \$6.313.443. Ahora, como los pagos no constitutivos de salario excedieron el límite del 40%, adicionó a la base la suma de \$1.698.673, para un IBC de \$6.922.000. De los comprobantes de pago del periodo de la litis se extrae que, como lo alegó la demandante, para el cálculo del límite a los pagos extra-salariales se incluyó un descuento que se realizó al empleado por \$4.650.755 (ff. 13688 y 249).

(ii) Para Mórelo Guzmán F., la demandada determinó que en el periodo 2.º de 2011 recibió una remuneración total de \$15.098.467, así: (a) sueldo: \$3.008.908, (b) horas extras: \$540.634, (c) primas salariales: \$87.571 y (d) bonificaciones extra-salariales: \$11.461.354. Ahora, como los pagos no constitutivos de salario excedieron el límite del 40%, adicionó a la base la suma de \$5.421.967, para un IBC de \$9.059.000. De los comprobantes de pago del periodo de la litis se extrae que, como lo alegó la demandante, para el cálculo del límite a los pagos extra-salariales se añadió un descuento que se realizó al empleado por \$4.650.755 (ff. 13688 y 249).

(iii) Para Rivera Hoyos M.H, la demandada determinó que en el periodo 4.º de 2012 recibió

una remuneración total de \$22.116.872, así: (a) salario integral: \$11.241.000 y (b) bonificaciones extra-salariales: \$10.875.872. Ahora, como los pagos no constitutivos de salario excedieron el límite del 40%, adicionó a la base el 70% de \$ 2.029.123, para un IBC de \$9.289.000. De los comprobantes de pago del periodo de la litis se extrae que, como lo alegó la demandante, para el cálculo del límite a los pagos extra-salariales se añadió un crédito que se realizó a la empleada (ff. 13688 y 249).

Habiéndose verificado por la Sala que, para el cálculo del límite de los pagos extra-salariales la UGPP tuvo en cuenta descuentos y créditos que no remuneraban el servicio de los trabajadores, se modificará la sentencia de primera instancia, para ordenarle a la UGPP que excluya esos rubros de la base gravable, sin consideración del límite del artículo 30 *ejusdem*. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

5- Adicionalmente, la demandante plantea que con los actos acusados se desconocieron las autoliquidaciones de corrección que presentó, antes del inicio del procedimiento de revisión, para corregir el cálculo de la base gravable de los aportes, por la aplicación del límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Sobre el particular, el tribunal no profirió una decisión de fondo, porque consideró que la actora omitió aportar al proceso las correcciones que alegó. Siguiendo esos planteamientos, corresponde verificar si en los actos acusados se valoraron las autoliquidaciones de corrección a las que se refiere la demandante.

5.1- Al respecto, se constata la situación particular de los tres empleados que se identificaron en el recurso de apelación, así:

(i) Para Builes Moreno E. la demandada si valoró la autoliquidación de corrección del periodo 8.º de 2011, pero consideró que debía persiste el ajuste por la diferencia entre el aporte liquidado y el declarado (f. 249).

(ii) Para Díaz Tulena E.G. la demandada eliminó el ajuste al fallar el recurso de reconsideración porque se aplicó pago de la planilla nro.11927799 del periodo 8.º de 2010 (f. 249).

(iii) Para Páez Guerra F. la demandada si valoró la autoliquidación de corrección del periodo 9.º de 2010, pero consideró que debía persiste el ajuste por la diferencia entre el aporte liquidado y el declarado (f. 249).

De acuerdo con lo expuesto, no le asiste razón a la demandante, puesto que está probado que la UGPP si valoró las autoliquidaciones de corrección. Ahora, la Sala aclara que no es posible hacer verificaciones generales para constar la indebida valoración probatoria alegada, como quiera que le correspondía al obligado exponer respecto de cuales glosas se presentan las inconsistencias alegadas, de manera que pudieran ser verificadas por esta judicatura. No prospera el cargo de nulidad.

6- De otra parte, el extremo activo de la litis discute que el tribunal negara la compensación de los mayores aportes que pagó en el periodo 8.º de 2011, con los ajustes que determinó la UGPP para el periodo 7.º del mismo año, puesto que esas diferencia se originaron por errores en la parametrización de su sistema de liquidación, en razón de los cuales tuvo que añadir la «*bonificación de producción*» que pagó en el periodo 7.º, para el cálculo del límite a los pagos desalarizados del periodo siguiente (*i.e.* mes 8.º). Además, defiende que la demandada es competente para hacer esa compensación, porque tiene la potestad de gestión de las obligaciones tributarias del SPS y, la compensación es un modo de extinción de las obligaciones que opera por mandato legal. En el otro extremo, la

demandada argumenta que es improcedente la compensación solicitada porque la actora debía solicitar la devolución del pago errado en el periodo 8.º de 2011 y, seguidamente, corregir la autoliquidación del periodo 7.º para añadir el pago a la base gravable del periodo en que se causaron los aportes. Asimismo, negó tener la potestad para hacerla, pues esa era una función de las administradoras de los recursos. Tesis que se avaló por el tribunal en su sentencia. Siguiendo esos planteamientos, le corresponde a la Sala definir si es procedente la compensación que solicita la demandante o si en cambio, por la regla de causación de los aportes, le correspondía corregir las autoliquidaciones.

Como se indicó en el fundamento jurídico nro. 2.1, la Sala ha considerado que «*les corresponde a los empleadores realizar los aportes sobre los pagos realizados a sus trabajadores y respecto del periodo en que esos pagos se realicen*» (fallos del 25 de noviembre de 2021 y 09 de junio de 2022, exps. 24348 y 25573, CP: Julio Roberto Piza). Esto es así toda vez que la causación de las contribuciones está asociada al periodo en que se efectúan los pagos. Entonces, como lo consideró la demandada y el *a quo*, en el *sub lite* le correspondía a la demandante corregir el error en el que incurrió, pues como lo acepta la actora, el emolumento en cuestión se tomó en cuenta para el cálculo de los aportes de un periodo diferente al de su realización, con lo cual, resulta procedente confirmar la decisión de primera instancia, pues los aportes se causaban en el periodo en que se efectuó el pago laboral. Ahora, la Sala aclara que en el presente es improcedente la compensación solicitada, toda vez que la actora realizó un pago de aportes que autoliquidó erradamente, de manera que el pago en exceso que solicita sea compensado únicamente se generaría con las correcciones de las autoliquidaciones. No prospera el cargo de apelación.

7- Resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse sobre la valoración de las pruebas que, según la actora, fueron omitidas por el *a quo*, y que, en su opinión, llevarían a la exclusión de las glosas para los aprendices y extranjeros. En concreto, la demandante aduce que con la decisión apelada se omitió la valoración de las pruebas que daban cuenta de la calidad de aprendices y extranjeros de algunos empleados respecto de los cuales se determinaron aportes improcedentes. Así, toda vez que para los aprendices solo se realizaban contribuciones a salud y riesgos laborales, según la etapa del contrato; mientras que para los extranjeros no eran obligatorios los aportes a pensiones. En ese sentido, observa la Sala que la litis no se refiere a un asunto de derecho, sino que se circunscribe a una comprobación estrictamente probatoria: determinar si la actora demostró cada una de las circunstancias que alega y, consecuentemente, si estas llevan a la exclusión de los ajustes. Por ende, pasa la Sala a pronunciarse respecto de cada una de las cuestiones debatidas:

7.1- Frente a los aprendices, la actora identificó, a título de ejemplo, dos empleadas, respecto de las cuales se determinaron ajustes para subsistemas que no eran obligatorios los aportes. Esto porque solo debía cotizar a salud –i.e. durante la etapa lectiva– y a riesgos laborales –e.g. durante la etapa práctica–. Los planteamientos de la demandante se comparten por la demandada y por el *a quo*, pero reprochan que omitiera identificar los trabajadores frente a los cuales presenta su objeción. Al respecto, la Sala reitera que, para hacer la verificación concreta de los cargos de nulidad propuestos contra los ajustes determinados por la Administración tributaria, los obligados deben identificar las glosas que incurren en las infracciones que alegan. Así, en el *sub lite*, se analizará el cargo planteado por la demandante únicamente frente a las dos empleadas que refirió en el recurso de apelación. Así:

(i) Para Mazo Burgos M. la demandada determinó mora en los aportes a pensiones, riesgos laborales, subsidio familiar, SENA e ICBF del periodo 1.º de 2010 porque «al

efectuar la verificación en la página web del SENA» evidenció que el contrato de aprendizaje «finalizó el 22 de diciembre de 2009» (f. 249). Ahora, con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, la actora allegó el acuerdo que suscribió con la empleada, el cual da cuenta de que terminaría el 30 de abril de 2010. Pero, mediante comunicación del 04 de febrero de 2010, le informó a la aprendiz que el acuerdo terminaría en forma anticipada —e.g. el 31 de enero de 2010—, dado que el SENA canceló su matrícula (f. 13688). Conforme con lo expuesto, está probado en el plenario que, durante el periodo de la litis, la trabajadora tenía la calidad de aprendiz de la demandante y, consecuentemente, eran improcedentes los aportes liquidados en los actos acusados.

(ii) Para Sabino Barajas M.Z. la demandada determinó mora en los aportes a pensiones, subsidio familiar, SENA e ICBF de los periodos 1.º a 3.º de 2012, porque no evidenció prueba que desvirtuara los ajustes (f. 249). No obstante lo anterior, obra en el plenario contrato que da cuenta de que, para los periodos de la litis, esta era aprendiz de la demandante. Así, el acuerdo se suscribió el 06 de septiembre de 2011, con un término de duración de seis meses —i.e. hasta el 05 de marzo de 2012—. En consecuencia, eran improcedentes los aportes liquidados en los actos acusados.

7.2- Adicionalmente, la demandante identificó, a título de ejemplo, dos extranjeros respecto de los cuales se habrían determinado aportes para pensiones, aun cuando estos no eran obligatorios. Sobre el particular, el ordinal 2.º del artículo 15 de la Ley 100 de 1993 establece que «los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país y no estén cubiertos por algún régimen de su país de origen o de cualquier otro» pueden pertenecer al subsistema de pensiones como «afiliados en forma voluntaria». En el *sub lite*, las partes están de acuerdo en que la actora no estaba obligada a realizar aportes a ese subsistema por sus empleados extranjeros, pero discuten que esté probada esa calidad para trabajadores a los que se le hayan determinado ajustes. Al respecto, la Sala encuentra acreditados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) Para Otero Sainz A. la demanda determinó aportes a pensiones para los periodos 12.º de 2010, 2.º y 8.º de 2011 (f. 249). Sin embargo, se constata que la demandante probó que el trabajador es extranjero (f. 13688).

(ii) Para Robles Ginocchio C. la demanda determinó aportes a pensiones para los periodos 3.º y 4.º de 2010. Sin embargo, se constata que la demandante probó que el trabajador es extranjero (f. 13688).

(iii) En cambio, para los demás trabajadores extranjeros que identificó en el procedimiento de gestión, la Sala verifica que no se liquidaron aportes a pensiones (f. 13688).

Entonces, conforme con los hechos probados, le asiste razón a la demandante en tanto que con los actos acusados se determinaron aportes al subsistema de pensiones frente a dos trabajadores que en su condición de extranjeros serían afiliados voluntarios. No así, respecto de los demás, pues no fueron glosados.

7.3- En consecuencia de todo lo expuesto, la Sala modificará la decisión de primera instancia, para ordenarle a la UGPP que excluya los ajustes de los trabajadores (i.e. aprendices y extranjeros) y periodos que se identificaron anteriormente, considerando que se probó su improcedencia por la calidad que estos ostentaban. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

8- Considerando el cargo que prosperó, la Sala modificará el ordinal segundo de la decisión del tribunal para ordenarle a la UGPP: (i) ajustar el IBC de los trabajadores para



excluir los descuentos y crédito; (ii) excluir los ajustes de las aprendices Mazo Burgos M. y Sabino Barajas M.Z., para los periodos y subsistemas identificados en esta sentencia; (iii) excluir los ajustes a pensiones de los extranjeros Otero Sainz A. y Robles Ginocchio C., para los periodos identificados en esta sentencia.

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

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar:

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento se ordena a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social–UGPP reajustar el IBC de los trabajadores que: (i) presentan novedad de incapacidad en el subsistema de ARL, (ii) presentan novedad de vacaciones disfrutadas en tiempo, siempre y cuando sea más favorable para la demandante y teniendo en cuenta las observaciones realizadas en la parte considerativa del fallo, (iii) soportaron descuentos y recibieron créditos, para excluir esos emolumentos de la base gravable, sin consideración del límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. También, (i) excluir los ajustes de las aprendices Mazo Burgos M. y Sabino Barajas M.Z., para los periodos y subsistemas identificados en la sentencia de segunda instancia; y (ii) excluir los ajustes a pensiones de los extranjeros Otero Sainz A. y Robles Ginocchio C., para los periodos identificados en la sentencia de segunda instancia.

2. Reconocer personería jurídica a Luisa Fernanda Hernández Devia como apoderada de la parte demandada (índice 26).

3. Sin condena en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO