**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 63001-23-33-000-2014-00043-01(21936)**

**Actor: SERVICIOS DE COLOMBIA S.A. SERVICOL S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 8 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, mediante la cual se accedió a las pretensiones de la demanda[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn1" \o ").

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“**PRIMERO:**DECLARAR la nulidad de la liquidación oficial de revisión nro. 012412012000026 de 26 de octubre de 2012 y de la Resolución nro. 900.476 que resuelve el recurso de reconsideración de 1 de noviembre de 2013, proferidas por la entidad accionada.

**SEGUNDO:**Como consecuencia de lo anterior, declarar la firmeza de la declaración de renta presentada por la sociedad accionante para el año gravable 2009.

**TERCERO:**Condenar en costas en primera instancia a la parte demandada. Fijar las agencias en derecho en el uno (1%) del valor de la estimación de la cuantía. Por secretaría proceder a la liquidación de las costas de conformidad con el artículo 366 del C.G.P. […]”.

**ANTECEDENTES**

El 13 de abril de 2010, la sociedad Servicios de Colombia S.A. – SERVICOL S.A., presentó declaración de renta por el año gravable 2009, en la que registró costos por $32.405.258.000, un total de impuesto a cargo de $288.878.000, y un total de saldo a pagar de $791.000.

Previa expedición del Requerimiento Especial nro. 012382012000034 de 10 de julio de 2012, notificado el 12 del mismo mes y año, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412012000026 de 26 de octubre de 2012[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn2" \o "), en la que desconoció los costos de venta por valor de $7.815.810.000, que están contabilizados y declarados como gastos no laborales sobre los cuales no se efectuaron los correspondientes pagos por concepto de aportes parafiscales. En la misma liquidación, la DIAN dispuso imponer sanción por inexactitud de $4.126.747.000, determinando un saldo a pagar de $6.706.755.000.

El 21 de diciembre de 2012, la sociedad actora presentó el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 012412012000026 de 26 de octubre de 2012. La DIAN confirmó la liquidación oficial en la Resolución nro. 900.476 de 1° de noviembre de 2013[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn3" \o ").

**DEMANDA**

La sociedad Servicios de Colombia S.A. - SERVICOL S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn4" \o "):

“Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1.      Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412201200026 de fecha 26 de octubre de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Armenia.

2.      Resolución de Recurso de Reconsideración nro. 900.476 de fecha 1° de noviembre de 2013, notificada personalmente el día 12 de Noviembre de 2013, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central.

Que como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste a la sociedad SERVICIOS DE COLOMBIA S.A., disponiendo que la declaración de renta del año gravable 2009, adquirió la firmeza que la hizo inmodificable por parte de la DIAN.”

El demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 83, 88, 333 y 671 de la Constitución Política de Colombia; los artículos [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) y [689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del Estatuto Tributario; el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, y el artículo 57 del Decreto 2117 de 1992.

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

**Indebida interpretación del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo**

La parte actora precisó que el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo permite que ciertos pagos sean pactados como no constitutivos de salario y por ello, no hacen parte de la base de liquidación de aportes parafiscales.

Aseguró que en el caso concreto, los contratos que la sociedad suscribió con los trabajadores llevan incluida una cláusula especial, en la que se acordó que los pagos destinados a desempeñar sus funciones, concretamente los rechazados por la DIAN, no formarían parte del salario. Que no se tuvo en cuenta que la sociedad tiene agencias en varias ciudades, razón por la cual realizó pagos a los trabajadores para sus desplazamientos, habitación, alimentación, etc., en los lugares donde se trasladaban a cumplir sus funciones.

La DIAN dio prevalencia a las normas del derecho tributario sobre la normativa laboral y sobre la existencia de acuerdos contractuales, para justificar la modificación de la liquidación privada del impuesto de renta e imponer la sanción por inexactitud a la actora.

Aseguró que con el recurso de reconsideración, la demandante aportó copia de los contratos suscritos con los trabajadores, en los cuales consta el referido acuerdo contractual y copia de las nóminas correspondientes en las que se demuestra que el pago fue realizado a todas y cada una de las personas que prestaron los servicios respectivos. Que igualmente, en el proceso de fiscalización, se puso a disposición del funcionario de la DIAN las planillas de pago de aportes.

**Falsa motivación- Firmeza de la declaración privada**

Para la demandante, la DIAN desconoció la firmeza de la declaración de renta del año 2009. Indicó que con la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión, la Administración manifestó que el beneficio de auditoría de que trata el [artículo 689](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=859) del E.T. no operó para el año 2009, debido a que en la declaración privada del año anterior (2008) se incluyeron datos falsos, derivados de retenciones en la fuente inexistentes.

El beneficio de auditoría que da lugar a la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2009 es un beneficio irrenunciable, por lo que opera así no haya reconocimiento del mismo por parte de la Administración.

**Sanción por inexactitud - Violación al**[**artículo 647**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)**del Estatuto Tributario**

La DIAN propone imponer una sanción por inexactitud en cuantía de $4.126.747.000, con fundamento en el desconocimiento de los costos por concepto de bonificaciones ante la presunta falta del requisito del pago de los aportes parafiscales. Esta sanción no es procedente, pues los datos de la declaración son verdaderos y completos, ya que con las pruebas aportadas se logra demostrar que los costos por concepto de bonificaciones declarados no formaban parte de la base para la liquidación y pago de los aportes parafiscales. En consecuencia, las modificaciones propuestas obedecen a un error de apreciación de las pruebas y a una diferencia de criterios en la norma aplicable.

Señaló que para que proceda la sanción por inexactitud, es prerrequisito que los datos consagrados en las declaraciones de impuestos sean falsos, equivocados o inexistentes; y ninguno de esos presupuestos se configura en el caso concreto. La DIAN no ha probado la inexistencia de los costos solicitados, que reconoce expresamente, pero les desconoce efectos tributarios a los mismos amparada en una mala interpretación de la ley laboral.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn5" \o "):

**Excepción de inepta demanda**

La Administración propone la excepción de inepta demanda, porque el argumento relativo a la firmeza de la declaración de renta del año 2009 de la sociedad constituye un hecho nuevo que no fue sometido a debate frente a la DIAN en sede administrativa, lo que impidió que existiera un pronunciamiento de la entidad demandada al respecto. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido reiterada en señalar la improcedencia de plantear nuevos hechos de inconformidad dentro del mecanismo de nulidad y restablecimiento del derecho, cuando no se han puesto en conocimiento en sede administrativa.

**Indebida interpretación del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo**

Acorde con lo previsto en el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario,los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios, y el aporte se prueba con los recibos expedidos por las entidades recaudadoras*.*Ello significa que la base para rechazar el valor cuestionado es el no pago de los aportes parafiscales sobre pagos efectuados a los trabajadores, que tratándose de pagos periódicos o habituales, constituyen factor salarial, y por tal razón están sometidos a efectuar aportes parafiscales para poder ser tratados como deducción por salarios, en los términos del [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del E.T.

En el proceso está acreditado que la sociedad actora no efectuó el pago al considerar que se trata de *“bonificaciones no constitutivas de salario”,*pero según lo manifestado por la contadora de la contribuyente, sí forman parte de la base para las prestaciones sociales. Al verificar el valor y el concepto por el cual fue manejado contablemente, la DIAN concluyó que se trata de elementos integrantes del salario, acorde con lo previsto en el artículo 127 del C.S.T.

De lo anterior concluyó que existe la obligación de efectuar los aportes parafiscales, para dar aplicación a lo establecido en el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del E.T.; es decir, la deducción de salarios se acepta siempre y cuando sobre dicho valor se realice el aporte respectivo. Estas bonificaciones habituales deben tenerse en cuenta como factor salarial, y por ende, debe realizarse el aporte respectivo para que pueda proceder a la deducción.

Los pagos denominados “bonificaciones no constitutivas de salario” son un valor sobre el cual se deben efectuar los respectivos aportes parafiscales. De no ser un factor salarial, las implicaciones de ello son de carácter laboral, pero en materia tributaria se requiere que sea un pago proveniente de una relación laboral, legal y reglamentaria, la cual, en el presente caso, se encuentra probada. Una vez establecida esa relación laboral, se requiere para la deducción por salarios haber efectuado los aportes parafiscales, y como no están plenamente demostrados, no procede la deducción por esos pagos. Es más: la sociedad contribuyente de manera expresa manifestó que sobre el valor de $3.347.375.499, correspondientes a tales bonificaciones, no se realizaron los aportes parafiscales correspondientes.

Los pagos registrados en la cuenta 61556095 (“Bonificaciones no constitutivas de factor salarial”) son pagos habituales realizados por la actora en forma quincenal, según se observa en los libros de la sociedad, en los que se encuentran registrados estos pagos durante todo el año gravable 2009. Esto evidencia que no son pagos esporádicos u ocasionales, sino que, por el contrario, son pagos habituales realizados a los trabajadores que constituyen un factor salarial, acorde con lo previsto en los artículos 127 y 128 del C.S.T., y por tanto, para su deducción requieren acreditar el pago de aportes parafiscales.

Frente a las bonificaciones registradas en la cuenta 6155044 por valor de $4.468.434.313, corresponden a otros pagos o auxilios que se les reconoce a los empleados, pero que no son constitutivos de salario por acuerdo pactado con las empresas usuarias y los empleados, según la contadora de la contribuyente. Para la Administración Tributaria, los pagos por este concepto son pagos habituales que realizó la empresa a los empleados de forma quincenal, y así fue contabilizado durante todo el año gravable 2009, por lo que debió hacer los aportes a parafiscales.

**De la falsa motivación- Firmeza de la declaración tributaria**

La DIAN aseguró que no desconoció la firmeza de la declaración de renta del año 2009 de la sociedad, pues la declaración de renta del año anterior (2008) contenía retenciones en la fuente inexistentes.

La demandante debió declarar como valor de impuesto neto de renta del año gravable 2009 la suma de $316.982.600 y registró $288.878.000; es decir, que declaró una suma inferior a la exigida para que operara la firmeza de la declaración privada según las reglas del beneficio de auditoría. Por tanto, la firmeza de la declaración privada presentada por la sociedad demandante, de conformidad con lo previsto en el [artículo 714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del E.T., se da dentro de los dos años siguientes, término dentro del cual se debía notificar el requerimiento especial.

En el caso concreto, la declaración de renta del año gravable 2009 se presentó el 13 de abril de 2010, por lo tanto la DIAN tenía hasta el 13 de abril de 2012 para notificar el Requerimiento Especial. Pero según lo establecido en el [artículo 706](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881) del E.T., el término de firmeza de la declaración se suspendió el 23 de marzo de 2012, fecha en la que se expidió el auto de inspección tributaria, por lo que la notificación del requerimiento especial el día 12 de julio de 2012 impidió que operara la firmeza de la referida declaración privada.

**Sanción por inexactitud**

Procede la sanción por inexactitud en la medida en que se encuentra probado que la sociedad contribuyente en la declaración tributaria incluyó un valor de costos a los que no tenía derecho en la declaración de renta por el año gravable 2009, ya que los datos consignados fueron equivocados, ya que no es dable darle el tratamiento de deducible a un costo respecto del cual no se cumplieron los requisitos de ley.

Según la jurisprudencia del Consejo de Estado, la imposición de la sanción por inexactitud no exige que los costos sean inexistentes, pues basta simplemente la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas; es decir, que no se acredite realización de los costos, que signifique la inclusión en la declaración de costos inexistentes que den lugar a un menor impuesto a pagar, lo que ocurrió en el presente caso. Por tanto se configura una conducta sancionable acorde con lo establecido en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del E.T.

**SENTENCIA APELADA**

El **Tribunal Administrativo del Quindío**, mediante sentencia de 8 de mayo de 2015[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn6" \o "), resolvió declarar la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración del impuesto de renta presentada por la sociedad por el año gravable 2009. Finalmente, condenó en costas a la demandada y fijó como agencias en derecho el 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Las razones fueron las siguientes:

**La excepción de inepta demanda**

Señaló que en sede administrativa la demandante no cuestionó la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2009 que la autoridad tributaria estaba examinando; es decir, que es un asunto sustancialmente diferente al que aludió como motivo de inconformidad a la liquidación oficial de revisión, razón por la que concluyó que es un reclamo sobre el que no se garantizó el derecho de defensa.

Sin embargo, indicó que este nuevo asunto que refiere la parte actora contradice los supuestos fácticos de la demanda, en donde se indicó que la DIAN notificó el requerimiento especial un día antes de vencerse el término de firmeza que había suspendido con el auto de inspección tributaria. Tal aspecto se tuvo como cierto en los hechos de la demanda y la contestación, lo cual quiere decir que la falta de firmeza de la declaración de renta del año 2009 no es materia de controversia en el presente caso, por haber sido fijado por las propias partes.

**Bonificaciones y gastos laborales que no constituyen salario para efectos tributarios**

En el expediente estaba acreditado que la sociedad contribuyente pactó expresamente con todos los trabajadores la cláusula decima primera, que estableció las bonificaciones pagadas con carácter permanente como pago excluido del salario, con fundamento en el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 modificado por el artículo 128 del C.S.T., y que en la declaración de renta fueron contabilizados esos valores como *“otras bonificaciones”*y *“bonificaciones no constitutivas de factor salarial”.*

Ese acuerdo está autorizado por el Código Sustantivo del Trabajo y, por ello, *prima facie*, a la sociedad demandante no le corresponde pagar los aportes parafiscales que le reclama la autoridad tributaria, pues el legislador autorizó a las partes celebrantes del contrato individual de trabajo para disponer expresamente que determinado beneficio o auxilio extralegal, no tenga incidencia en la liquidación y pago de otras prestaciones o indemnizaciones, y por ende, incidencia tributaria.

En el presente caso le correspondía a la DIAN desvirtuar en la investigación tributaria el contenido jurídico de la cláusula; es decir, demostrar que los emolumentos no fueron sufragados por mera liberalidad del empleador como se pactó, y que esencialmente, retribuyen directamente los servicios prestados.

**Precisó que el argumento de la autoridad tributaria para desconocer esos valores fue que las bonificaciones eran habituales – quincenales- y, por ello, constituían salario, que no satisfacían los presupuestos establecidos en el**[**artículo 108**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)**E.T. y la doctrina tributaria, y que la sociedad no acreditó la ocasionalidad con la que otorgaba esos emolumentos. Ese argumento no es de recibo, toda vez que el artículo 128 del C.S.T. permite a las partes convenir en pagos habituales que no tengan el carácter de salario, por lo que la mera habitualidad que señala la DIAN en los actos acusados no determina que esos valores constituyan salario, pues para que lo sean deben retribuir el servicio prestado, lo cual no se acreditó en sede administrativa.**

Concluyó que los pagos que realizó la sociedad actora por concepto de las bonificaciones estipuladas en los contratos laborales que suscribió con todos los trabajadores no constituían base salarial para calcular los aportes parafiscales, pues la autoridad tributaria no probó suficientemente que era parte integrante de salario, en la medida en que no acreditó sus presupuestos esenciales. Por tanto, para su deducción no era requisito demostrar el pago de dichos aportes, ni tampoco podían ser desconocidos como costos de ventas en la declaración de renta cuestionada.

**RECURSO DE APELACIÓN**

**La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN**presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn7" \o "):

Dentro del proceso está acreditado que los valores pactados en los contratos individuales de trabajo entre el empleador y los trabajadores por concepto de bonificación constituyen salario, y en consecuencia, sobre esas sumas debieron pagarse los correspondientes aportes parafiscales.

Los pagos registrados en la cuenta contable 61556095 *(“Bonificaciones no constitutivas de factor salarial”)*son pagos habituales y permanentes, en la medida en que la sociedad los efectuó quincenalmente durante el año 2009. Además, constituyen una retribución por los servicios prestados por los trabajadores, hecho que se encuentra probado en la contabilidad de la sociedad demandante.

Finalmente, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, referentes a que las consecuencias de las cláusulas suscritas en los contratos tienen incidencia en materia laboral; sin embargo, para efectos tributarios, por ser sumas que retribuyen la labor prestada en forma habitual, se entiende que son pagos salariales y que sobre ellos se debieron efectuar los aportes parafiscales, requisito establecido en el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del E.T. para la procedencia de la deducción por pagos salariales.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandada**reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn8" \o ").

La **parte demandante** no se manifestó en esta oportunidad.

El **Ministerio Público**no emitió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, corresponde a la Sala si procede el rechazo del costo de ventas por valor de $7.815.810.000, por corresponder a pagos de bonificaciones que constituyen salario, respecto de las cuales no se hicieron aportes parafiscales para la procedencia de la deducción por pagos salariales prevista en el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

Es pertinente recordar que los aportes obligatorios que se realizan al Sistema de Seguridad Social y al SENA, ICBF y Cajas de Compensación son contribuciones parafiscales. Es decir, como lo ha señalado de manera reiterativa la Corte Constitucional, [[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn9" \o ") son tributos [[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn10" \o ") pues son obligatorias y se decretan en virtud de la facultad impositiva del Estado. Están sujetas a todos los principios tributarios establecidos en la Constitución Nacional, como el de capacidad contributiva o el de legalidad.

Como ocurre con los demás tributos la Ley debe fijar sus elementos, dentro de los cuales está la base gravable. Para efectos de las contribuciones a la protección social la llamamos ***“Ingreso Base de Cotización”*** o IBC.

El Ingreso Base de Cotización aplicable a empleadores del sector privado y sus trabajadores, pues en el caso de las contribuciones a favor del SENA y las Cajas de Compensación el IBC es el *“valor de la nómina mensual de salarios”*, que corresponde a *“la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrales 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.”* [[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn11" \o ")

Para efectos de las contribuciones a la seguridad social el ingreso base de cotización es el **salario mensual**, el cual resulta de aplicar los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, [[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn12" \o ") sin que el aporte sea superior a veinticinco salarios mínimos mensuales legales vigentes (25 smmlv)[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn13" \o ")

Es necesario determinar aquellos rubros que no constituyen salario en los términos del Código Sustantivo del Trabajo y por tanto no hacen parte del Ingreso Base de Cotización.

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

1. Las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador. No son la contraprestación del trabajo prestado, sino que las recibe el empleado a título gratuito.[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn14" \o ")

2. Los rubros que recibe el trabajador 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.

3. Las prestaciones sociales. Que “*son todo aquello que debe el empleador al trabajador en dinero, especie, servicios u otros beneficios, por ministerio de la ley, o por haberse pactado en convenciones colectivas, pactos colectivos, contrato de trabajo, reglamento interno de trabajo, fallos arbitrales o en cualquier acto unilateral del empleador, para cubrir riesgos o necesidades del trabajador que se originan durante la relación de trabajo o con motivo de la misma.”****[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn15" \o ")***Dentro de las prestaciones sociales a cargo del empleador consagradas en los títulos VIII y IX del CST mencionamos la asistencia médica; calzado y vestido de labor; gastos de entierro; cesantías, y la prima de servicios.

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

**Posteriormente, la Ley 50 de 1990 pretendió precisar el concepto de salario otorgando mayor libertad de estipulación de tal manera que los empleadores pudieran conceder beneficios sin que ello implique costos adicionales.****[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn16" \o ")**

**La modificación que se hizo al artículo 128 del CST por la Ley 50 de 1990 incluyó como no salarial *“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.”***

El alcance de esta norma no fue el pretendido, pues el criterio de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado ha sido que la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino si constituye o no retribución del servicio prestado. [[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn17" \o ")

Ante estas circunstancias la Ley 344 de 1996, en su artículo 17, le dio el alcance correspondiente a los acuerdos entre empleadores y trabajadores en los que se haya pactado que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario. Señaló dicha norma:

“Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.”

No se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y por tanto tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores.

**De acuerdo con esta norma interpretativa, para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del Ingreso Base de Cotización.**

**El alcance de estas normas es que rubros que son salario puedan excluirse de la base para determinar las contribuciones a la protección social.****[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn18" \o ")**

**En consecuencia, después de la vigencia de la Ley 344 de 1996 el Ingreso Base de Cotización para empleados del sector privado es el salario, menos aquellos rubros que las partes hubiesen pactado como que no son base de aportes.**

Con la Ley 1393 del 12 de julio de 2010, artículo 30, el legislador buscó *“frenar la erosión de la base de cotización generada en la posibilidad de pactar remuneraciones que no se computen como factor salarial.”*[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn19" \o ")

**La disposición estipula que aquellos pagos al trabajador que por pacto entre las partes se excluyen del IBC, no pueden superar el 40% del total de la remuneración, para determinar los aportes al sistema general de pensiones y al régimen contributivo de salud.**

**Será base la suma que exceda de dicho porcentaje. En esos eventos, los aportes se calcularán sobre una base mínima del 60% del total de los rubros constitutivos de salario.**

En el caso concreto, la sociedad Servicios de Colombia S.A. – SERVICOL S.A., presentó la declaración de renta del año 2009, en la que se registró como costos de venta la suma de $32.405.258.000, de los cuales $3.347.375.499, corresponden a *“otras bonificaciones”* y $4.468.434.313 a *“bonificaciones no constitutivas de factor salarial”****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn20" \o ")****.*

Acorde con las pruebas obrantes en el expediente, se advierte que en los contratos individuales de trabajo que suscribió Servicol S.A. con todos los trabajadores, en la cláusula décimoprimera se estableció lo siguiente:

“De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 que modificara el artículo 128 del C.S.T., no constituyen salario los siguientes rubros: Los viáticos destinados a transporte o gastos de representación, el valor de las bonificaciones ocasionales o permanentes pagadas pues estas se consideran una mera liberalidad del empleador que puede revocarse en cualquier momento, tampoco constituyen salario las participaciones en utilidades, el alojamiento o alimentación ocasionalmente suministrado por el empleador. La anterior cláusula la pactan de común acuerdo las partes.”[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn21" \o ")

Así mismo, se evidencia que en el reporte de nómina de SERVICOL S.A., durante el año 2009, se les pagó a todos los trabajadores una bonificación cada quince días[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn22" \o ").

Frente a estas sumas la sociedad manifiesta que no hizo aportes parafiscales, porque no era base de liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social, como se encuentra registrado en la contabilidad de la demandante[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn23" \o ").

De manera que para la Sala se encuentra probado que en los contratos de trabajo, la sociedad demandante pactó de forma expresa con sus trabajadores que las bonificaciones extralegales percibidas de **manera habitual** no serían base para aportes al Sistema de Seguridad Social.

Sobre este punto en particular, la Sala ha precisado que las denominadas bonificaciones habituales extralegales no hacen parte del IBC si expresamente así lo pactan el empleador y el trabajador.

En efecto, la Sala sostuvo lo siguiente[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftn24" \o "):

“[…] el artículo 128 C.S.T. establece las características de diferentes pagos que realiza el empleador que no son constitutivos de salarios, así:

*1.*Las sumas que **ocasionalmente y por mera liberalidad** recibe el trabajador del empleador.

*2.*Lo que recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones.

***3.*Los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente** **y otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente.**

Las bonificaciones que son objeto de controversia en el sub examine, corresponden a aquellas que COLPOZOS pactó expresamente en los contratos laborales que serían reconocidas a sus trabajadores y que no serían factor salarial.

[…]

Para la Sala, el análisis jurídico y probatorio que realiza la Administración carece de sustento fáctico y legal.

Lo anterior, porque la demandante probó que **las bonificaciones habían sido expresamente acordadas en los contratos laborales como factores no constitutivos de salario, lo que las ubica en lo dispuesto en el aparte final de la norma.**

Además, el artículo 128 C.S.T. debe interpretarse según lo establecido en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, que permite a los empleadores acordar con sus trabajadores los pagos que no constituyen salario dentro de la relación laboral, sin que allí se hayan señalado o indicado taxativamente los beneficios que podían o no excluirse del factor salarial.

Entonces, con la interpretación propuesta por el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, **es suficiente con que se demuestre la existencia de un acuerdo, bien sea convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes** y ello no sea requisito para solicitar su deducción.”

(Resalta la Sala)

**Así pues, para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda exceptuar de la base de liquidación de estos aportes, las bonificaciones extralegales expresamente excluidas por las partes como factor salarial, debe probar que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no hacen parte del Ingreso Base de Cotización.**

Teniendo en cuenta que en este caso, se demostró la existencia del acuerdo entre las partes en los contratos de trabajo, en relación con la exclusión expresa de las bonificaciones como parte integrante del salario, la sociedad demandante no tenía la obligación de pagar aportes parafiscales sobre estos conceptos.

Es de precisar que en este caso particular, la demandante no alega la procedencia de la deducción de que trata el [artículo 108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, sino el rechazo del costo de ventas, toda vez que como quedó demostrado, dicha suma corresponde a bonificaciones extralegales no salariales, pactadas en los contratos laborales y que no estaban sujetas al pago de aportes parafiscales.

En esas condiciones, es claro para la Sala que la sociedad Servicios de Colombia S.A. - SERVICOL S.A. podía registrar en la declaración privada de renta del año gravable 2009, la suma de $7.815.810.000 como costos de ventas, en la medida en dicho rubro no constituye un factor salarial sobre el que debían realizar aportes parafiscales.

En consecuencia, las razones anteriores son suficientes para desestimar el recurso de apelación interpuesto por la DIAN y confirmar la sentencia de primera instancia.

**Condena en costas**

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada por la demandada.

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por disposición del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo.

En resumen, la Sala confirmará la sentencia apelada, y negará la condena en costas en esta instancia.

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

**FALLA**

**1. Confirmar** la sentencia del 8 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío.

**2. Negar**la condena en costas en esta instancia.

**3. Reconocer** personería a Tatiana Orozco Cuervo como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 222 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Salva voto

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref9" \o ") La Corte Constitucional en la Sentencia C-155 de 2004 manifestó:*“Esta Corporación de manera reiterada ha precisado en efecto que los recursos que ingresan al Sistema de Seguridad Social, tanto en salud como en pensiones, llámense cotizaciones, aportes, cuotas moderadoras, pagos compartidos, copagos, tarifas, deducibles o bonificaciones, son en realidad contribuciones parafiscales de destinación específica, en cuanto constituyen un gravamen, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra obligatoriamente a determinadas personas para satisfacer sus necesidades de salud y pensiones y que, al no comportar una contraprestación equivalente al monto de la tarifa fijada, se destinan también a la financiación global bien del Sistema General de Seguridad Social en Salud, bien del Sistema General de Seguridad Social en Pensiones”.*  En el mismo sentido están las sentencias: C-179 de 1997, C-711 de 2001, C-1089 de 2003 o C-243 de 2006, entre otras.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref10" \o ") Doctrinal y jurisprudencialmente se han clasificado los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref11" \o ") Ley 21 de 1982, arts. 7, 9 y 17, y Ley 89 de 1988.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref12" \o ") Parágrafo 1 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 y artículo 33 de la Ley 1393 de 2010.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref13" \o ") Art. 17 de la Ley 100 de 1993

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref14" \o ") Estas bonificaciones o primas se pagan no como contraprestación de la labor sino por otros factores que libremente el empleador determina como por ejemplo por tener un hijo, entrar a estudiar, tener un defecto visual, etc.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref15" \o ") Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, sentencias del 9 de septiembre de 1982, 18 de julio de 1985, 12 de febrero de 1993

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref16" \o ") Exposición de motivos de la modifiación (sic) al artículo 128 del C.S.T., Anales del Congreso octubre 2 de 1990 págs. 8 y 9

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref17" \o ") Al respecto pueden verse las Providencias del Consejo de Estado, Sección Primera, Sentencia del 29 de noviembre de 2001, expediente 7154, M.P. Olga Inés Navarrete Barrero.  Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, Sentencias del 19 de febrero de 2003, expediente 19.475. M.P. Carlos Isaac Náder, y del 27 de septiembre de 2004, expediente 22.069, M.P. Elsy del Pilar Cuello Calderón. En la Corte Constitucional, la Sentencia C-710 de 9 de Diciembre de 1996, M.P Jorge Arango Mejía.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref18" \o ") En ese sentido puede consultarse la sentencia de la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia del 12 de febrero de 1993. Radicación 5481. M.P. Hugo Suescún Pujols.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref19" \o ") Exposición de motivos del proyecto de ley 280 de 2010 (Cámara), que se convirtió en la Ley 1393 de 2010. Puede consultarse en la Gaceta del Congreso 128 del 20 de abril de 2010.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref20" \o ")Folio 12 del Tomo 1 de anexos.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref21" \o ") Tomo 2 de anexos.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref22" \o ") Tomo 1 de anexos.

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref23" \o ") Carpeta “Servicol Pereira Nóminas Tomo 1” de los antecedentes.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37615" \l "_ftnref24" \o ") CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 8 de julio de 2010, exp. nro. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_