

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 760012331000201101867-01 [21519]

Demandante: CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. ANTES BICO
INTERNATIONAL S.A. (NIT. 800099903-3).

Demandada: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR - ICBF

Asunto: Aportes parafiscales julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 30 de septiembre de 2013 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió a las súplicas de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

*“1. - **DECLÁRESE (sic)** la nulidad de las Resoluciones Nos. 1175 del 5 de mayo de 2011, “Por la cual se determina a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar la obligación a cargo de Bico Internacional S.A., identificada con el NIT. No. 800.099.903 y se ordena el pago”; y 2341 de 8 de agosto de 2011, “Por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reposición contra la Resolución No. 1175 del 5 de mayo de 2011”, proferidas por el Director Regional del Valle del Cauca del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.*

*2. - **DECLÁRASE** a título de restablecimiento del derecho, que CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. antes BICO INTERNACIONAL S.A., no adeuda suma alguna al INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR, por concepto de ajustes a los aportes parafiscales por los periodos julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010, según la liquidación de aportes No. 199129 de fecha 5 de abril de 2011.*

3. – ORDÉNASE a la entidad demandada cumplir este fallo, bajo los términos de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo”¹.

ANTECEDENTES

En acta de liquidación 199129 de 5 de abril de 2011 suscrita por CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S., antes BICO INTERNATIONAL S.A.S., en adelante CARVAJAL, y el INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR - ICBF, se dejó constancia de la existencia de saldos a favor del ICBF por concepto de los aportes parafiscales entre julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010, por \$152.213.489, más los intereses moratorios por \$124.290.459². Ello, porque la demandante excluyó de la base para liquidar los aportes parafiscales, la bonificación por alto desempeño, las bonificaciones especiales y el 30% de las vacaciones de los trabajadores con salario integral.

Por Resolución 1175 de 5 de mayo de 2011, el ICBF ordenó a la actora el pago de \$152.213.489, por concepto de aportes parafiscales del 3% dejados de pagar entre julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y

¹ Folios 140 a 155 c.p.

² Folios 832 a 834 c.a. 6

noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010, más los intereses moratorios³.

Por Resolución 2341 de 8 de agosto de 2011, el ICBF modificó en reposición el acto recurrido. La modificación consistió en reducir a \$118.392.973 la suma a cargo de la actora por concepto de aportes parafiscales, más los intereses de mora⁴.

DEMANDA

CARVAJAL, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“A. Que se declare la nulidad total de la Resolución 1175 del 5 de Mayo de 2011, expedida por el ICBF, por medio de la cual se determinó a favor del ICBF la obligación a cargo de CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. antes BICO INTERNATIONAL S.A. y se ordenó el pago por concepto de ajustes a los aportes parafiscales del 3 % dejados de cancelar durante el periodo de julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a

³ Folios 6 a 8 c.p.

⁴ Folios 10 a 24 c.p.

diciembre de 2010, según la liquidación de aportes No. 199129 de fecha 05 de abril de 2011.

B. Declare la nulidad total de la Resolución Recurso de Reposición 2341 del 8 de Agosto de 2011, expedida por el ICBF, por medio de la cual repuso parcialmente la primera, se determinó a favor del ICBF la obligación a cargo de CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. antes BICO INTERNATIONAL S.A. y se ordenó el pago por concepto de reliquidación a los aportes parafiscales del 3% dejados de cancelar de \$118.392.793.00; y

C. Como restablecimiento del derecho, solicitamos que libere a CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. antes BICO INTERNATIONAL S.A. de la obligación de pagar cualquier suma de dinero por concepto de ajustes a los aportes parafiscales y se declare que CARVAJAL EDUCACIÓN S.A.S. antes BICO INTERNATIONAL S.A., se encuentra a paz y salvo por los periodos de julio a

noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010⁵.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículo 17 de la Ley 344 de 1996.

⁵ Folio 52 c.p.

- Artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990.
- Artículo 27 del Código Civil.
- Artículo 13 de la Ley 6 de 1992.
- Artículo 49 de la Ley 789 de 2002.
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982.
- Artículo 1 del Decreto 1174 de 1991.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Las bonificaciones por alto desempeño y las especiales no constituyen salario y no hacen parte de la liquidación de aportes parafiscales

Violación del artículo 17 de la Ley 344 de 1996

De conformidad con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.

Sobre este punto, la Corte Suprema de Justicia ha precisado que deben distinguirse los pagos propiamente salariales de otras remuneraciones o beneficios que se dan con ocasión del contrato de trabajo, como las prestaciones sociales, las indemnizaciones y los descansos remunerados. Es decir, la naturaleza de los pagos no está dada por su origen (contrato de trabajo), sino por su finalidad⁶.

De acuerdo con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, no constituyen salario:

1. Las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador, no para su beneficio ni para enriquecer su patrimonio sino para desempeñar a cabalidad sus funciones.
2. Los beneficios o auxilios extralegales, habituales u ocasionales acordados de manera convencional o contractual, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario.

Por su parte, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que para efectos 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

⁶ Sentencia 5481 de 1993, M.P. Hugo Suescún Pujols.

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.

En sentencia de 3 de julio de 2002, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 es una norma interpretativa que permite excluir de la base para liquidar los aportes parafiscales, los pagos que hayan sido acordados entre empleadores y trabajadores como no constitutivos de salario⁷.

Siguiendo esta misma línea jurisprudencial, la Sección Cuarta precisó que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales⁸.

La actora y sus trabajadores suscribieron contratos laborales y en la cláusula novena estipularon que *“Las partes de este contrato acuerdan que solo constituye salario la remuneración ordinaria fija mensual y variable prevista en la cláusula cuarta. Por tanto, no constituyen salario, ni tendrán efecto*

⁷ Exp. 12744, C.P. Ligia López Díaz.

⁸ Sentencia de 25 de noviembre de 2010, exp. 16942, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

prestacional, algunas prestaciones extralegales y beneficios que el trabajador llegue a recibir, aun cuando sean habituales: alimentación, viáticos habituales, vestido, calzado de labor, bonificación de navidad, incremento de tiempo y dinero de las vacaciones legales, aporte de LA EMPRESA al seguro de vida de grupo, aporte de LA EMPRESA en el plan de ahorro para vacaciones, prima quinquenal, bonificación de escolaridad, paquete escolar, servicio médico, becas para EL TRABAJADOR o sus familiares, patrocinio de actividades deportivas o recreativas, etc, siendo esta relación meramente enunciativa”.

En consecuencia, solo constituye salario la remuneración ordinaria fija mensual y variable prevista en la cláusula cuarta. Por tanto, los pagos que se efectúen a los trabajadores, diferentes a los enunciados en la cláusula cuarta del contrato de trabajo, son considerados como extralegales, no constitutivos de salario.

En esas condiciones, las bonificaciones especiales y la bonificación de alto desempeño no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales con destino al ICBF.

El ICBF interpretó erróneamente el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 porque consideró que las bonificaciones habituales constituyen salario, pues existen pagos que pueden ser habituales pero que por acuerdo entre el empleador y

el trabajador no hacen parte del salario. Además, la norma es clara y de acuerdo con el artículo 27 del Código Civil, no puede desatenderse su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

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

Además, el artículo 2 del Código de Procedimiento Laboral otorga la competencia exclusiva a la jurisdicción ordinaria para conocer los conflictos en materia laboral y de seguridad social. Por tanto, al tratarse de contratos laborales entre una entidad privada con sus trabajadores, el ICBF no es la entidad competente para desestimar la validez de la cláusula novena de exclusión salarial legítimamente acordada entre las partes, de conformidad con los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 17 de la Ley 344 de 1996.

2. Cálculo de los aportes parafiscales respecto a las vacaciones de los trabajadores con salario integral

Violación de los artículos 49 de la Ley 789 de 2002, 17 de la ley 21 de 1982 y 1 del Decreto 1174 de 1991

De acuerdo con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, la base del cálculo de los aportes parafiscales de un empleador es la nómina mensual, que se entiende como 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 los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales.

Con fundamento en los artículos 49 de la Ley 789 de 2002 y 1 del Decreto 1174 de 1991, en el caso de trabajadores que devengan salario integral, la liquidación de aportes practicados se efectúa sobre el 70% del salario independientemente de que se encuentre en vacaciones o no.

El ICBF se equivocó al afirmar que la base de liquidación de los aportes parafiscales del 70% del salario integral solo se aplica cuando el trabajador se encuentra trabajando y no durante las vacaciones. Ello, porque desconoció el sentido de excluir las vacaciones dentro del salario integral, en el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, fue evitar que el trabajador perdiera el derecho al disfrute del descanso remunerado y se procediera a la compensación del descanso en dinero.

La finalidad de la Ley 789 de 2002 es que los aportes parafiscales se calculen sobre el 70% del salario integral, independientemente de que el pago sea por salario o por descanso remunerado, pues del 100% que el trabajador recibe como remuneración, el 30% es factor prestacional y el 70% tiene carácter salarial.

Además, en la ponencia para primer debate en el Senado de la República del Proyecto de la Ley 50 de 1990, se manifestó que *“el salario integral será igual al resultado de sumar diez (10) veces el salario mínimo legal más el factor prestacional de la empresa que en ningún caso será inferior al 30% del respectivo salario. Además, es claro en el proyecto que las vacaciones continuarán a cargo del empleador, **que sobre el salario integral se hará una disminución del 30% para no aumentar la base de liquidación de aportes parafiscales [...]**”*.

Igualmente en sentencia C-988 de 1999, la Corte Constitucional precisó que *“las medidas adoptadas en las normas que se examinan, guardan proporción con el fin perseguido, cual es, como se indicó, defender el poder adquisitivo del salario integral, en cuanto sólo el 70% de éste tiene carácter salarial, y por lo tanto, solo sobre esta parte puede determinarse el aporte al SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, así como el cálculo de la base de cotización al sistema de pensiones”*.

En ese orden de ideas, los aportes parafiscales deben calcularse sobre el 70% del salario integral, independientemente de que el trabajador esté prestando sus servicios o disfrutando de vacaciones.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El ICBF propuso las siguientes excepciones:

Presentación indebida de la demanda

Con la presentación de la demanda, la actora no aportó el recurso de reposición interpuesto ante el ICBF, es decir, no aportó todas las pruebas documentales para convencer al juez de la existencia o inexistencia de los hechos.

Cobro de lo debido

La Administración liquidó correctamente los aportes parafiscales a favor del ICBF porque la actora liquidó las vacaciones de las personas que reciben salario integral sobre el 70% de las vacaciones efectivamente pagadas y debió hacerlo sobre el 100% de estas. Lo anterior, con fundamento en el artículo 17

de la Ley 21 de 1982, que prescribe que las liquidaciones se realizan sobre la totalidad de los pagos efectuados.

Además, el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo exceptúa las vacaciones del pago del salario integral, por lo que la base para liquidar los aportes parafiscales corresponde al 100%, pues en el 30% que corresponde a factor salarial no se incluyeron las vacaciones.

Igualmente, en los contratos de trabajo celebrados entre la demandante y los trabajadores se acordó *“reconocer que ninguno de los beneficios o auxilios aun cuando sean habituales...tales como la alimentación, viáticos habituales, vestido y calzado de labor, bonificación de navidad, incremento de tiempo y dinero de las vacaciones legales constituyen salario ni tendrán efecto prestacional...”*.

No obstante, el incentivo por ventas o bonificación por alto desempeño que la demandante reconoce a los vendedores en virtud del contrato de trabajo no puede considerarse como un pago ocasional o por mera liberalidad del empleador, ya que en la medida en que el trabajador cumpla las metas impuestas por el empleador, este puede acceder al incentivo. Por tanto, estos pagos son una retribución por el servicio prestado en forma habitual.

Además, no pueden aceptarse los acuerdos internos entre CARVAJAL y sus trabajadores para excluir ciertos conceptos del salario, pues están en contra de la naturaleza del contrato individual de trabajo.

Innominada

De conformidad con el artículo 164 del C.C.A., debe declararse cualquier excepción de fondo que se encuentre probada y que no se haya alegado en la contestación de la demanda.

Además, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Mediante Concepto de 8 de febrero de 2011, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado resolvió la consulta presentada por el Ministerio de la Protección Social, hoy Ministerio de Salud y Protección Social, en cuanto a los factores que integran la nómina para determinar la base de cálculo de los aportes parafiscales a cargo del ICBF.

Los conceptos emitidos por el Consejo de Estado y también por el ICBF, como el concepto 2880 de 28 de enero de 2011, no tienen carácter vinculante pues constituyen solo criterio auxiliar de interpretación, de acuerdo con los artículos

230 de la Constitución Política, 26 del Código Civil y 25 del Código Contencioso Administrativo.

La definición del salario integral está en el Decreto 1174 de 1991 *“como una sola suma convenida libremente y por escrito entre el trabajador y el empleador, suma que será la base para las cotizaciones del Instituto de Seguros Sociales, la liquidación de indemnizaciones a que se refiere el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo y la remuneración por vacaciones”*.

De acuerdo con el inciso 1 del numeral 2 del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, el empleador y los trabajadores pueden convenir libremente el salario en sus diversas modalidades, entre estas, se encuentra el salario integral que está conformado por un factor remuneratorio del 70% y un factor prestacional del 30%.

Por su parte, el artículo 49 de la Ley 789 de 2002 establece los factores que conforman el salario integral y no incluye las vacaciones. Por tanto, los aportes parafiscales con destino al ICBF se deben liquidar sobre lo efectivamente pagado, es decir, sobre el 100% de las vacaciones efectivamente pagadas, que son certificadas por revisor fiscal o contador público.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se sintetizan así⁹:

Las excepciones propuestas corresponden a argumentos de la defensa para acreditar la legalidad de los actos acusados, razón por la cual no prosperan.

En relación con el fondo del asunto, sostuvo lo siguiente:

De conformidad con las Leyes 27 de 1974 y 7 de 1979, la contribución parafiscal a favor del ICBF surge en virtud del vínculo laboral existente entre el empleador y trabajador y el salario es la base sobre la cual se debe calcular el respectivo aporte del 3%.

⁹ Folios 140 a 155 c.p.

El artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, prevé que no constituyen salario (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador; (ii) lo que recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones; y (iii) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractual y otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente.

La anterior disposición fue objeto de interpretación por el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, en el sentido de 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 ICBF.

En la cláusula novena de los contratos laborales se pactó que algunos pagos hechos a los trabajadores de la actora, aun cuando sean habituales, no constituyen factor salarial, entre ellos, la alimentación, los viáticos habituales, vestido y calzado de labor, bonificación de navidad, incremento en tiempo y dinero a las vacaciones, plan de ahorro de vacaciones, prima quinquenal, bonificación de escolaridad y paquete escolar.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el artículo 128 del

Código Sustantivo del Trabajo debe interpretarse según el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, que permite que el empleador acuerde con sus trabajadores los pagos que no constituyen salario, independientemente de su habitualidad o no.

Entonces, resulta suficiente que se demuestre la existencia del acuerdo convencional o contractual para que determinados pagos no constituyan salario y, por tanto, puedan ser excluidos de la base para liquidar los aportes parafiscales.

En consecuencia, los pagos que realizó CARVAJAL por concepto de las bonificaciones estipuladas en los contratos laborales no constituyen base salarial para calcular los aportes parafiscales. Por lo tanto, el ICBF no podía tener en cuenta dichas bonificaciones para efectuar la liquidación de tales aportes.

En cuanto a la liquidación de aportes respecto a las vacaciones de un trabajador con salario integral, de acuerdo con los artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, 1 y 2 del Decreto 1174 de 1991 y 49 de la Ley 789 de 2002, en concordancia con los artículos 41 de la Ley 7 de 1979 y 17 de la Ley 21 de 1982, se debe tomar como base la nómina mensual de salarios, que

está conformada por la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario.

Si bien la Ley 21 de 1982 prevé que las vacaciones no constituyen factor salarial, estas deben tenerse en cuenta para efectos de liquidar los aportes parafiscales. Sin embargo, para el caso de los trabajadores con salario integral el cálculo se realiza sobre el 70% del salario, esto es, sobre el factor salarial y se excluye el 30%, que corresponde al factor prestacional.

En esas condiciones, la base gravable para determinar los aportes parafiscales solo comprende el 70% de las vacaciones efectivamente pagadas. Lo anterior con fundamento en el artículo 49 de la Ley 789 de 2002 y en la sentencia C-988 de 1999 de la Corte Constitucional.

RECURSO DE APELACIÓN

El **ICBF** apeló la sentencia, por las siguientes razones¹⁰:

¹⁰ Folios 162 a 173 c.p.

Los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, pues cumplen los requisitos de validez para ser exigibles y ejecutados.

En relación con las vacaciones de trabajadores con salario integral precisó lo siguiente:

El salario integral está conformado por un factor remuneratorio del 70% y un factor prestacional del 30%, por lo que los aportes parafiscales se realizan sobre el 70% del salario.

El artículo 49 de la Ley 789 de 2002 establece los conceptos que hacen parte del salario integral y entre estos no se encuentran las vacaciones. Por lo tanto, el pago de aportes parafiscales con destino al ICBF se debe liquidar sobre el 100% de las vacaciones efectivamente pagadas.

Lo anterior, con fundamento en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, que establece que la nómina mensual de salarios corresponde a 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 y contractuales.

La Circular 018 de 16 de abril de 2012, expedida por el Ministerio del Trabajo, es solo un criterio de orientación para la liquidación de los aportes parafiscales, por lo que sus efectos no son vinculantes. Además, no puede aplicarse retroactivamente, máxime cuando los hechos de este asunto fueron anteriores a la entrada en vigencia de la referida circular.

De conformidad con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, solo los pagos realizados al trabajador de manera ocasional o por mera liberalidad son factores que no constituyen salario.

En el caso concreto, si bien las partes acordaron que las bonificaciones no hacen parte del salario, dichos pagos no pueden ir en oposición al artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo¹¹.

La bonificación especial y la bonificación de alto desempeño no están expresamente señaladas en la cláusula novena de los contratos de trabajo.

Por tanto, hacen parte de la base de liquidación de los aportes parafiscales del 3% a favor del ICBF. Además, durante los periodos en discusión fueron pagadas a los trabajadores en forma habitual y no ocasional.

¹¹ Sentencia del Tribunal Superior de Bogotá del 10 de julio de 2006, exp. 27325

Los actos administrativos se encuentran debidamente motivados, pues se precisaron las circunstancias de hecho y de derecho que motivaron la decisión de liquidar los aportes parafiscales del 3% con destino al ICBF.

Los documentos aportados por el contribuyente en el proceso de fiscalización como las declaraciones de renta, balances de prueba, estado de resultados detallados, nóminas mensuales, planillas de autoliquidación de aportes, certificados de la cámara de comercio y RUT fueron el fundamento del acta de liquidación de los aportes parafiscales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda¹².

El **ICBF** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹³.

¹² Folios 216 a 225 c.p.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se anulen parcialmente los actos demandados, con los argumentos que se resumen a continuación¹⁴:

La Ley 27 de 1974, modificada por la Ley 89 de 1988, dispuso que los empleadores tienen la obligación de realizar los aportes al ICBF, del 3% de la nómina mensual, definida en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 como la totalidad de pagos efectuados que constituyan salario según la ley laboral y los realizados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

De acuerdo con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, las bonificaciones hacen parte del salario cuando son habituales, pero pueden pactarse entre las partes cuáles beneficios habituales no constituyen salario.

La jurisprudencia ha señalado que para la liquidación de aportes parafiscales no se tienen en cuenta las bonificaciones ocasionales o habituales que sean

¹³ Folios 226 a 232 c.p.

¹⁴ Folios 238 a 241 c.p.

extralegales y que las partes hayan convenido que no hacen parte del salario, según los artículos 128 del C.S. del T y 17 de la Ley 344 de 1996¹³.

En este caso, la bonificación especial y la bonificación por alto desempeño que incluyó el ICBF en la liquidación de aportes parafiscales no se encuentran pactadas expresamente como excluidas del salario, pues en la cláusula novena de los contratos de trabajo solamente se acordó que las bonificaciones de navidad y escolaridad no constituyen salario. En consecuencia, en este aspecto se deben negar las pretensiones de la demanda.

En relación con la base de aportes del salario integral, el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, fue interpretado por el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, en el sentido de que dicha base será sobre el 70% de este. Lo anterior, en armonía con la Ley 21 de 1982, que dispone que para efectos de los aportes parafiscales, se deben tener en cuenta la totalidad de los pagos por salarios como por los descansos remunerados de ley.

En consecuencia, le asiste razón a la actora, pues las vacaciones constituyen un descanso remunerado por ley y, por tanto, la liquidación de aportes solo puede efectuarse sobre el 70% de las vacaciones efectivamente pagadas.

¹³ Sentencia del 6 de agosto de 2014, exp. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado, la Sala decide si la bonificación especial y la bonificación por alto desempeño que reconoce la actora a sus trabajadores hacen parte o no de la base salarial para calcular la liquidación de los aportes parafiscales a favor del ICBF. Asimismo, si la base de liquidación de los aportes parafiscales respecto a las vacaciones de los trabajadores con salario integral corresponde al 100% o el 70% de las vacaciones efectivamente pagadas.

En esta oportunidad, la Sala reitera la posición fijada en sentencia de 6 de agosto de 2014, en la que se precisó lo siguiente¹⁴:

Aportes parafiscales al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF

El artículo 2º de la Ley 27 de 1974 establece que todos los patronos y entidades públicas y privadas destinarán una suma equivalente al 2% de su nómina mensual de salarios para que el Instituto de Bienestar Familiar atienda

¹⁴ Exp. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

a la creación y sostenimiento de centros de atención integral para menores de 7 años, hijos de empleados públicos y de trabajadores oficiales y privados.

A partir del 1° de enero de 1989, la Ley 89 de 1988 incrementó a los aportes para el ICBF, ordenados por las Leyes 27 de 1974 y 7ª de 1979, y los fijó en el tres por ciento (3%) del valor de la nómina mensual de salarios. El artículo 1 parágrafo 1 de la Ley 89 de 1988 señaló que los aportes al ICBF se *“calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982”*.

Por su parte, el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 dispuso que:

*“Para efectos de la liquidación de los aportes al Régimen del Subsidio Familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración (ESAP), Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, **se entiende por nómina mensual de salarios 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.*

Los pagos hechos en moneda extranjera; deberán incluirse en la respectiva nómina, liquidados al tipo de cambio oficial y vigente el último día del mes al cual corresponde el pago.” (Se destaca)

De acuerdo con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 14 de la Ley 50 de 1990, *“constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones”*.

Y, el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, consagra lo siguiente:

“ARTICULO 128. PAGOS QUE NO CONSTITUYEN SALARIOS.

<Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie,

tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.” (Subraya la Sala)

Respecto de la anterior disposición, el legislador expidió una norma interpretativa, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, también invocada por la actora, en la que dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 17. *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.”*

En relación con el artículo 128 del C.S.T en concordancia con el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁵:

“A la luz del artículo 17 de la Ley 344 de 1996, los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen

¹⁵ Sentencia de 7 de octubre de 2010, exp. 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Ver sentencias de 3 de julio del 2002, Exp. 12744, C.P. Dra. Ligia López Díaz; 26 de octubre de 2009, Exp. 16761, C.P. William Giraldo Giraldo

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. Es por lo anterior y teniendo como soporte jurídico la norma en cita, que las partes deben disponer expresamente cuales factores salariales no constituyen salario, para efecto del pago de las prestaciones sociales y demás derechos laborales." (Subraya la Sala)

Así pues, constituye salario, en general, toda suma que remunere el servicio prestado por el trabajador y no hacen parte de este, (i) los pagos ocasionales y que por mera liberalidad efectúa el empleador, como bonificaciones; (ii) los pagos para el buen desempeño de las funciones a cargo del trabajador, como el auxilio de transporte; (iii) las prestaciones sociales y (iv) los beneficios o bonificaciones habituales u ocasionales de carácter extralegal, si las partes acuerdan que no constituyen salario.

A su vez, los factores que no constituyen salario, y, dentro de estos, **los beneficios o bonificaciones extralegales que expresamente se acuerden como no salariales, sean ocasionales o habituales**, no hacen parte de la base del cálculo de los aportes parafiscales al ICBF. Ello, porque la base de los aportes es la nómina mensual de salarios, es decir, "**la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario**", como prevé el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

Cabe insistir en que las bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad del empleador no constituyen factor salarial por mandato legal (art 128 C.S.T.), sin que se requiera de acuerdo entre las partes y que, con fundamento en la misma norma y en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, **tampoco son salario las bonificaciones o beneficios, -sean ocasionales o habituales-, siempre que sean extralegales y que las partes expresamente acuerden que no hacen parte del salario**¹⁶.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

Por acta de liquidación 199126 de 5 de febrero de 2011 suscrita entre la actora y el ICBF, se dejó constancia de que CARVAJAL debía liquidar los aportes parafiscales sobre la base salarial compuesta por sueldos, horas extras y recargo nocturno, vacaciones, salario integral y bonificaciones. También se dejó constancia de que la demandante no liquida aportes sobre bonificaciones especiales y de alto desempeño y que para las vacaciones de personal con salario integral solo toma como base el 70% de las vacaciones efectivamente pagadas. En consecuencia, se determinó que existía un saldo a favor del ICBF por \$152.213.489, más intereses moratorios de \$124.290.459¹⁷.

¹⁶ Sentencia de 6 de agosto de 2014, exp. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁷ Folios 832 a 834 c.a. 6

²⁰ Folios 6 a 8 c.p.

Por Resolución 1175 de 5 de mayo de 2011, el ICBF ordenó el pago de \$152.213.489 a cargo de la actora, por concepto de aportes parafiscales del 3% dejados de pagar entre julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010, más los intereses moratorios causados a 5 de abril de 2011 por \$124.290.459²⁰.

Por Resolución 2341 de 8 de agosto de 2011, el ICBF redujo a \$118.392.973 el valor a pagar a cargo de la actora por aportes parafiscales¹⁸.

En la cláusula novena de los contratos de trabajo suscritos entre CARVAJAL y los trabajadores, allegados por la parte actora con la demanda, se acordó lo siguiente¹⁹:

***“NOVENA.** Las partes de este contrato acuerdan que solo constituye salario la remuneración fija mensual prevista en la cláusula cuarta. Por tanto, no constituyen salario, ni tendrán efecto prestacional, algunas prestaciones extralegales y beneficios que el trabajador llegue a recibir, aún (sic) cuando sean habituales: alimentación, viáticos habituales, vestido, calzado de labor, bonificación de navidad, incremento en tiempo y dinero a las vacaciones legales, aporte de LA EMPRESA al seguro de vida de grupo, aporte de LA*

¹⁸ Folios 10 a 24 c.p.

¹⁹ Folios 26 a 47 c.p.

EMPRESA en el plan de ahorro para vacaciones, prima quinquenal, bonificación de escolaridad, paquete escolar, servicio médico, becas para el TRABAJADOR o sus familiares, patrocinio de actividades deportivas o recreativas, etc., siendo ésta relación meramente enunciativa”²⁰.

En la cláusula cuarta de estos contratos de trabajo se estipuló que lo que constituye salario para el trabajador es la remuneración básica mensual que se pacte y unas comisiones por ventas efectivamente realizadas y recaudadas²¹.

En otros contratos de trabajo allegados con los antecedentes administrativos, se observa que las partes acordaron en la cláusula séptima lo siguiente ²² :
“SÉPTIMA. *Las partes en este contrato acuerdan que solo constituye salario, la remuneración mensual prevista en la cláusula segunda. Por tanto, no constituyen salario ni se tendrán en cuenta para la liquidación de prestaciones sociales o eventuales indemnizaciones algunas prestaciones extralegales y beneficios que EL TRABAJADOR llegue a recibir aun cuando sean habituales, tales como alimentación, vestido, calzado de labor, patrocinio de actividades deportivas o recreativas, etc, siendo esta relación meramente enunciativa”²³.*

²⁰ Contratos de trabajo -Folios 879, 881,892,904, 909, 918, 926, 928 y 932 c.a. 6 y 769 y 796 c.a. 7

²¹ Folios 26 a 47 c.p.

²² Folios 770 a 800 c.a. 7

²³ Contrato de trabajo - folio 770 c.a. 7

En la cláusula cuarta de estos contratos de trabajo se estipuló que lo que constituye salario para el trabajador es la remuneración básica mensual que se pacte y unas comisiones por ventas efectivamente realizadas y recaudadas²⁴.

En otros contratos de trabajo las partes acordaron lo siguiente²⁵:

*“**OCTAVA.** Como la EMPRESA, de acuerdo con la labor desempeñada otorga diferentes prestaciones extralegales a sus trabajadores, las partes de este contrato disponen que no constituyen salario ni tendrán efecto prestacional, los siguientes beneficios que el TRABAJADOR llegue a recibir, aun cuando sean habituales: alimentación, viáticos habituales, vestido y calzado de labor, bonificación de navidad, incremento en tiempo y dinero a las vacaciones legales, aporte de la EMPRESA al seguro de vida de grupo, aporte de la EMPRESA en el plan de ahorro de vacaciones, prima quinquenal, bonificación de escolaridad, paquete escolar, etc., siendo esta relación meramente enunciativa”.*

*“**DÉCIMA PRIMERA.** Es entendido que las bonificaciones y gratificaciones que LA EMPRESA haga al TRABAJADOR por mera liberalidad no se computarán como parte de la remuneración para*

²⁴ Folios 770 a 800 c.a.7

²⁵ Contrato de trabajo - folio 771, 772 c.a. 7

los efectos del auxilio de cesantía y demás prestaciones a base de salario”.

En la adición a todos los contratos de trabajo, se estipuló lo siguiente en relación con la bonificación por alto desempeño²⁶:

“PAGO DE BONIFICACIONES. Se trabajará con un incentivo adicional el cual consistirá en una bonificación equivalente al 10% del sueldo básico más variable nominal, con cortes en: Abril 30, Agosto 30, Diciembre 30. Si el acumulado de ese cuatrimestre o en el acumulado en el año es mayor a 100%, se hace acreedor a la bonificación durante los siguientes cuatro meses y su valor es proporcional al acumulado en puntos. Para el cálculo proporcional se toma el mayor valor de los dos porcentajes.

Las partes acuerdan que el pago de la bonificación no hará parte del salario y se excluirá de la base de cómputo para la liquidación de prestaciones sociales, indemnizaciones y demás beneficios laborales.

Igualmente se deja acordado que el pago de la anterior suma es directamente proporcional al porcentaje de cumplimiento de la Matriz de Objetivos Estratégicos, de tal forma que si sobrepasa el 100% del mismo, tiene derecho al aumento

²⁶ Folios 913, 922, 941 y 949 c.a. 6 y 782 c.a. 7

proporcional de su remuneración por este concepto. Para efectos del cálculo se toma el mayor valor entre el porcentaje de cumplimiento acumulado obtenido en el cuatrimestre y el porcentaje de cumplimiento acumulado en el año hasta ese cuatrimestre”.

La Sala ha precisado que las denominadas bonificaciones habituales extralegales no son constitutivas de salario si expresamente así lo pactan el empleador y el trabajador, lo que, como se señaló, significa que, al igual que las bonificaciones ocasionales, que se pagan por mera liberalidad, pueden excluirse del salario, a diferencia de como lo entiende el demandado.

Sobre el particular, la Sala sostuvo lo siguiente²⁷:

“[...] 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*

²⁷ Sentencia del 8 de julio de 2010, Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente.

Las bonificaciones que son objeto de controversia en el subexamine, 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.” (Subraya la Sala).

Así pues, para que el empleador, como sujeto pasivo de la contribución por aportes parafiscales, pueda excluir de la base de los aportes (nómina mensual de salarios), las bonificaciones extralegales expresamente excluidas por las partes como factor salarial debe probar que acordó con sus trabajadores que tales beneficios no son constitutivos de salario.

En el caso en estudio, en la adición a los contratos de trabajo se estipuló que por el cumplimiento de la matriz de objetivos estratégicos de la actora, se pagaría al trabajador una bonificación equivalente al 10% del sueldo básico más “*variable nominal*”.

Así, de acuerdo con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990 y el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, al igual que la jurisprudencia de la Sala, la bonificación por alto desempeño no hace parte de la base de liquidación de los aportes parafiscales a favor del ICBF, toda vez que no constituye salario porque expresamente fue excluida por las partes como factor salarial.

Al respecto, la Sala reitera que es suficiente con que se demuestre la existencia del acuerdo, bien sea convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, así sean habituales, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes parafiscales²⁸.

En esas condiciones, las “*bonificaciones por alto desempeño*” tienen el carácter de pagos no salariales por expreso acuerdo entre la actora y sus trabajadores, por lo que no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales para los periodos de julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010. En consecuencia, el ICBF no debió incluir dichas bonificaciones en la base para liquidar los aportes parafiscales a cargo de la demandante.

En cuanto a las bonificaciones especiales, en el recurso de reposición la actora precisó que se trata de pagos extralegales recibidos por los colaboradores por diferentes motivos, algunas veces eventuales y otras habituales²⁹.

²⁸ Sentencia del 8 de julio de 2010, exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁹ Folio 13 c.p.

El demandado alega, de una parte, que no está probado que esas bonificaciones fueron pactadas como no constitutivas de salario, y, de otra, que son habituales.

La Sala advierte que, en efecto, las citadas bonificaciones no aparecen enunciadas en las cláusulas novena o séptima de los contratos de trabajo y aunque el listado de estas es meramente enunciativo, al no estar probados en el expediente los diferentes motivos para su reconocimiento y pago no puede determinarse si las partes las excluyeron o no de los factores que constituyen salario.

Por consiguiente, los pagos por bonificaciones especiales sí debían formar parte de la base de liquidación de los aportes parafiscales a cargo de la actora por los periodos en discusión.

Respecto a la base de los aportes por las vacaciones de los trabajadores con salario integral, la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, que dispone que:

“ARTÍCULO 132. FORMAS Y LIBERTAD DE ESTIPULACIÓN.

1. *El empleador y el trabajador pueden convenir libremente el salario en sus diversas modalidades como por unidad de tiempo, por obra, o a destajo y por tarea, etc., pero siempre respetando el salario mínimo legal o el fijado en los pactos, convenciones colectivas y fallos arbitrales.*

2. *No obstante lo dispuesto en los artículos 13, 14, 16, 21 y 340 del Código Sustantivo del Trabajo y las normas concordantes con éstas, cuando el trabajador devengue un salario ordinario superior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, valdrá la estipulación escrita de un salario que además de retribuir el trabajo ordinario, compense de antemano el valor de prestaciones, recargos y beneficios tales como el correspondiente al trabajo nocturno, extraordinario o al dominical y festivo, el de primas legales, extralegales, las cesantías y sus intereses, subsidios y suministros en especie; y, en general, las que se incluyan en dicha estipulación, excepto las vacaciones.*

En ningún caso el salario integral podrá ser inferior al monto de diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a la empresa que no podrá ser inferior al treinta por ciento (30%) de dicha cuantía. El monto del factor prestacional quedará exento del pago de retención en la fuente y de impuestos.

3. *Este salario no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social, ni de los aportes al SENA, ICBF y cajas de*

compensación familiar, pero en el caso de estas tres últimas entidades, los aportes se disminuirán en un treinta por ciento (30%).

4. *El trabajador que desee acogerse a esta estipulación, recibirá la liquidación definitiva de su auxilio de cesantía y demás prestaciones sociales causadas hasta esa fecha, sin que por ello se entienda terminado su contrato de trabajo.” (Subraya por la Sala).*

Los artículos 1 y 2 del Decreto 1174 de 1991 reglamentaron esta norma, en los siguientes términos:

“Artículo 1º Salario integral. *El salario integral a que se refiere el numeral 2º del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, será una sola suma convenida libremente y por escrito entre el trabajador y el empleador, suma que será la base para las cotizaciones del Instituto de Seguros Sociales, la liquidación de las indemnizaciones a que se refiere el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo y la remuneración por vacaciones.*

Artículo 2º Factor prestacional para efectos tributarios. *Para determinar el factor prestacional no gravado del salario integral, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Decreto 836 de 1991, se entienden como prestaciones sociales las siguientes: el auxilio de cesantías y sus intereses, la prima legal de servicios, el*

suministro legal del calzado y vestido de labor y el auxilio legal de transporte.

Cuando el factor prestacional así calculado fuere inferior al 30%, se aplicará este último porcentaje como valor no gravado del salario integral.”

Por su parte, el artículo 49 de la Ley 789 de 2002 interpretó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, así:

“ARTÍCULO 49. BASE PARA EL CÁLCULO DE LOS APORTES PARAFISCALES. *Interprétase con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 y se entiende que la base para efectuar los aportes parafiscales es el setenta por ciento (70%).*

Lo anterior por cuanto la expresión actual de la norma "disminuido en un 30" ha dado lugar a numerosos procesos, pues no se sabe si debe ser multiplicado por 0.7 o dividido por 1.3.”

De conformidad con las normas transcritas, el salario integral es la base para la remuneración de las vacaciones de los trabajadores que devengan ese salario. A su vez, la base para el cálculo los aportes parafiscales es el 70%,

por lo cual debe entenderse que respecto a las vacaciones la liquidación de los aportes parafiscales debe efectuarse teniendo en cuenta el 70% de las vacaciones pagadas, como lo determinó la demandante, y no el 100% de estas, como lo fijó el ICBF.

Además, no existe disposición legal que ordene que para la liquidación de los aportes parafiscales, respecto a las vacaciones de trabajadores con salario integral se deba aplicar una base distinta al 70%, como lo pretende el ICBF.

El criterio anterior fue expuesto por el Ministerio del Trabajo en la Circular Externa 18 del 16 de abril de 2012, en la que señaló que cuando se trate de liquidar aportes parafiscales en el caso de pago en la modalidad de salario integral, estos deben calcularse sobre el 70% de las vacaciones. Al respecto, el Ministerio precisó lo siguiente:

“III. Salario integral

El Decreto 1174 de 1991, reglamentó el numeral 2o del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, señalando que el salario integral es una sola suma convenida libremente y por escrito entre el trabajador y el empleador, suma que es la base para las cotizaciones del Instituto de Seguros Sociales, la liquidación de las

indemnizaciones a que se refiere el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo y la remuneración por vacaciones.

El numeral 3 del artículo 132, ibídem, que establecía que “Este salario no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social, ni de los aportes al Sena, ICBF, y Cajas de Compensación Familiar, pero en el caso de estas tres últimas entidades, los aportes se disminuirán en un treinta por ciento (30%)”, fue interpretado con autoridad por el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, señalando que, el salario integral no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social, ni de los aportes al Sena, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, pero en el caso de estas tres últimas entidades, los aportes se liquidarán sobre el 70%; sin embargo, el legislador guardó silencio frente a la liquidación del aporte parafiscal de las vacaciones del trabajador con salario integral, frente a lo cual y en una interpretación armónica y sistemática de la norma legal citada en precedencia, se debe aplicar la misma regla.

Por tanto, se debe entender que cuando se trate de remuneración o vacaciones en la modalidad de salario integral, los aportes parafiscales Sena, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, se calcularán sobre el 70% de dicho salario o de las vacaciones según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la Ley 789 de 2002.”

En el recurso de apelación, el demandado alegó que no es aplicable la Circular Externa 18 de 16 de abril de 2012 del Ministerio del Trabajo, por cuanto la actuación administrativa en estudio se inició antes de su entrada en vigencia.

Al respecto, la Sala considera que la conclusión de que la base de la liquidación de las vacaciones de trabajadores con salario integral es el 70% de las vacaciones se deriva precisamente de la interpretación de los artículos 132 del Código Sustantivo del Trabajo y 1 del Decreto 1174 de 1991, en armonía en el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, norma interpretativa de la primera norma citada. La circular en mención solo corrobora la interpretación que debe darse a la ley laboral en relación con la liquidación de las vacaciones de los trabajadores con salario integral.

En consecuencia, para la liquidación de los aportes por concepto de las vacaciones de los trabajadores con salario integral, el ICBF debió tomar como base el 70% de las vacaciones, como lo hizo el demandante, y no el 100% de estas.

En ese orden de ideas, los actos demandados son nulos en cuanto los periodos en discusión incluyeron la bonificación por alto desempeño en la base de liquidación de los aportes parafiscales, pues esta bonificación no es constitutiva de salario, de acuerdo con lo convenido por la demandante y sus trabajadores. También son nulos en cuanto liquidaron indebidamente (30% adicional), los aportes parafiscales por concepto de las vacaciones de los trabajadores con salario integral.

En consecuencia, de acuerdo con los cuadros que allegó la demandante y que no fueron controvertidos por el demandado³⁰, por los periodos en discusión el ICBF incluyó indebidamente en la liquidación de aportes a cargo de la actora, los valores correspondientes a la bonificación por alto desempeño y al 30% de las vacaciones de trabajadores con salario integral, así:

CONCEPTO	BASE	LIQUIDACIÓN 3% APORTES
Bonificación por alto desempeño	2.817.650.056	84.529.502
30% vacaciones trabajadores con salario integral	279.655.388	8.389.662
TOTAL	3.097.305.444	92.919.163

Por lo tanto, y comoquiera que el ICBF liquidó a cargo de la actora la suma de **\$118.392.973** por concepto de aportes parafiscales por los periodos comprendidos entre julio a noviembre de 2006, enero a julio de 2007, octubre y noviembre de 2007, enero a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a diciembre de 2010, el monto a cargo de la actora, después de restar la bonificación por alto desempeño y el 30% de las vacaciones de trabajadores

³⁰ Folios 54 y 73 c.p.

por salario integral (\$92.919.163) corresponde a \$25.473.809, por concepto de bonificaciones especiales.

Por lo anterior, se impone revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se practica nueva liquidación a cargo de la demandante, en los siguientes términos:

LIQUIDACIÓN APORTES PARAFISCALES 3% CON DESTINO AL INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – ICBF	
Valor adeudado establecido por el ICBF	118.392.973
Valor aceptado por bonificación alto desempeño	84.529.502
Valor aceptado 30% vacaciones trabajadores con salario integral	8.389.662
Total adeudado por concepto de aportes parafiscales (bonificaciones especiales)	25.473.809
TOTAL A PAGAR	25.473.809

Además, sobre los \$25.473.809 se causan intereses de mora desde el vencimiento del plazo para pagar cada periodo liquidado hasta la fecha del

pago, con fundamento en el artículo 635 del E.T con las modificaciones de los artículos 12 de la Ley 1066 de 2006 y 141 de la Ley 1607 de 2012.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En consecuencia, dispone:

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 1175 de 5 de mayo de 2011 y 23471 de 8 de agosto del mismo año, por las cuales el ICBF determinó a la actora el saldo a cargo por concepto de aportes parafiscales de los periodos de que dan cuenta dichos actos.

A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación de aportes parafiscales a cargo de la actora la suma de **\$25.473.809**, más los intereses de mora, en los términos fijados en la parte motiva de esta providencia.

RECONÓCESE personería a Yizel Rocío Quijano Torres, como apoderada de la actora en los términos del poder que está en el folio 237 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BASTIDAS BÁRCENAS Presidente

HUGO

FERNANDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ