

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**



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

**Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C., dos (2) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación:** 25000-23-27-000-2012-90064-01  
**Nº Interno:** 20687  
**Acción:** Nulidad y Restablecimiento del derecho  
**Demandante:** QMAX SOLUTIONS COLOMBIA  
**Demandado:** INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR - ICBF  
**Asunto:** Base gravable de las contribuciones parafiscales

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 19 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió:

- “1. Se NIEGAN las pretensiones de la demanda.*
  - 2. Por no configurarse los presupuestos normativos, no se condena en costas.*
- (...)”*

NUMERO DE RADICACIÓN: 25000232700020129006401 (20687)  
DEMANDANTE: QMAX SOLUTIONS COLOMBIA  
DEMANDADO: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR  
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
FALLO

## ANTECEDENTES<sup>1</sup>

El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF requirió a QMAX Solutions para que enviara una serie de documentos con el fin de establecer la liquidación y pago de parafiscales a cargo de ese Instituto.

El 9 de marzo de 2011, el ICBF expidió la liquidación N° 182813 por los años 2006 a 2010. En la base de liquidación incluyó dentro de la cuenta comisiones los valores reconocidos a los trabajadores como bonos de campo, a pesar de que, la contadora pública de QMAX aclaró que dicho valor no constituye factor salarial tal como lo establece el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

Para practicar esta liquidación el ICBF tuvo como base las declaraciones de renta y complementarios, los libros auxiliares, la nómina, los acuerdos contractuales, los soportes de pago de los aportes parafiscales, las autoliquidaciones de EPS, ARP y Fondo de Pensiones, de los años 2006 a 2010.

El 20 de abril de 2011, el ICBF expidió la Resolución N° 0683 mediante la cual ordenó a QMAX a pagar \$160.765.701 por concepto de aportes parafiscales dejados de pagar en julio de 2006, enero de 2007, enero de 2008, enero de 2009 y enero de 2010, más los intereses causados hasta el 7 de abril de 2011 que ascienden a la suma de \$109.368.263 y, los intereses que se generen diariamente.

El 17 de mayo de 2011, QMAX interpuso recurso de reposición. Argumentó que la liquidación practicada por el ICBF *“no concordaba con la realidad contable de la sociedad QMAX SOLUTIONS COLOMBIA, teniendo en cuenta que de manera equivocada se registraron contablemente en la cuenta de comisiones, bonos que de mera liberalidad se pactaron con los trabajadores, generando aparentes saldos a favor del Instituto”*

El argumento central del recurso de reposición se expresó así:

*“5. Por error mi representada registró contablemente en la cuenta de comisiones los bonos que de mera liberalidad se pactaron con los*

---

<sup>1</sup> Folios 2 a 5 del cuaderno N° 1.

*trabajadores, razón por la cual al momento de realizar la liquidación de aportes, se encontraron apartes saldos a favor del Instituto.*

*6. Los bonos de campo reconocidos por el empleador por cada día de labor en campo, encuentran su fundamento en la liberalidad mediante la cual el trabajador los concede, ratificada mediante el pacto suscrito con el trabajador, constituyendo dicho beneficio como no salarial.*

*De esta forma, no puede el Instituto pasar por alto el error cometido por mi representada y sobre esa base incluir dentro de la liquidación de aportes un emolumento que, conforme lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, de estar excluido de los factores a tener en cuenta dentro de la liquidación de aportes”*

El 28 de junio de 2011, el ICBF expidió la Resolución N° 0944, mediante la cual confirmó en todas sus partes la decisión recurrida. Uno de los fundamentos de esa decisión es que *“dichos pagos contabilizados como comisiones, son entendidos por la Ley, como aquella remuneración que recibe el trabajador, en virtud de la realización efectiva de ventas de acuerdo con los porcentajes establecidos por el empleador. Por tratarse de un pago directo de la labor realizada, constituyéndose en salario”.*

El 24 de agosto de 2011, el ICBF expidió la Resolución N° 1212 mediante la que aclaró la Resolución antes citada, en el sentido de fijar el monto de la obligación en \$160.765.701 y el monto de los intereses moratorios en \$124.405.455.

El 19 de octubre de 2011, QMAX pagó \$307.509.195 por concepto de aportes parafiscales e intereses causados. Este pago tuvo como finalidad evitar el decreto de medidas cautelares y, no significó la aceptación, por parte de QMAX, de la liquidación hecha por el ICBF.

El 1º de septiembre, QMAX presentó solicitud de conciliación con que se declaró fallida como consta en el acta de 12 de octubre de 2011 y en la certificación expedida por la Procuraduría 11 Judicial.

## II. DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante solicitó:

**“PRIMERO.-** Se declare la nulidad de la Resolución No. 0683 de 20 de Abril de 2011, emitida por el **INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – regional Bogotá**, mediante la cual se determinó y ordenó el pago de la obligación a favor del Instituto accionado.

**SEGUNDO.-** Se declare la nulidad de la Resolución No. 944 de fecha 28 de Junio de 2011, emitida por el **INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR- regional Bogotá**, mediante la cual se resolvió el Recurso de Reposición interpuesto por mi representada y se confirmó en todas sus partes la Resolución de Determinación de Deuda No. 0683 de fecha 20 de Abril de 2011.

**TERCERO.-** Se declare la nulidad de la Resolución No. 1212 de fecha 24 de Agosto de 2011, emitida por el **INSITTUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – regional Bogotá**, mediante la cual se aclaró la resolución No. 0944 de 28 de Junio de 2011 y se fijaron como valor de la obligación la suma de **CIENTO SESENTA MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS UN PESO M. L. (sic) (\$160.765.700)** y por concepto de intereses moratorios, la suma de **CIENTO VEINTICUATRO MILLONES CUATROCIENTOS CINCO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS M. L. (\$124.405.455).**

**CUARTO.-** A título de restablecimiento del derecho se declare que mi representada no ésta (sic) obligada al pago de las sumas económicas descritas en los actos acusados y se le declare a paz y salvo por todo concepto de pago de aportes a parafiscales a favor del Instituto accionado.

**QUINTA.-** A título de restablecimiento del derecho se ordene al **INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – regional Bogotá** a reintegrar las sumas que por concepto de aportes parafiscales haya cancelado mi representada, sin tener obligación en dicho sentido.

**SEXTA.-** A título de indemnización se condene al Instituto accionado a reconocer a favor de mi representada los perjuicios materiales causados a la sociedad **QMAX SOLUTIONS COLOMBIA.**

**SÉPTIMA.-** *Condenar al Instituto accionado a liquidar y reconocer los intereses comerciales y moratorios conforme lo dispuesto por el artículo 177 del C.C.A., en caso de efectuar los pagos en forma oportuna.*

**OCTAVA.-** *Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término de (sic) establecido en el artículo 176 del C.C.A.*

**NOVENA.-** *Que se condene en costas a la parte accionada”.*

Invocó como violados los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 209, 210 y 228 de la Constitución Política; 1° a 3° del Código Contencioso Administrativo; 1° de la Ley 89 de 1988 y, 17 de la Ley 21 de 1982.

Desarrolló el concepto de la violación así:

Afirma la demandante que los actos administrativos demandados vulneran las normas citadas, pues *“en su expedición se desconocieron las obligaciones en ellas contenidas, respecto de garantizar que en el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, se asegure la efectividad de los principios, derecho (sic) y deberes constitucionales, en virtud de la confianza legítima entregada por los administrados a sus representantes”*

Indicó que en este caso se violan los artículos 1° y 2° del Código Contencioso Administrativo, pues los valores reclamados por el Instituto no concuerdan con la realidad contable de la empresa, dado que el ICBF incluyó en la base gravable de los aportes parafiscales el monto de los bonos de campo que son pagos que realiza el empleador por mera liberalidad, pero, por error, se contabilizaron en la cuenta “comisiones” ante la inexistencia de una cuenta en el Plan Único de Cuentas que correspondiera a ese concepto.

Además, al incluir los mencionados valores, que no tienen el carácter de salario en razón al pacto que en ese sentido se celebró entre las partes el ICBF vulnera lo establecido en el artículo 1° de la Ley 89 de 1998 y el 17 de la Ley 21 de 1988, que establecen la base para el cálculo de estos aportes, de tal forma que se genera un enriquecimiento sin justa causa a favor del mencionado Instituto y un detrimento patrimonial para la demandante.

Señaló que en la Resolución N° 944 del 28 de junio de 2011, mediante la cual el ICBF resolvió el recurso interpuesto por QMAX, incurrió en varias incongruencias y persistió en la falsa motivación del acto administrativo, generando la nulidad del mismo.

Así, indicó que en dicha Resolución *“el ICBF manifiesta que su operador tomó como fundamento para la realización de la liquidación de aportes, los conceptos de sueldos, horas extras, comisiones, salario integral, bonificaciones, primas extralegales y la certificación de vacaciones expedida por la contadora de la compañía; documentos que constituyen plena prueba a la luz de lo establecido por el Código de Comercio y por lo tanto son base válida para liquidar los aportes parafiscales a favor del Instituto accionado”*<sup>2</sup>

Al respecto la demandante aclaró que *“lo propuesto inicialmente por el Instituto no fue discutido dentro del recurso propuesto, ya que consideramos que el operador utilizó los documentos necesarios para el cumplimiento de su función y los cuales fueron debidamente suministrados por la compañía, razón por la cual resulta extraño la determinación contraria a la realidad por la parte aquí accionada”*<sup>3</sup>.

Agregó que sin mayores consideraciones el ICBF determinó un valor a pagar de \$160.765.701, por concepto de aportes a su favor.

En cuanto al error contable que, según la demandante, consistió en registrar en la cuenta comisiones los bonos de campos, indicó que el ICBF adujo que la contabilidad es indivisible al momento de ser evaluada como prueba y, con este fundamento incluyó dentro de la base gravable de los aportes, el monto correspondiente a bonos de campo.

Adujo que el Código Sustantivo del Trabajo, contempla la existencia de pagos que no se consideran salario (artículo 127) y que en concordancia con el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, *“se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario, no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino, entre otros, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF; siendo carga probatoria del empleador, el demostrar el acuerdo...”*

---

<sup>2</sup> Folio 8.

<sup>3</sup> Ibídem

Resaltó que el ICBF consideró que los pagos que no están desalarizados en acuerdo expreso entre las partes y, se pagan habitualmente como contraprestación directa del servicio prestado, constituyen salario, pero que, al analizar los contratos aportados por la ahora demandante y los otro sí en los que se pactó que los bonos de campo no constituían salario, arribó a una conclusión errada, que además no tiene relación alguna con el tema tratado, pues adujo que tales bonos eran considerados comisiones que tenían la calidad de salario.

Afirmó que, las bonificaciones por mera liberalidad se distinguen por estar incluidas en *otro sí* en el que se pacta su carácter no salarial independientemente de si se pagan o no habitualmente, con el fin de que ninguna autoridad pueda exigir el pago de aportes parafiscales sobre esas sumas, pues no están sujetas a dichas contribuciones por existir un acuerdo de voluntad en el sentido de darle un tratamiento distinto al de factor salarial.

Como fundamento de esta afirmación citó las providencias del 2 de julio y 4 de diciembre, ambas de 2003, proferidas respectivamente en los expedientes N° 13144 y 13894.

Finalmente, adujo que se debe dar cumplimiento al principio de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal y, en ese sentido no se pueden incluir los valores contabilizados por error en la base para el cálculo de los aportes al ICBF, máxime si éstas se pagan por mera liberalidad del empleador, tal como se prueba con los contratos y los otro sí que obran como prueba en el expediente.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar contestó la demanda<sup>4</sup> y se opuso a la prosperidad de las pretensiones.

Formuló la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, pues consideró que la Resolución N° 0683 del 20 de abril de 2011 es un acto administrativo complejo del que hace parte integral el Acta de liquidación de aportes N° 182813 del 9 de marzo de 2011 y la Resolución 944 de 2011, razón por la cual QMAX debía demandar todos los actos administrativos, no obstante, obvio atacar la legalidad del acta de liquidación lo que conlleva a declarar probada la excepción formulada.

---

<sup>4</sup> Folios 1269 a 1637 del cuaderno principal.

En cuanto a los hechos relatados por la demandante, indicó que a pesar de que esta le manifestó que había un error en la contabilización de los denominados “bonos de campo” estos valores debían incluirse en la base para calcular los aportes parafiscales toda vez que, son elementos constitutivos de salario al ser una remuneración pactada entre el patrono y el trabajador por la realización efectiva de ventas de acuerdo con los porcentajes entre ellos convenidos, de tal forma que son un pago directo y permanente del patrono al trabajador por la labor realizada y se enmarcan en los pagos contemplados en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo.

Respecto a la realidad contable de la empresa demandante, manifestó que esta no puede hacer como válida parte de la información consignada en su contabilidad y desestimar el valor probatorio de otra parte que le resulta favorable, pues ello no condice con el principio de indivisibilidad consagrado en el artículo 72 del Código de Comercio según el cual *“la fe debida a los libros de contabilidad es indivisible”*.

En lo que tiene que ver con el pacto entre QMAX y sus empleados, contenido en los *otro sí* aportados al expediente, afirmó que el hecho de que en un documento se pacte la desalarización de un pago no conlleva a esta consecuencia de manera directa, pues no cumple con los requisitos de que el pago se realice por mera liberalidad y que no se haga de manera habitual.

Hizo una síntesis de la normativa que regula el tema de los aportes parafiscales y, resaltó que en ella no se hace ninguna excepción en relación con la calidad del empleador, su actividad económica, la naturaleza de la labor que contrata con el empleador, el capital, el número de empleados, la labor que estos desempeñan, la permanencia en el servicio o cualquier otro tipo de condición que asuma el empleador.

En ese sentido adujo que donde no distingue la ley no le está permitido distinguir al intérprete, de tal forma que todo empleador que contrata personal está obligado a efectuar los aportes al ICBF, conforme las normas que regulan la materia.

Finalmente, advirtió que la evasión en el pago de los aportes parafiscales acarrea sanciones pecuniarias y responsabilidad penal de conformidad con lo establecido en la Ley 828 de 2003 y 1066 de 2006.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 19 de septiembre de 2013, negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así (folios 1696 a 1708 del cuaderno principal):

No encontró probada la excepción de inepta demanda pues, en la Resolución 683 de 20 de abril de 2011, se expresó claramente que el acta de Liquidación N° 182813 hace parte integral de la misma, por lo tanto se entiende también demandada.

El Tribunal consideró que no era válido el argumento de la demandante según el cual se vio forzada a registrar los “bonos de campo” en la cuenta comisiones dado que en el PUC no existe otro código auxiliar, pues, existe la cuenta llamada “bonificaciones” en la que se deben registrar los pagos correspondientes a incentivos que el empleador realiza a favor del trabajador, de tal forma que era en esa cuenta que se debían registrar los valores correspondientes a “bonos de campo”.

Indicó que el artículo 106 del Decreto 1649 de 1993 y el 23 del Decreto 1818 de 1996 establecen que tan pronto como el contribuyente advierta un error contable o un yerro en la autoliquidación de aportes presentada, deberá corregirlo una vez detecte la inconsistencia.

En este caso, el Tribunal advirtió que la empresa demandante no ha corregido el error al que se ha hecho mención, ni en la contabilidad ni en la autoliquidación de aportes, de tal forma que está obligada a soportar las consecuencias de su propia incuria como lo establece el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

En cuanto al concepto mismo de “bonos de campo”, el Tribunal señaló que de conformidad con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, los elementos integrantes del salario son, no solo la remuneración fija u ordinaria, sino todo lo que recibe el trabajador como contraprestación directa del servicio, cualquiera sea la denominación que se adopte, entre ellas, las comisiones.

Por el contrario, aquellos pagos que ocasionalmente o por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador no para su beneficio, sino para el desempeño de sus

funciones y los beneficios habituales u ocasionales, cuando las partes hayan acordado expresamente su carácter no salarial, no constituyen salario.

Indicó que las comisiones son una forma de motivar el rendimiento que el empleado demuestra en la ejecución de sus labores, de tal forma que no puede pactarse su naturaleza no salarial, pues cualquier convenio al respecto sería ineficaz.

Respecto a estos pactos, el Tribunal citó una sentencia del Consejo de Estado, en el que se analizó un caso similar. En esa providencia, la Corporación dijo:

*“Además el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, incluye para efectos del cálculo de aportes al SENA como factor salarial lo pagado en descansos remunerados así:*

*En cuanto al acuerdo referente a que los pagos de primas extralegales y primas de vacaciones no constituirían salario para ningún efecto, es igualmente válido el criterio reiterado de la Corporación, en el sentido de que los convenios contractuales no son oponibles al fisco, toda vez que la naturaleza salarial está dada por la ley y no pueden quienes celebran un contrato individual de trabajo variar tal naturaleza” (Sentencia del 5 de octubre de 2001. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Exediente 12465).*

Con fundamento en tales consideraciones el Tribunal concluyó que los bonos de campo pagados por QMAX a sus empleados tenían naturaleza salarial y debían integrar la base para liquidar los aportes parafiscales en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y, que el supuesto error en la contabilización de los citados bonos no la eximía del pago total de las contribuciones parafiscales por concepto de comisiones.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante formuló recurso de apelación en el que reiteró los argumentos de la contestación de la demanda (folios 1710 a 1718 del cuaderno 2).

Insistió que los actos administrativos demandados son nulos en tanto la entidad accionada sometió a la demandante a pagar los aportes parafiscales teniendo como parte del ingreso base de cotización, los bonos de campo, a pesar de que expresamente se pactó con los trabajadores que tales pagos eran extra salariales y, por tanto, no formaban parte de la base para liquidar las prestaciones sociales y los aportes parafiscales.

Señaló que tal como lo estableció el perito contable en su dictamen, no existe ninguna cuenta denominada “bonos de campo” de tal forma que la demandante se vio obligada a registrar los pagos que hizo por ese concepto a sus trabajadores en la cuenta “comisiones”, situación que fue obviada por el ICBF a la hora de hacer la liquidación de aportes parafiscales.

Manifestó que la corrección del error contable por parte de la demandante no puede ser condición para que el juez estudie la prosperidad de las pretensiones, pues ese elemento no se está debatiendo dentro del proceso.

Indicó que en los *otro sí* se podía ver con claridad que los bonos de campo eran pagos que se realizaban de manera esporádica que de manera libre es reconocida por la demandante a sus trabajadores y, que no constituyen factor salarial para la liquidación de prestaciones sociales ni de aportes parafiscales.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** presentó alegatos de conclusión en los que reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **parte demandada** y el **Ministerio Público** no rindieron concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si las Resoluciones N° 0638 del 20 de abril de 2011, 0944 de 28 de junio de 2011 y 1212 de 24 de agosto de 2011, mediante las que el ICBF determinó y ordenó el

pago de una obligación a cargo de QMAX SOLUTIOS COLOMBIA se ajustan a derecho.

En concreto, analizará si el pago de los denominados “bonos de campo” son pagos no salariales que hace la actora a sus trabajadores y, si hacen parte o no de la base salarial para calcular la liquidación de los aportes parafiscales a favor del ICBF<sup>5</sup>.

Para ello, se estudiará lo siguiente: i) normativa que regula los aportes parafiscales en Colombia; ii) la naturaleza jurídica del pago de los “bonos de campo” y la eficacia del pacto que los establece como “no salarial” para los trabajadores de QMAX SOLUTIONS; iii) ) la existencia del error en los registros contables aducido por la demandante y, su efecto en la base gravable de los aportes parafiscales y, iv) los elementos que conforman la base gravable de los aportes parafiscales en el caso concreto.

**i) Normativa que regula los aportes parafiscales en Colombia y los pagos “no salariales” pactados entre empleador y trabajador.**

Todos los patronos y entidades públicas y privadas tienen la obligación de aportar el 2% del valor total de su nómina mensual de salarios para que el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar atienda la creación y sostenimiento de los centros de atención integral preescolar según lo dispone el artículo 2º de la Ley 27 de 1974.

El mencionado porcentaje fue incrementado a partir del 1º de enero de 1989, con la entrada en vigencia de la Ley 89 de 1998 [1], que lo fijó en un 3%. Según este artículo los aportes al ICBF se deben calcular y pagar teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios que está fijado en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, cuyo tenor literal es como sigue:

*“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*

---

<sup>5</sup> En este caso se reitera el análisis de la Sala en un asunto similar consignado en la sentencia del 6 de agosto de 2014, proferida dentro del expediente 20030. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

**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.” (Resalta la sala)

Ahora bien, el Código Sustantivo del Trabajo establece qué pagos constituyen salario y qué pagos no, así:

**Artículo 127. 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”

**“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.” (Se subraya)*

En todo caso, por disposición expresa de la Ley los trabajadores y empleadores están autorizados para establecer qué pagos no constituirán salario, así se entiende del artículo 17 de la Ley 344 de 1996 que dispone:

**“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 cuanto a la interpretación de este artículo la Sala se ha pronunciado en el sentido de precisar que<sup>6</sup>:

*“A la luz del artículo 17 de la Ley 344 de 1996, 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. 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)*

De conformidad con las normas antes citadas resulta claro que todos los pagos que remuneren el servicio prestado por el trabajador son salario y, aquellos que se hacen por mera liberalidad por parte del empleador, los que tienen por objeto garantizar el buen desempeño de las funciones asignadas al trabajador (vr.gr. auxilio de

---

<sup>6</sup> 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; 7 de octubre de 2010, Exp. 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

transporte) y, los beneficios o bonificaciones habituales u ocasionales de carácter extralegal pactadas con carácter extra salarial, no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales, pues no son salario.

**ii) La naturaleza jurídica del pago de los “bonos de campo” y la eficacia del pacto que lo establece como pago “no salarial” para los trabajadores de QMAX SOLUTIONS.**

En este caso, la demandante alega que pactó con sus trabajadores que el pago de los “bonos de campo” no constituiría salario, en virtud de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996.

En el expediente obran como pruebas documentales los contratos medio de los que QMAX vincula a sus empleados. En la cláusula denominada “remuneración” se establece lo siguiente<sup>7</sup>:

*“El EMPLEADOR pagará al TRABAJADOR por la prestación de sus servicios el salario indicado pagadero en las oportunidades también señaladas arriba. Dentro de este pago se encuentra incluida la remuneración de los descansos dominicales y festivos de que tratan los Capítulos I, II y III del Título VII del C.S.T., también está incluido el compensatorio y la remuneración dominical en caso de ser trabajado.*

*PARÁGRAFO PRIMERO: Las partes acuerdan que en los casos en que se le reconozcan al TRABAJADOR beneficios diferentes al salario, por concepto de alimentación o vivienda, transporte y vestuario, se considerarán tales beneficios o reconocimientos como no salariales y por tanto no se tendrán en cuenta como factor salarial para la liquidación de acreencias laborales, ni el pago de aportes parafiscales y seguridad social. **Bajo este concepto el EMPLEADOR entregará al TRABAJADOR la suma de NOVENTA MIL PESOS MCTE (\$90.000) por día laborado en campo**” (Se resalta)*

Es preciso aclarar que el objeto social de QMAX S.A. es, en términos generales, la realización de estudios de geofísica y geoquímica que conduzcan al hallazgo de

<sup>7</sup> Folio 48 del cuaderno N° 1.

hidrocarburos por medio de técnicas sísmicas, así como la perforación de pozos y la producción de hidrocarburos.

Pues bien, los contratos que obran como prueba demuestran la vinculación de una serie de distintos empleados a los que se les asignan funciones y salarios distintos, así por medio de estos contratos se vinculó a ingenieros supervisores de pozos, ingenieros de fluidos de perforación, ingenieros supervisores de control de sólidos, entre otros, cuyas funciones están relacionadas directamente con el objeto social antes referido

Dada la naturaleza de las actividades que desarrollan estos empleados, propias del objeto social antes comentado, los empleados son contratados para que las realicen en todo el territorio nacional y, es natural que se desarrollen en los campos de exploración y explotación de hidrocarburos antes mencionados.

Precisamente, es respecto a las actividades realizadas en campo que el empleador fijó una remuneración fija y permanente de un cierto valor por cada día laborado en campo, valor que varía dependiendo del empleo del que se trate, de tal forma que, entre más alto es el salario asignado al empleo más alta es la remuneración por cada día trabajado en campo.

Como se desprende del parágrafo primero del contrato laboral antes citado, esta remuneración se paga a los trabajadores para cubrir los gastos de vivienda, transporte y vestuario en los que incurran al desempeñar sus actividades en campo y, se establecieron como pagos no salariales.

En cuanto a los pactos celebrados entre empleador y trabajador relativos a los pagos no salariales, esta Sala ha establecido lo siguiente<sup>8</sup>:

*“[...] 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.

---

<sup>8</sup> Sentencia del 8 de julio de 2010, Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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.”

Del anterior análisis se desprende que, QMAX sí podía establecer como pago no salarial los denominados “bonos de campo” y, que al tener tal naturaleza no debían hacer parte de la base para liquidar los aportes parafiscales.

Ahora bien, en estos eventos, el empleador debe probar que acordó con sus trabajadores que tales pagos no constituían salario, tal como ocurrió en este caso pues, en los contratos laborales aportados como prueba se incluyó una cláusula que estableció que los pagos adicionales al salario realizados por cada día de trabajo en campo no constituían salario.

Sin embargo, no todos los contratos corresponden a los periodos en discusión, esto es a julio de 2006, enero de 2007, enero de 2008, enero de 2009 y enero de 2010, razón por la que no hay certeza de que la suma discutida corresponda exactamente a los salarios pagados en dichos periodos a los empleados de QMAX. Para determinar este punto es necesario remitirse a la contabilidad de la empresa en la que se registraron los pagos realizados a los trabajadores, análisis que se aborda en el siguiente acápite.

**iii) De la existencia del error en los registros contables aducido por la demandante y, su efecto en la base gravable de los aportes parafiscales.**

Alega la demandante que ante la inexistencia de una cuenta denominada “bonos de campo” en el Plan Único de Cuentas para Comerciantes (Decreto 2650 de 1993), registró, por error, los pagos realizados por concepto de bonos de campo en la cuenta comisiones y, que el ICBF incluyó dicho valor en la base de liquidación de parafiscales a pesar de que la Contadora Pública de QMAX le advirtiera de dicho error.

Pues bien, el Plan Único de Cuentas para Comerciantes – PUC está estructurado por niveles que se representan por medio de códigos, así:

El primer dígito representa la “clase” de cuenta, de tal forma que las clases 1, 2 y 3 comprenden las cuentas que conforman el balance general; las clases 4, 5, 6 y 7 corresponden a las cuentas del estado de ganancias o pérdidas o estado de resultados y las clases 8 y 9 detallan las cuentas de orden.

Por su parte, los dos primeros dígitos de la cuenta distinguen el grupo al que pertenece, los cuatro primeros dígitos identifican la cuenta y los seis primeros dígitos la subcuenta.

En el PUC la descripción y dinámica descritas en la reglamentación, solo van hasta las cuentas. De manera que para saber cómo tratar las subcuentas, hay que observar el comportamiento de la cuenta superior.

En este caso, la demandante afirma que por no existir una subcuenta denominada “bonos de campo” incurrió en el error de registrar los pagos hechos por ese concepto en la subcuenta “comisiones”.

Esta afirmación no es de recibo por las razones que pasan a exponerse:

El PUC es un catálogo de cuentas que busca armonizar la forma de registrar la información contable, de manera técnica y en atención a los principios de contabilidad y de auditoría generalmente aceptados. Por ello, no es posible esperar que responda a las necesidades específicas de cada ente económico, sin que pueda afirmarse que por el carácter general del catálogo se indujo a error en la contabilización de una operación económica en una cierta partida contable.

En este caso, la subcuenta 510518 Comisiones, corresponde a la cuenta 5105 Gastos de personal que, a su vez, pertenece al grupo 51 Gastos operacionales de administración y a la clase 5 que corresponde a Gastos, pero, no hay que perder de vista que la mencionada cuenta está subdividida en 19 subcuentas, dentro de las cuales QMAX pudo registrar los pagos realizados por bonos de campo, según considerara que de manera técnica estaba revelando de manera confiable y fidedigna la realidad económica correspondiente a la operación que iba a registrar.

Ahora bien, el Decreto 2649 de 1993 *“Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”* establece que los errores en la contabilidad se deben reconocer apenas se advierten (artículos 58 y 106), de tal forma que si la demandante había identificado el mencionado error en la contabilidad debió realizar el ajuste correspondiente de manera inmediata, pero como no lo hizo así, se presume la veracidad de la contabilidad con los efectos probatorios que esta tiene.

En este sentido es importante aclarar que no basta con “advertir” al funcionario que realiza la fiscalización que la contabilidad tiene errores, pues la manera técnica de corregir tales errores y de advertirlos es por medio de los registros contables de corrección, esto es de los ajustes contables y, de las anotaciones que los soportan

los cuales deben dar cuenta de las razones del ajuste, las que además deben tener el soporte adecuado.

En cuanto a la forma en que la demandante contabilizó los “bonos de campo”, obra en el expediente un dictamen pericial que pocas luces arroja sobre el tema, pues se limita a constatar que QMAX registró unos valores en la cuenta de comisiones, pero no tiene la virtud de demostrar que tales valores corresponden a los “bonos de campo” pagados a los trabajadores en cuyos contratos se establecieran dichos bonos como no salariales.

Finalmente, es importante recordar que se ha elevado a principio del derecho la prohibición de beneficiarse del error propio, de tal forma que tampoco es de recibo el argumento de la demandante según el cual los actos de liquidación proferidos por el ICBF son nulos porque este no excluyó de la base de liquidación de los aportes los valores registrados de forma errónea en su contabilidad.

#### **iv) El caso concreto.**

En conclusión, después de analizar el acervo probatorio en conjunto y, valorar los argumentos de las partes, esta Sala concluye que los actos administrativos demandados no están viciados de nulidad y, que la base gravable de los aportes parafiscales en este caso se determinó de manera correcta, de conformidad con los factores que la componen dentro de los que se encuentran los pagos por comisiones registrados en la contabilidad de la demandante, razón por la cual es forzoso confirmar la sentencia apelada, por las razones que quedaron expuestas en esta providencia.

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,

### **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** personería al abogado Juan Pablo Villaneda Salas como apoderado de la parte demandante y a la abogada Ruby Margarita Sánchez Borda

como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los fines de los poderes allegados al expediente.

Cópiese, notifíquese y envíese al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**