



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinte (20) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2016-00287-01 [26671]
Demandante: CÚCUTA DEPORTIVO FÚTBOL CLUB S.A. EN REORGANIZACIÓN
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP
Temas: Contribuciones parafiscales al sistema de la protección social (enero de 2007 a julio de 2011). Firmeza de las autoliquidaciones PILA

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada¹ contra la sentencia del 2 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió²:

*«PRIMERO: **DECRÉTESE la nulidad** de la Liquidación Oficial No. RDO 947 del 27 de octubre de 2014, por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial al Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. En Reorganización” por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos en los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2007, 2008, 2009, 2010 y enero a julio de 2011 y de la Resolución No. RDC152 de 6 de mayo de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, proferidas por la UGPP, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** la firmeza de las autoliquidaciones y pagos los Subsistemas de la Protección Social presentadas por Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. En Reorganización, por los periodos de enero a diciembre de 2007, 2008, 2009, 2010 y enero a julio de 2011, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***TERCERO: ABSTENERSE** de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. [...]».*

¹ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_RECURSODE_027RECURSOAPELACI (.pdf) NroActua 2».

² SAMAI índice 2. Archivo: «ED_SENTENCIA_025SENTENCIA2016(.pdf) NroActua 2».



ANTECEDENTES

El 27 de junio de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. RDC 535 en contra de la sociedad Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. en reorganización, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011. El acto se notificó por correo electrónico el 8 de julio de 2014³.

El 27 octubre de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 947, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011. El acto de liquidación se notificó por correo electrónico el 6 de noviembre de 2014⁴.

El 21 de noviembre de 2014, Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. en reorganización interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁵.

El 6 de mayo de 2015, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 152, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes. El acto se notificó mediante edicto el 3 de julio de 2015⁶.

El 30 de diciembre de 2015 y el 11 de febrero de 2016, Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. en reorganización solicitó la revocatoria directa de la liquidación oficial y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración⁷.

El 24 de octubre de 2016, la Dirección de Parafiscales de la UGPP decidió la solicitud de revocatoria directa mediante la Resolución RDC nro. 662, en el sentido de revocar parcialmente los actos frente a los cuales se formuló la petición⁸.

DEMANDA

La sociedad Cúcuta Deportivo Fútbol Club S.A. en reorganización, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁹:

³ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOA_CUADERNOANTECEDEN TE(.rar) NroActua 2». Archivo: «27-06-2014 REQ DECLA 535 EXP 1503.pdf».

⁴ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOA_CUADERNOANTECEDEN TE(.rar) NroActua 2». Archivo: «27-10-2014 LIQ OFIC No 947 EXP 1503.pdf».

⁵ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOA_CUADERNOANTECEDEN TE(.rar) NroActua 2». Archivo: «21-11-14 RAD 20145103540712.pdf».

⁶ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOA_CUADERNOANTECEDEN TE(.rar) NroActua 2». Archivo: «RDC 152.pdf».

⁷ Así consta en las consideraciones de la Resolución nro RDC 662 de 24 de octubre de 2016.

⁸ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOA_CUADERNOANTECEDEN TE(.rar) NroActua 2». Archivo: «RDC 662 CORPORACION NUEVO CUCUTA DEPORTIVO.pdf».

⁹ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_DEMANDA_002DEMANDA201600(.p df) NroActua 2».



«**PRIMERO.-** Que se declare la nulidad de la **Resolución RDO 947 del 27 de octubre de 2014** y de la **Resolución No. RDC 152 del 6 de mayo de 2015**.

SEGUNDO.- Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se deje indemne a mi poderdante respecto de las sumas determinadas en los actos administrativos demandados y como consecuencia de ello no se genere interés o cobro alguno.

TERCERO.- Que se condene a la parte demandada al pago de las costas del proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 174 del Estatuto Tributario
- Artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982
- Artículo 5 de la Ley 797 de 2003
- Artículo 156 de la Ley 1151 de 2007
- Artículo 30 de la Ley 1393 de 2010
- Artículos 1 y 178 de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente¹⁰:

Vulneración del derecho a la defensa y debido proceso

Sostuvo que se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, porque en el recurso de reconsideración se le solicitó a la UGPP que las actuaciones administrativas se notificaran mediante correo electrónico enviado a josecadena777@yahoo.com y en la dirección carrera Avenida 1-220 Estadio General Santander parte oriental, pese a lo cual, la Resolución nro. RDC 152 del 6 de mayo de 2015, que resolvió el recurso, se notificó por medio de edicto el 3 de junio de 2015.

Adujo que, al no ser notificado en las direcciones procesales suministradas, no tuvo conocimiento de la citada resolución y el término para preparar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho se disminuyó.

Vulneración del principio de correspondencia

Explicó que, si bien la UGPP puede modificar las liquidaciones privadas, su facultad está limitada por el principio de correspondencia entre el requerimiento para declarar y/o corregir, la liquidación oficial y la autodeclaración tributaria. Agregó que los citados documentos son un acto jurídico que deben tener relación, enlace o concatenación.

Mencionó que la entidad modificó el valor del IBC declarado en las planillas PILA y en la nómina reportada, incluyó en el IBC valores que no constituyen factor salarial y varió los días laborados, calculando ajustes por 30 días para los trabajadores con novedad de suspensiones, vacaciones e incapacidades.

¹⁰ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_DEMANDA_002DEMANDA201600(.p df) NroActua 2».



Ajustes por mora

Manifestó que los ajustes por mora en cuantía de \$1.249.774.000 no proceden, porque realizó los pagos al sistema de la protección social de manera cumplida y el IBC calculado por la UGPP no corresponde a la realidad.

Ajustes por inexactitud

Aseguró que los ajustes por inexactitud de \$894.660.500 obedecieron a que el IBC calculado por la UGPP no atiende la realidad, para el efecto explicó:

a. Interpretación errónea de los preceptos jurídicos y vicios de competencia

Sostuvo que los actos administrativos demandados están falsamente motivados porque la UGPP incluyó en el IBC las bonificaciones no constitutivas de salario como pagos salariales, tergiversando la información reportada en la nómina y en la contabilidad de la sociedad.

Dijo que la entidad se excedió en sus funciones al definir qué pagos constituyen o no salario para efectos de determinar las contribuciones parafiscales, pues es una competencia propia de los jueces laborales y, además, desconoció la validez de los pactos de desalarización suscritos en los contratos de trabajo.

Agregó que la demandada incluyó en el límite del 40% de la Ley 1393 de 2010, pagos que no son retributivos del trabajo, que no enriquecen al trabajador ni ingresan a su patrimonio, contrariando lo dispuesto en el artículo 128 del CST.

b. La UGPP modificó los días laborados

Indicó que la UGPP alteró, sin justificación alguna, los días laborados que se reportaron en nómina, lo que incrementó el IBC para el cálculo de los aportes al sistema de la protección Social. Refirió el caso del trabajador Felipe Santos Calderón.

c. La UGPP modificó el IBC reportado en nómina

Analizó el caso del trabajador Álvaro José Contreras Zerpa, para indicar que las vacaciones disfrutadas no constituyen salario, por lo que solo deben integrar el IBC para el pago de los aportes parafiscales (CCF, SENA e ICBF). Refirió 46 casos en los que la entidad incrementó el valor que devengaron los trabajadores.

d. Motivación insuficiente

Afirmó que en la liquidación oficial faltó claridad y precisión en las observaciones de las presuntas inexactitudes y en la forma como se determinaron los ajustes, pues no se especificó la base de datos que se tuvo en cuenta para determinar los pagos como salariales o no.

e. Caducidad de la facultad fiscalizadora de la UGPP



Pidió que se declare la firmeza de los periodos fiscalizados de conformidad con el artículo 714 del ET. Para el efecto, señaló que el proceso de fiscalización inició el 29 de agosto de 2011 con el Requerimiento de Información nro. 1040, es decir, con anterioridad a la Ley 1607 de 2012, motivo por el cual, el término de caducidad de la facultad fiscalizadora de cinco (5) años no aplica.

Medida cautelar

Solicitó la suspensión provisional de los actos administrativos demandados por la imposibilidad de pagar las sumas determinadas y, el perjuicio irremediable que se puede ocasionar¹¹.

OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹²:

Explicó que mediante radicado nro. 2015600010624 del 8 de mayo de 2015, se envió citación de notificación personal al señor Juan Carlos Paredes López, en calidad de representante legal de la sociedad, recibida el 22 de mayo de 2015 en la dirección registrada por el contribuyente. No obstante, como no compareció y en cumplimiento del artículo 565 del ET, se notificó la Resolución nro. RDC 152 del 6 de mayo de 2015 (resuelve el recurso de reconsideración) mediante Edicto desfijado el 3 de julio del mismo año.

Aseguró que la sociedad aportante tuvo conocimiento del acto y pudo ejercer el derecho de defensa, pues acudió ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro del término legal para instaurar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Frente a los cargos sustanciales, precisó que con ocasión de la solicitud de revocatoria presentada por el aportante, evidenció que en 4 casos coincidía la información reportada por la sociedad y la determinada por la entidad. Asimismo, indicó que para 3 casos no se probó el pago de los aportes, es decir, que se incurrió en mora y, para 1 caso se registró pago por un valor menor al liquidado, lo que configuró inexactitud.

Sostuvo que de acuerdo con la Liquidación Oficial nro. RDO 947 del 27 de octubre de 2014, tuvo como salariales los conceptos denominados «*gastos bonificaciones, costos bonificaciones y gastos publicidad Prop. y Prom. Jugad*»¹³. Sin embargo, en la resolución

¹¹ Esa medida fue negada por el tribunal mediante auto del 18 de enero de 2018. SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOM_CUADERNOMEDIDACAU T(.rar) NroActua 2», págs. 127 a 131.

¹² SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CONTESTACI_013CONTESTACIOND E(.pdf) NroActua 2».

¹³ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CONTESTACI_013CONTESTACIOND E(.pdf) NroActua 2», pág. 30.



que resolvió la revocatoria directa, los pagos por los conceptos de bonificaciones no constitutivas de salario y otros incentivos fueron modificados cambiando su connotación a no salariales sujetos al límite del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, lo que generó disminución del valor establecido inicialmente.

Respecto de los ajustes por los 30 días laborados, mencionó que al resolver la solicitud de revocatoria directa, se evidenció el error al tomar una base de días diferentes a los informados en la nómina, lo que dio lugar a la modificación de los valores establecidos en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Refirió dos casos para explicar que los días reportados en nómina coincidían con los tomados por la entidad, pero los ajustes de mora e inexactitud persistieron por cuanto no fue posible establecer cuáles sumas por conceptos de bonificaciones y auxilios no constituían factor salarial.

Adujo que los actos acusados gozan de validez y respetan el principio de congruencia, en tanto guardan coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

Frente a la conducta de mora, afirmó que el demandante no especificó las planillas que prueben el pago de los aportes, los periodos, los subsistemas y trabajadores sobre los que pretende desvirtuar los ajustes.

Mencionó que en la resolución que resolvió la revocatoria directa realizó un análisis de las planillas no tenidas en cuenta y disminuyó los ajustes liquidados en los actos previos. Agregó que en el archivo Excel se discriminaron los valores de mora por cada trabajador, por lo que la decisión está fundamentada.

Indicó que la entidad goza de autonomía e independencia frente a la jurisdicción laboral para interpretar las cláusulas contractuales con el fin de determinar si los pagos pactados son o no salariales, todo con el propósito de verificar la adecuada, completa y oportuna determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Manifestó que la Subdirección de Determinación de Obligaciones consideró que las cláusulas invocadas por el aportante para probar la desalarización de los pagos, no cumplen los requisitos del artículo 128 del CST.

Sostuvo que en la resolución que resolvió la revocatoria directa, los conceptos de bonificaciones no constitutivas de salario y otros incentivos fueron reclasificados como no salariales sujetos al límite del 40% establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, lo que generó disminución en los ajustes.

Analizó el caso de un trabajador y concluyó que la UGPP determinó el IBC excluyendo los pagos no salariales de acuerdo al artículo 128 del CST, pero incluyendo el exceso conforme al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Agregó que el



contribuyente no desvirtuó los ajustes realizados por cada trabajador, pues se limitó a realizar apreciaciones de manera general.

En relación con los trabajadores a quienes se les aumentó el IBC con la inclusión de los pagos por auxilios, explicó que los rubros tomados en la casilla «[a]uxilios no constitutivos de salarios» fueron cotejados con la cuenta contable nro. 510545 y, los valores coincidían.

Respecto de las vacaciones, revisó el caso del trabajador Felipe Santos Calderón y señaló que en la resolución que resolvió la revocatoria directa se calculó nuevamente el IBC y se disminuyó. Advirtió que la misma situación se presentó respecto de algunos trabajadores, por lo que se modificaron los ajustes.

Afirmó que los actos demandados están motivados pues en la parte considerativa se hace un recuento y análisis de las normas que regulan cada uno de los subsistemas, explicando la forma como se determina el IBC y el porcentaje que se debe pagar respecto de cada trabajador. Agregó que en el archivo Excel anexo se individualiza cada trabajador, los periodos, el IBC y los pagos salariales y no salariales reportados por la demandante.

Adujo que de acuerdo con la Ley 1607 de 2012 el proceso de determinación y cobro de las contribuciones parafiscales inicia con la notificación del requerimiento de información dentro de los cinco (5) años siguientes, contados a partir de la fecha en la que el aportante debió declarar y no lo hizo, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable.

Expuso que el Requerimiento de Información nro. 1040 del 29 de agosto de 2011 se notificó el 26 de enero de 2012, es decir, dentro del término de los cinco (5) años de que trata la Ley 1607 de 2012 (art. 178, parágrafo 2).

Aclaró que el procedimiento del Estatuto Tributario solo opera para aspectos procedimentales y su aplicación es de carácter residual. Agregó que el parágrafo 2 del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 reguló el término de prescripción y de caducidad de la actuación de la UGPP, razón por la cual, está vedado aplicar el artículo 714 del ET.

Por último, señaló que la Constitución Política, la jurisprudencia y la doctrina coinciden en que las acciones que involucran el recaudo de sumas que por ley están destinadas al reconocimiento de prestaciones de carácter vitalicio, cuyo derecho es imprescriptible e irrenunciable para sus beneficiarios, no son susceptibles del fenómeno extintivo de la prescripción.

AUDIENCIA INICIAL



El 8 de mayo de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades o excepciones que debieran ser declaradas. Se precisó que la medida cautelar se resolvió con anterioridad a la diligencia¹⁵. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y su contestación y, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander anuló los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011, con fundamento en lo siguiente¹⁶:

Precisó que el término de firmeza de dos (2) años que preveía el artículo 714 del ET aplicaba a las planillas de aportes presentadas por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011, cuyo vencimiento del plazo ocurrió entre febrero de 2009 y agosto de 2013, es decir, antes de la fecha en la que se profirió el requerimiento para declarar y/o corregir (27 de junio de 2014), por lo que, concluyó que en el caso concreto se probó la firmeza de los citados periodos.

Con base en lo anterior, por sustracción de materia se abstuvo de analizar los demás cargos de nulidad planteados en la demanda.

Por último, no se impuso condena en costas, porque no se causaron y no se evidenciaron maniobras temerarias o dilatorias de las partes.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**¹⁷ insistió en que a las planillas PILA no les aplica el término de firmeza de que trata el artículo 714 del ET, por los siguientes motivos: (i) no fue previsto por el legislador ni siquiera con la Ley 1607 de 2012 en la que se contempló un término de caducidad y no de firmeza, (ii) la firmeza de que trata el ET es incompatible con la naturaleza de las contribuciones parafiscales, (iii) esa norma es de carácter sustancial y no procedimental, en esa medida, no es viable la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

¹⁴ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_ACTAAUDIE_019ACTAAUDINIY(.pdf) NroActua 2».

¹⁵ Esa medida fue negada por el Tribunal mediante auto del 18 de enero de 2018. SAMAI índice 2. Archivo: «ED_CUADERNOM_CUADERNOMEDIDACAU T(.rar) NroActua 2». Págs. 127 a 131.

¹⁶ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_SENTENCIA_025SENTENCIA2016(.pdf) NroActua 2».

¹⁷ SAMAI índice 2. Archivo: «ED_RECURSODE_027RECURSOAPELACI (.pdf) NroActua 2».



Agregó que, comoquiera que el aportante no realizó el pago de cotizaciones de algunos de los trabajadores al sistema de la protección social, ante la ausencia de autoliquidación, no opera la firmeza respecto de la conducta de mora.

Por último, solicitó que se tenga en cuenta el principio de favorabilidad consagrado para los trabajadores en el artículo 53 de la Constitución Política.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los cargos expuestos en la demanda en relación con la firmeza de las liquidaciones y la falsa motivación de los actos. Asimismo, solicitó que se revise y se estudie el material probatorio aportado al proceso judicial¹⁸.

La **parte demandada** y el **Ministerio Público** no intervinieron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 947 del 27 de octubre de 2014 expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP en contra de la sociedad Cúcuta Deportivo Fútbol Club, en reorganización, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011, y de la Resolución nro. RDC 152 del 6 de mayo de 2015, por la que la Dirección de Parafiscales de la citada entidad resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los ajustes.

Cuestión previa

En el presente asunto, los días 30 de diciembre de 2015 y 11 de febrero de 2016, la parte demandante solicitó la revocatoria directa de la liquidación oficial y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Petición que fue decidida por la Dirección de Parafiscales de la UGPP mediante la Resolución nro. RDC 662 del 24 de octubre de 2016, en el sentido de acceder parcialmente a la revocatoria de los citados actos.

Uno de los argumentos que se formuló en la solicitud de revocatoria directa consistió en la caducidad de la facultad de fiscalización de la UGPP para revisar las planillas PILA presentadas por los periodos de enero de 2007 a julio de 2011, cuya consecuencia es la firmeza de las mismas.

Ese aspecto particular fue resuelto de forma desfavorable por la UGPP al decidir la revocatoria directa, de suerte que, se mantuvo lo resuelto al respecto en el acto de

¹⁸ SAMAI índice 11.



liquidación y en el que resolvió el recurso de reconsideración, sometidos a control de legalidad en este proceso.

Por ese motivo, la revocatoria parcial no impide que la Sala se pronuncie frente al cargo de firmeza propuesto en la demanda, resuelto por el tribunal y apelado por la UGPP, pues se insiste, lo decidido en los actos demandados frente a ese aspecto no fue revocado por la Administración, con lo que procede su estudio, advirtiéndose que la legalidad de la Resolución nro. RDC 662 del 24 de octubre de 2016 y sus efectos, resulta ajeno a la *Litis*.

En los términos del recurso de apelación formulado por la parte demandada, se deberá determinar si a las autoliquidaciones de aportes no se les aplica la regla sobre firmeza de las declaraciones tributarias, prevista en el artículo 714 del ET.

Firmeza de las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social. Reiteración jurisprudencial

El *a quo* declaró la firmeza de las autoliquidaciones de aportes de los periodos de enero de 2007 a julio de 2011, porque para la fecha en la que fueron presentadas aplicaba el plazo de firmeza de dos (2) años establecido en el artículo 714 del ET, por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, y como el requerimiento para declarar y/o corregir no se profirió dentro de dicho lapso, eran inmodificables.

La UGPP disiente de la decisión del Tribunal, porque a su juicio, a las planillas PILA no les aplica el término de firmeza de que trata el artículo 714 del ET, por los siguientes motivos: (i) no fue previsto por el legislador ni siquiera con la Ley 1607 de 2012 en la que se contempló un término de caducidad y no de firmeza, (ii) la firmeza de que trata el ET es incompatible con la naturaleza de las contribuciones parafiscales, (iii) esa norma es de carácter sustancial y no procedimental y, en esa medida, no es viable la remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y, (iv) porque frente a la conducta de mora no existe autoliquidación que pueda ser declarada en firme.

Para resolver, se precisa que tratándose de los procesos de fiscalización de competencia de la UGPP, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 (art. 178, pár. 2)¹⁹, el ordenamiento jurídico no consagraba de forma expresa un plazo de caducidad para que la entidad ejerciera sus funciones de determinación; sin embargo, el artículo 156 penúltimo inciso de la Ley 1151 de 2007 hizo remisión al Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI, en aquellos aspectos no regulados del proceso de determinación.

Para la Sala, dicha remisión era procedente, pues la jurisprudencia constitucional²⁰, así como esta Sección²¹, han considerado que los recursos parafiscales son

¹⁹ Entró en vigor el 26 de diciembre de 2012 con la publicación en el Diario Oficial nro. 48.655.

²⁰ Corte Constitucional, sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

²¹ Cfr. las sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 24179 y del 3 de marzo de 2022, Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García, del 19 de agosto de 2021, Exp. 25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 15 de octubre de 2021, Exp. 23623, del 28 de abril de 2022, Exp. 24131, del 16 de junio de 2022, Exp. 26018 y del 28 de julio de 2022 Exp. 26192 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



denominados en la Constitución Política como «*contribuciones parafiscales*», que tienen naturaleza tributaria y se encuentran sujetos a los principios que aplican a los tributos.

En ese orden, se advierte que una vez vencido el término del que dispone la Administración para ejercer las facultades de fiscalización, la consecuencia directa es que las autoliquidaciones de aportes, que tienen la misma naturaleza de una declaración tributaria, se tornan inmodificables.

Dicho de otra forma, y equiparando estos efectos a lo previsto en el Estatuto Tributario, que se repite, aplica en virtud del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, para los periodos anteriores al 26 de diciembre de 2012 (fecha de entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012), la consecuencia sería la firmeza de la autoliquidación.

Por consiguiente, resulta aplicable el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET²², el cual, en su tenor literal vigente para la fecha en la que comenzó a transcurrir el referido término para los periodos discutidos disponía que «*la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*»²³.

Situación diferente ocurre con las autoliquidaciones presentadas con posterioridad a la fecha en la que entró a regir la Ley 1607 de 2012, frente a las cuales, resulta aplicable el artículo 178 *ibídem* que reguló de manera específica el plazo en el que la UGPP puede ejercer sus facultades de fiscalización, fijándolo en cinco (5) años.

En el presente caso, los periodos fiscalizados corresponden a los meses de enero de 2007 a julio de 2011, por lo tanto, para efectos de establecer su firmeza, se debe tener en cuenta que esta ocurre una vez vencido el plazo señalado en la norma vigente al momento en el que comenzó a transcurrir, en el *sub examine*, el de dos (2) años previsto en el artículo 714 del ET, norma aplicada por el Tribunal en la sentencia apelada.

Cabe aclarar que, del contenido del artículo 714 del ET, se tiene que el plazo de firmeza se interrumpe con la notificación del requerimiento especial que, para el caso de los tributos administrados por la UGPP equivale al requerimiento para declarar y/o corregir, no con el requerimiento de información como lo sostiene la entidad demandada, pues así no fue consagrado expresamente en la norma que aplica a los periodos fiscalizados, que se repite, es el Estatuto Tributario.

Respecto al planteamiento de la UGPP de que frente a la conducta de mora no puede aplicarse el término de firmeza ante la ausencia de autoliquidación, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 3 de marzo de 2022²⁴, en la que se consideró que:

²² Sobre la firmeza cfr. las sentencias del 24 y 30 de octubre de 2019, Exps. 23599 y 23817, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

²⁴ Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García. Reiterado en sentencias del 16 de junio de 2022, Exp. 26018 y del 28 de julio de 2022, Exp. 26192, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



«[...] el procedimiento de revisión contenido en el artículo 714 del Estatuto Tributario es compatible con el procedimiento de modificación oficial de las liquidaciones privadas de aportes parafiscales pues los dos están dirigidos a corregir los errores en que el contribuyente haya podido incurrir en su liquidación privada.

Para el caso de los aportes al Sistema de Protección Social dichos errores pueden constituirse en omisión de afiliaciones o del pago de los aportes respecto de un empleado o yerros en la determinación de los valores²⁵.

En ese sentido, la Sala debe aclarar que finalmente lo que se controvierte son las planillas PILA presentadas por la actora en los periodos objeto de discusión y las omisiones y ajustes por mora que propone la administración son respecto de pagos por distintos conceptos que integran la autoliquidación y no por omisión en la presentación de las planillas o porque estas no se hayan presentado en tiempo, de modo que el argumento de firmeza también es aplicable a estos casos».

Ahora bien, en relación con la solicitud de la aplicación del principio de favorabilidad para los trabajadores consagrado en el artículo 53 de la Constitución Política, la Sala advierte que, el mismo se materializa *«en aquellos casos en que surge duda en el operador jurídico sobre cuál es la disposición jurídica aplicable al momento de resolver un asunto sometido a su conocimiento, al encontrar que dos o más textos legislativos vigentes al momento de causarse el derecho, gobiernan la solución del caso concreto»²⁶*, y debe optarse por acoger la que sea más favorable a los intereses del trabajador. De suerte que, sus efectos tendrán incidencia en las relaciones jurídico sustanciales en las que esté involucrado el trabajador, lo que no ocurre en este caso, pues se está frente a obligaciones de naturaleza tributaria, cuyo cumplimiento no está en cabeza del trabajador sino del empleador.

En conclusión, no le asiste razón a la UGPP al pretender, en este caso concreto, sustraerse de la aplicación del término de firmeza a las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social, y comoquiera que no se cuestionó el conteo del término que realizó el *a quo* en la sentencia apelada, lo procedente es confirmar la declaratoria de firmeza de los periodos de enero de 2007 a julio de 2011.

Por los anteriores motivos, como no prosperó el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, se confirmará el fallo de primera instancia.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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,

²⁵ Cita: Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado, Exp. 24348, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁶ Corte Constitucional, sentencia T-730 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 2 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.
2. Reconocer personería para actuar como apoderado de la sociedad Cúcuta Deportivo Fútbol Club, en reorganización, al abogado Amaury Luis Ramos Flórez, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 11 de SAMAI.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO