

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., agosto tres (3) de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 250002337000-2013-00033-01 [20697]

Actor: RCN TELEVISIÓN S.A.

**Demandado: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR
-ICBF**

**Referencia: APORTES PARAFISCALES AL ICBF. SALARIO INTEGRAL.
PORCENTAJE APLICABLE EN PAGOS POR CONCEPTO DE VACACIONES Y
COMISIONES**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del veinticinco (25) de septiembre de dos mil trece (2013), proferida por la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: ANÚLANSE las Resoluciones Nos. 0433 de 10 de abril de 2012 y 1354 de 10 de agosto de 2012, proferidas por la Directora (E) de la

Regional Bogotá y el Profesional Universitario con Funciones de Director de la Regional Bogotá del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-, mediante las cuales (sic) determinó y ordenó el pago a su favor de la suma de \$134.921.661 a cargo de la sociedad RCN TELEVISIÓN S.A., identificada con NIT 830.029.703-7, por concepto de aportes parafiscales dejados de pagar durante los periodos 2009, 2010 y enero a julio de 2011, e intereses moratorios a 31 de enero de 2012, por la suma de \$63.646.661.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRASE que la sociedad RCN TELEVISIÓN SA., identificada con NIT 830.029.703-7, no está obligada a cancelar suma alguna al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, por los conceptos y periodos relacionados en los actos que se anulan.

TERCERO: ORDÉNASE al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF-, devolver a la sociedad RCN TELEVISIÓN SA., identificada con NIT 830.029.703-7, la suma de doscientos treinta y cuatro millones doscientos siete mil ciento ochenta y cuatro pesos m/cte. (\$234.207.184.00), más el interés legal del 6%, liquidado desde la fecha en que se realizó el pago hasta la fecha en que el ICBF devuelva el valor cancelado.

CUARTO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

QUINTO: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

En el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1391 del 18 de enero de 2012, consta que una vez verificada la documentación aportada por RCN TELEVISIÓN S.A, en su calidad de empleador, se evidenció que la sociedad “[n]o realiza aportes sobre los siguientes rubros: *Comisiones Salario Integral (Los Realizan 70%); Vacaciones de Salario Integral (Los Realizan al 70%); Salarios que no cumplen con el Mínimo Salario Integral Legal permitido*”¹.

Como consecuencia de lo anterior, el ICBF detectó saldos a su favor que ascendían a las sumas de \$42.521.533 (enero a diciembre de 2009), \$57.538.647 (enero a diciembre de 2010) y \$34.861.481 (enero a julio de 2011) por capital y \$61.806.256 por intereses liquidados a esa fecha.

En esa misma fecha, se profirió la Liquidación de Aportes Nro. 183027, en la que se discriminó, mes a mes la obligación con cargo a la sociedad demandante, por el periodo en discusión y por concepto de aportes parafiscales.

De acuerdo con el Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1931 del 18 de enero de 2012 y la Liquidación Nro. 183027 de la misma fecha, mediante la **Resolución Nro. 0433 del 10 de abril de 2012**, el ICBF Regional Bogotá determinó y ordenó el pago de la suma de \$134.921.661 a su favor, por concepto de aportes parafiscales del 3% que RCN TELEVISIÓN S.A. dejó de pagar durante los periodos de enero a diciembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y enero a julio de 2011, más los intereses moratorios que se generen diariamente hasta que se produzca el pago total de la obligación y que a 31 de enero de 2012 ascendían a la suma de \$63.646.661.

¹ Cfr. el folio 23.

El anterior acto administrativo se confirmó con la **Resolución Nro. 1354 del 10 de agosto de 2012**, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por el representante legal de la sociedad demandante.

Ante el riesgo eventual de cobro coactivo y sin estar de acuerdo con la decisión del ICBF, el 12 de septiembre de 2012 la sociedad actora realizó el pago de la suma de \$234.207.184, mediante transferencia del Banco Davivienda.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó:

A. Declaraciones.-

PRIMERA.- Declarar nulo el acto administrativo consistente en el acta de liquidación de aportes parafiscales No. 1931 de 2012, producido el 18 de enero de 2012 por el INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR – ICBF – Regional Bogotá, a través de la asesora de la demandada, Dra. Dissa Carola Rentería, se consideró que la demandante no realizó los aportes parafiscales completos y estableció a su cargo y a favor de la demandada una suma debida de \$134.921.661.00 por capital y de \$61.806.256.00 por intereses de mora a esa fecha.

SEGUNDA.- Declarar nula la Resolución No. 0-433 del 10 de abril de 2012, expedida por el INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR –ICBF- a través de la Directora (E) de la Regional Bogotá, Dra. Jacqueline Londoño González, mediante la cual se determinó y ordenó el pago de una obligación por concepto de reliquidación aportes parafiscales a cargo de la demandante y a favor de la demandada por la suma de \$134.921.661.00 por capital, más los intereses moratorios, por la suma de \$63.646.661.00.

TERCERA.- Declarar nula la Resolución No. 1354 del 10 de Agosto de 2012, expedida por el INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR –ICBF- a través de la Dirección (E) de la Regional Bogotá, Dr. Edgard Ricardo Lombo Bastidas, mediante la cual se desató el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución 433 del 10 de abril de 2012, confirmando el contenido de la última en todas sus partes.

Con base en las anteriores declaraciones y para restablecer a mi mandante en sus derechos, respetuosamente solicito pronunciamiento sobre las siguientes o similares:

B. Condenas.-

PRIMERA.- Condenar a la NACIÓN- INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR a título de restablecimiento del derecho, a reintegrar a la demandante RCN TELEVISIÓN S.A., la suma a la (sic) que fue obligada a pagar por parte de la primera, de \$234.207.184.00. por concepto de capital e intereses de mora.

SEGUNDA.- Condenar a la NACIÓN- INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR a título de restablecimiento del derecho, a pagar a la demandante RCN TELEVISION S.A., los intereses de mora a la tasa máxima legal mensual permitida y certificada por la Superintendencia Financiera, calculados sobre la suma cancelada por la accionante el día 12 de septiembre de 2012 por valor de \$234.207.184.00.; y en subsidio de los intereses moratorios, que sobre la suma de capital indicada se aplique el índice de precios al consumidor (IPC) que se viene causando desde el momento del pago hasta la fecha de la sentencia.

TERCERA.- Ordenar a la entidad demandada a dar cumplimiento a la sentencia dentro del plazo previsto en el artículo 195 del C.C.A (ley 1437 de 2011) y a reconocer los intereses de que trata el artículo 195 No. 4 del C.C.A (ley 1437 de 2011).

*CUARTA.- Que se condene en costas a la demandada, en los términos del art. 188 del CCA (ley 1437 de 2011)”.
”*

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación del ICBF – Regional Bogotá está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 de la Constitución Política, 1 y 3 de la Ley 1437 de 2011, 127 y 132 del Código Sustantivo del Trabajo y 49 de la Ley 789 de 2002.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Violación del artículo 29 de la Constitución Política y del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011

Se desconoció el artículo 29 de la Constitución Política porque los actos administrativos demandados se expidieron a sabiendas de su fragilidad jurídica derivada de la cuestionada interpretación de las normas que regulan el salario integral y el pago de los aportes parafiscales. Tanto es así, que se cuenta con opinión oficial emanada del Ministerio del Trabajo, que resulta ser contraria a la sostenida por la entidad demandada.

Lo anterior condujo a la violación del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011 en lo que tiene que ver con el principio al debido proceso, porque el ICBF no le dio a la ley el claro alcance interpretativo de las normas sustantivas referidas al salario, al salario integral y a la forma de liquidar los aportes parafiscales en esta modalidad de salario.

1.3.2 Violación del artículo 1 de la Ley 1437 de 2011

Al expedir los actos administrativos enjuiciados, el ICBF desconoció lo previsto en los artículos 127 y 132 del Código Sustantivo del Trabajo, 1 del Decreto 1174 de 1991 y 49 de la Ley 789 de 2001, que serán analizadas a continuación.

1.3.3 Violación del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo

El ICBF consideró que las comisiones devengadas por los trabajadores de la sociedad, ligadas por pacto de salario integral, constituyeron un pago adicional al salario.

Esta interpretación desconoció que conforme con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, las comisiones se encuentran consideradas como parte del salario, precisamente por su carácter retributivo como contraprestación por los servicios contratados por el empleador.

Se debe tener presente que el personal de RCN que el ICBF tuvo en cuenta para reliquidar los aportes parafiscales, está contratado con fines comerciales, actividad que tiene por esencia la variabilidad del ingreso salarial ligado a unas comisiones sobre resultados de ventas, pacto que se hizo en virtud del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo.

1.3.4 Violación del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo

Transcribió el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 y el artículo 1 del Decreto Reglamentario Nro. 1174

de 1991, que en su orden establecen la libertad de estipulación del salario y la posibilidad de convenir la modalidad de salario integral.

El artículo 1 del Decreto Reglamentario Nro. 1174 de 1991 no hace una enumeración taxativa de las modalidades del salario y, por ende, no establece restricción respecto de la posibilidad de poder pactar un salario integral variable compuesto por comisiones.

Para el ICBF el salario integral siempre debe ser la misma suma, con lo que se desconoce la libertad de estipulación salarial a la que se ha hecho referencia, dentro de la que, insistió, se encuentra la posibilidad de pactar un salario variable aún en la modalidad integral.

La suma única solo se refiere a un monto que engloba la parte retributiva y la parte prestacional del pacto salarial integral, siendo esta su esencia, que no se puede tomar como una suma que periódicamente, esto es, mes a mes, tenga que ser la misma.

Además de lo anterior, el ICBF está negando el carácter salarial que tienen las comisiones, con lo que se desconoce la línea jurisprudencial que al respecto han fijado la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia, incluso desde antes de la expedición de la Ley 50 de 1990, al señalar que las comisiones, por su carácter retributivo, tienen relación de causalidad directa con el servicio contratado, máxime en el caso de los trabajadores contratados para que cumplan actividades comerciales, quienes, dada la naturaleza de su actividad, su remuneración está ligada a variables propias del mercado, por lo que es posible, en la práctica, tener un salario integral variable.

También resulta contrario a las normas en cita, considerar que las comisiones constituyen un pago adicional al salario integral.

1.3.5 Violación del artículo 49 de la ley 789 de 2002

Esta norma interpretó con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 y dispuso que debe entenderse que la base para efectuar los aportes parafiscales es el 70%.

En los actos administrativos demandados el ICBF realizó la liquidación de los aportes parafiscales sobre el 100% de las comisiones y del pago en dinero de las vacaciones, desconociendo, además, la Circular Externa Nro. 018 del 16 de abril de 2012, del Ministerio de Trabajo.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

1.4.1 El fondo del asunto

El tema central de los actos administrativos demandados es el pago de aportes parafiscales sobre las vacaciones en el salario integral, liquidadas sobre el 100% y no sobre el 70%, como lo interpreta la parte demandante.

Este rubro se liquidó de acuerdo con lo previsto en los artículos 1 del Decreto 1174 de 1991 y 49 de la Ley 789 de 2002, que hacen referencia a lo que constituye salario integral, concepto que no incluye las vacaciones.

En el salario integral las vacaciones tienen un tratamiento diferente a los principios que rigen este tipo de remuneración, porque estas se pagan sobre el total del salario, es decir, sobre el salario base integral (70%) más el factor prestacional (30%). Así se desprende del contenido del numeral 2 del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo.

Ahora bien, en el numeral tercero de la norma en cita se dispuso que el salario integral no estará exento de los aportes parafiscales al ICBF, pero su reconocimiento y pago se disminuirá en un 30%.

Por lo anterior, las vacaciones no están incluidas como parte del salario integral ni del concepto de prestación social; por lo tanto, no están cobijadas con la deducción del 30%.

En este sentido se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 y lo expuesto en la sentencia de la Corte Constitucional C-565 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Destacó que las normas aplicables al caso concreto se refieren a salario integral, que no es lo mismo que sueldo integral, entendido este último como el pago fijo por un periodo de tiempo, es decir, la remuneración ordinaria que no comprende las horas extras, recargos nocturnos y dominicales, bonificaciones salariales, comisiones y demás conceptos señalados en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, que define el salario.

En este orden de ideas, para liquidar los aportes parafiscales del personal con salario integral, se debe tener en cuenta el 100% del pago hecho por las vacaciones.

Así las cosas, se descarta la falsa motivación alegada por la parte demandante, porque los actos administrativos están debidamente fundamentados y motivados, atendiendo las normas que rigen el valor porcentual de los aportes parafiscales en las vacaciones que surgen en el salario integral.

La actuación administrativa respetó el principio de legalidad y el debido proceso, otorgándole la oportunidad a la sociedad demandante para que presentara objeciones contra la liquidación de los aportes parafiscales.

Analizados los documentos aportados por la sociedad demandante, se observa que dentro de los balances se crearon dos cuentas, una denominada "*Comisiones Salario Integral (5105180200)*" y la otra "*Salario Integral (5205030100)*". En esta última debían estar incluidos los pagos por concepto de comisiones, para que pudieran ser liquidados al 70%.

El ICBF puso de presente que al revisar las modificaciones de los contratos de trabajo que fueron aportados con el recurso, es evidente que el pago por comisiones es adicional. De lo contrario, las comisiones estarían incluidas dentro lo que se denomina suma fija mensual.

Hizo notar que no existe norma que disponga que al momento de conformar el ingreso base de cotización (IBC) para calcular el aporte parafiscal, el valor pagado por concepto de vacaciones a empleados contratados bajo la modalidad de pago de salario integral, sea del 70%.

Por lo anterior, se debe aplicar la norma general respecto a las vacaciones de los trabajadores con modalidad de pago de salario básico, esto es, que los descansos remunerados son 100% base para liquidar el aporte parafiscal, conforme con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

1.4.2 Excepciones

Propuso las siguientes excepciones:

1.4.2.1 Inexistencia de la violación normativa imputable al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF

Con fundamento en los artículos 1 del Decreto 1174 de 1991 y 18 de la Ley 50 de 1990, expuso que por regla general, todos los conceptos de nómina se calculan única y exclusivamente sobre los pagos que tienen por objeto remunerar el trabajo,

de suerte que el factor prestacional no hace parte de la base para el cálculo de los aportes a la seguridad social, parafiscales y de las prestaciones sociales.

En el caso de salario integral, los aportes a la seguridad social y los aportes parafiscales se realizan sobre el factor remuneratorio, por eso se debe deflactar el valor total del salario integral para encontrar la base. Entonces, el valor total del salario integral se divide por 1.3.

En conclusión, las vacaciones del personal con salario integral son base en su 100% para liquidar los aportes parafiscales.

En sustento de sus afirmaciones, el ICBF se refirió a la sentencia de esta Sala, radicado Nro. 1999-0079-01 [12744] de “*Julio 03102*”, C.P. Ligia López Díaz.

1.4.2.2 Legalidad del acto administrativo

Las normas que rigen el aporte al ICBF [Ley 27 de 1974 (art. 2), Ley 7 de 1979 (art. 39-4), Decreto 2388 de 1979 y Ley 89 de 1988], no establecen excepciones en relación con la calidad del empleador, sujeto gravado con el pago de los aportes parafiscales, motivo por el cual, al intérprete no les es dable dar un alcance diferente al que la misma norma le ha dado.

La Ley 828 de 2003 otorga a las entidades públicas facultades de vigilancia en la ejecución de los contratos, para verificar el pago de aportes parafiscales, así como atribuciones de inspección y vigilancia al Ministerio de la Protección Social para la

imposición de sanciones por el no suministro de información o pago oportuno de aportes, con su derivada responsabilidad penal.

El pago del aporte es de carácter obligatorio y su omisión genera sanciones, tales como el pago de intereses de mora, que a partir del 29 de julio de 2006 se deben liquidar a la tasa equivalente a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

1.4.2.3 Otras excepciones

Solicitó que se decida sobre cualquier otra excepción que se encuentre probada en el curso del proceso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 164 del Código Contencioso Administrativo.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados y ordenó la devolución de la suma de \$234.207.184 más el interés legal del 6% liquidado desde la fecha en la que se realizó el pago por concepto de aporte parafiscal hasta cuando se verifique el reembolso, con fundamento en las siguientes razones²:

Expuso que conforme con las leyes 27 de 1974, 89 de 1988 [art. 1] y 21 de 1982 [art. 17], todo empleador que ocupe uno o más empleados fijos, tendrá la obligación

² En la audiencia inicial celebrada el 1 de agosto de 2013, el Tribunal se refirió a las excepciones denominadas inexistencia de violación normativa imputable al ICBF y legalidad del acto administrativo. Advirtió que dichas excepciones tienen que ver con el fondo del asunto, por lo que en la oportunidad procesal pertinente decidiría al respecto. Finalmente, no observó ninguna excepción que debiera ser declarada de oficio [Cfr. los folios 152 a 153].

de aportar al ICBF el 3% del valor total de su nómina, entendida como el conjunto de pagos realizados a los trabajadores, que constituyen salario.

Tratándose de las **vacaciones** compensadas en dinero, transcribió apartes del Concepto Nro. 2013 del 8 de febrero de 2011, emanado de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación, en el que se dijo que todo pago por concepto de descanso que haga el empleador, hace parte de la base para liquidar aportes parafiscales.

En este orden de ideas, las vacaciones o todo descanso remunerado pagado por el empleador hace parte de la base para liquidar los aportes parafiscales.

Dicho lo anterior, aclaró que en el caso *sub examine* es necesario establecer si los aportes parafiscales se deben calcular sobre la base del 70% o el 100% de lo pagado por concepto de vacaciones, por cuanto se trata de pagos realizados por el empleador en virtud del contrato de trabajo pactado en la modalidad de salario integral.

Para dilucidar este asunto, se remitió a la Circular Externa Nro. 00000018 del 16 de abril de 2012 del Ministerio de Trabajo, en la que se precisó que en lo concerniente a la liquidación de los aportes parafiscales de las vacaciones del trabajador con salario integral, ante el silencio normativo sobre la materia, y en una interpretación armónica y sistemática de los artículos 132 del Código Sustantivo del Trabajo y 49 de la Ley 789 de 2002, estos se debían calcular sobre el 70% de las vacaciones.

Circular que resulta aplicable al caso concreto³, porque a pesar de ser posterior a la actuación administrativa analizada, su contenido se deriva de la interpretación de las normas que regulan la liquidación de aportes parafiscales, respecto de las cuales no existía claridad en su aplicación, tanto que ameritó la intervención del Ministerio de Trabajo como autoridad del sector laboral.

Así las cosas, al encontrarse que las posiciones del Ministerio y de la parte demandante concuerdan al tener como base de liquidación de aportes el 70% de las vacaciones, en contraposición a la tesis planteada por el ICBF, el Tribunal advirtió la falta de una interpretación pacífica en el tema y, por ende, consideró que el desestimar la actuación del contribuyente con fundamento en la aplicación retroactiva de la Circular Nro. 000018 del 16 de abril de 2012, conduciría a desconocer la adecuada interpretación de las normas vigentes, aplicables al caso concreto.

Por lo expuesto, el *a quo* concluyó que en lo que tiene que ver con la liquidación del aporte parafiscal respecto de las vacaciones, la actuación del ICBF no se encontraba ajustada a derecho.

En relación con la base para liquidar los aportes parafiscales sobre las **comisiones del salario integral**, se remitió al contenido de los artículos 127 y 132 del Código Sustantivo del Trabajo y 49 de la Le 789 de 2002, luego de lo cual, concluyó que el salario integral debe ser superior a los diez (10) salarios mínimos legales mensuales y que la base para efectuar los aportes parafiscales es del 70% sobre las sumas recibidas por concepto de salario.

³ Transcribió apartes de la sentencia de la Sección Primera de esta Corporación, del 10 de mayo de 2012, radicado Nro. 11001-03-24-000-2007-00258-00, C.P. Marco Antonio Velilla Moreno, que analizó el tema relacionado con el alcance de las circulares administrativas

Observó que la sociedad demandante efectuó pagos por salario integral y comisión integral, tal como se advierte en los folios 48 a 53 del expediente, conceptos que sumados en su conjunto hacen que el pago realizado a cada empleado se sitúe por encima del monto exigido de salario integral.

Y advirtió que no le asiste la razón al ICBF, porque lo recibido por cada empleado constituye salario integral variable, cuyo monto pactado por las partes, se encuentra determinado en cada periodo, por un básico asignado y la comisión recibida, conceptos que en su conjunto determinan el salario integral en el monto requerido por la ley.

Por lo anterior, no es viable para la Administración efectuar la discriminación señalada en los actos acusados, considerando las comisiones como un pago adicional al salario integral, respecto del cual se debió liquidar el aporte parafiscal sobre el 100%, toda vez que en el contrato de trabajo se indicó que el trabajador recibiría un salario integral único que se encuentra comprendido por una suma fija mensual y las comisiones, acuerdo que no está prohibido en la ley, pues los contratantes pueden convenir el salario integral sin fijar sus elementos⁴.

Aclaró que, considerar el pago de las comisiones como un concepto adicional al salario integral por el hecho de estar en cuentas contables diferentes, no puede ser el argumento determinante para ello, pues por virtud del principio de la primacía de la realidad y la libertad contractual de las partes, lo recibido por el empleado en el presente asunto hace parte del salario integral, sin que sea posible excluir su connotación salarial, porque la regla general es que constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en

⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, sentencia del 10 de noviembre de 2009, radicado Nro. 38.714.

dinero o en especie como contraprestación o retribución directa del servicio, sin importar la denominación dada al pago⁵.

Conforme con lo expuesto, el Tribunal concluyó que la sociedad actora no incurrió en un cálculo indebido de la base gravable de los aportes parafiscales con destino al ICBF, toda vez que los efectuó sobre el 70% de las vacaciones y las comisiones integrales, las cuales hacen parte del salario integral.

Por las razones anotadas, prosperó el cargo y, en consecuencia, al determinarse la improcedencia de la liquidación de aportes parafiscales efectuada por el ICBF, el Tribunal se relevó del estudio de los demás cargos de ilegalidad planteados en la demanda.

De otra parte, teniendo en cuenta que se aportó el comprobante de pago del Banco DAVIVIENDA, del 12 de septiembre de 2012, que demostró el pago de la suma de \$234.207.184.00 a favor del ICBF, el *a quo* decidió que esa suma de dinero debía ser restituida a favor de la parte actora, en razón a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos enjuiciados.

Asimismo indicó que procedía el reconocimiento de intereses legales, como quiera que, al declararse la nulidad se configuró un pago de lo no debido; por lo tanto, se debía reconocer el interés legal del 6% establecido en el artículo 1617 del Código Civil, desde que se realizó el pago hasta la fecha en que el ICBF devuelva el valor cancelado.

⁵ Artículo 127 CST.

En lo que tiene que ver con el reconocimiento de intereses sobre las sumas indebidamente pagadas, transcribió apartes de la sentencia de esta Sala del 23 de julio de 2009, radicado Nro. 16785, C.P. William Giraldo Giraldo, en la que se señaló que el “***pago indebido de tributos genera una desvalorización de la moneda, la que debe resarcirse de conformidad con lo establecido en el artículo 1617 del Código Civil, que contempla un interés legal del 6% anual sobre el monto adeudado***”.

Por lo expuesto, el Tribunal decidió anular los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad demandante no está obligada a pagar suma alguna al ICBF por los conceptos y periodos relacionados en los actos que se anulan. También ordenó devolver a la actora la suma pagada el 12 de septiembre de 2012, con los respectivos intereses legales.

Finalmente, consideró que no hay lugar a condena en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público⁶, como son los tributos, que son necesarios para el funcionamiento de los poderes públicos.

1.6 El recurso de apelación

El apoderado de la **parte demandada** interpuso recurso de apelación y solicitó que se “*falle a favor de la entidad que represento accediendo a la prosperidad de las excepciones propuestas por el ICBF, por cuanto los actos administrativos se encuentran debidamente motivados, y fundamentados en los documentos aportados*”.

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-445 del 4 de octubre de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

*por el contribuyente al momento de establecer la verdadera base de liquidación de los aportes parafiscales, y su pago*⁷.

Para el efecto, expuso que el salario integral no está exento de cotizaciones que obligatoriamente deben hacerse con destino a la seguridad social, al SENA, al ICBF y a las cajas de compensación familiar.

Aportes que se deben hacer teniendo como base el 70% del salario integral, *“entendiéndose este como el 100% mas el 30% de factor prestacional, por lo que este se dividirá por 1.3 para determinar la base sobre la cual se aportan los pagos parafiscales y a seguridad social*⁸.

Luego de relacionar las actuaciones adelantadas y de referirse a la motivación de los actos administrativos demandados, concluyó que la actuación de esa entidad se ajustó a lo establecido en las normas aplicables y en el reglamento que regula su desarrollo. Recalcando que se respetó el derecho al debido proceso y de contradicción.

En la actuación administrativa se estableció que *“el pago por concepto de comisiones lo realizan como un pago adicional, pues de lo contrario estarían incluidas dentro del valor que según la empresa denomina suma fija mensual*⁹.

Transcribió los artículos 18 de la Ley 50 de 1990 y 1 del Decreto 1174 de 1991, así como apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-565 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, luego de lo cual, concluyó que el salario integral

⁷ Cfr. los folios 215 a 216.

⁸ Cfr. el folio 207.

⁹ Cfr. el folio 210.

constituye una de las formas de estipulación del salario referidas en el artículo 32 del Código Sustantivo del Trabajo.

El salario integral, además de pagar el salario ordinario comprende el pago de recargos por el trabajo nocturno, horas extras, dominicales y festivos, pagos en especie, subsidios, pagos extralegales, prestaciones sociales, excepto el pago de vacaciones.

Transcribió los artículos 127, 128 y 129 del Código Sustantivo del Trabajo, que en su orden se refieren a los elementos integrantes del salario, los pagos que no constituyen salario y el salario en especie, para concluir que *“la norma (Art. 128 C.S.T. no establece, ni permite inducir, que las bonificaciones habituales puedan ser objeto de desalarización; lo permitido es desalarizar aquellos pagos por concepto de bonificaciones ocasionales”*¹⁰.

Aclaró que por disposición legal, no pueden pactarse como no constitutivas de salario las comisiones (art. 12 CST) y que ningún pacto entre empleador y trabajador puede modificar su naturaleza salarial, que recalca, es de origen legal.

Agregó que *“como no se conoce la labor desarrolladas por los empleados que reciben pago por concepto de bonificaciones, no es posible determinar si lo que las partes denominan pago variable no salarial, en realidad corresponde a unas bonificaciones por venta o colocación de productos en el mercado, por ende podría ser que los pagos pactados como no salariales podrían corresponder a comisiones, en el entendido de aquella remuneración que recibe el trabajador, en virtud de la realización efectiva de ventas de acuerdo con los porcentajes establecidos por el*

¹⁰ Cfr. el folio 212.

*empleador, y por tratarse de un pago directo a la labor realizada, constituye salario*¹¹.

Concluyó que los “*pagos realizados por concepto de bonificaciones son constitutivos de salario*”¹² y que a la parte demandante le correspondía probar el carácter ocasional al que se refiere la norma para que las bonificaciones no constituyan salario o la existencia de pacto colectivo o acuerdo contractual de cuyo contenido se evidencie claramente la no habitualidad y su desalarización.

Manifestó que la falsa motivación invocada por la parte demandante no tiene sustento jurídico porque no existe error en derecho por indebida interpretación de las normas que rigen el valor porcentual de los aportes parafiscales en las vacaciones que surgen del salario integral.

Y agregó que la actuación de esa entidad fue el resultado de un proceso en el que la sociedad demandante tuvo la oportunidad de expresar sus opiniones y de presentar las pruebas que demostraran su derecho.

Se refirió al numeral 4º del artículo 39 de la Ley 7 de 1979 y al artículo 1 de la Ley 89 de 1988 para sustentar que dichas normas no establecen excepción en relación con la calidad del empleador.

Citó la Ley 828 de 2003 que establece normas tendientes a castigar la evasión por aportes parafiscales con destino al ICBF, otorgando atribuciones de inspección y vigilancia al Ministerio de la Protección Social y la imposición de sanciones pecuniarias por no suministro de información o pago oportuno de los aportes, así como la derivación de responsabilidad penal.

¹¹ *Ib.*

¹² Cfr. el folio 213.

Dentro de las sanciones que genera la omisión en el pago del aporte, citó la causación de intereses de mora, que a partir del 29 de julio de 2006, serán “*a la tasa equivalente a la tasa de usura*” certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el mes en el que se incurra en mora.

Por último y en lo que tiene que ver con la condena de intereses, explicó que los recursos en dinero que ingresan y egresan de la entidad se encuentran depositados en cuentas corrientes que no generan dividendos o rendimientos económicos para la entidad.

En este entendido, no resulta justa ni equitativa la decisión del Tribunal porque afecta los recursos destinados al cumplimiento del objeto social de ese ente gubernamental.

En consecuencia, solicitó que no se condene al pago de intereses de la “*suma presumiblemente a devolver*”.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** solicitó que se confirme la sentencia apelada.

Manifestó que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por desconocer los artículos 29 de la Constitución Política, 1 de la Ley 1437 de 2011 y 127 y 132 del Código Sustantivo del Trabajo, lo que condujo a la falsa motivación de

los mismos, por determinar un pago parafiscal sobre la errada interpretación de las normas que regulan la materia.

El grave error interpretativo en el que incurrió el ICBF al proferir los actos enjuiciados se concretó en lo siguiente: (i) considerar bajo una interpretación exegética y lineal de las normas en cita, que los trabajadores de la sociedad y esta última no podían pactar un salario integral variable, que contenga una parte fija y una variable compuesta por comisiones, (ii) desconocer el carácter de salario de las comisiones y (iii) considerar que las comisiones constituyen un pago adicional al salario integral.

Finalmente, expuso que se violó el artículo 49 de la Ley 789 de 2002 porque en los actos acusados se realizó una reliquidación de los aportes parafiscales sobre el 100% de las comisiones y el 100% del pago en dinero de las vacaciones, desconociendo las normas en cita y la posición oficial interpretativa contenida en la circular del Ministerio de Trabajo.

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

Agregó que el Comité de Seguimiento al Proceso de Fiscalización, Cobro y Administración de la Cartera del aporte parafiscal del 3% con destino al ICB tiene competencia para fijar los lineamientos respecto de la aplicación de las normas aplicables a este asunto y en sesión del 14 de abril de 2011 analizó el factor vacaciones para los trabajadores que devengan bajo la modalidad de salario integral, oportunidad en la que concluyó que la liquidación de los aportes parafiscales a favor del ICBF debe realizarse sobre el 100% del valor pagado por dicho concepto.

Por su parte, la Oficina Jurídica de esa entidad, mediante memorando del 5 de agosto de 2011, dio alcance al Concepto Nro. 2880 del 28 de enero de 2011, confirmando que se debe tomar el 100% del pago por concepto de vacaciones.

También se debe tener en cuenta lo pagado por comisiones porque constituye salario por tratarse de un pago adicional.

Finalmente expuso que la Circular Externa Nro. 00018 del 16 de abril de 2012, emanada del Ministerio de Trabajo, se debe aplicar a partir de su expedición, tal como se indica en el texto de la misma.

El Agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si los aportes parafiscales a favor del ICBF, por el pago de vacaciones y de comisiones a los trabajadores de RCN, con los que se pactó la modalidad de salario integral, se

deben calcular sobre la base del 70% como lo hizo la parte demandante o sobre el 100% como lo determinó la entidad demandada.

Aunque en el recurso de apelación el apoderado del ICBF se refirió a las bonificaciones, la Sala no estudiará lo relacionado con esta base salarial porque no está en discusión, habida consideración de que en el periodo en cuestión la sociedad demandante no realizó pagos a sus trabajadores por dicho concepto y, en la actuación administrativa y jurisdiccional el debate se centró en las comisiones y en las vacaciones pagadas por RCN TELEVISIÓN S.A. a sus trabajadores con salario integral.

2. Los hechos relevantes

2.1 En el **Acta de Liquidación de Aportes Nro. 1391 del 18 de enero de 2012** consta que una vez verificada la documentación aportada por RCN TELEVISIÓN S.A., en su calidad de empleador, se evidenció que la sociedad “[n]o realiza aportes sobre los siguientes rubros: *Comisiones Salario Integral (Los Realizan 70%); Vacaciones de Salario Integral (Los Realizan al 70%); Salarios que no cumplen con el Mínimo Salario Integral Legal permitido*”¹³.

Como consecuencia de lo anterior, el ICBF detectó saldos a su favor que ascendían a las sumas de \$42.521.533 (enero a diciembre de 2009), \$57.538.647 (enero a diciembre de 2010) y \$34.861.481 (enero a julio de 2011) por capital y \$61.806.256 por intereses liquidados a esa fecha.

2.2 En esa misma fecha, el ICBF profirió la Liquidación de Aportes Nro. 183027,

¹³ Cfr. el folio 23.

en la que se discriminó, mes a mes la obligación con cargo a la sociedad demandante, por el periodo en discusión y por concepto de aportes parafiscales.

La suma total liquidada ascendía a \$196.727.917 de los que \$134.921.661 corresponden a capital y \$61.806.256 a intereses¹⁴.

2.3 Teniendo en cuenta el Acta Nro. 1931 y la Liquidación Nro. 183027, ambas del 18 de enero de 2012, mediante la **Resolución Nro. 0433 del 10 de abril de 2012**, el ICBF Regional Bogotá determinó y ordenó el pago de una obligación a su favor y con cargo a la sociedad RCN TELEVISIÓN S.A., por la suma de \$134.921.661 correspondiente a los aportes parafiscales del 3% dejados de pagar durante el periodo de enero a diciembre de 2009, de enero a diciembre de 2010 y de enero a julio de 2011, más los intereses moratorios que para el 31 de enero de 2012 ascendían a la suma de \$63.646.661, más los que se generen diariamente hasta que se realice el pago total de la deuda¹⁵.

Lo anterior, porque el ICBF determinó que la sociedad demandante realizó pagos por concepto de sueldos, horas extras y recargo nocturno, vacaciones, salario integral y comisiones, pero, **aplicó el 70% sobre los pagos realizados a sus trabajadores con salario integral por vacaciones y comisiones**, con la consecuente disminución en la base de liquidación de los aportes parafiscales por el periodo de enero a diciembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y enero a julio de 2011.

2.4 La anterior decisión se confirmó con la **Resolución Nro. 1354 del 10 de agosto de 2012**, que decidió el recurso de reposición interpuesto por el

¹⁴ Cfr. los folios 115 a 116.

¹⁵ Cfr. los folios 26 a 28.

representante legal de la sociedad demandante¹⁶.

3. Aportes parafiscales a favor del ICBF

3.1 A partir de la vigencia de la Ley 27 de 1974¹⁷, el legislador dispuso que todos los patronos y entidades públicas y privadas deben destinar una suma equivalente al 2% 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 al preescolar, para menores de 7 años hijos de trabajadores públicos y de trabajadores oficiales y privados [artículo 2].

3.2 El artículo 1º de la Ley 89 de 1988 dispuso que desde el 1º de enero de 1989, el aporte para el ICBF ordenado en las leyes 27 de 1974 y 7 de 1979 se aumentaría al 3% del valor de la nómina mensual de salarios.

En el párrafo de la norma en cita se señaló que “[e]stos aportes 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 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales – ISS – o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero”.

3.3 El citado artículo 17 de la Ley 21 de 1982 señala que para efectos de la liquidación del aporte se entiende por **nómina mensual de salarios** “la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario”

¹⁶ Cfr. los folios 29 a 46.

¹⁷ Del 20 de diciembre de 1974, Por la cual se dictan normas sobre la creación y sostenimiento de Centros de atención integral al Pre-escolar, para los hijos de empleados y trabajadores de los sectores públicos y privados.

en 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” (subraya y negrilla de la Sala) y en el caso de los pagos hechos en moneda extranjera, “se deberán incluir en la respectiva nómina, liquidados al tipo de cambio oficial y vigente el último día del mes al cual corresponde el pago”.

3.4 Conforme con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 14 de la Ley 50 de 1990, “[c]onstituye 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” (subraya la Sala).

Es decir, **todo pago en dinero o en especie hecho por el empleador al trabajador, sin importar el concepto o la denominación que se le atribuya, hace parte del salario, siempre y cuando corresponda a la retribución directa del servicio.**

3.5 **Pero, existen unos pagos que, a pesar de ser recibidos por el trabajador de parte de su empleador, no constituyen salario**, como es el caso de (i) las sumas que recibe ocasionalmente y por mera liberalidad, (ii) lo que recibe en dinero o en especie para desempeñar a cabalidad sus funciones, (iii) las prestaciones sociales y (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie. Así lo prevé el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

3.6 El artículo 17 de la Ley 344 de 1996 se refirió a este tema y para dar claridad dispuso que “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”.

4. El salario integral. Pagos por vacaciones y comisiones integran la base para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF. Base para el cálculo

4.1 Una de las formas de remuneración al trabajador es el salario integral que está regulado en el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990, norma que dispone:

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. [...]

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. [...] (Subraya la Sala).

4.2 Respecto del artículo 18 de la Ley 50 de 1990, la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia, expuso lo siguiente:

[...] De suerte que en los precisos términos de ese enunciado legal para que se entienda incorporado en el salario integral un rubro laboral distinto de aquellos que aparecen explícitamente mencionados en la norma en cuestión, es menester que se incluya de manera específica por las partes en el contrato respectivo. Dicho en otras palabras: la pertenencia al salario integral de un rubro laboral surge ora porque éste se encuentre dentro de los mencionados en el artículo 18 ya citado, o bien porque las partes así lo convengan, tratándose de conceptos no mencionados allí.

[...]

A manera de conclusión corresponde decir, por lo tanto, que si dentro de un pacto de salario integral las partes acuerdan pagos adicionales por concepto de comisiones y no se ocupan de que éstas queden incluidas dentro de los factores que cubre aquel salario, la liquidación de la indemnización por despido, de las vacaciones u otro derecho laboral que venga al caso deberá hacerse con base no solo en la suma

única convenida sino además en el promedio de las comisiones, sin que tenga ninguna importancia ni constituya impedimento para ello que las partes de común acuerdo hayan resuelto no dar connotación salarial a las dichas comisiones¹⁸ (Subraya la Sala).

4.3 El numeral 2 del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo fue reglamentado por el Decreto 1174 de 1991, que en su artículo 1 dispuso:

Artículo 1. Salario integral. *El salario integral a que se refiere el numeral 2 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. (Subraya la Sala).*

4.4 El artículo 49 de la Ley 789 de 2002 interpretó con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo y se refirió a la base para el cálculo de los aportes parafiscales en los siguientes términos:

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. (Subraya la Sala).

¹⁸ Sentencia del 19 de febrero de 2003, radicado Nro. 19475, M.P. Carlos Isaac Nader.

4.5 Conforme con las normas a las que se ha hecho referencia, se concluye lo siguiente:

4.5.1 El salario integral está conformado (i) por el factor remuneratorio o componente salarial básico para el pago por retribución del trabajo ordinario (que debe ser superior a diez salarios mínimos legales mensuales) y (ii) por el componente prestacional (que no podrá ser inferior al 30% de dicha cuantía), destinado a retribuir con anticipación 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 la estipulación del salario integral.

4.5.2 No es posible incluir las **vacaciones**¹⁹ como retribución dentro del salario integral, porque así se previó en el aparte final del numeral 2 del artículo 132 del CST, modificado por el artículo 18 de la Ley 50 de 1990.

4.5.3 Sin embargo, **conforme con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, para efectos de la liquidación de aportes, entre otros, al ICBF, en el concepto de nómina mensual de salarios se incluyen los pagos verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales, es decir, por vacaciones, ya sea, en la modalidad de descanso remunerado o en la de**

¹⁹ Las vacaciones presenta dos modalidades: (i) como regla general la de descanso remunerado [art. 186-1 CST] y (ii) como excepción la de compensación en dinero ya sea, durante la vigencia del contrato de trabajo a manera de sustitución de dicho descanso o por retiro del servicio o terminación del contrato de trabajo [art. 189-1 CST y art. 1 de la Ley 995 de 2005]. Respecto de las modalidades del derecho a las vacaciones, la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia tuvo oportunidad de pronunciarse en la sentencia del 10 de junio de 2015, radicado Nro. 43894, M.P. Luis Gabriel Miranda Buelvas, en la que se reiteró lo dicho en la sentencia de esa misma Sala, del 14 de agosto de 2013, radicado Nro. 39023, que a su vez se remitió a la sentencia del 9 de marzo de 1994, radicado Nro. 6354.

compensación en dinero a manera de sustitución²⁰.

4.5.4 En lo que tiene que ver con las **comisiones**, es posible incluirlas en la estipulación del salario integral, porque el listado del numeral 2 del artículo 132 del CST es enunciativo, en la medida en que el legislador dispuso que el salario integral, además estará conformado por el rubro laboral que las partes intervinientes en la relación laboral incluyan en la estipulación de salario integral, excepto las vacaciones.

4.5.5 Pero, como las comisiones no están señaladas en ese listado, para que formen parte del salario integral pactado, obligatoriamente debe mediar acuerdo entre las partes respecto de su inclusión en la estipulación del salario integral.

Cuando medie dicho acuerdo, la remuneración por componente salarial necesariamente será variable por la inclusión de las comisiones como una de las formas previstas en la ley para remunerar la labor del empleado [art. 127 CST].

De lo contrario, si las partes han convenido el pago bajo la modalidad de salario integral y no acordaron que las comisiones formarían parte del mismo, es claro que no están integradas a dicho salario, por lo que se estaría en presencia de un acuerdo mixto en el que se darían dos tipos de pagos, uno por salario integral y otro por comisiones.

4.5.6 El acuerdo de un sistema mixto es posible en ejercicio de la autonomía negocial y así lo ha reconocido la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia en

²⁰ En la sentencia de esta Sección, del 4 de diciembre de 2003, radicado Nro. 25000-23-27-000-2000-00024-01 [13144], C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, se afirmó que “*el pago de las vacaciones en dinero deben hacer parte de la base para liquidar los aportes al SENA*”, criterio que fue expuesto con anterioridad en las sentencias del 17 de noviembre de 1994, radicado Nro. 5767 C.P. Consuelo Sarria Olcos y del 17 de octubre de 1995, radicado Nro. 7255, C.P. Julio E. Correa Restrepo. Con posterioridad, en la sentencia del 25 de septiembre de 2008, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-90723-01(16015), C.P. Ligia López Díaz, se dijo que: “*la compensación monetaria de las vacaciones hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales*”. En este mismo sentido se pronunció la Sala de Consulta y Servicio Civil el 8 de febrero de 2011, radicado Nro. 11001-03-06-000-2010-00069-00 [2.013], C.P. Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

la sentencia del 27 de enero de 2010²¹, que reiteró lo dicho en la sentencia del 18 de septiembre de 1998²², en los siguientes términos:

“que la estipulación del salario integral no requiere de fórmulas sacramentales y las partes incluso pueden acordar un sistema mixto, como aconteció en el caso de los autos, todo en ejercicio de su autonomía negocial, siempre y cuando la modalidad adoptada se ajuste a los requisitos legales mínimos, entre otros, que conste por escrito la expresión inequívoca de convenir una remuneración global sin repercusiones prestacionales en todo o en parte” (Se subraya).

4.6 En este orden de ideas, **el pago por comisiones constituye salario [art. 127 CST] y se enmarca en el concepto de nómina mensual de salarios prevista en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982; en consecuencia, hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales al ICBF.**

Para tal efecto, se debe tener en cuenta si las comisiones están integradas al salario integral por acuerdo entre las partes; aspecto que resulta determinante al momento de realizar la correspondiente liquidación.

4.7 En efecto, establecido que las vacaciones y las comisiones pagadas a los trabajadores con salario integral hacen parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales al ICBF, resta por analizar si dicho cálculo se debe hacer sobre el 100% como lo dice el ICBF o sobre el 70% como lo hizo la parte demandante.

4.8 Como para efectos de la liquidación del aporte parafiscal se entiende por nómina mensual de salarios, en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, la totalidad de los pagos hechos por concepto de los **diferentes elementos integrantes del salario** [todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie

²¹ Radicado Nro. 36411, M.P. Luis Javier Osorio López.

²² Radicado Nro. 10837.

como contraprestación directa del servicio], cualquiera que sea su denominación y **además**, los verificados **por descansos remunerados** de ley y convencionales o contractuales [vacaciones – pago por goce efectivo o su compensación en dinero], es claro que el factor prestacional en el salario integral [30%] no hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales.

4.9 Por lo anterior, en el caso de los trabajadores que devengan salario integral, la base para calcular los aportes parafiscales es el 70% del correspondiente pago, porque así lo dispuso el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, norma que fue interpretada con autoridad mediante el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, sin que el legislador haya hecho distinción entre los tipos de pagos que recibe el trabajador contratado bajo la modalidad de salario integral.

4.10 De manera que, atendiendo el aforismo jurídico “*donde la ley no distingue, no puede distinguirse*”, se establece que el límite del 70% aplica para todos los pagos que recibe el trabajador que devenga un salario integral, que conforman la base para el cálculo de los aportes parafiscales en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982 [nómina mensual de salarios].

4.11 En este orden de ideas y, para el caso concreto, se concluye que para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF, de los trabajadores contratados bajo la modalidad de salario integral, se debe tener en cuenta el 70% del pago hecho sobre las vacaciones [pago por goce efectivo o su compensación en dinero]²³ y sobre las comisiones, en este último caso, siempre que se pruebe que estas forman parte del salario integral, porque así lo acordaron las partes.

²³ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 17 de marzo del año en curso, radicado Nro. 760012331000-2011-01867-01 [21519], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, oportunidad en la que se expuso que “[...] *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% [...]*”.

5. El caso concreto

5.1 **Las vacaciones:** en la Resolución Nro. 1354 del 10 de agosto de 2012, el ICBF manifestó lo siguiente:

[...] no existe norma que diga que al momento de conformar el ingreso base de cotización (IBC) para calcular el aporte parafiscal, el valor pagado por concepto de vacaciones a empleados contratados bajo la modalidad (sic) pago salario integral, se les aplica la regla establecida respecto del salario integral, es decir, que se conforma con el 70% razón por la que ha de aplicarse la norma general, es decir lo reglado respecto a las vacaciones de los trabajadores con modalidad de pago de salario básico, esto es que los descansos remunerados son 100% base para liquidar el aporte parafiscal (artículo 17 Ley 21 de 1982)²⁴.

5.1.1 Como se expuso con anterioridad, la base para calcular los aportes parafiscales de los pagos que conforman la nómina mensual de salarios en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, dentro de los que se encuentra el pago por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales – vacaciones- que el empleador haga a los trabajadores contratados bajo la modalidad de salario integral, es el 70% de dicho pago, porque:

i) así lo dispuso el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, norma que fue interpretada con autoridad mediante el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, sin que el legislador haya hecho algún tipo de distinción que haga pensar lo contrario y

ii) no se cuenta con 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%.

²⁴ Cfr. el folio 44.

5.1.2 En este orden de ideas, el argumento propuesto por el ICBF para aplicar el 100% sobre el pago que por concepto de vacaciones hizo la sociedad demandante a los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral, carece de sustento jurídico, razón más que suficiente para confirmar la decisión del Tribunal, en cuanto le dio la razón a la parte actora.

5.2 **Las comisiones:** en la Resolución Nro. 1354 del 10 de agosto de 2012, el ICBF dijo:

[...]

Ahora bien, en cuanto a que los pagos adicionales a los trabajadores que tienen pactado como modalidad de salario el de integral deben ser liquidados al 70%, ha de tenerse en cuenta que nuestro ordenamiento jurídico vigente al respecto aplica única y exclusivamente para el “salario integral”, lo anterior por cuanto que la norma no indica que a las erogaciones adicionales se les aplicará el mismo porcentaje, es decir, que la regulación de este criterio ha de ser expresada y no por analogía, ya que el legislador lo que establece y regula es el pago de una suma única y fija (remitirse a la justificación de la exposición de motivos del Art. 18 de la Ley 50/90 citada en este mismo acápite).

En el caso objeto de estudio y una vez analizados los documentos aportados por la empresa se evidencia que dentro de los balances se crearon dos cuentas; una denominada “Comisiones Salario Integral (5105180200)” y otra denominada “Salario Integral (5205030100)” según lo analizado anteriormente dentro de la cuenta 520503 deberían estar incluidos los pagos por concepto de comisiones, para que fueran liquidados al 70%.

Por otro lado al revisar las modificaciones a los contratos de trabajo que fueron aportados dentro del recurso, se establece lo siguiente:

“LA EMPRESA reconocerá y pagará como retribución por todos los servicios de EL TRABAJADOR un salario integral único así: a).- Una suma fija mensual de \$, pagadera por periodos iguales y vencidos según lo determine LA EMPRESA; b).- Una comisión sobre el recaudo realizado por EL TRABAJADOR, sobre sus ventas ...”

Analizado el texto anterior, se evidencia que el pago por concepto de comisiones lo realizan como un pago adicional, pues de lo contrario estas estarían incluidas dentro del valor que según la empresa denomina suma fija mensual, configurándose así la llamada única suma.

[...]²⁵ (Se subraya).

5.2.1 En el recurso de reposición, el representante legal de la parte demandante explicó lo siguiente:

e- En el caso de los trabajadores que componen nuestra nómina y específicamente de quienes cumplen funciones comerciales, por mutuo acuerdo escrito y aceptado por las partes, hemos convenido conforme a la libertad de estipulación que autoriza el artículo 132 del CST antes transcrito, celebrar un pacto de salario integral con unas características especiales, como lo son el de tratarse de un salario VARIABLE, modalidad autorizada por la ley, y claramente justificable en aquellas actividades de naturaleza comercial, donde los ingresos de un trabajador no son uniformes, dependen de su gestión y del propio mercado donde estos operan²⁶.

Y aportó “[c]opia de los contratos de trabajo donde se ha pactado la modalidad de salario integral variable (Básico integral más comisiones integrales) y autoliquidaciones de pago²⁷”.

²⁵ Cfr. el folio 42.

²⁶ Cfr. el folio 65.

²⁷ Cfr. el folio 68.

5.2.2 Advierte la Sala que en los antecedentes administrativos remitidos por el ICBF en cumplimiento a la orden impartida por el Tribunal, omitieron aportar los citados contratos de trabajo entregados en su oportunidad por la parte demandante, por lo que se tendrá en cuenta el texto transcrito en la resolución que decidió el recurso de reposición.

5.2.3 Del texto transcrito en el numeral 5.2 de esta providencia, se infiere que entre las partes –empleador y trabajador- pactaron la retribución por los servicios prestados en la modalidad de salario integral.

En dicho acuerdo se pactó que el salario integral estaría compuesto por (i) una suma fija mensual y (ii) otra por comisiones sobre las ventas que haga el trabajador.

5.2.4 Como se analizó en los numerales 4.5.4 y 4.5.5 de esta providencia, es posible que las partes intervinientes en un contrato laboral incluyan las comisiones en la estipulación del salario integral, como ocurrió en este caso.

5.2.5 Este acuerdo da lugar a un pago por concepto de salario integral que incluye las comisiones, componente salarial que necesariamente será variable en función de los resultados de la actividad, en este caso, de las ventas que haga el trabajador.

5.2.6 La Sala no comparte el razonamiento hecho por el ICBF, porque al interpretar el contenido del artículo 1 del Decreto 1174 de 1991 que reglamentó el numeral 2 del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, parte del entendido de que el salario integral debe ser una suma fija única de salario, es decir, que no puede ser variable.

Esta interpretación indiscutiblemente contraría lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 132 en cita, según el cual, un rubro laboral puede hacer parte del salario integral por acuerdo entre las partes, como es el caso de las comisiones, cuyo carácter salarial proviene del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, por constituir una retribución directa del servicio, que necesariamente tendrá que ser variable, debido a la naturaleza de las comisiones.

5.2.7 En efecto, cuando el artículo 1 del Decreto 1174 de 1991 dice que el salario integral “*será una sola suma convenida libremente y por escrito entre el trabajador y el empleador*”, se está refiriendo al componente salarial y prestacional como unidad.

Es por esto que, por ejemplo, la remuneración por vacaciones, que no están incluidas en el salario integral, se calcula sobre el total de dicho salario, es decir, teniendo en cuenta el componente salarial y prestacional como “*una sola suma*”, en virtud del artículo 1 del Decreto 1174 de 1991.

5.2.8 Entonces, si las comisiones, por acuerdo entre las partes, entran a formar parte del componente salarial que integra el salario integral, junto con los demás rubros que por disposición legal o que por acuerdo constituyen salario, mal puede pretender el ICBF que la remuneración por comisiones se entienda incluida “*dentro del valor que según la empresa denomina suma fija mensual, configurándose así la llamada única suma*”²⁸, porque como se expuso, media pacto entre empleador y trabajador de que la remuneración por el servicio prestado será bajo la modalidad de salario integral compuesto por una suma fija mensual más las comisiones sobre las ventas, que indiscutiblemente tendrá que ser una suma variable.

5.2.9 Finalmente, en lo que tiene que ver con el argumento del ICBF, según el cual, dentro de los balances se crearon dos cuentas: una denominada comisiones

²⁸ Cfr. el folio 42.

salario integral (5105180200) y otra denominada salario integral (5205030100). Cuenta esta última, en la que deberían estar incluidos los pagos por concepto de comisiones para que fueran liquidados al 70%, la Sala advierte lo siguiente:

Conforme con el Decreto 2650 de 1993, la subcuenta 510518 comisiones, denominada por la sociedad demandante comisión salario integral, corresponde a la cuenta 5105 gastos de personal²⁹ que, a su vez, pertenece al grupo 51 operaciones administrativas³⁰ y a la clase 5 de gastos.

Como se observa, la parte demandante registró los pagos realizados por las comisiones pagadas en el salario integral en la subcuenta 510518, según se expuso en la Resolución Nro. 1354 del 10 de agosto de 2012³¹, porque en su criterio, era la manera técnica que permitía reflejar de forma confiable y fidedigna la realidad económica correspondiente a la operación registrada conforme a los soportes contables, hecho que no es controvertido por el ICBF.

Nótese que el ICBF no está cuestionando que los pagos registrados en la subcuenta 510518 no correspondan a los valores en discusión y, por el contrario, la sociedad demandante probó que dichos pagos tienen que ver con las comisiones de los trabajadores con los que se pactó la modalidad de salario integral “*variable*”.

²⁹ Descrita en el PUC, así: “[r]registra los gastos ocasionados por concepto de la relación laboral existente de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el reglamento interno del ente económico, pacto laboral o laudo”.

³⁰ Descrita en el PUC en los siguientes términos: “[l]os gastos operacionales de administración son los ocasionados en el desarrollo del objeto social principal del ente económico y registra, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión administrativa encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas establecidas para el desarrollo de la actividad operativa del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, financiera, comercial, legal y administrativa.

Se clasifican bajo el grupo de gastos operacionales de administración, por conceptos tales como honorarios, impuestos, arrendamientos y alquileres, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios y provisiones”.

³¹ En los antecedentes administrativos aportados por el ICBF se echan de menos los balances de la sociedad demandante.

El hecho de que dichos pagos no se hayan registrado en la subcuenta 520503 salario integral, que corresponde a la cuenta 5205 gastos de personal³² que, a su vez, pertenece al grupo 52 operacionales de ventas³³ y a la clase 5, no resulta suficiente para concluir que para efectos de la liquidación de los aportes parafiscales, respecto de las comisiones que forman parte del salario integral por pacto entre las partes, se les deba aplicar una base distinta al 70%.

5.2.10 Por lo expuesto, se concluye que los argumentos propuestos por el ICBF para aplicar el 100% sobre el pago que por concepto de vacaciones y de comisiones hizo la sociedad demandante a los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral, carece de sustento jurídico y surgen de la errónea interpretación de las normas analizadas en esta providencia, por lo que le asiste la razón al Tribunal al declarar la nulidad de las resoluciones Nros. 0433 de 10 de abril de 2012 y 1354 de 10 de agosto de 2012 y, en consecuencia, se deben confirmar los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada.

5.3 Por otra parte, se revocará el numeral tercero de la sentencia de primera instancia porque el Tribunal ordenó la devolución de la suma de \$234.207.184 que la parte demandante probó que pagó a causa de la expedición de los actos administrativos anulados, *“más el interés legal del 6%, liquidado desde la fecha en que se realizó el pago hasta la fecha en que el ICBF devuelva el valor cancelado”*, cuando, en este caso, resulta aplicable lo previsto en el inciso final del artículo 187

³² Descrita en el PUC como aquella que “[r]egistra los gastos ocasionados por concepto de la relación laboral existente de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el reglamento interno del ente económico, pacto laboral o laudo”.

³³ Descrita en el PUC en los siguientes términos: “[c]omprende los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social del ente económico y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión de ventas encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas establecidas para el desarrollo de la actividad de ventas del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, comercialización, promoción, publicidad y ventas. Se clasifican bajo los conceptos de gastos de personal, honorarios, impuestos, arrendamientos, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios, provisiones entre otros”.

del CPACA, según el cual “[l]as condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor”, atendiendo la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

En la que el valor (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el mayor valor pagado por el contribuyente, por el guarismo que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento del pago.

Además, sobre la suma de \$234.207.184 debidamente actualizada, se ordenará el reconocimiento de intereses de mora de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 del CPACA.

Para el efecto, se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 195-4 del ordenamiento en cita, que establece como interés moratorio el equivalente al DTF desde la ejecutoria de la sentencia hasta el cumplimiento del término de diez (10) meses para el pago (art.192 inciso 2) o dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos (art. 195-3), lo que ocurra primero, momento a partir del cual, la cantidad líquida adeudada causará un interés

moratorio a la tasa comercial hasta que se verifique su pago (art. 195-4 *ib.*)³⁴.

Para la Sala, los argumentos expuestos en el recurso de apelación para oponerse al pago de los intereses de la suma de dinero a devolver, según los cuales, (i) los recursos en dinero que ingresan y egresan de la entidad se encuentran depositados en cuentas corrientes que no generan dividendos o rendimientos económicos para la entidad y (ii) la orden de pago de intereses no resulta justa ni equitativa porque afecta los recursos destinados al cumplimiento del objeto social de ese ente gubernamental, no son de recibo para eximirla de la actualización monetaria, porque el ajuste o la actualización del valor nominal de la suma a devolver, de acuerdo con el IPC, pretende impedir, que en este caso, la parte demandante, a causa de la depreciación del dinero, reciba menos de lo que pagó en su oportunidad al ICBF, sin tener que hacerlo.

Darle la razón a la parte demandada resultaría injusto para la sociedad que demostró que la actuación de la Administración está viciada de nulidad y, en estricto sentido, no se le estaría restableciendo en debida forma su derecho, porque omitir la actualización monetaria, necesariamente implica que se está ordenando devolver menos de lo debido, sin una justificación legal para tal efecto.

Tampoco se le puede exonerar del pago de los intereses de mora, porque estos se causan desde la ejecutoria de la sentencia y su monto dependerá del término que la entidad se tarde en dar estricto cumplimiento a la orden impartida.

5.4 En conclusión, se confirmarán los numerales 1 y 2 de la sentencia de primera instancia y se revocará el numeral 3, para disponer lo pertinente, conforme

³⁴ En este sentido confrontar las sentencias del 29 de septiembre de 2015, radicado Nro. 20874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 5 de mayo de 2016, radicado Nro. 21714, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

se indicó con anterioridad.

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

FALLA

Primero: CONFÍRMANSE los numerales 1 y 2 de la sentencia del veinticinco (25) de septiembre de dos mil trece (2013), proferida por la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho dispuso que la sociedad demandante no está obligada a pagar suma alguna al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, por los conceptos y periodos relacionados en los actos anulados.

Segundo: REVÓCASE el numeral 3 de la sentencia apelada. En su lugar:

ORDÉNASE al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF- devolver a la sociedad RCN TELEVISIÓN S.A. con NIT 830029703-7, la suma de doscientos treinta y cuatro millones doscientos siete mil ciento ochenta y cuatro pesos m/cte. (\$234.207.184.00), que deberá actualizarse teniendo como base el índice de precios al consumidor, de acuerdo con lo dispuesto en la parte motiva de esta sentencia. La suma actualizada, devengará intereses de mora en los términos previstos en los artículos 192 y 195 del CPACA.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ