

Reflexiones sobre el principio de legalidad tributaria, en materia de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Colombia

Reflections on the principle of tax legality, regarding the contributions to the General Social Security System in Colombia

Reflexões sobre o princípio de legalidade tributária, em matéria dos aportes ao Sistema Geral de Segurança Social na Colômbia

MARIACAMILA BOBADILLA MORENO¹
JOSÉ ANTONIO CHACÓN PRADA²
FRANCISCO RAÚL MONTENEGRO ACOSTA³

Para citar este artículo / To reference this article

Maríacamila Bobadilla Moreno, José Antonio Chacón Prada y Francisco Raúl Montenegro Acosta. *Reflexiones sobre el principio de legalidad tributaria, en materia de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Colombia*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 047.

Recibido: 02 de agosto de 2019

Aprobado: 05 de noviembre de 2019

Página inicial: 47

Página final: 94

Resumen

La presente investigación nace con ocasión de las dificultades que se han identificado en el proceso de determinación, pago y fiscalización de los aportes al

-
- 1 Abogada de la Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario y candidata a especialista en derecho tributario de la misma universidad. Con experiencia en litigio y asesoría tributaria en el sector privado.
 - 2 Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario, con amplia experiencia en litigio y asesoría tributaria en el sector privado.
 - 3 Candidato al título de abogado de la facultad de ciencias jurídicas de la Pontificia Universidad Javeriana. Actualmente vinculado al área de procedimiento y litigio tributario de una empresa del sector privado.

Sistema General de Seguridad Social. En atención de lo anterior, fue necesario estudiar la naturaleza jurídica de las denominadas “contribuciones parafiscales”, de cara a lo manifestado por la jurisprudencia y la doctrina, lo cual hizo posible identificar si las normas que regulan los aportes al Sistema General de la Seguridad Social, efectivamente contienen los elementos esenciales de la obligación tributaria, es decir, si cumplen con el principio de legalidad, o si por el contrario, tan solo observan el principio de reserva de ley; situación que explicaría las complejidades que a la fecha se presentan en los procesos de determinación, pago y fiscalización de dichos aportes.

Palabras Clave: Contribuciones Parafiscales, aportes al Sistema General de Seguridad Social, principio de legalidad tributaria, reserva de ley, principio de solidaridad, obligación tributaria, elementos del tributo, irretroactividad, firmeza de las declaraciones, capacidad contributiva.

Abstract

The current investigation arises from the difficulties that have been identified in the process of determining, paying and monitoring contributions to the General Security Social System. Because of this, it became necessary to study the legal nature of the so-called “parafiscal contributions” facing what was stated by the jurisprudence and doctrine. By doing this, it made it possible to identify whether the rules that govern the contributions to the General Social Security System contain the essential elements of the tax obligation, or if they only comply with the principle of reservation of law. This situation could explain the difficulties that are currently affecting the processes of determining, paying and auditing these contributions.

Keywords: Parafiscal contributions, contributions to the general social security system, principle of tax legality, legal reserve, principle of solidarity, tax obligation, characteristic elements of tax, non- retroactivity, limit term to audit tax statements, contributive capacity.

Resumo

A presente pesquisa nasce com ocasião das dificuldades que se têm identificado no processo de determinação, pagamento e fiscalização dos aportes ao Sistema Geral de Segurança Social. Com base nesses elementos, foi necessário estudar a natureza jurídica das denominadas “contribuições parafiscais”, em vista ao manifestado pela jurisprudência e a doutrina, o que fez possível identificar se as normas que regulam os aportes ao Sistema Geral da Segurança Social, efetivamente contém os elementos essenciais da obrigação tributária, é dizer, se cumprem com

o princípio de legalidade, ou se pelo contrário, só observam o princípio de reserva de lei; situação que explicaria as complexidades que à data se apresentam nos processos de determinação, pagamento e fiscalização de ditos aportes.

Palavras-chave: Contribuições Parafiscais, aportes ao Sistema Geral de Segurança Social, princípio de legalidade tributária, reserva de lei, princípio de solidariedade, obrigação tributária, elementos do tributo, irretroatividade, firmeza das declarações, capacidade contributiva.

Sumario

Introducción; 1. Naturaleza jurídica de los aportes al Sistema General de Seguridad Social: 1.1. Las contribuciones parafiscales como “verdaderos tributos”. 1.2. Los aportes al Sistema de Seguridad Social “no son tributos”. 1.3. Breve historia del origen de la parafiscalidad y de los tributos. 1.4. Posición de la Corte Constitucional de Colombia; 2. El principio de legalidad como base constitucional del sistema tributario; 3. Confrontación entre el principio de legalidad y la reserva de ley, en materia de aportes al SGSS; 4. Aproximación a la obligación tributaria; 5. La obligación tributaria en materia de aportes al SGSS: 5.1. Identificación de los elementos de la obligación tributaria en las normas que regulan lo atinente a los aportes al Sistema General de Seguridad Social. 5.2. Análisis del elemento de la base gravable, a la luz de la remisión al Código Sustantivo del Trabajo y la jurisprudencia de las Altas Cortes: 5.2.1. Pronunciamientos del Consejo de Estado en materia tributaria, en relación con la determinación de las bases gravables de los aportes a la seguridad social. 5.3. Aproximación al concepto de relación jurídica de la seguridad social; 6. Reflexiones sobre los problemas prácticos derivados del sometimiento al régimen fiscal, de los aportes al SGSS: 6.1. Aplicación retroactiva de la Ley. 6.2. Firmeza de las declaraciones y/o autoliquidaciones de los aportes al SGSS: 6.2.1. La firmeza en la Ley 1151 de 2007. 6.2.2. La firmeza en la Ley 1607 de 2012; 7. Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

En los últimos años han surgido múltiples discusiones en relación con la determinación, pago y fiscalización de los aportes al Sistema de Seguridad Social, que han girado básicamente en torno: a la naturaleza jurídica (tributaria o no) de esta institución y de si es posible exigirle a dicho tipo de obligación, que cumpla con los principios del derecho tributario y fundamentalmente, con el principio de legalidad.

Ahora bien, estos cuestionamientos tienen gran importancia, puesto que, mientras que los tributos han tenido por propósito contribuir al sostenimiento de

las cargas públicas y por tanto, han estado enmarcados desde su inicio, por el principio de legalidad, como una garantía en favor de los ciudadanos y en contra de la arbitrariedad del poder soberano. A contrario sensu, la Seguridad Social, tuvo su génesis en el propósito de garantizar un conjunto de servicios, beneficios y prestaciones. La Seguridad Social hasta la fecha, busca alcanzar un Estado de plena justicia social, para lo cual estableció como talanquera de su consecución, el principio de reserva de ley.

Conforme a lo anterior, se hace necesario analizar a la luz del concepto y alcance del principio de legalidad en materia tributaria si: (i) el origen de los aportes al Sistema General de la Seguridad Social, (ii) la taxonomía de las normas que contemplan el nacimiento y pago de dicha obligación y así mismo, (iii) el procedimiento para su fiscalización, se acompañan con los desarrollos constitucionales, legales y doctrinales del referido principio o si por el contrario, cumplen únicamente con el principio de reserva de ley, veamos:

1. Naturaleza jurídica de los aportes al Sistema General de Seguridad Social

En el presente capítulo se expondrán los postulados que tanto la jurisprudencia constitucional colombiana, como la doctrina nacional y extranjera han formulado respecto a un tema que no ha generado menor debate: ¿obedecen o no las obligaciones parafiscales a una naturaleza tributaria?

Para abordar este asunto, es indispensable aludir en primer lugar a la definición dada por la doctrina, según la cual se consideran tributos *“las prestaciones pecuniariamente valables que el Estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de contribuir, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o de una decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener la realización de sus fines.”*⁴

Sin embargo, es preciso aclarar que, los tributos representan un gran género que está constituido en Colombia por tres especies: los impuestos, las tasas y las contribuciones, estando ubicados tradicionalmente dentro de esta última categoría y como en su momento se expondrá, los aportes al Sistema General de Seguridad Social.

4 Mauricio Plazas-Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, tomo II. Ed. Temis, Bogotá. (2017).

Ahora bien, aunque para efectos del presente escrito, se asumirá la postura de la Corte Constitucional, según la cual, los aportes al Sistema General de Seguridad Social revisten las características propias de los tributos en la especie de contribuciones y en la “subespecie” de parafiscales; existen muchas fuentes doctrinales que desarrollan la categorización y contenido de estos, desde puntos de vista disímiles.

Por lo tanto, resulta conveniente analizar: (i) los debates que ha suscitado en la doctrina, la naturaleza de los Aportes a la Seguridad Social, (ii) los motivos que le dieron origen y (iii) la posición que en la materia, ha sostenido desde sus inicios el Alto Tribunal Constitucional.

Conforme a lo anterior, como primera medida se expondrán los argumentos de algunos de los autores que han manifestado las razones por las cuales, bajo su criterio, la parafiscalidad obedece a una naturaleza tributaria y se contrapondrá con la posición de aquellos que no comparten esta postura. Posteriormente, en segunda medida se hará una reflexión histórica sobre el origen de los aportes parafiscales, en contraste con el fundamento de los tributos; para finalmente, abordar la posición de la Corte Constitucional colombiana.

1.1. Las contribuciones parafiscales como “verdaderos tributos”

Entre los autores que se destacan en defender la teoría según la cual las rentas parafiscales tienen naturaleza tributaria, se encuentra Maurice Duverger en la doctrina francesa, quien contempla que la parafiscalidad sí tiene naturaleza tributaria y que, además, no existe distinción válida entre las contribuciones parafiscales y los impuestos, por lo que considera viable asignarles el nombre de “*impuestos corporativos*”.⁵

Para Duverger, la parafiscalidad “*está constituida por una serie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades (...), impuestos que son para tales colectividades como los impuestos locales para los municipios y provincias*”.⁶

A su vez, Gerardo Ataliba en la doctrina latinoamericana, plantea que, la existencia de una utilidad pública, así como del poder de coacción y la exigencia de la reserva de ley hacen que en todos los casos la parafiscalidad deba ser calificada como un tributo, sin importar la naturaleza pública o privada del ente administrador.⁷

5 Mauricio Plazas-Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 203. Ed. Temis. (2017).

6 Maurice Duverger. Hacienda Pública. Pág. 70. Bosch Casa Editorial. (1980).

7 Mauricio Plazas-Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 189. Ed. Temis. (2017).

De los anteriores postulados es dable concluir que, entre las razones que han llevado a este sector de la doctrina a considerar que las contribuciones parafiscales ostentan una verdadera naturaleza tributaria, destacan: (i) la utilidad pública y (ii) el hecho de que el Estado acuda a la ley para regular este tipo de rentas.

No obstante, los citados argumentos han sido confrontados, bajo el amparo de los razonamientos que se verán a continuación:

1.2. Los aportes al Sistema de Seguridad Social “no son tributos”

El profesor italiano Emmanuelle Morselli, es uno de los autores que defiende la teoría según la cual, las rentas parafiscales no suponen una naturaleza tributaria. En efecto, dicho autor señala que la parafiscalidad no tiene tal calidad, debido a que su finalidad y contenido, obedece a razones económicas y sociales que se alejan de cualquier contenido político.⁸

Para arribar a tal conclusión, Morselli elaboró un estudio sobre la Hacienda Pública y el Estado contemporáneo, investigación que lo llevó a advertir, que dicho Estado, al superar los objetivos políticos propios de su génesis, se planteó nuevos fines económicos y sociales, que en virtud del intervencionismo, terminaron dando origen a la parafiscalidad.⁹

De otra parte, es importante destacar al autor Mauricio Plazas Vega, quien afirma que: (i) las rentas parafiscales no son de naturaleza tributaria toda vez que, pese a que su recaudo, administración y destino son de interés general, corresponden casi en todos los casos, a rentas de origen privado y (ii) la parafiscalidad pública es netamente excepcional porque constituye un importante sistema de intervención, en cuanto a lo que al papel de Estado concierne.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario mencionar que su argumento más fuerte para contrarrestar la presunta naturaleza tributaria de dichas rentas, consiste en señalar que: *“los tributos no se consideran tales porque los cree o regule la ley, sino que precisamente por ser tributos están sujetos a la reserva de ley. O, en otras palabras: si bien toda prestación tributaria está sometida a la reserva de ley, no toda prestación regulada por la ley es un tributo”*. (Negrilla fuera del texto original)¹⁰

8 Ibidem. Pág. 202. (2017).

9 C. Hoyos y L. Botero, Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Pág. 854, Ed. Nomos S.A. Bogotá. (1999).

10 Mauricio Plazas-Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Pág. 189. Ed. Temis. (2017).

De los anteriores autores, se observa, por un lado, la diferencia que ha tratado de resaltar este sector de la doctrina entre el origen de las obligaciones tributarias y los aportes parafiscales, teniendo en cuenta que responden a finalidades distintas: las primeras de carácter político, orientadas a cumplir las funciones del Estado y, las segundas, con una finalidad socio-económica, esto es, de carácter prestacional y de seguridad social¹¹. Y, por otro, el hecho de que la reserva de ley no deba entenderse como elemento determinante para que una obligación sea de carácter tributario.

Una vez planteadas estas consideraciones, encontramos pertinente efectuar una mención histórica sobre las circunstancias que dieron origen a la parafiscalidad, en contraste con los eventos que dieron nacimiento a las obligaciones tributarias.

1.3. Breve historia del origen de la parafiscalidad y de los tributos

Los recursos parafiscales surgieron en Francia a mediados del siglo XX, con ocasión de la Declaración Schuman¹² por medio de la cual, el entonces Ministro de Asuntos Exteriores francés, calificó como parafiscales a ciertos ingresos públicos, que a pesar de ser producto de la soberanía fiscal estatal, poseían características que los diferenciaban de otro tipo de ingresos. Entonces, los recursos parafiscales eran cobrados por el Estado a determinados sectores poblacionales, con el fin de destinarlos a cubrir intereses del grupo beneficiado, pero sin entrar a ser parte del presupuesto nacional.¹³

En Colombia, por su parte, desde 1928 ya comenzaba a hablarse sobre recursos parafiscales, con la creación de la contribución cafetera. Sin embargo, se establecieron por primera vez en la Constitución Política de 1991 y, seguidamente, con la creación del Sistema de Seguridad Social Integral previsto en la Ley 100 de 1993 y el Sistema de Protección Social previsto en la Ley 789 de 2002.

Es importante destacar que, en Colombia la Seguridad Social Integral ha sido definida legalmente como *“el conjunto de instituciones, normas y procedimientos, de que disponen la persona y la comunidad para gozar de una calidad*

11 Sin perjuicio de la tesis planteada, es pertinente señalar que la tributación también ha sido entendida como un mecanismo para el bienestar humano. Alejandro Linares-Cantillo. El principio de capacidad contributiva y sus manifestaciones en la jurisprudencia constitucional colombiana. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Pág. 337. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2017).

12 Es el nombre con el que se le conoce al discurso pronunciado el 9 de mayo de 1950 por el entonces Ministro de Asuntos Exteriores francés Robert Schuman.

13 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-040 de 1993 (M.P. Ciro Angarita Barón: Febrero 11 de 1993).

*de vida, mediante el cumplimiento progresivo de los planes y programas que el Estado y la sociedad desarrollen para proporcionar la cobertura integral de las contingencias, especialmente las que menoscaban la salud y la capacidad económica, de los habitantes del territorio nacional, con el fin de lograr el bienestar individual y la integración de la comunidad.*¹⁴

Así mismo, el Sistema de Protección Social ha sido descrito como “*el conjunto de políticas públicas orientadas a disminuir la vulnerabilidad y a mejorar la calidad de vida de los colombianos, especialmente de los más desprotegidos. Para obtener como mínimo el derecho a: la salud, la pensión y al trabajo*”.¹⁵

En los términos anteriores, es posible concluir que la parafiscalidad ha estado ligada al mismo principio de solidaridad en que se fundamenta el derecho a la seguridad social consagrado en la Carta Política. Dicho concepto puede ser asimilado en mayor o menor medida al de seguridad social en España,¹⁶ el cual ha sido entendido por la doctrina como: una modalidad de actuación administrativa orientada a compensar la pérdida de rentas de trabajo por medio de prestaciones dinerarias que el Estado financia.¹⁷

Finalmente, los aportes al Sistema General de Seguridad Social pueden ser vistos, a la luz de la Constitución Política, como un mecanismo por medio del cual se pretende definir y organizar los procedimientos, regular la atención y en general, procurar las condiciones materiales de acceso que les permitan a los trabajadores disfrutar de la calidad de los servicios de salud, pensión y demás prestaciones sociales.

Ahora bien, los tributos, por su parte, se cimientan en el deber constitucional que tienen todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.¹⁸

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que dicho deber tiene fundamento en el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y la sociedad, con el fin de equilibrar las cargas públicas que sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte.¹⁹

14 Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el Sistema de Seguridad Social Integral y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 1993. D.O. N° 41.148.

15 Ley 789 de 2002. Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo. Diciembre 27 de 2002. D.O. N°45.046.

16 Constitución Española [Const]. Art. 41. 27 de diciembre de 1978 (España).

17 Jesús Martínez-Girón, Alberto Arufe Varela & Xosé Manuel Carril Vásquez. Derecho de la Seguridad Social. Pág. 1. Editorial Netbiblo. (2008).

18 Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 95.9. Julio 7 de 1991 (Colombia).

19 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-397 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Mayo 18 de 2011).

Este concepto ha sido compartido por la doctrina, la cual ha señalado que: *“los recursos tributarios le permiten al Estado desempeñar las funciones que constitucional y legalmente le corresponden”*.²⁰

De todo lo anterior es dable concluir que, los contextos que dieron origen a las contribuciones parafiscales y a los tributos son abiertamente distintos, pues mientras los primeros han estado llamados a disminuir la vulnerabilidad y a mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, especialmente de los más desfavorecidos; los segundos han respondido históricamente a la necesidad que tiene el Estado de recaudar recursos con miras a ejecutar sus funciones.

Lo anterior, hace que cobre sentido la posición que han asumido varios de los doctrinantes, quienes han insistido en negar la calidad tributaria de los aportes parafiscales, arguyendo que, los mismos tienen una naturaleza jurídica, principios y finalidades distintas a las que ostenta el régimen tributario, desde su nacimiento y hasta la fecha.

Por lo tanto, se debe poner de presente la importancia de que el Legislador reconsidere la naturaleza jurídica de los aportes al Sistema General de Seguridad Social, de manera que estos puedan ser catalogados como obligaciones de naturaleza administrativa, la cual responde a su génesis a cargo de una entidad pública y a su obligatoriedad enmarcada en el principio de reserva de ley, lo cual permite solucionar los problemas prácticos que se expondrán mas adelante.

1.4. Posición de la Corte Constitucional de Colombia

Ahora, independientemente de los debates que se han suscitado respecto a la naturaleza de la parafiscalidad y concretamente de los Aportes a la Seguridad Social, lo cierto es que, la jurisprudencia constitucional ha sido constante en manifestar que sin importar la condición pública o privada de la entidad que administre este tipo de rentas, estas son de naturaleza pública toda vez que constituyen un instrumento para la generación de recursos públicos incluso cuando no pertenezcan al Estado. Veamos:

20 Juan José Fuentes-Bernal. La dimensión económica del derecho tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Pág. 37. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2015).

MAGISTRADO PONENTE	SENTENCIA	RATIO DECIDENDI	COMENTARIOS
Ciro Angarita Barón	C-040 de 1993	<p><i>“Entiende la Corte que la prohibición del artículo 359 se aplica con exclusividad a las rentas nacionales de carácter tributario. En ningún caso a las rentas propias de las entidades territoriales o descentralizadas por servicios del orden local, como tampoco a las contribuciones parafiscales”.</i></p>	<p>El artículo 359 preceptúa que las contribuciones parafiscales cuentan, por su propia naturaleza, con una destinación especial y prohíbe las rentas o ingresos tributarios nacionales de destinación específica. En esta ocasión, la Corte aclara que mediante una interpretación sistemática del citado artículo, esta prohibición se predica únicamente de los impuestos.</p> <p>A su vez, la Corte señala que el término “tributo” del artículo 150 superior, tiene un alcance genérico y se refiere a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación, entre los que se encuentran por supuesto, las contribuciones parafiscales.</p>
Jorge Arango Mejía	C-152 de 1997	<p><i>“La destinación exclusiva en favor del grupo, gremio o sector que tributa los recursos parafiscales, no impide que se beneficien personas que no pertenecen a él. Sería absurdo y odioso, y a veces imposible, impedir que personas no contribuyentes se beneficiaran de obras como carreteras, redes eléctricas, puestos de salud, escuelas, etc.”.</i></p>	<p>La Corte establece entre las características esenciales de las contribuciones el hecho de que: (i) graven a un grupo, gremio o sector económico específico y (ii) se inviertan exclusivamente en beneficio de dicho grupo, gremio o sector; sin embargo, aclara que esto no impide que se beneficien otras personas que no pertenezcan a este.</p>

MAGISTRADO PONENTE	SENTENCIA	RATIO DECIDENDI	COMENTARIOS
Manuel José Cepeda Espinosa	C-708 de 2001	<p><i>“La Corte ha indicado que la Constitución no es unívoca en la designación de los asuntos que forman parte de la materia tributaria, y ha sentado ciertos parámetros generales para la interpretación de las normas pertinentes. Ha dicho que los “asuntos relativos a los tributos” a los que se refiere el artículo 154 de la Carta, cobijan, no solo los impuestos, sino cualquier ejercicio del poder impositivo estatal tendiente a establecer cargas económicas sobre los ciudadanos”.</i></p>	<p>La Corte ha empleado un criterio material y no nominal para analizar las normas que establecen tributos o los regulan.</p> <p>Lo anterior implica que la Corte incluya en la materia tributaria los impuestos, las tasas y las contribuciones parafiscales.</p>
Nilson Pinilla Pinilla	C-132 de 2009	<p><i>“Dada la naturaleza excepcional de los recursos parafiscales, cuando el Congreso crea una renta de carácter parafiscal, debe señalar su régimen, lo cual implica que regule su administración, recaudo e inversión, tanto más, que su excepcionalidad no las despoja de su naturaleza pública, por lo que es perfectamente válido que el legislador al expedir la ley que las establece determine con todo detalle las condiciones, modalidades y peculiaridades de esa administración de recursos públicos por parte de los particulares”.</i></p>	<p>En esta ocasión, la Corte de manera expresa señala que las contribuciones parafiscales son de la misma estirpe que los impuestos. Su gran diferencia radica en el precondicionamiento de su destinación, en los beneficiarios potenciales y en la determinación de los sujetos gravados.</p>

Continúa en la siguiente página

MAGISTRADO PONENTE	SENTENCIA	RATIO DECIDENDI	COMENTARIOS
Alejandro Linares Cantillo	C-644 de 2016	<p><i>“Las contribuciones parafiscales constituyen una especie de tributo que revisten algunas particularidades por gravar, únicamente, a un sector social y económico específico, que es también su único destinatario. En virtud de esta peculiaridad, a nivel constitucional se ha determinado que el sujeto encargado del recaudo y de la administración de los recursos correspondientes, es un elemento esencial de las contribuciones parafiscales, sujeto al principio de reserva de ley”.</i></p>	<p>Es tan claro para la Corte que las contribuciones parafiscales son de naturaleza tributaria, que estas deben ser creadas por los órganos de representación popular, al ser las instancias competentes para tal fin y para definir sus elementos esenciales.</p>

*Cuadro de elaboración propia.

Como puede advertirse, la Corte ha concluido que las denominadas “contribuciones parafiscales” son verdaderos tributos, en resumen porque: (i) el concepto de tributo en la norma constitucional tiene un alcance genérico que abarca todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación, (ii) constituyen un instrumento para la generación de ingresos públicos aunque estén afectos a una destinación especial y (iii) deben ser creados por los órganos de representación popular como los demás tributos, al ser estas las instancias competentes.

Ahora bien, partiendo del hecho de que la posición unánime del Alto Tribunal Constitucional ha sido la de darle a las contribuciones parafiscales una naturaleza tributaria y, que a la fecha no ha sido expedida ninguna ley o documento normativo que haya previsto de forma expresa y clara la naturaleza jurídica de este tipo de rentas; el presente texto se desarrolla con sujeción al precedente constitucional, tomando en consideración que en Colombia la jurisprudencia es fuente auxiliar de la ley.²¹

2. El principio de legalidad como base constitucional del sistema tributario

Una vez puesto de presente que las contribuciones parafiscales, son ciertamente, verdaderos tributos, al menos, de cara a lo manifestado por los Altos Tribunales Colombianos; es preciso ahondar en el principio de legalidad, y en su desarrollo jurisprudencial, a fin de poner sobre la mesa: (i) las razones por las cuales este principio ha sido y debe continuar siendo considerado base estructural del derecho tributario y (ii) las decisiones que han sido proferidas en sede judicial y que ha dado lugar a la flexibilización del estudiado principio.

En primera medida es necesario recordar que el principio de legalidad, consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, se funda en el aforismo “*nullum tributum sine lege y/o no hay tributo sin representación*”²², del cual se desprende que los tributos solo pueden ser creados, modificados o extinguidos por medio de un acto del legislador, quien funge como máximo representante de la voluntad popular.

21 Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 230. Julio 7 de 1991 (Colombia).

22 Este principio cobró relevancia en Inglaterra, en el año 1628 con la expedición del artículo primero del Petition of Rights y posteriormente, con el Bill of Rights el cual fue proferido el 13 de febrero de 1689.

Ahora bien, no se debe perder de vista que en el marco del principio de legalidad, el constituyente reguló a su vez el poder tributario originario y derivado²³, toda vez que incluyó de una parte, el mandato según el cual, la ley debe fijar directamente los elementos de la obligación tributaria (poder tributario originario radicado en cabeza del órgano legislativo); y de otra, la facultad excepcional de las autoridades para fijar la tarifa de las tasas y contribuciones a través de las ordenanzas y los acuerdos (poder tributario derivado otorgado a las Asambleas y Departamentos).

De lo expuesto es dable concluir, que este principio no se circunscribe única y exclusivamente al establecimiento de una reserva legal, sino que por el contrario, engloba una serie de características y garantías que han sido introducidas en nuestra Carta Política a fin de garantizar²⁴:

a) El respeto del principio democrático y de representación popular característico de cualquier Estado Social de Derecho, b) La predeterminación del tributo, en tanto exige que exista una ley previa que fije con certeza los elementos de la obligación fiscal, c) Que los ciudadanos tengan seguridad jurídica respecto de las obligaciones tributarias que deban asumir y, d) Que exista una política fiscal, uniforme, coherente e inspirada en el principio de unidad económica.

Sin perjuicio de lo anterior y a pesar de que el principio de legalidad ha permanecido durante décadas en el ordenamiento colombiano, es imperioso destacar que los más recientes pronunciamientos del órgano judicial han transfigurado este principio²⁵, a fin de concluir que la ley no debe fijar directamente, y de forma previa y expresa, todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, como bien lo manifiesta la Constitución, sino que sencillamente basta con que: (i) la ley determine al menos el hecho generador y (ii) los demás elementos puedan desprenderse del contenido de la misma.

23 *“Por poder tributario se entiende la facultad de crear tributos cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama legislativa del poder público. Como tal, se concreta específicamente en la creación de derecho positivo en materia tributaria y está sujeto a los precisos lineamientos que para tal efecto consagran las Cartas Políticas”.* Mauricio Plazas-Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 447. Ed. Temis. (2017).

24 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 891 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Octubre 31 de 2012).

25 El Consejo de Estado y la Corte Constitucional modificaron la línea jurisprudencial aproximadamente desde el año 2009, con las sentencias: Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 16544 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Julio 9 de 2009). y Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009. (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra: Enero 27 de 2009); desde dicha fecha y hasta la actualidad, tanto el Alto Tribunal, como la Corte Constitucional han indicado que: *“la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado”, aspectos estos últimos que, como se verificó, se cumplen en el caso del literal i) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913.”*

Es una pena, que aquel derecho que una vez fue reconocido en la declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano, en virtud del cual *“Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”*²⁶ este perdiendo su fuerza y siendo flexibilizado por las Altas Cortes Colombianas, sin que sean dimensionadas a la fecha, las graves consecuencias que ello ha generado.

Es precisamente con ocasión de la transformación que ha padecido el principio de legalidad, que ciertas autoridades administrativas han comprendido de forma desafortunada, que se encuentran legitimadas para regular los tributos a su arbitrio y sin ninguna limitación.

Lo anterior, ha permitido que tanto el legislativo, como el ejecutivo, en el ejercicio de las funciones que constitucionalmente le fueron asignadas, no den una irrestricta aplicación al principio de legalidad. Lo cual a su vez, ha generado una disminución en la calidad de la normas²⁷, que ha terminado dando lugar a que la obligación tributaria pierda paulatinamente su mayor característica: la certeza y a que la misma, se torne cada día más difusa; siendo un claro ejemplo de ello, lo que viene sucediendo con la determinación, pago y fiscalización de los aportes al Sistema General de Seguridad Social.

Para poner en contexto la situación, en el año 2007 el Gobierno Nacional creó la Unidad de Gestión de Pensional y Parafiscal, con el propósito de constatar que las personas tanto naturales como jurídicas, liquidaran y pagaran de forma oportuna y adecuada las contribuciones a la seguridad social, objetividad que a todas luces necesitaba un país como Colombia que se caracteriza por sus grandes tasas de evasión y elusión fiscal.²⁸

Sin embargo, no es un secreto que desde su nacimiento esta entidad fiscalizadora ha afrontado múltiples quejas, que han tenido lugar, entre otras razones, debido a la indeterminación que existe respecto de las normas, principios y reglas que rigen las actividades y prerrogativas que le fueron otorgadas.

En atención de lo expuesto y a fin de poder identificar, los vacíos y/o yerros jurídicos que han dado lugar a las problemáticas que en la actualidad, aquejan tanto a los aportantes como a la Unidad de Gestión, es pertinente realizar una

26 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Francia. Artículo 14 del 26 de agosto de 1789.

27 Ver, Cesar Garcia Novoa. Eficiencia y calidad normativa en materia tributaria. 40 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Págs. 15-68. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). (2016).

28 Ministerio de Hacienda. *Evasión de aportes en el sistema colombiano de seguridad social integral: independientes declarantes de renta*. Informe de seguimiento Fiscal No. 4. Abril de 2016. At. 9.

aproximación al principio de legalidad y/o mejor, al principio de reserva de ley, de cara a los aportes al Sistema General de la Seguridad Social, lo cual permite avizorar: (i) en que difiere el principio de legalidad en materia tributaria, del principio de reserva de ley previsto para el sistema de seguridad social y (ii) porque dicha distinción, más allá de lo teórico, está generando inseguridad jurídica en un sistema como el colombiano.

3. Confrontación entre el principio de legalidad y la reserva de ley, en materia de aportes al SGSS

Como bien se señaló en el primer acápite, el recaudo de los aportes parafiscales no debería regirse en sentido estricto por las normas y principios propios del derecho tributario, sino por una serie de reglas que tuvieran la capacidad de regular de forma autónoma los criterios de determinación de la obligación parafiscal, como efectivamente sucede en otras jurisdicciones.²⁹

Ahora bien, el hecho de que en Colombia no exista un régimen autónomo y propio para “la relación jurídica de la seguridad social”, (en adelante entendida como los “*aportes al SGSS y/o los aportes*”), ni mucho menos principios que rijan de forma expresa la actividad de la entidad a quien se encarga la fiscalización de dichos aportes, no implica que no sea posible y/o no valga la pena estudiar el principio de legalidad, tomando como guía, los elementos propios de los aportes al SGSS y su calidad de obligación dineraria.

Tenemos entonces que, los aportes se distinguen en su esencia por ser, prestaciones pecuniarias, exigidas por la ley y destinadas al objeto previsto en ella, que nacieron a la vida jurídica por iniciativa privada y fundados en el ánimo de proteger una serie de riesgos y necesidades.

En esta medida y partiendo de que, la obligación de efectuar aportes al SGSS, es en esencia una obligación pecuniaria no tributaria, cuyo cobro fue designado a cargo de una entidad administrativa, es posible aproximarse al principio de reserva de ley, desde su definición más primigenia, a saber:

Una garantía esencial del Estado de Derecho, cuyo significado último es asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción de

29 En España por ejemplo, los pleitos sobre prestaciones de seguridad social son competencia de los tribunales contencioso-administrativos, mas no de los tribunales laborales. Jesús Martínez-Girón, Alberto Arufe Varela & Xosé Manuel Carril Vázquez. Derecho de la Seguridad Social. Pág. 148. Editorial Netbiblo. (2008).

ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos”³⁰.

Luego, es claro que, el principio de “legalidad” en materia de aportes, no puede ser visto, con los lentes de la legalidad tributaria, porque mientras que, para el primero de ellos, basta con que los aportes al SGSS sean establecidos y regulados en el marco de una ley; el segundo en cambio, exige de parte del legislador, la labor de regular desde un inicio y hasta su fin, todos y cada uno de los elementos de la obligación pecuniaria.

Una vez puesta de presente esta realidad, es posible concluir que varios de los conflictos que a la fecha padece el esquema normativo y procedimental que fue diseñado por el legislador para adelantar la fiscalización de las mal llamadas “*contribuciones parafiscales*”, obedece al hecho de que su legalidad esté siendo medida con criterios, que nunca se ajustarán a su naturaleza jurídica.

De hecho, exigirle a una obligación parafiscal que cumpla con el principio de legalidad tributaria, es casi tan equivalente, como exigirle al derecho tributario que cumpla con el principio del “*indubio pro operario*”³¹.

Desafortunadamente, esto es lo que sucedió en Colombia, cuando las Altas Cortes decidieron otorgarle la calidad de contribución parafiscal a una obligación que si bien se exige por mérito de la ley, no está en las capacidades, al menos hasta la fecha, de cumplir con los elementos de la obligación tributaria y consecuentemente, con el principio de legalidad.

Lo anterior, en términos coloquiales, podría ser explicado como que, “la relación jurídica de la seguridad social”, fue vestida con un traje prestado (el principio de legalidad), que nunca le va a quedar, pero que al parecer, debe lucir con orgullo.

Esta situación, es la que ha dado lugar a que la entidad fiscalizadora de los aportes parafiscales, “busque acomodar dicho vestido de la mejor forma a sus necesidades”, lo cual ha terminado por generar grandes problemáticas y un gran descontento entre los aportantes, quienes se ven sorprendidos al presenciar, la forma en cómo se ajusta, corta o incluso reconstruye dicho vestido, con el

30 Eduardo García-de Enterría & Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo. Págs. 246-247. Ed Civitas. (2000).

31 “*El principio del in dubio pro operario indica la existencia de una sola norma que admite dos o más interpretaciones diversas aplicables a un hecho concreto; entonces en este caso se toma la interpretación más favorable al trabajador. Este principio supone una auténtica duda sobre el alcance de la norma legal, de modo que cuando la norma no existe, no es aplicable recurrir al principio del in dubio pro operario para sustituir al encargado de dictarla (...).*” Ricardo Barona-Betancourt. *Principio del derecho laboral en el sistema jurídico colombiano*. Criterio Jurídico Garantista. Enero-junio de 2010. At. 253.

propósito de lograr que el mismo se adecuó al sistema de determinación y fiscalización de los aportes a SGSS.

Sin perjuicio de todo lo que hasta el momento ha sido manifestado, es en todo caso indispensable volver a la realidad, para así advertir que lo cierto, es que en Colombia, los aportes al SGSS han sido calificados por las autoridades judiciales como contribuciones y por consiguiente, deben ser juzgados de cara al principio de legalidad, como tal, es decir, como verdaderos tributos.

Por tanto, es pertinente efectuar un análisis respecto de los elementos que integran la obligación tributaria, que se predica de las normas de orden fiscal, para posteriormente, contrastar su aplicabilidad en materia de aportes al sistema general de la seguridad social.

4. Aproximación a la obligación tributaria

La Constitución Política colombiana, en el artículo 95 establece entre las obligaciones de los colombianos “*Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”³². Este especial deber se concreta en el establecimiento de la obligación tributaria, siendo esta “*el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley*”.³³

En lenguaje de Luqui, “*la obligación es al derecho, lo que célula a la biología, es el principio de la vida jurídica*”³⁴ y no es para menos, porque a través de esta, se obtiene certeza jurídica sobre aquellas actuaciones que derivan en pagos fiscales como: la obtención de rentas, la posesión de un patrimonio, el consumo, etc.; situaciones tradicionalmente consideradas como manifestaciones de capacidad económica.

Ahora bien, tal y como se manifestó desde el primer apartado de este documento, este escrito tiene por hilo conductor la premisa de la Corte Constitucional según la cual, los aportes al SGSS son verdaderos tributos.

En consecuencia, partiendo de dicha tesis, tiene que concluirse que el establecimiento, pago, cobro, liquidación y fiscalización de tales pagos deben sujetarse a los requerimientos previstos en la referida norma constitucional,

32 Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 95. Julio 7 de 1991 (Colombia).

33 Carlos Giuliani-Fonrouge. Derecho financiero. Pág 392. Ed. Depalma. (1993).

34 Maryan Karinna Durán-Ramírez. *La obligación tributaria*, Revista Tribútum N° XXII, Universidad Católica del Táchira. Noviembre de 2013. At. 11.

respetando como ya se dijo el principio de legalidad tributaria y por supuesto el contenido de la obligación fiscal.

Luego, es pertinente recordar que la obligación tributaria se caracteriza por ser: i. Una relación Ex Lege ii. Una Prestación Pecuniaria iii. Una obligación personal y iv. Una obligación de Derecho Público, veamos:³⁵

i. **Una Relación Ex Lege:** En tanto su nacimiento se encuentra condicionado por la existencia de una ley emitida por el órgano legislativo. No está de más recordar que en materia tributaria no basta con la contemplación legal, sino que la misma debe incluir los elementos de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, en eventos excepcionales podrán establecerse tributos por parte del órgano ejecutivo, en virtud de los estados de excepción, previstos en la Constitución política, aunque en todo caso, dichas disposiciones se someten al control automático de constitucionalidad que realiza la Corte Constitucional sobre este tipo de actos.

ii. **Una Prestación Pecuniaria de carácter personal:** La obligación tributaria es una obligación que por regla general es de dar sumas de dinero. Así mismo, es una relación personal, porque requiere para su nacimiento el ejercicio de una acción humana que dé lugar al surgimiento del deber de pago.

iii. **Obligación de derecho público:** Ello teniendo en cuenta que uno de los extremos obligacionales es de carácter público, ello es el Estado. Así mismo, por su finalidad, que no es otra que satisfacer el interés público. Esto también se ve reforzado, al tener las normas tributarias, carácter público, que son de obligatorio cumplimiento.

De otra parte, es preciso recordar que la Constitución Política de Colombia reza que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos; atributos que habitualmente han sido denominados como elementos de la obligación tributaria.

En atención de lo anterior y, a efectos de desarrollar con mayor facilidad la tesis del presente texto, a continuación se esbozan brevemente los citados elementos:

35 Ibídem.

Elemento	Concepto
Sujeto Activo	Es el sujeto acreedor de la obligación.
Sujeto Pasivo	Es el sujeto deudor.
Hecho Generador/imponible	Es la subsunción jurídica (descripción). del hecho económico que se pretende gravar.
Base Gravable	Es la magnitud que mide la dimensión del hecho imponible conforme la reglas para la liquidación del tributo.
Tarifa	Es la alícuota que aplicada a la base gravable determina el valor a pagar.

*Cuadro de elaboración propia.

Ahora bien, para los fines del presente texto, tan solo se hace referencia al hecho generador y la base gravable, elementos que más adelante son analizados de cara a la estructura obligacional de los pagos al Sistema General de Seguridad Social, que como ya se ha venido desarrollado a los largo de los anteriores apartados, por su origen y finalidades, pese a compartir algunas características de los tributos, parecen no encuadrar en la trinidad fiscal.

5. La obligación tributaria en materia de aportes al SGSS

El hecho generador y la base gravable son elementos de la obligación fiscal característicos de los tributos, que permiten diferenciar este tipo de acreencias de las demás obligaciones pecuniarias del orden administrativo.

De hecho, la descripción típica de las manifestaciones de capacidad contributiva que por mandato legal se quieren gravar en la obligación tributaria, así como la metodología finalista y sistemática para determinar la base gravable; son elementos que no pueden predicarse de otros pagos administrativos, que por regla general:

(i) No atienden a las manifestaciones de riqueza y (ii) tampoco consultan ninguna metodología para determinar su cuantificación, entre las cuales se destacan las multas, los permisos de vertimiento, licencias de construcción, entre otros.

Como ya se anunció, cualquier tributo está inspirado en alguna manifestación de capacidad que por su representación o magnitud, es idónea para que contribuya a la realización del interés general, sea esta, gravar la renta, los ingresos, el patrimonio, el consumo o desincentivar una acción de los administrados, como en el caso de los tributos ambientales. En esencia, cualquier tributo tiene

una filosofía, una explicación fundamental de su origen, que en todo caso, nunca se reduce al interés fiscalista.³⁶

Es así como se estructura el hecho generador, como ese conjunto de hechos o eventos abstractos, previstos en la ley, cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria. Esta positivización de la capacidad contributiva, tiene por objeto fragmentar las actuaciones humanas en franca conexión con la filosofía del tributo.³⁷

Ahora bien, si bien es cierto que en materia de la obligación fiscal, es importante la descripción adecuada del hecho generador, no lo es menos, la debida tipificación de los hechos excluíbles, los cuales obedecen a aquellas actuaciones o manifestaciones económicas que el legislador ha considerado prudente no gravar o excluir, en ejercicio de su libre poder de configuración o con la finalidad de promover determinadas acciones tales como: el ahorro para la vejez, la adquisición de vivienda, la educación familiar, la salud, entre otros.

De este modo, se arriba al escenario de la base gravable, que no es otra cosa que la depuración concreta de la cuantificación económica del hecho generador; hecho que se ve menguado a través de minoraciones estructurales que respetan los principios de la libertad económica y capacidad contributiva.

En atención de lo expuesto, es posible describir la base gravable, en palabras muy básicas como un conjunto de operaciones aritméticas que permiten llegar a la base efectiva sobre la cual se aplica la alícuota o tarifa, derivando en la determinación del valor a pagar, a título de un determinado impuesto.

Ahora, es en todo caso indispensable aclarar, que si bien existen otros pagos administrativos que pueden ser objeto de disminuciones, estos no persiguen gravar una manifestación de capacidad contributiva, por lo que, no guardan armonía con la filosofía del tributo y por consiguiente, no pueden ser calificados como tal.

En este escenario, dichas disminuciones son meros descuentos desprovistos de una finalidad fiscal, que tienen su origen en principios propios del derecho administrativo, como la economía, eficiencia, justicia, celeridad, entre otros.³⁸

A efectos de explicar esta premisa con mayor claridad, es preciso aludir a un ejemplo: Las multas que impone la Policía Nacional por infringir las normas del Código Nacional de Tránsito, pueden verse disminuidas si el infractor toma un curso de responsabilidad vial. No obstante, que exista dicha disminución, no implica: (i) que se esté en presencia de un tributo y (ii) que pueda considerarse

36 Tulio Rosembuj. Elementos de derecho tributario II. Pág. 75. Ed. El Fisco. (1982).

37 Ibídem.

38 Ibídem.

que la multa tiene una base gravable, toda vez que dicha reducción no persigue determinar adecuadamente la carga fiscal.

Así las cosas y una vez puesto de presente el alcance e importancia del hecho generador y base gravable, como elementos esenciales de la obligación tributaria. Es imperioso mencionar que, al ser los aportes al SGSS “verdaderos tributos”; lo adecuado sería concluir que, para que proceda su cobro, las leyes que contemplan su creación, deberían guardar los atributos y/o contener los elementos de la obligación tributaria.

En línea con lo anterior, sería propio concluir a su vez que, la posible ausencia o ambigüedad de tales elementos, en las normas que contemplan los aportes al Sistema General de Seguridad Social, derivaría en una flagrante violación al principio de legalidad tributario; sin perjuicio de que dichas disposiciones cumplan al menos precariamente con su consagración legal (reserva de ley).³⁹

Lo anterior además, generaría serios cuestionamientos en relación con las facultades de cobro de tales aportes por parte de las entidades recaudadoras o fiscalizadoras, por lo que se hace necesario evaluar, si dichos elementos esenciales se encuentran incluidos o no efectivamente, en las normas que actualmente gobiernan lo relativo a los aportes al SGSS.

5.1. Identificación de los elementos de la obligación tributaria en las normas que regulan lo atinente a los aportes al Sistema General de Seguridad Social

A efectos de identificar en la taxonomía normativa de los aportes al SGSS el cumplimiento de los elementos de la obligación tributaria, a continuación se presenta el análisis en relación con las cotizaciones a salud, pensión, caja de compensación, ICBF y SENA, veamos:

39 La doctrina ya se ha pronunciado sobre la crisis del principio de reserva de ley. Para García Novoa, “la crisis de la ley alcanza hoy tanto a su aspecto formal, encarnado en el procedimiento legislativo, como al contenido sustantivo de la norma. La ley ha perdido buena parte de su fundamentación como norma esencial; y ello tanto se ponga énfasis en un concepto procedimental de la ley, como si nos basamos en un concepto sustantivo de la misma, que la entienda como norma ordenadora e innovadora del sistema jurídico”; César García-Novoa. El Derecho Tributario Actual. Pág 36. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2015).

Subsistema	Norma	Elementos	
Pensión	Art. 15, 17, 18, y 19 y 52 de la Ley 100 de 1993 y artículo 151 de la Ley 1151 de 2007.	Sujeto Activo	Colpensiones / Fondo Privado según régimen (Art. 52 Ley 100 de 1993 y 151 Ley 1151 de 2007.
		Sujeto Pasivo	Afiliados, Empleados y Contratistas. Art. 17 Ley 100 de 1993
		Hecho Generador	La afiliación obligatoria al sistema general de seguridad social Art. 15, Ley 100 de 1993.
		Base Gravable	El salario o ingresos por prestación de servicios. Art. 18 y 19, Ley 100 de 1993.
		Tarifa	16% Empleador: 12% Empleado: 4%. Art. 20 Ley 100 de 1993.
Salud	Art. 202, 203 y 204 de la Ley 100 de 1993.	Sujeto Activo	Las entidades promotoras de salud. Art. 205 Ley 100 de 1993.
		Sujeto Pasivo	Afiliados, Empleados y Contratistas. Art. 203 Ley 100 de 1993
		Hecho Generador	La Afiliación Art. 202 de la Ley 100 de 1993.
		Base Gravable	La misma utilizada para pensión. Art. 204 Ley 100 de 1993.
		Tarifa	12,5% Empleado: 8,5% Empleador: 4%
C. Compensación SENA, ICBF	Art. 11 y 17 Ley 21 de 1982.	Sujeto Activo	CCF, SENA, ICBF.
		Sujeto Pasivo	Empleador
		Hecho Generador	La Afiliación
		Base Gravable	Nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de la Ley y convencionales o contractuales.
		Tarifa	CCF: 4% SENA: 2% ICBF: 3%
* El presente cuadro no refiere al aporte al fondo de solidaridad pensional toda vez que este conforme a los artículos 13 y 25 de la Ley 10 de 1991, esta es una cuenta especial de la nación destinada a promover la universalidad del sistema general de la seguridad social.			
** Para el caso de los independientes se aplican el mismo análisis, sin perjuicio de la determinación de la base gravable que tiene como tope mínimo el salario mínimo vigente.			

*Cuadro de elaboración propia.

El presente cuadro no refiere al aporte al fondo de solidaridad pensional toda vez que conforme a los artículos 13 y 25 de la Ley 100 de 1993, esta es una cuenta especial de la nación destinada a promover la universalidad del sistema general de la seguridad social.

De acuerdo con el cuadro inserto, es preciso concluir que, el sujeto activo, sujeto pasivo y tarifa que establecen las normas que regulan lo atinente a los aportes a la seguridad social son claros y, por consiguiente, cumplen con el principio de reserva de ley que inviste cualquier acreencia de orden administrativo.

No obstante lo anterior, cuando se analizan los demás elementos, es posible advertir que estos siempre obedecen a la afiliación, para el caso del hecho generador, o al salario, cuando de la base gravable se trata⁴⁰. Tan solo se exceptúa de la información anterior, los aportes a cargo de los independientes, donde la base gravable no está constituida por el salario, sino el ingreso reportado como base por parte del afiliado. Atendiendo a esta circunstancia, a continuación se revisa b las complejidades jurídicas que deriva tal interpretación.

5.2. Análisis del elemento de la base gravable, a la luz de la remisión al Código Sustantivo del Trabajo y la jurisprudencia de las Altas Cortes

Conforme a lo analizado en la Ley 100 de 1993 y demás normas que prevén los aportes al SGSS, es posible concluir que las mismas, no buscan gravar una manifestación de capacidad contributiva.

Los aportes como ya se estableció en apartados anteriores, tienen un origen histórico y unas finalidades distintas de las tributarias, ello es, lograr el acceso a servicios, beneficios y/o prestaciones en dinero o en especie, según el riesgo que se quiera cubrir, bien sea la vejez, la enfermedad o la muerte, entre otros.⁴¹

Así las cosas, es apenas esperable que al revisar cuál es el detonante de la obligación de pago del aporte de seguridad social, sea el acto jurídico de la afiliación, el génesis del mismo.

Como es fácil advertir, el acto jurídico de afiliación no tiene ningún efecto tributario sino que se enmarca de mejor manera en el hecho de que da origen a una obligación propia de la escena del derecho administrativo, ya que: (i) su acreedor es una entidad de orden público y (ii) está investida de obligatoriedad, en virtud del principio de reserva de ley.

En consecuencia, es pertinente concluir que los aportes al SGSS no tienen hecho generador porque están desprovistos de una finalidad tributaria. A contrario sensu, son más bien, un acto jurídico que da origen a una obligación de pago, la cual, en todo caso, no tiene por finalidad gravar una manifestación de capacidad contributiva.

40 Algunos de los autores que defienden esta posición son los siguientes: Santiago Pérez del Castillo. *La relación Jurídica de Seguridad Social*. Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. Diciembre de 2012. At. 67. María Asunción Chazarra Quinto. *Los delitos contra la seguridad social*. Repositorio tesis doctorales Universidad de Alicante. Mayo de 2001. At. 52.

41 Julio Grisolia. *Derecho del trabajo y de la seguridad social*. Pág. 48. Ed. Depalma. (1999).

Sin perjuicio de lo anterior y en el evento en que se llegara a concluir que los aportes a la seguridad social efectivamente pretenden gravar una capacidad contributiva, como parece entenderlo la Corte; se hace necesario, analizar las complejidades jurídicas que se derivan de la determinación de la base gravable. En virtud de lo expuesto, tal estudio se efectúa a continuación:

En la hipótesis planteada, la *base gravable* de los aportes al SGSS está compuesta por el *salario*, lo cual genera un conflicto, en virtud de la remisión expresa que efectúa el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 que establece que “*el salario base de cotización para los trabajadores particulares, es el que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo*” (Negrilla fuera del texto original)⁴². Lo anterior, se debe a que la remisión a la legislación laboral dota el análisis de elementos extra tributarios que es pertinente entrar a revisar.

En materia laboral, el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, establece que constituye salario: “*no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones*”.⁴³

Así mismo, el artículo 128 del mismo Código excluye aquellos emolumentos que no se consideran salario, veamos:

“No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes.

Tampoco las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el {empleador}, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario

42 Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el Sistema de Seguridad Social Integral y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 1993. D.O. N° 41.148.

43 Código Sustantivo del Trabajo [CST]. Decreto Ley 2663 de 1950. Art. 127. Agosto 5 de 1950 (Colombia).

*en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad”.*⁴⁴

Luego, en una primera aproximación desde la perspectiva fiscal, parece sencillo advertir que, en aplicación del principio estricto de legalidad tributaria: i) es salario lo que el trabajador recibe como contraprestación directa del servicio, adopte cualquier nombre o denominación y ii) no es salario los auxilios habituales u ocasionales pactados convencionalmente u otorgados en forma extralegal por el empleador mediante pacto escrito. Así mismo, no son salario aquellos pagos que recibe el empleado para el ejercicio de sus funciones y que no incrementan su patrimonio.

En consecuencia, a la luz de la normativa estudiada, es posible concluir que únicamente deberían ser base para los aportes al Sistema General de Seguridad Social, aquellos pagos que sean considerados salariales.

No obstante, es preciso poner sobre la mesa que, la justicia laboral ha estructurado complejas líneas jurisprudenciales y doctrinales en relación con los conceptos pagados al trabajador, que constituyen o no salario.

Lo anterior, de cara a lo fiscal, ha generado inseguridad en materia de la determinación de la base gravable, toda vez que dicho asunto ha quedado sujeto no solo a la reglamentación legal ya existente, sino a la interpretación de los funcionarios públicos, jueces (laborales y tributarios) y administrados, en relación con los referentes establecidos para la conceptualización de lo que es o no es salario.

En este escenario y partiendo de lo expuesto, es posible concluir que de adoptarse tal interpretación, la inseguridad jurídica en materia de exclusiones aplicables a la base gravable es absoluta, toda vez que depende de la mirada del órgano judicial que revise el caso en concreto, ello sin considerar los problemas que se suelen generar en sede de fiscalización, por parte de las autoridades competentes.

5.2.1. Pronunciamientos del Consejo de Estado en materia tributaria, en relación con la determinación de las bases gravables de los aportes a la seguridad social

En atención de lo expresado, es indispensable revisar las sentencias que ha proferido el Honorable Consejo de Estado, sección tributaria, desde el año 2002 y hasta el 2018 y específicamente aquellos casos relacionados con el pago de aportes parafiscales, en donde se discute la calidad salarial o no de un pago, ejemplarmente bonificaciones, como se ve a continuación:

44 Ibidem. Art. 128.

¿QUÉ CRITERIOS HA TOMADO EN CONSIDERACIÓN EL CONSEJO DE ESTADO PARA DETERMINAR QUE EL PAGO DE BONIFICACIONES, NO CONSTITUYE SALARIO Y POR CONSIGUIENTE NO HACE PARTE DEL INGRESO BASE DE LIQUIDACIÓN?

<p>SENTENCIA DEL 3 DE JULIO DE 2002. N. INT. 12744</p>	<p>POSICIÓN INICIAL: Los convenios contractuales no son oponibles al fisco, toda vez que la naturaleza salarial está dada por la Ley y no por quienes pueden celebrar un contrato individual del trabajo y variar tal naturaleza.</p> <p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que fueran otorgadas de forma ocasional. 2. Que al momento de pactar la cláusula de desalarización estuviera vigente la Ley 344 de 1996, artículo 17.
<p>SENTENCIA DEL 26 DE OCTUBRE DE 2009. N. INT. 16761</p>	<p>ACLARACIÓN: Son contratos en los cuales se estipuló que la <u>consecución de unos logros</u>, les permitiría a los trabajadores acceder a una bonificación una vez al año.</p> <p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que <u>no retribuyan de manera directa el servicio prestado</u>. 2. Que fueran otorgadas de forma <u>ocasional</u>, lo que implica que el pago se efectuó de forma ocasional o contingente. 3. Que pro venga de la <u>mera liberalidad</u>, lo cual no ocurre cuando se pacta en un contrato.
<p>SENTENCIA DEL 07 DE OCTUBRE DE 2010. N. INT. 16951</p>	<p>ACLARACIÓN: Son contratos laborales verbales, en los cuales se estipuló que la consecución de unos logros (<u>mérito + rendimiento</u>), les permitiría a los trabajadores acceder a una bonificación una vez al año.</p> <p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las partes dispongan expresamente cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Que <u>no retribuyan de manera directa el servicio prestado</u>. 3. Que pro venga de la mera liberalidad, lo cual no ocurre cuando se pacta en un contrato.
<p>SENTENCIA DEL 08 DE JULIO 2010. N. INT. 17329</p>	<p>ACLARACIÓN: Las bonificaciones se pactaron sobre la utilidad neta antes de impuestos, porcentaje sobre ventas netas, ventas totales y utilidad operacional sobre determinada sección.</p> <p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las partes dispongan expresamente cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es <u>suficiente con que se demuestre la existencia de un acuerdo para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar aportes</u>.
<p>SENTENCIA DEL 06 DE AGOSTO DE 2014. N. INT. 20030</p>	<p>ACLARACIÓN: Es una bonificación por <u>resultados</u>.</p> <p>CRITERIOS: 1. Que las partes dispongan <u>expresamente</u> cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es <u>suficiente con que demuestre v/o pruebe que acordó con los trabajadores que las bonificaciones extralegales no son constitutivas de salario</u>.</p>
<p>OTIH</p>	<p>4. Se aclaró la posición de la Corte al señalar: las bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad del empleador no constituyen factor salarial por mandato legal, sin que se requiera acuerdo entre las partes. Tampoco son salario las bonificaciones y beneficios, sean ocasionales o habituales, siempre que sean extralegales y que las partes expresamente las desalaricen.</p>
<p>OTIH</p>	<p>4. No se evaluó la liberalidad ni se retribuían directamente el servicio. 5. El C.E. descarta por completo la ocasionalidad, el art.128 permite desalarizar pagos, sin que allí se haya indicado taxativamente cuales</p>
<p>OTIH</p>	<p>4. No se evaluó la ocasionalidad. 5. Se insisten en que "le corresponde al demandante la carga de demostrar el carácter de los pagos que no constituyen salario."</p>
<p>OTIH</p>	<p>4. No se evaluó la ocasionalidad. 5. Se dijo que "corresponde al demandante demostrar el carácter ocasional que exige la norma o acreditar la existencia de acuerdo."</p>

NICHO CITACIONAL (LAS SENTENCIAS EN DONDE EL DEMANDANTE LOGRÓ PROBAR QUE LA BONIFICACIÓN NO HACÍA PARTE DEL SALARIO SE ENCUENTRAN EN VERDE, LAS DEMÁS SE ENCUENTRA EN ROJO)

¿QUÉ CRITERIOS HA TOMADO EN CONSIDERACIÓN EL CONSEJO DE ESTADO PARA DETERMINAR QUE EL PAGO DE BONIFICACIONES, NO CONSTITUYE SALARIO Y POR CONSIGUIENTE NO HACE PARTE DEL INGRESO BASE DE LIQUIDACIÓN?

SENTENCIA DEL 02 DE MARZO DE 2016. N. INT. 20687	SENTENCIA DEL 17 DE MARZO DE 2016. N. INT. 21519	SENTENCIA DEL 15 DE JUNIO DE 2016. N. INT. 20610	SENTENCIA DEL 5 DE ABRIL DE 2018. N. INT. 21595
<p>ACLARACIÓN: Es bono de denomina "bono de campo" y tiene por objeto, otorgar beneficios diferentes al salario tales como, vivienda, alimentación transporte y vestuario.</p> <p>CRITERIOS: 1. Que las partes dispongan expresamente cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es suficiente con que pruebe que acordó con los trabajadores que las bonificaciones extralegales no son constitutivas de salario. 3. <u>Que en las partidas contables se puedan individualizar los pagos efectuados por concepto de bonificaciones.</u></p>	<p>ACLARACIÓN: Es una <u>bonificación por alto desempeño</u>.</p> <p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las partes dispongan expresamente cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es suficiente con que pruebe que acordó con los trabajadores que las bonificaciones extralegales no son constitutivas de salario. 	<p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las partes dispongan expresamente y de mutuo acuerdo cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es suficiente con que pruebe que acordó con los trabajadores que las bonificaciones extralegales no son constitutivas de salario. 3. No debe constatar si el pago se realiza de forma habitual u ocasional, la mera habitualidad no determina que constituya salario, para que lo sea, esencialmente, <u>debe retribuir el servicio prestado.</u> <p>3. El C.E. estimo que en casos como el estudiado lo importante es que la Administración evidencie que las bonificaciones en discusión no sean extralegales y que constituyan salario, ya sea por esencia o porque no existe pacto entre las partes para excluirlos del salario.</p>	<p>CRITERIOS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las partes dispongan expresamente y de mutuo acuerdo cuáles factores salariales no constituirán salario. 2. Es suficiente con que pruebe que acordó con los trabajadores que las bonificaciones extralegales no son constitutivas de salario. <p>3. El C.E. aclaró que el contribuyente deberá probar que en la liquidación de los aportes parafiscales no se podrá tener en cuenta el pago por concepto de bonificaciones, porque además de ser extralegales, ya sean ocasionales o habituales, las partes acordaron que su reconocimiento no constituye salario en la medida en que no tienen por finalidad retribuir el servicio prestado.</p>

NICHO CITACIONAL (LAS SENTENCIAS EN DONDE EL DEMANDANTE LOGRÓ PROBAR QUE LA BONIFICACIÓN NO HACÍA PARTE DEL SALARIO SE ENCUENTRAN EN VERDE, LAS DEMÁS SE ENCUENTRA EN ROJO)

*Cuadro de elaboración propia.

De cara a lo encontrado en la revisión jurisprudencial efectuada es preciso manifestar que:

1. El Consejo de Estado en su sección tributaria siempre ha considerado que cualquier pago que remunere directamente el servicio que preste el trabajador, es salario en los términos del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo.
2. Mediante acuerdo escrito pueden establecerse pagos no constitutivos de salario entre el empleador y el trabajador, respetando la existencia de una exclusión voluntaria y libre, conforme los términos del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo.
3. En materia probatoria, los empleadores deben tener la totalidad de los contratos, desprendibles de pago y, en general, todo el material probatorio que acredite la existencia del pago y convenio de exclusión salarial.
4. Los pagos y/o bonificaciones que fueron objeto de exclusión salarial, deben estar debidamente contabilizados e individualizados en partidas contables independientes.
5. Debe haber claridad en los acuerdos de exclusión salarial, en el sentido de manifestar cuál es la causa (diferente al servicio) que da origen al pago, derivando en la mera liberalidad por parte del empleador.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario aclarar que, a la fecha no existe jurisprudencia en donde el alto tribunal haya abordado temas como: la liquidación de los aportes a la seguridad social, en el marco del ejercicio de las funciones de fiscalización de la UGPP y en el nuevo contexto planteado por la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016; normas que han venido formando sustancial y procesalmente el establecimiento, trámite, fiscalización y determinación de los aportes a la seguridad social desde un carácter eminentemente fiscal.

Aunado a lo anterior, es pertinente resaltar que la Corte Suprema de Justicia en su sala laboral, ha desarrollado una línea jurisprudencial que se contrapone a la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado. Ahora, si bien las decisiones de la Corte no son revisadas en su integridad por los autores, dado que ese no es el objeto del presente documento; es en todo caso importante referirse a algunos fallos que han sido determinantes en los últimos años, a fin de evidenciar la diferencia de criterios que existen al interior de la rama judicial.

Conforme a lo expuesto, en primer lugar, es pertinente aludir a la sentencia de expediente SL 63988 del 16 de mayo de 2018, en la cual, la Corte Suprema de Justicia se refirió a los pagos no constitutivos de salario manifestando que, es

procedente incluir cláusulas de exclusión salarial, siempre y cuando: (i) el pacto sea expreso, claro y preciso y (ii) la cláusula sea detallada en relación con los conceptos que se excluyen, descartándose así de contera la existencia de cláusulas globales de “desalarización”.

Sobre esta manifestación de la Corte, es pertinente mencionar que a pesar de que el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo exige únicamente que el acuerdo se efectuó por escrito, el tribunal ha establecido mayores requisitos, vía interpretación, para la procedencia de la exclusión, amparado en la aplicación del principio *indubio pro operario*.

Lo anterior es problemático, tomando en consideración que, el citado principio no tiene ningún alcance ni desarrollo en materia tributaria y no se articula de ninguna forma con los principios de la tributación, previstos en el artículo 363 de la Carta Fundamental.

En segundo lugar, es menester hacer alusión a otros fallos de vieja data (expedientes SL 21941 del 26 de abril de 2004, 22069 del 13 de septiembre de 2004 y 39475 del 13 de junio de 2012), en los cuales el Alto Tribunal señaló otros elementos que calificó como característicos para determinar la condición salarial o no de un pago, tales como: (i) la habitualidad y (ii) la relación con el servicio; indicadores que bajo su criterio, permiten concluir si el pago se efectuó por mera liberalidad o no.

Ahora bien, de las providencias a las que se hizo referencia, es posible concluir que existe contraposición entre los fallos fiscales en el contencioso y los laborales en la justicia ordinaria, lo cual genera que se deba entrar a sopesar, en los términos de Alexis,⁴⁵ diferentes valores, siendo estos: de una parte, el principio de legalidad, que es piedra angular del sistema tributario y de otra, el principio del *indubio pro operario* también estructural del derecho laboral.

De hecho, es precisamente en atención de las citadas contradicciones, que el Honorable Consejo de Estado ya ha manifestado que para efectos fiscales, la autoridad tributaria puede definir qué es y qué no es salario, sin que ello tenga efectos en el mundo del derecho laboral.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente resaltar que en la práctica del litigio tributario, ya se empieza a ver como la entidad fiscalizadora de los aportes al SGSS, utiliza la jurisprudencia de la Corte suprema de Justicia, para soportar o no la procedencia de las exclusiones tributarias.

45 Robert Alexy. Teoría de la argumentación jurídica. Pág. 74. Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. (2008).

Amparado en esta incertidumbre, llama la atención cómo el ente fiscalizador, antepone al contribuyente en los actos de liquidación tributaria el principio del *indubio pro operario* sobre el principio de legalidad y con menuda franqueza manifiesta que ante la duda sobre si un concepto está desalarizado o no, lo conveniente es negar la exclusión de la base.

No obstante, es preciso señalar de forma enfática que no solo en sede administrativa el panorama es confuso. De hecho, en sede judicial los tribunales superiores de distrito, vienen utilizando la larga lista de sentencias de la Corte Suprema de Justicia, para argumentar los fallos emanados de las salas tributarias.

Lo expuesto, ha dado lugar a que en múltiples ocasiones, tanto el Consejo de Estado, como los Tribunales Administrativos (salas tributarias) apliquen directamente principios y reglas del derecho laboral, obviando que los fallos versan sobre litis fiscal.

Ahora bien, lo anterior se agrava, debido a que los Jueces y Honorables Magistrados no ponen en conocimiento del aportante, la forma en que ponderaron los principios y las razones que dieron lugar a su decisión. Esta circunstancia ha causado que, de forma automática y en el marco de los fallos tributarios, los análisis empiecen directamente desde una perspectiva laboral y no fiscal.⁴⁶

El actual estado del arte, permite concluir que, a la fecha el debate queda abierto a la posición que el Consejo de Estado se sirva adoptar para fallar en última instancia. Lo anterior se debe a que en cada caso en concreto, el Alto Tribunal podrá mantener su decisión de aplicar el principio de legalidad de forma estricta, o por el contrario, podrá elegir modificar sus criterios de interpretación para así asumir, al igual que la entidad fiscalizadora y los tribunales distritales, que es procedente adoptar elementos extra tributarios y/o provenientes del derecho laboral, y más concretamente el principio del *indubio pro operario* para justificar sus fallos.

Sin perjuicio de lo anterior, no sobra mencionar que a la fecha el Tribunal Administrativo ya se pronunció mediante sentencia 2015-0098800 del 14 de febrero de 2019⁴⁷, en la cual manifestó que “(...) *las bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad del empleador, no constituyen factor salarial por mandato legal (art. 128 C.S.T), sin que se requiera acuerdo entre las partes y que, con fundamento en la misma norma (...) tampoco solo salario, las bonificaciones*

46 Ibídem.

47 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Proceso 2015988. (M.P. Nelly Yolanda Villamizar Peñaranda; Febrero 14 de 2019).

o beneficios – sean ocasionales o habituales- siempre que sean extralegales y que las partes expresamente acuerden que no hacen parte del salario⁴⁸”.

Lo expuesto da cuenta de que, el Tribunal está recogiendo el precedente del Consejo de Estado (línea jurisprudencial antes citada), en el sentido de afirmar que los pagos habituales no hacen base, siempre que su exclusión esté pactada de forma expresa.

Sin embargo, es claro que el juzgador al mismo tiempo, está adoptando la sentencia de la Corte Suprema de Justicia (expediente SL 63988 del 16 de mayo de 2018), a fin de concluir que las cláusulas globales no tienen efecto en materia de discusión tributaria, al indicar que: *no se evidencia que particularmente, tales pagos efectuados por “bonificaciones ocasionales” sean los que convencionalmente o contractualmente hayan acordado las partes, tal como lo señala la cláusula, por lo que en el presente estudio se atenderá al factor de habitualidad (...).*⁴⁹

En todo caso, es pertinente resaltar que el Alto Tribunal no está eximido de precisar y sopesar los principios y dar las explicaciones respectivas de sus decisiones, lo cual, le otorga, de alguna manera, seguridad jurídica a las discusiones relacionadas con la liquidación y pago de los aportes al Sistema General de la Seguridad Social.

5.3. Aproximación al concepto de relación jurídica de la seguridad social

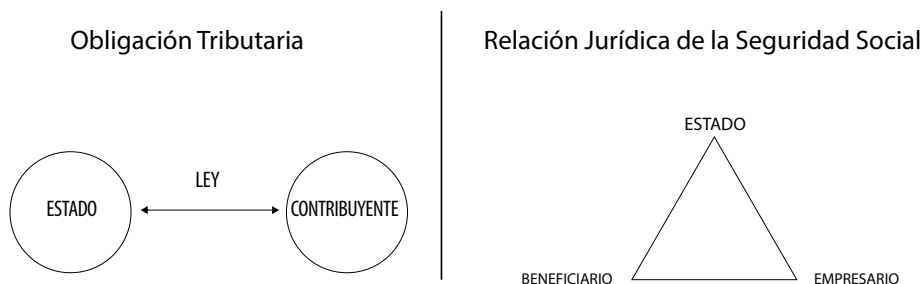
Dados los problemas teóricos que se han planteado en relación con la base gravable, es posible concluir, al menos, de cara al criterio de los autores del presente artículo, que esta puede tener la condición de base en su sentido más genérico, pero bajo ninguna circunstancia debe ser considerada como una base gravable tributaria. En definitiva, las bases de cotización al sistema general de seguridad social no corresponden a una depuración que tiene por objetivo determinar un valor a pagar, con fiel propósito de gravar una capacidad contributiva.

De hecho, en atención a las anteriores consideraciones, el autor Español Carril Vásquez desarrolló el concepto de la relación jurídica de la seguridad social⁵⁰, tesis que se contrapone al concepto la obligación tributaria así, veamos:

48 Ibídem.

49 Ibídem.

50 Jesús Martínez-Girón, Alberto Arufe-Varela & Xosé Manuel Carril-Vásquez. Derecho de la Seguridad Social. Pág. 37-58. Ed. Netbiblo. (2008).



Como se advierte de los anteriores gráficos, la relación jurídica de la seguridad social es una triada obligacional donde participa: el Estado, el beneficiario y el empresario. Esta relación jurídica ha sido tradicionalmente considerada como de naturaleza **administrativa** y se ha caracterizado por tener como finalidad, alcanzar el pleno Estado de justicia social, lo que ha hecho que la misma se encuentre fundamentada en los principios de solidaridad, subsidiaridad, universalidad, integridad e igualdad.

En el marco de la estudiada relación jurídica, los actos propios que dan origen a la relación de la seguridad social, corresponden a: la afiliación del trabajador, el alta del trabajador, la cotización, la baja del trabajador y la actualización de datos. Sin embargo, son elementos esenciales de este tipo de relaciones: (i) el concepto la afiliación, por ser el acto que detona la obligación del pago y (ii) la cotización, piedra angular, que determina toda la reglamentación a efectos de la cuantificación del aporte.

La citada tesis, permite corroborar que la cotización, no es más que el pago de una cuota para el cubrimiento de un riesgo como: salud, vejez, recreación, educación etc. Luego, es dable concluir que, dicho concepto difiere sustancialmente en su fundamentos, de lo que tradicionalmente se entiende como tributo, a saber: el gravamen determinado por el legislador por la manifestación una capacidad contributiva y que tiene por finalidad colaborar en el sostenimiento de las cargas públicas.

De hecho el referido autor, amparado en las consideraciones previas, se refiere a una Sentencia del Tribunal Constitucional Español, donde la jurisprudencia acertadamente reconoce que los aportes al sistema general de seguridad social no son tributos, aunque se asemejan a ellos en virtud del principio de reserva de ley, veamos:

“Las cotizaciones resultan «asimilables a los tributos», debiendo encuadrarse entre as prestaciones patrimoniales de carácter público a las que hace referencia el artículo 31.3 CE, al tratarse de una imposición coactiva o, lo que es lo mismo, del establecimiento unilateral de la obligación de

*pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”.*⁵¹

6. Reflexiones sobre los problemas prácticos derivados del sometimiento al régimen fiscal, de los aportes al SGSS

Toda vez que ya fueron abordados los diferentes conflictos que en materia sustancial ha suscitado la indeterminación de la obligación fiscal, es preciso efectuar el mismo análisis de cara al procedimiento, para así concluir cuál es el estado del principio de legalidad en la labor de fiscalización de los aportes al SGSS, que hasta la fecha se viene adelantando.

Para el efecto, se hace necesario recordar que, como se expuso en líneas anteriores, el principio de legalidad fue creado a fin de garantizar la predeterminación del tributo, lo cual exige por parte del Estado, que exista una ley previa y fije con certeza los elementos de la obligación fiscal.

Ahora bien, es preciso aclarar que, por “*elementos de la obligación fiscal*”, no solo ha de entenderse aquellos que determinan la obligación tributaria en su sentido material y/o sustancial, sino a su vez, aquellos que desarrollan lo relativo a la forma y/o procedimiento, que tanto el contribuyente como la Administración habrán de utilizar, a fin de hacer posible, la declaración, liquidación, pago y posterior fiscalización del tributo.

Lo anterior cobra sentido, si se toma en consideración que el principio del debido proceso, -garantía que es transversal a todas las ramas del derecho-, demanda a su vez que: “*Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio*”.⁵²

Esta disposición debe ser interpretada de cara al proceso de fiscalización de la siguiente manera: ningún aportante podrá ser juzgado, léase fiscalizado, sino conforme a las leyes preexistentes que regulan lo atinente a la presunta inexactitud, omisión y/o mora que se le imputa, ante el juez o tribunal competente (entiéndase por el funcionario competente) y con observancia de la plenitud de las formas (procedimientos administrativos y/o judiciales) que el legislador previó taxativamente para el efecto.

51 Tribunal Constitucional de España - Pleno, 306/2004; Julio 20 de 2004.

52 Constitución Política de Colombia [Const.]. Art. 29. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Luego, en el marco de las disposiciones estudiadas, es dable concluir que, el establecimiento de un procedimiento previo y cierto, que desarrolle con claridad los deberes que existen en cabeza del aportante y del Estado como ente encargado de la fiscalización, es indispensable para garantizar: de una parte, que el aportante pueda efectuar la declaración, liquidación y pago del tributo, amparado en el principio de seguridad jurídica y con criterios de eficiencia y economía; pero de otra, que la Administración, pueda adelantar con posterioridad, la revisión y/o fiscalización del tributo, con reglas claras que le permitan ejercer sus funciones a cabalidad, pero sin entorpecer en el camino, los derechos del contribuyente y/o aportante.

Fue precisamente en atención a esta realidad, que el legislador introdujo en el ordenamiento colombiano el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, norma que pretendió regular el procedimiento que debía seguir la entidad fiscalizadora en las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de los aportes, al prever que: siempre que se realicen procedimientos de liquidación oficial, los mismos deben ser adelantados siguiendo lo previsto en el Libro V del Estatuto tributario.

Ahora, en todo caso es preciso aclarar que, debido a que la entidad fiscalizadora fue creada en el Plan Nacional de Desarrollo de 2006-2010, pero de forma concomitante a su creación no se expidió un procedimiento autónomo que regule de forma específica y especializada, la forma en la que esta debía adelantar sus actividades de seguimiento y determinación del tributo; el legislador, haciendo uso de su libertad de configuración, decidió colmar este vacío normativo, mediante la remisión al Libro V del Estatuto Nacional, compendio de disposiciones que llevan regulando durante años el procedimiento tributario desde su inicio y hasta su fin.

Es una lástima que el legislador se haya puesto en la tarea de crear una institución destinada a fiscalizar de forma privilegiada y exclusiva los aportes al SGSS, pero que sin embargo, se hubiera abstenido de regular un procedimiento especializado para una institución de gran relevancia como esta.

Sin embargo, es aún más lamentable, que teniendo la posibilidad de remitirse a cualquier procedimiento, hubiera optado por referirse al régimen tributario, rama del derecho, que como ya se expuso previamente, no se ajusta a las finalidades, necesidades y naturaleza jurídica de la seguridad social.

Si bien, no puede desconocerse que con la expedición de la Ley 1607 de 2012 (artículos 178 a 180), el legislador intentó regular en mayor medida los lineamientos de fiscalización de esta clase de recursos, lo cierto es que: (i) la Ley 1607 sigue guardando plena concordancia con el procedimiento tributario, (ii) La remisión al Libro V del Estatuto Tributario sigue estando vigente y (iii) la citada

ley, se ocupó de reglamentar tan solo algunos de los aspectos que no habían sido previamente desarrollados, siendo estos, la caducidad de la acción de cobro y la imposición de sanciones; lo cual implica que siguen existiendo lagunas normativas que aún no han sido colmadas.

Lo anterior, ha generado que en la carrera por completar y perfeccionar el procedimiento de fiscalización de los aportes, la entidad y los aportantes, terminen recurriendo al procedimiento previsto en la Ley 1607, al tributario, el administrativo e incluso hasta el civil.

A fin de ejemplificar lo expuesto, ha de citarse la sentencia No. 2016-0213200 del 22 de mayo de 2019⁵³, providencia en la cual el aportante alegaba al tribunal que la entidad fiscalizadora había incurrido en un vicio de nulidad por violación del derecho al debido proceso y por la presunta aplicación conjunta de los procedimientos previstos en la Ley 1151 de 2007 y 1607 de 2012, en un litigio que versaba sobre los aportes de los años 2011 y 2013. Lo anterior, bajo su criterio, configuraba la creación de una tercera norma que no pudo ser conocida de forma previa por el aportante de manera que se garantizara su derecho de defensa y contradicción.

Sin embargo el Tribunal, respondió a este cargo, señalando de forma desafortunada lo siguiente: “(...) *la UGPP no hizo combinación de normas ni creó normatividad alguna, como lo afirma la sociedad actora, en razón a que la Unidad en desarrollo de la facultad de fiscalización otorgada por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, aplicó de forma íntegra el procedimiento establecido en las normas Ley 1607 de 2012 y la Ley 1739 de 2014 (...), respetando los términos y concediendo la oportunidad para que la sociedad (...) ejerciera su derecho de defensa y contradicción*”⁵⁴.

La posición asumida por el Tribunal resulta lamentable teniendo en cuenta que durante uno de los periodos en discusión, a saber el año 2011, las Leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014 no habían entrado en vigor, lo cual generó: (i) la aplicación retroactiva de una ley, que por demás, no era más beneficiosa para el aportante, (ii) el desconocimiento de que el procedimiento tributario inició con la presentación de la declaración⁵⁵ y (iii) que se vulneró el derecho al debido proceso al no haber aplicado las leyes preexistentes y las formas propias de cada juicio.

53 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Proceso 2016-2132. (M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez: Mayo 22 de 2019).

54 *Ibidem*.

55 Véase, Consejo de Estado. (M.P. Julio E. Correa Restrepo: Septiembre 26 de 1997), en el cual el Alto Tribunal indicó que: “(...) *en materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen, empieza no en el momento en que la administración comprueba la realización de un hecho irregular*”

Atendiendo a lo expuesto y a pesar de que hubiera sido más conveniente considerar a la naturaleza de los aportes parafiscales, el legislador se hubiera remitido al procedimiento administrativo como sucede en otras legislaciones⁵⁶. Es una realidad, que en Colombia, esta clase de obligaciones pecuniarias se rigen por el procedimiento tributario y que por ministerio de la ley deben ajustarse a lo dispuesto por el Libro V.

En este sentido, no cabe duda de que, en materia de procedimiento, a diferencia de lo que sucede con los aspectos sustanciales, el principio de legalidad tributaria, mal que bien, fue respetado por el legislador, en tanto: (i) condicionó el procedimiento de fiscalización a que se ajuste, acople y/o amolde al procedimiento tributario y (ii) previó un régimen para colmar cualquier vacío jurídico, a saber, el Libro V del Estatuto Tributario.

A pesar de lo dicho, es común ver que en el marco del proceso de fiscalización existe una discusión sobre la procedencia o no, del procedimiento tributario, pese a que el mismo está contemplado en una norma imperativa y a que obedece a un asunto de orden público.

Lo anterior ha generado entre otros, los siguientes problemas prácticos, en la aplicación, adaptación y desarrollo del proceso tributario de fiscalización de los aportes al SGSS.

6.1 Aplicación retroactiva de la ley

Desde la entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012, la entidad de fiscalización ha dado a entender que las lagunas jurídicas que padecía el procedimiento de fiscalización de los aportes, han sido colmadas por el legislador en su totalidad y que por consiguiente, cuenta con plena autonomía para gestionar sus intereses.

Lo expuesto ha generado que dicha entidad considere procedente: (i) aplicar esta norma a periodos de contribución en los cuales estas disposiciones aún no se encontraban vigentes y (ii) colmar los vacíos de la Ley 1151 de 2007, con una norma que ni siquiera existía durante los años de su promulgación y vigencia.

Como bien es sabido, valerse de normas que sean posteriores al precepto que se pretende fiscalizar y eventualmente sancionar, es una verdadera afrenta

sancionable, como lo afirma el recurrente, sino con la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de fiscalización y determinación”.

56 Véase a Jesús Martínez-Girón, Alberto Arufe-Varela & Xosé Manuel Carril-Vásquez. Derecho de la Seguridad Social. Pág. 94. Ed. Netbiblo. (2008).

en contra del derecho al debido proceso, pero también lo es en contra del principio de legalidad.

Es un error desconocer que el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, contemplado en el artículo 363 de la Constitución Política, es a su vez un desarrollo del principio de legalidad y lo es, porque fue introducido por el constituyente, con el fiel propósito de garantizar que *“la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece”*⁵⁷.

Con ocasión de lo expuesto, resulta reprochable que la entidad fiscalizadora de aportes parafiscales, utilice como marco normativo de los periodos 2008 a 2012, la Ley 1607 de 2012, a pesar de que el Consejo de Estado, ya ha indicado que el proceso de determinación del gravamen empieza con la presentación de declaración tributaria y/o autoliquidación de los aportes, fecha que es determinante para fijar el procedimiento que gobernará la fiscalización.⁵⁸

Luego, de cara a lo establecido por los principios que erigen el derecho tributario y tomando en consideración lo manifestado por el Consejo de Estado es claro: en primer lugar, que el único régimen que la entidad fiscalizadora puede aplicar para las vigencias 2008 a 2012, es la Ley 1151 de 2007, disposición (preexistente) que reguló lo atinente al procedimiento de fiscalización para dichos años y en segundo lugar, que la única norma supletiva a la que puede acudir la entidad fiscalizadora para colmar las lagunas de dicho procedimiento, es el título V del Estatuto Tributario y no la Ley 1607 de 2012, como en la actualidad sucede.

6.2 Firmeza de las declaraciones y/o autoliquidaciones de los aportes al SGSS

Sobre este respecto es preciso destacar que la entidad fiscalizadora ha insistido en señalar que la figura de la firmeza no opera en materia de aportes al SGSS porque bajo su criterio, no fue prevista por el legislador para dicho tipo de tributos.

Ahora bien, a fin de desarrollar este asunto con mayor facilidad, es preciso abordar la firmeza desde el punto de vista del régimen de la Ley 1151

57 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-785 de 2012 (M.P. Jorge Iván Palacio : Octubre 10 de 2012).

58 *“En cuanto al fondo de la Litis, observa la sala que en reiteradas oportunidades se ha considerado que en materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen, empieza no en el momento en que la administración comprueba la realización de un hecho irregular sancionable como lo afirma el recurrente, sino con la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de fiscalización y determinación, por lo tanto el procedimiento que lo gobierna es el vigente para ese momento (...)”*. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Proceso 8463. (C.P. Julio E. Correa-Restrepo; Septiembre 26 de 1997).

de 2007 y en el marco de las nuevas disposiciones introducidas por la Ley 1607 de 2012, veamos:

6.2.1 La firmeza en la Ley 1151 de 2007

En primer lugar y en criterio de los autores del presente texto, parece claro que la firmeza de las declaraciones si fue prevista para los aportes al SGSS, lo que sucede es que el legislador no reguló tal fenómeno de forma expresa, sino por remisión al libro V.

Pensar lo contrario llevaría a concluir que la administración tiene la posibilidad ilimitada de fiscalizar al aportante, y que este último tiene una obligación ad infinitum, que solo podría extinguir en virtud de la aplicación del artículo 817 del Estatuto Tributario, norma que contempla la prescripción de la acción de cobro.

Lo anterior, tiene incluso menos sentido si se toma en consideración que la Ley 1151 de 2007, no contemplaba ni siquiera la figura de la caducidad de la acción de cobro, según la cual, de acuerdo con la Ley 1607 de 2012, una vez transcurridos 5 años desde la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, y lo hizo por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable, la administración no puede exigir el pago de la obligación.

De hecho, el Honorable Tribunal Administrativo de Cundinamarca ya ha definido en diversas oportunidades, *que la figura de la firmeza de las declaraciones si opera en materia de aportes al SGSS*, fue así como recientemente el Tribunal se pronunció señalando lo siguiente:

“ (...) Claro lo anterior y ante la remisión expresa que hace el artículo 156 de la Ley 1150 de 2007 al Estatuto Tributario, la Sala vuelve sus ojos sobre el artículo 714 (...) De la normativa trascrita es claro 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 o cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.”⁵⁹

En virtud de lo expuesto, es preciso realizar varias acotaciones respecto de la posición asumida por la entidad fiscalizadora:

59 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Sentencia 250002337000-2015-00310-00. (M.P. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda; Septiembre 20 de 2018).

En primera instancia, no cobra sentido que la entidad siga considerando que tiene facultades inagotables e ilimitadas y que puede fiscalizar declaraciones sin que su competencia se extinga con el pasar de los años, aun y cuando la jurisprudencia más reciente ya ha manifestado que la firmeza es una figura que opera en materia de aportes al SGSS.

En segundo lugar, no es adecuado que en el contexto de los procesos de fiscalización, se prefiera pretermitir el principio de legalidad y que en su lugar, se elija actuar amparado en interpretaciones propias de la misma autoridad, pasando por alto que el artículo 230 constitucional establece como fuente primigenia del derecho la ley, en consonancia con los principios que integran el sistema jurídico colombiano.

Sin perjuicio de lo anterior, es en todo caso indispensable señalar, que en medio de la nuevas ideas y teorías, que la entidad fiscalizadora ha planteado; resulta loable la posición que recientemente ha asumido el Honorable Tribunal de Cundinamarca a fin de defender el principio de legalidad, pero ante todo, los derechos de diversos aportantes que se han visto afectados por fiscalizaciones que fueron iniciadas por declaraciones y/o autoliquidaciones que legalmente ya se encontraban en firme.

6.2.2 La firmeza en la Ley 1607 de 2012

Si la entidad fiscalizadora ya consideraba que con la Ley 1151 de 2007 no había sido contemplada la firmeza de las declaraciones, con la expedición de la Ley 1607 de 2012, la misma ratificó con más fuerza su posición, señalando con especial énfasis que esta última norma trajo consigo la inclusión de la figura jurídica de la caducidad, lo que hace, bajo su criterio, innecesario pensar en algo como la firmeza.

Al respecto, es importante señalar que, de acuerdo con el criterio de los autores del presente artículo, yerra la entidad fiscalizadora al pretender equiparar la firmeza de las declaraciones, con la caducidad de la acción.

En efecto, mientras que la firmeza implica que una vez transcurrido el término previsto por el legislador *“ya el tributo se vuelve indiscutible, es decir, no puede modificarse de ninguna manera”* y por consiguiente *“(…) conlleva necesariamente la imposibilidad tanto de la administración de ejercer su facultad de fiscalización, como del contribuyente de corregirla”*⁶⁰; la caducidad en cambio *“es un fenómeno cuya ocurrencia depende del cumplimiento del término perentorio*

60 Consejo de Estado., Sección Cuarta. Proceso 16707.(C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Agosto 19 de 2010).

*establecido para ejercer las acciones ante la jurisdicción derivadas de los actos, hechos, omisiones u operaciones de la administración, sin que se haya ejercido el derecho de acción por parte del interesado”.*⁶¹

De lo anterior, es posible concluir que la caducidad surge en virtud de la inactividad de quien tiene el derecho y/o potestad, es decir que se da cuando el interesado no ejercita sus prerrogativas dentro del término que ha sido fijado por la ley para el efecto, mientras que la firmeza opera por el simple pasar del tiempo.

El hecho de que tanto la caducidad como la firmeza sean fenómenos objetivos, debido a que es la misma ley la que *“en forma perentoria e improrrogable prefija la duración del derecho o de la potestad”*;⁶² no implica que sean figuras iguales y mucho menos complementarias.

De ser así, el Estatuto Tributario consagra tan solo a una de ellas, bajo la consideración de que la existencia de una sola disposición, basta para entender que ya fue protegido el derecho que tiene el contribuyente/ aportante, a no padecer la incertidumbre que genera la posibilidad de que se inicie una fiscalización en su contra. Sin embargo, lo cierto es que el ordenamiento colombiano contempla de forma simultánea los dos fenómenos estudiados, lo cual da cuenta de su naturaleza jurídica distinta.

Adicionalmente, el Libro V del Estatuto Tributario, regula tanto la caducidad, como la firmeza, lo que permite concluir que en efecto se trata de normas que fueron diseñadas por el legislador con finalidades disímiles, que de ninguna forma pueden verse como concurrentes y/o supletivas entre ellas.

En el marco de lo expuesto, sería posible pensar que en tanto sigue vigente la remisión al Estatuto Tributario, la firmeza en materia de aportes al SGSS, sigue siendo regulada, al igual que para los años 2008-2012, por el artículo 714 del Estatuto Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, falta aún ver la posición que tomarán los Altos Tribunales al respecto.

Conclusiones

En los términos esbozados, es dable concluir que la discusión doctrinal entorno a la naturaleza jurídica de los aportes al SGSS ha estado motivada por circunstancias y momentos históricos dispares que dieron origen, por un lado, a los tributos y por otro, a la parafiscalidad.

61 Consejo de Estado. Sección Segunda. Proceso 47001. (C.P. Bertha Lucía Ramírez de Páez; Septiembre 23 de 2010).

62 Ibídem.

Lo anterior, hace que estos dos asuntos respondan a finalidades distintas: respecto a los primeros, a una finalidad política ligada a las funciones del aparato estatal y, los segundos, vinculados al mejoramiento de la calidad de vida de las personas y/o al bienestar económico-social. Dicha tesis, puede ser perfectamente ilustrativa del caso colombiano, en el que la jurisprudencia constitucional ha dejado zanjado el tema, al señalar de manera reiterada que los aportes al SGSS observan una naturaleza tributaria.

De otra parte, es dable advertir que los aportes al SGSS, conforme las normas que los establecen, no cumplen con el principio de legalidad en materia fiscal, toda vez que, carecen de los elementos esenciales y propios de la obligación tributaria.

Lo anterior, se debe a que los aportes tienen por hecho generador la afiliación al sistema, actuación que no se ajusta con la intención de gravar una capacidad contributiva. Estos por el contrario, imponen una obligación pecuniaria a un acto con efecto jurídico, pero no económico; lo que le da sentido toda vez que, los aportes a diferencia de los tributos, no tiene por objeto gravar una manifestación de riqueza.

Ahora bien, en cuanto a la base gravable, es posible concluir de acuerdo con lo expuesto, que si bien pueden tener una magnitud para determinar el valor del pago, esta carece de una metodología que permita depurar el tributo. Aunado a lo anterior, es un error desconocer que las bases para la determinación plantean complejidades, toda vez que se incluyen elementos extra fiscales, en virtud de la remisión que efectúa el artículo 18 de la Ley 100 de 1993 al Código Sustantivo del Trabajo.

En virtud de lo anterior, ordenamientos como el español, se han aproximado, no desde una perspectiva fiscal, sino desde una óptica de la relación jurídica de la seguridad social, ajustando sus elementos, tales como la afiliación y la cotización, al principio de reserva de ley, en el contexto de una obligación de naturaleza administrativa, que persigue fines diferentes de los fiscales.

De otra parte y de cara al procedimiento de fiscalización y determinación de los aportes al SGSS, es dable concluir que, si bien existen reglas claras y expresas que hacen que el sistema cumpla, al menos precariamente con el principio de legalidad y predeterminación, se hace difícil exigir el cumplimiento de dichas normas, debido a que, a la fecha, concurren lagunas que han dado margen para que el ente fiscalizador opte por abstenerse de acudir al Estatuto Tributario y en su lugar, prefiera acudir a sus propias interpretaciones, reglas y principios.

Finalmente y con el objeto de aterrizar las ideas y argumentos que fueron esbozados a lo largo de este texto, los autores del presente artículo encuentran

valioso poner sobre la mesa, algunas posibles soluciones que permitirían dar fin, al menos a la mayoría de las problemáticas que ha generado la implementación, aplicación y ejecución de los procedimientos de determinación, liquidación y cobro de los aportes al SGSS.

En consideración de lo anterior, en primera instancia, se pondrán de presente aquellas medidas que el Estado colombiano podría adoptar, con menor desgaste e impacto social y jurídico. Ahora bien, es preciso aclarar que si bien las directrices que se propondrán no responden a la naturaleza y/o esencia de la relación jurídica de la seguridad social, lo cierto es que estas permitirían conjurar los problemas relacionados con el principio de legalidad, de cara tanto a lo sustantivo como a lo procesal.

Una vez efectuadas las aclaraciones antecedentes, es prudente hacer alusión a las medidas previamente mencionadas, las cuales pueden resumirse de la siguiente manera:

- i. El legislador debe ocuparse de emitir una ley por medio de la cual, fije todos y cada uno de los elementos de la obligación parafiscal, lo cual permita zanjar las discusiones que han girado en torno a la relatividad, subjetividad e indefinición del hecho generador y base gravable de este tipo de obligaciones y específicamente, permita obviar la remisión que efectúa la norma a las reglas del derecho laboral, para determinar qué es y qué no es base, de cara a los Aportes a la Seguridad Social.
- ii. Lo anterior hace posible a su vez, exigir de parte de la rama judicial y de la rama ejecutiva, representada por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Parafiscal, el cumplimiento irrestricto del principio de legalidad.
- iii. El legislador tiene que efectuar a su vez, una remisión específica a los artículos del libro V del Estatuto Tributario que son aplicables a los procedimientos adelantados por la entidad fiscalizadora, o en todo caso, interpretar con autoridad, cuál es la metodología de aplicación de la remisión.

Esta aclaración, es indispensable pues le concede tanto al aportante como a la Administración, conocer de forma previa y clara, las reglas de juego y las instituciones procesales aplicables a este tipo de procedimientos.

Sin perjuicio de lo anterior, en segunda instancia es necesario hacer alusión a aquella propuesta, que los autores consideran más ajustada a los principios y fines de los aportes al SGSS, pero que trae consigo una ruptura de las reglas actuales y un problema de transición entre el régimen actual y el que se llegue a proponer.

Como bien se ha manifestado entre líneas, los autores del presente artículo consideran que la relación jurídica de la seguridad social, no tiene una naturaleza tributaria, sino que se enmarca de mejor en manera una obligación propia de la escena del derecho administrativo, ya que: (i) su acreedor es una entidad de orden público y (ii) está investida de obligatoriedad, en virtud del principio de reserva de ley.

En atención de lo anterior, es importante que el legislador, evalué la posibilidad de dejar de considerar los aportes al SGSS como un asunto del derecho tributario y en su lugar, opte por clasificar este tipo de obligaciones como eminentemente administrativas, realizando para el efecto las reformas constitucionales y/o legales que sean necesarias.

Lo anterior, requiere a su vez que el legislador fije un nuevo juez natural que conozca de este tipo de asuntos, verbigracia, en primera instancia juez o tribunal administrativo (no tributario) y en última instancia la sala primera del Consejo de Estado, o incluso la sección segunda del Consejo de Estado (sala laboral).

Tomar una determinación de esta envergadura trae consigo los siguientes efectos positivos para el sistema jurídico de Colombia:

- a) Se eliminaría la condición de tributo y consecuentemente, ya no sería necesario analizar este tipo de obligación bajo el lente del principio de legalidad.
- b) El juzgador ya no tenga a su cargo el deber de evaluar, si la norma contempla la totalidad de los elementos típicos de una obligación de orden tributario, sino que bastaría con que determine si se ha actuado en cumplimiento del principio de reserva de ley.
- c) Las normas sustanciales podrían permanecer en su estado actual, pues no requerirían de mayor técnica legislativa o de un desarrollo más puntual y menos subjetivo. De otra parte, las normas de trámite harían remisión exclusiva al procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, lo cual solucionaría el problema existente relacionado con la adaptación del procedimiento tributario al procedimiento de la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales.
- d) Lo anterior generaría a su vez, que las inquietudes relacionadas con instituciones procesales como la firmeza, se solucionen de raíz, debido a que ya no existirían “declaraciones” y por consiguiente, bastaría con que permanecería la figura de la caducidad, ya contemplada para los procedimientos administrativos.

e) El procedimiento administrativo se ajusta a la naturaleza y características de la relación jurídica de la Seguridad Social, lo cual generaría que las normas y el procedimiento de esta institución, no tenga que mutar para acomodarse a fines e instituciones distintas.

f) La rama administrativa ya cuenta con unos principios de orden laboral, que pueden ser fácilmente armonizados con los principios y fines propios de la seguridad social.⁶³

Bibliografía

Doctrina

Plazas-Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II, 3° edición, Bogotá, Ed. Temis, 2017, pp. 186-447.

Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch Casa Editorial, 1980, pp. 70.

Martínez-Girón, Jesús, Arufe Varela, Alberto & Carril Vásquez, Xosé Manuel, *Derecho de la Seguridad Social*, 2° edición, La Coruña, Editorial Netbiblo, 2008, pp. 337.

Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá, Ed. Legis, 2000, pp. 336.

García-de Enterría, Eduardo & Ramón Fernández, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, Ed Civitas, 2000, pp. 246-247.

Giuliani-Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, Vol.1, 5° edición, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1993, pp. 392.

Rosembuj, Tulio, *Elementos de derecho tributario*, Tomo II, Barcelona, Ed. El Fisco, 1928, pp. 75.

Grisolia, Julio, *Derecho del trabajo y de la seguridad social*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1999, pp. 48.

Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1989, pp. 74.

Juan José Fuentes-Bernal, “*La dimensión económica del derecho tributario*”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, pp. 37.

César García-Novoa, “*El Derecho Tributario Actual*”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario”, 2015, pp. 36.

Catalina Hoyos-Jiménez & Luis Felipe Botero-Aristizábal, *Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?*, Derecho tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, pp. 854.

63 El autor Mauricio Plazas Vega aborda el derecho tributario como una rama autónoma en su libro: Mauricio Plazas-Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Pág. 47. Ed. Temis (2017).

Artículos de revista

- Alejandro Linares-Cantillo, “*El principio de capacidad contributiva y sus manifestaciones en la jurisprudencia constitucional colombiana*”, en Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2017, vol. 1, núm. 1, pp. 337.
- César García Novoa, “*Eficiencia y calidad normativa en materia tributaria*”, en Derecho Aduanero y Comercio Exterior, 2016, vol 1, núm. 1, pp. 15-68.
- Ricardo Barona-Betancourt, “*Principio del derecho laboral en el sistema jurídico colombiano*”, en Criterio Jurídico Garantista, 2010, vol. 2, núm. 2, pp. 253.
- Santiago Pérez del Castillo, “*La relación Jurídica de Seguridad Social*”, en Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, vol. 1, núm. 21, 2012, pp. 52 .
- Maria Asunción Chazarra Quinto, “*Los delitos contra la seguridad social*”, en repositorio tesis doctorales Universidad de Alicante, 2001, pp. 52.
- Maryan Karinna Durán-Ramírez, “*La obligación tributaria*”, en Revista Tribútum, 2013, vol. 1, núm. 22, pp. 11.
- Ministerio de Hacienda, “*Evasión de aportes en el sistema colombiano de seguridad social integral: independientes declarantes de renta*”, en Informe de seguimiento Fiscal, 2016, vol 1, núm. 4, pp. 9.

Jurisprudencia

Corte Constitucional

- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-040 de 1993 (M.P. Ciro Angarita Barón: Febrero 11 de 1993).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-152 de 1997 (M.P. Jorge Arango Mejía: Marzo 19 de 1997).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-708 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: Julio 5 de 2001).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-035 de 2009 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra: Enero 27 de 2009).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-132 de 2009 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla: Febrero 24 de 2009).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-397 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Mayo 18 de 2011).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-785 de 2012 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio: Octubre 10 de 2012).
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-891 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Octubre 31 de 2012).

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-644 de 2016 (M.P. Alejandro Linares Cantillo; Noviembre 23 de 2016).

Consejo de Estado

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Proceso 8463, C.P. Julio E. Correa-Restrepo; Septiembre 26 de 1997.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 12744, C.P. Ligia López Díaz; Julio 3 de 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 16544, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Julio 9 de 2009.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 16761, C.P. William Giraldo Giraldo; Octubre 26 de 2009.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Julio 8 de 2010.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 16707. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Agosto 19 de 2010.

Consejo de Estado, Sección Segunda, Proceso 47001. C.P. Bertha Lucía Ramírez de Páez; Septiembre 23 de 2010.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; Octubre 7 de 2010.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Agosto 6 de 2014.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 20687, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; Marzo 2 de 2016.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 21519, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Marzo 17 de 2016.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 20610, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Junio 15 de 2016.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 21598, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Abril 5 de 2018.

Corte Suprema de Justicia

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Proceso 63988, M.P. Clara Cecilia Dueñas Quevedo; Mayo 16 de 2018.

Tribunales Administrativos

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 250002337000-2015-00310-00, M.P. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda; Septiembre 20 de 2018.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta. Sentencia 25000-23-37-000-2016-02132-00, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; Mayo 22 de 2019.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 250002327000-2015-000988-00. M.P. Nelly Yolanda Villamizar Peñaranda; Febrero 14 de 2019.

Jurisprudencia extranjera

Tribunal Constitucional de España - Pleno, 306/2004; Julio 20 de 2004.

Normativa

Constitución Política de Colombia [Const]. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Española [Const]. Diciembre 27 de 1978 (España).

Leyes

Estatuto Tributario Nacional [ET]. Decreto 624 DE 1989. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

Código Sustantivo del Trabajo [CST]. Decreto Ley 2663 de 1950. Agosto 5 de 1950 (Colombia).

Ley 21 de 1982. Por la cual se modifica el régimen del Subsidio familiar y se dictan otras disposiciones. Febrero 5 de 1982. D. O. N° 35.939.

Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el Sistema de Seguridad Social Integral y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 1993. D.O. N° 41.148.

Ley 789 de 2002. Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo. Diciembre 27 de 2002. D.O. N°45.046.

Ley 1151 de 2007. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010. Julio 25 de 2007. D. O. N° 46.700.

Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. D. O. N° 48.655.

Conceptos de entidades públicas:

Concepto 207987, *Asunto: Rad. No 179500 – Consulta IBC Aportes al Sistema de Seguridad Social Integral*, Julio 22 de 2010. Ministerio de la Protección Social.

Tratados y otros acuerdos internacionales

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Francia. Artículo 14. Agosto 26 de 1789.