
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LOS APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL Y PARAFISCALES POR LA UGPP, SU IMPACTO EN LAS COMPAÑÍAS Y EN LAS PERSONAS NATURALES

INSPECTION PROCEDURE OF THE CONTRIBUTIONS TO SOCIAL SECURITY AND PARAFISCAL, EXECUTED BY THE UGPP, AND ITS IMPACT IN COMPANIES AND INDIVIDUALS

Lisbeth E. Bonilla Montoya(*)

Recibido: 6 de febrero 2019
Aprobado: 26 de febrero 2019

Página inicial: 49
Página final: 86

Resumen: El objetivo del presente trabajo, es analizar la estructura y el procedimiento de fiscalización de los aportes a la seguridad social y parafiscales por parte de la UGPP, con la intención principal de valorar el impacto que ha causado en las compañías y en las personas naturales. El enfoque es realizar un análisis normativo y documental de la adecuada aplicación del procedimiento de determinación, liquidación y pago de las contribuciones de la Protección Social, y en contraste se analizarán los vicios que se han detectado en el procedimiento, lo cual finalmente permitirá desarrollar las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

(*) San Cristóbal (Venezuela), 1980. Abogada y Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira, Venezuela. Especialista en Gestión Aduanera y Comercio Exterior de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, Venezuela. Magister en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja, España. Todos sus títulos están convalidados ante el Ministerio de Educación de Colombia. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Aprobada para la práctica del derecho en Colombia y Venezuela. Se desempeñó como profesora de postgrado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, Venezuela. Actualmente desarrolla la práctica profesional en Colombia, prestando asesoría independiente en Derecho Tributario, Aduanero, Cambiario y Corporativo, con énfasis en el litigio tributario ante las Administraciones Tributarias y ante la Jurisdicción Contencioso Administrativo, planificación fiscal, procesos de due diligence y defensa desde el punto de vista del Derecho Tributario y Derecho Administrativo, frente a las actuaciones de la UGPP. Igualmente participa como ponente en congresos, foros y seminarios y charlas de actualidad tributaria. Socia en la firma L&T Legal and tax services – Bogotá D.C. E-mail: lisbeth.bonilla@llegaltaxservices.comlbcconsultorialegal@gmail.com.

Palabras claves: Procedimiento de fiscalización, contribuciones a la seguridad social, UGPP, impacto, vicios procedimentales.

Abstract: The aim of this paper is to analyze the structure and Inspection procedure of the contributions to social security and parafiscal, executed by the UGPP, with the main purpose of reviewing the impact it had cause on companies and individuals. The approach is to make a normative and a documentary analysis of the proper application of the procedure of determination, settlement and payment of the Social Protection contributions, and in contrast, the defects that have been detected in the procedure, would be analyzed, what would finally permit the development of the relevant conclusions and recommendations.

Keywords: Inspection procedure, contributions to social security, UGPP, impact, procedure defects.

Sumario: Introducción. 1. Qué es la UGPP. 1.1 Objetivos, funciones generales y estructura de la UGPP. 1.1.1 Funciones de la Dirección General. 1.1.2 Funciones de la Dirección Jurídica. 1.1.3 Funciones de la Subdirección de Determinación de Obligaciones. 1.2 Creación de la UGPP. 1.3 Facultad de determinación y fiscalización de la UGPP. 1.4 Puede la UGPP fiscalizar ejercicios gravables anteriores al 2013? 1.5 Concepto de contribuciones parafiscales y su naturaleza jurídica. 1.6 Contribuciones que gravan la nómina. 2. Impacto. 2.1 En las compañías. 2.2. En las personas naturales. 3. Actuaciones de la UGPP. 4. Vicios. 4.1 En las compañías. 4.1.1 procedimentales. 4.1.2 sustanciales. 4.2 En las personas naturales. 4.2.1 procedimentales. 4.2.2 sustanciales. 5. Conclusiones y Recomendaciones. 6. Bibliografía.

Siglas y abreviaturas:

CCF	Caja de Compensación Familiar
CP	Constitución Política de Colombia
CPACA	Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
CST	Código Sustantivo del Trabajo
ET	Estatuto Tributario
IBC	Ingreso base de cotización
ICBF	Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
ISLR	Impuesto sobre la renta y complementarios
RUT	Registro Único Tributario
SMLMV	Salario mínimo legal mensual vigente
SENA	Servicio Nacional de Aprendizaje
UGPP	Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones de la Protección Social
UVT	Unidad de valor tributario

Introducción

A fin de estandarizar los procesos de las administradoras del Sistema de la Protección Social, se crea la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones de la Protección Social (UGPP), con el fin de encargarse del seguimiento, colaboración y determinación del oportuno y correcto pago de los aportes al Sistema de la Protección Social y contribuciones Parafiscales en Colombia, destinados a los subsistemas de salud, de pensión, de riesgos profesionales, SENA, ICBF y CCF creando en las compañías y las personas obligadas una cultura de pago oportuno y con exactitud.

El funcionamiento de la UGPP se ha realizado gradualmente, en gran parte porque se ha ido organizando bajo esquemas sistematizados, lo cual incluye arduos procesos de selección para la vinculación de funcionarios.

En el año 2010, el gobierno nacional a través de la Ley 1429 por medio de la cual se buscaba la formalización y generación de empleo, le confirió a la UGPP una función de seguimiento y vigilancia de las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una compañía disuelta, liquidada, escindida o inactiva. En efecto, el gobierno nacional buscaba que las nuevas empresas que acreditarán ser beneficiarias de los incentivos, no hubiesen sido creadas con el ánimo de distorsionar su sustancia social buscando acceder a beneficios que no les correspondiesen.

Asimismo en el año 2011, a través de la Ley 1438 se facultó a la UGPP a verificar el cumplimiento de los deberes de los empleadores y de las personas obligadas a cotizar, en relación con el pago de los aportes a la seguridad social, facultad que incluía la imposición de multas en cuantías de hasta 1.000 SMLMV.

Fue hasta la Ley 1607 de 2012, que se le confirió a la UGPP plenas competencia para la determinación y el cobro de las contribuciones parafiscales, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.

La UGPP ha venido realizando convenidos para el intercambio de información para detectar indicios de incumplimiento, realizar auditorías en sectores identificados como de mayor riesgo de evasión, incluso ha aplicado la normativa orientada a la imposición de sanciones para quienes no estén dispuestos a suministrar la información solicitada o la presenten de manera incompleta.

En virtud de lo anterior, surge la necesidad de realizar un análisis del impacto de las actuaciones de la UGPP y sobre todo de las repercusiones que han generado en las compañías y en las personas naturales, partiendo de preguntas como ¿Qué es la UGPP?, ¿Por qué se creó la UGPP?, ¿Por qué están requiriendo? ¿Qué pueden preguntar? ¿Cómo prepararse para una fiscalización?

1. Qué es la UGPP

La UGPP es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual fue creada mediante la Ley 1151 de 2007 por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, con el principal objetivo de velar por el **reconocimiento de los derechos pensionales** causados a cargo de administradoras y de las entidades públicas respecto de las cuales se haya decretado o se decrete su liquidación, cumpliendo con actividades que implican el seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones **de la Protección Social**⁽¹⁾.

1.1. Objetivos, funciones generales y estructura de la UGPP

Dentro de sus objetivos estratégicos, la UGPP se fija cumplir con la promesa de valor al ciudadano respecto de los servicios pensionales, la calidad de atención al ciudadano, contribuir a la sostenibilidad del sistema de la protección social para el disfrute efectivo de los derechos, fortalecimiento de la cultura de pago, proteger los recursos de la Nación y del Sistema de la Protección Social mediante una adecuada y oportuna actuación administrativa y efectiva defensa judicial, fortalecer la gobernanza para contar con procesos eficaces, eficientes, automatizados y seguros, optimizar la administración de los recursos financieros en términos de uso y ejecución, entre otros⁽²⁾.

La entidad fue creada con varias funciones específicas dependiendo del área, no obstante, para efectos del presente trabajo se distinguen las siguientes⁽³⁾:

1.1.1. Funciones de la Dirección General

Coordinar y evaluar las políticas, planes y programas de la entidad y el desarrollo de sus funciones; fija pautas organizacionales, representa legalmente a la entidad; coordinar la comunicación con las partes del Sistema de Protección Social Integral y la comunidad en general.

1.1.2. Funciones de la Dirección Jurídica

Asesora a la Dirección General en la interpretación, administración y cumplimiento de la normativa relacionada con el reconocimiento de pensiones del régimen de prima media y las contribuciones parafiscales de la protección social y todos los demás aspectos legales relacionados con el desarrollo de la misión de la entidad.

1.1.3. Funciones de la Subdirección de Determinación de Obligaciones

Fiscaliza a los aportantes y liquida las obligaciones que sean adeudadas al Sistema de Protección Social Integral respecto de las contribuciones parafiscales de la protección social cuya determinación sea responsabilidad de la entidad, es decir, las contribuciones a cargo de los

(1) <http://www.ugpp.gov.co/variadosobre-la-entidad.html> (1 febrero, 2019).

(2) <http://www.ugpp.gov.co/marco-estrategico/objetivos-estrategicos.html> (1 febrero, 2019).

(3) <https://www.ugpp.gov.co/funciones-de-la-ugpp/funciones-por-area.html> (1 febrero, 2019).

evasores que no se encuentran afiliados a ningún subsistema, pese a estar obligado a ello, y las contribuciones que en virtud de convenios estén a cargo de la unidad.

La estructura organizacional de la UGPP se encuentra prevista en el Decreto 575 de 2013 modificado por el Decreto 681 de 2017.

1.2. Creación de la UGPP

La UGPP fue creada mediante la Ley 1151 de 2007, la cual prevé lo siguiente⁽⁴⁾:

“Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:

i) **El reconocimiento de derechos pensionales**, tales como pensiones y bonos pensionales, salvo los bonos que sean responsabilidad de la Nación, [...];

ii) **Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación** de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente, la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos.

[...]

En lo previsto en este artículo, **los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI**. Igualmente, adelantará el cobro coactivo de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006 [...].”

Como puede evidenciarse, la UGPP nace con el fin de generar bienestar y cumplimiento en temas pensionales y adicionalmente para realizar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada completa y oportuna liquidación de los aportes, por lo cual en principio la UGPP fue constituida como un órgano consultor.

Asimismo, la Ley señaló que la UGPP solo podía adelantar acciones de determinación y cobro de manera subsidiaria, cuando se trate de evasores omisos que no estén afiliados a ningún subsistema de la protección social debiendo estarlo, actuaciones que siempre estaban supeditadas a que las entidades administradoras del sistema realizaran actuaciones previas.

(4) Artículo 156.

1.3. Facultad de determinación y fiscalización de la UGPP

Como ya se dijo, la UGPP nace como un órgano consultor, ya que la ley en ningún momento le otorgó facultades de fiscalización directa frente a las personas obligadas a aportar al Sistema de Seguridad Social Integral, por el contrario, su función al respecto estaba más encaminada a comportarse como un órgano consultor de las entidades que administran el sistema, dirigidas a identificar estándares de los procesos de determinación y cobro.

Fue hasta la promulgación de la Ley 1607 de 2012 que se le otorgaron facultades y poderes de investigación, sanción y fiscalización a la UGPP, tal y como se detalla de seguidas⁽⁵⁾:

“COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.

PARÁGRAFO 1o. Las administradoras del Sistema de la Protección Social continuarán adelantando las acciones de cobro de la mora registrada de sus afiliados, para tal efecto las administradoras estarán obligadas a aplicar los estándares de procesos que fije la UGPP. La UGPP conserva la facultad de adelantar el cobro sobre aquellos casos que considere conveniente adelantarlos directamente y de forma preferente, sin que esto implique que las administradoras se eximan de las responsabilidades fijadas legalmente por la omisión en el cobro de los aportes.

PARÁGRAFO 2o. La UGPP podrá iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con la notificación del Requerimiento de Información o del pliego de cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En los casos en que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida”.

En la citada norma, vemos que de manera expresa el legislador le confirió las plenas facultades de fiscalización y cobro coactivo, por lo cual la Subdirección de Determinación de Obligaciones, es el área encargada de fiscalizar los aportes y liquida las obligaciones que sean adeudadas al Sistema de Protección Social Integral respecto de las contribuciones parafiscales, es decir, las contribuciones a cargo de los evasores o inexactos.

(5) Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. Artículo 178. D.O No 48.655.

1.4. Puede la UGPP fiscalizar ejercicios gravables anteriores al 2013?

Siendo que la competencia para la determinación y el cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, le fue otorgada a la UGPP a través de la Ley 1607 de 2012, la entidad se encuentra facultada para fiscalizar a partir del ejercicio fiscal 2013, de manera que, esta es incompetente para revisar y determinar los aportes al sistema de seguridad social integral correspondientes a años anteriores.

Tal precisión, con base a lo señalado en el citado artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, concatenado con lo previsto en el literal b) del artículo 1 del Decreto 169 de 2008, por el cual se establecen las funciones de la UGPP, y se armoniza el procedimiento de liquidación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social, el cual dispone que:

“[...]”

B. Efectuar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social [...]”.

Haciendo una interpretación exegética de la norma, se puede concluir que la UGPP carece de competencia para fiscalizar y determinar aportes a la seguridad social correspondientes a los años anteriores al 2013, pues en virtud de la irretroactividad las normas tributarias, aplican hacia el futuro, por lo cual la UGPP no puede abrogarse competencias que para tales ejercicios fiscales no tenía asignadas.

La UGPP se comportaba como un órgano consultor de las entidades que administraban los subsistemas, ya que solo podía adelantar acciones de determinación y cobro subsidiariamente, cuando se tratara de evasores omiso que no estén afiliados debiendo estarlo, actuaciones que estaban supeditadas a que las administradoras realizaran actuaciones previas.

Ahora bien, cabe señalar que en algunos actos administrativos proferidos por la entidad, la misma expresa que el origen del procedimiento de determinar surgió con base en: “[...] **la remisión de los hallazgos que hiciera la Subdirección de integración del Sistema de Aportes Parafiscales** [...]”, la cual es una dependencia que forma parte de la estructura de la UGPP, y que no corresponde a una administradora del sistema, como lo ordena la Ley 1151 de 2007.

En ese orden de ideas y teniendo en cuenta que la norma estuvo vigente hasta el 26 de diciembre de 2012, fecha en que fue expedida la Ley 1607 que modificó sustancial las funciones de la UGPP, las reglas de competencia contenidas en la Ley 1151 de 2007 tuvieron vigencia hasta la fecha antes citada.

En consecuencia, fue hasta el año 2012 que el legislador le confirió facultades de fiscalización a la UGPP, por lo cual tal facultad solo podía ejercerse con posterioridad a la fecha de tal norma, pues debe recordarse lo señalado en el artículo 11⁽⁶⁾ del Código Civil colombiano, así

(6) **ARTICULO 11. OBLIGATORIEDAD DE LA LEY - MOMENTO DESDE EL CUAL SURTE EFECTOS.** La ley es obligatoria y surte sus efectos desde el día en que ella misma se designa, y en todo caso después de su promulgación.

como el principio de irretroactividad de la ley tributaria, de manera que la facultad fiscalizadora aplica a partir de la promulgación y publicación de la ley en el diario oficial⁽⁷⁾.

1.5. Concepto de contribuciones parafiscales y su naturaleza jurídica

Con el fin de apreciar el impacto de las actuaciones de la UGPP, es necesario precisar la definición que engloba tales contribuciones y establecer las coincidencias y diferencias que tal concepto tiene frente a otros.

La doctrina ha previsto que⁽⁸⁾ “[...] la parafiscalidad aparece como una manifestación inorgánica del Estado intervencionista, que incrementó notoriamente los cometidos del sector público de la economía, hasta el punto que la hacienda fiscal institucional se hizo insuficiente para atender todos los requisitos en la vida económica de la sociedad. [...] Surgió así el adjetivo “parafiscal”, como un calificativo que identificaba a las medidas o recursos destinados a financiar a organismos “paraestatales”, y que en ese contexto daban consistencia a una hacienda paralela al fisco”⁽⁹⁾.

Por su parte, SANMIGUEL define las contribuciones parafiscales como⁽¹⁰⁾ “[...] exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo, cuyas características son: i) no se incluye su producto en los presupuestos estatales o municipales; ii) no son recaudados por los organismos específicamente fiscales del Estado; iii) no ingresan en las tesorerías estatales o municipales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos”.

BELISARIO VILLEGAS en cuanto a las contribuciones parafiscales, precisa que⁽¹¹⁾ “[...] son las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente su producido no ingresa en la tesorería estatal o rentas generales, sino en los entes recaudadores de los fondos obtenidos”, indicando además que en cuanto a su naturaleza jurídica, no existe uniformidad de criterio para tales contribuciones. Morselli por su parte sostiene que “[...] las exacciones parafiscales no son tributos. Dice que el tributo tiene un carácter esencialmente político, mientras que estas contribuciones responden a exigencias económico-sociales⁽¹²⁾”. Por su parte, tal y como señaló el profesor FONROUGE⁽¹³⁾ “[...] son tributos que figuran como contribuciones especiales”.

(7) Diario oficial No. 48.655 del 26 de diciembre de 2012.

(8) Gabriel RUAN SANTOS. El impacto institucional de las exacciones parafiscales. Pág. 19. Tipografía Principios. (2008).

(9) Mauricio PLAZAS VEGA. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 139. Ed. Temis. (2005)

(10) Efraín Enrique SANMIGUEL SANJUÁN. Diccionario de Derecho Tributario. Pág. 220. Lizcalibros Librería Técnica. (2006).

(11) Héctor BELISARIO VILLEGAS. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 202 (2002).

(12) *Ibid.* Pág. 203

(13) Carlos Giuliani FONROUGE. Derecho Financiero. Tomo II. Pág. 1098 (1993).

Se desprende de todo lo anterior, que las exacciones parafiscales, por su finalidad y configuración surgen como una figura anómala e imprecisa que presenta las siguientes características:

1. Se establecen y regulan de manera desordenada.
2. Su gestión escapa de la esfera de la Hacienda Pública Nacional.
3. No figuran en los presupuestos del Estado, sino en los presupuestos de los entes recaudatorios.

1.6. Contribuciones que gravan la nómina

Dentro de las exacciones parafiscales se encuentran las contribuciones sociales, constituida por los aportes de seguridad y previsión social que tienen como hecho generador, la relación jurídica que surge del vínculo laboral (empleador – trabajador) gravando la remuneración percibida por el trabajador; no obstante, la carga impositiva es compartida siendo el empleador quien soporta el mayor peso económico. Asimismo, tales contribuciones gravan los ingresos percibidos por los trabajadores independientes y en este caso la carga impositiva recae solo en dichos trabajadores.

La parafiscalidad social tiene su origen en los principios de solidaridad y efectividad de los derechos fundamentales. La Corte Constitucional ha precisado que, el principio de solidaridad⁽¹⁴⁾ “[...] permite que el derecho a la seguridad social se realice, si es necesario, a través de la exigencia de prestaciones adicionales por parte de las entidades. El principio aludido también impone un compromiso sustancial del Estado, como de los empleadores en la protección efectiva de los derechos fundamentales de los trabajadores y de sus familias”.

Como se observa, el Estado debe velar por la previsión social, por lo cual tiene la obligación de asegurar la efectividad de ese derecho, mediante la creación de un sistema universal, integral, de financiamiento solidario, unitario, eficiente y participativo, que se sufraga con los aportes parafiscales de este tipo, ya que los recursos de la seguridad social no pueden destinarse a otros fines.

En Colombia, el Sistema de Seguridad Social Integral tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y de la comunidad a los fines de procurar la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten. Así, el sistema comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios⁽¹⁵⁾.

En efecto, el Sistema de Seguridad Social Integral incluye la operación de los sistemas de pensiones, salud y riesgos laborales.

(14) Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-529 de 2010 (M.P. Mauricio González Cuervo: Junio 23 de 2010).

(15) Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. Art. 1. Diciembre 23 de 1993. D.O. N° 41.148.

a. Subsistema de pensiones

El subsistema tiene por objeto garantizar el amparo de las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de pensiones y prestaciones determinadas en la ley, así como propender la ampliación progresiva de cobertura a los segmentos de población no cubiertos⁽¹⁶⁾.

b. Subsistema de salud

Es el conjunto de instituciones públicas y privadas, procedimientos y regulaciones legislativas, encargas de procurar a todas las personas la atención en salud, cuyo objetivo es regular el servicio público esencial de salud, creando las condiciones de acceso en toda la población y en todos los niveles de atención⁽¹⁷⁾.

c. Subsistema de riesgos laborales

Tiene por objeto prevenir, proteger y atender a los trabajadores de los efectos de las enfermedades y los accidentes que puedan ocurrirles con ocasión o como consecuencia del trabajo que desarrollan, procurando la cobertura en caso de un accidente o enfermedad de origen laboral.

Estas tres primeras cotizaciones se encuadran en el sistema de previsión previsto en la Ley 100 de 1993, el Decreto 1295 de 1994, Ley 776 de 2002 y Ley 1562 de 2012, destinadas a atender las contingencias objeto de la protección social.

Además de las contribuciones a los subsistemas de la seguridad social, existen otras exacciones que por disposición legal deben hacer los empleadores para el mantenimiento del SENA, ICBF y CCF, los cuales tienen sustento jurídico en la Ley 27 de 1974, Ley 7 de 1979 y Ley 21 de 1982, así como en el Decreto 111 de 1996, el cual prevé⁽¹⁸⁾:

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.

Tales contribuciones recaen en cabeza de los empleadores, y tienen como base de cálculo las remuneraciones pagadas por estos a los trabajadores. A diferencia de las contribuciones a la seguridad social, las contribuciones parafiscales ingresan al patrimonio de las entidades administradoras para el cumplimiento específico de sus fines, tales como la formación de personas para que adquieran el conocimiento y las destrezas necesarias para insertarse en el

(16) *Ibid.* Art. 10.

(17) *Ibid.* Art. 152.

(18) Decreto 111 de 1996. Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Art. 29. Enero 18 de 1996. D.O. N° 42.692.

campo laboral, propender el bienestar de los niños de bajos recursos y de la familia, y otorgar un subsidio a los trabajadores que tienen tal derecho.

2. Impacto

Una vez desarrollado que los aportes a la seguridad social y las contribuciones parafiscales se crearon bajo la intervención del Estado en su poder de imperio, y con base al principio de solidaridad en aras de sufragar a un sector determinado, a continuación se analiza el impacto de las actuaciones de la UGPP en el procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

2.1. En las compañías

El mayor impacto se dio cuando la Ley 1607 del 2012 le confirió a la entidad facultades de fiscalización de los aportes y cobro coactivo, y a su vez modificó los plazos del procedimiento, así como los términos para dar respuesta a los requerimientos y la interposición del recurso de reconsideración.

Si bien la entidad fue creada bajo un concepto de reconocer los derechos pensionales causados a cargo de las administradoras, así como para desarrollar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales, sus actuaciones no comenzaron con buen pie para las compañías, dado que la entidad es muy severa en el procedimiento de fiscalización así como en la interpretación de la normativa y de las pruebas.

Los puntos que mayor impacto han tenido en las compañías son:

- Diligenciamiento de la información, dado que hubo una gran cantidad de compañías que no entregó la información requerida por la entidad, ya que la misma es extensa y los formatos implementados son complejos.
- Cumplimiento de los términos para entregar la información.
- Entrega parcial de la información.

Otro punto álgido en las fiscalizaciones, son los criterios de interpretación o las directrices acogidas por la entidad, las cuales se tornan bien estrictas en cuanto a los requisitos que deben probar las compañías para certificar que ciertos pagos no salariales o auxilios extra-legales, no integran el IBC para efectos de la liquidación y pago de los aportes a la seguridad social ni de contribuciones parafiscales.

En efecto, las interpretaciones de la entidad en algunas oportunidades contravienen o desconocen las jurisprudencias de la Corte Suprema de Justicia, lo cual ha generado una inseguridad jurídica a los administrados, considerando que a la fecha no existen antecedentes jurisprudenciales que hayan fallado específicamente sobre la materia de la UGPP.

Además, existe un conflicto interpretativo en cuanto a la limitante prevista en el artículo 30 de la Ley 1393 del 2010, que dispone que los pagos laborales no constitutivos de salario no podrán superar el 40% del total de la remuneración, ya que la UGPP incluye pagos que no deben contemplarse en el monto total de la remuneración, tales como auxilio de rodamiento, de

transporte, educativo, medios de transporte, dotación, pagos en la contabilidad, herramientas de trabajo, viáticos accidentales, pago de celulares, alimentación, habitación o vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad, entre otros, ya que los mismos no retribuyen el servicio prestado por el trabajador y ni siquiera lo enriquecen.

Tales pagos surgen por imperio de artículo 128 del C.S.T, el cual contempla aquellos pagos que correspondan a beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto que no constituyen salario.

Otro punto que ha influido sustancialmente en las compañías, es la aplicación de la exoneración de aportes parafiscales y de seguridad social prevista en los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 del 2012, primero porque la UGPP pretende el pago de aportes en meses donde ya se aplicaba el beneficio, es decir desde el 26 de abril de 2013, fecha en la cual se expidió el Decreto 862 de 2013, y segundo porque la manera de redacción de la norma que prevé las exoneraciones, es tan ambigua que da lugar a una interpretación errada en cuanto a si se debe tomar la exoneración por trabajadores que devengaran solamente un salario inferior a diez (10) SMLMV sin incluir el factor prestacional (30%) o si el beneficio fiscal aplica para el total de devengos del trabajador, ya la norma no dispone claridad al respecto.

Frente a todas las anteriores consideraciones, no queda más que esperar los pronunciamientos de los Jueces Administrativos o de los Magistrados del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que estén orientados a resolver las actuaciones de la UGPP, las cuales a juicio de la autora, en algunas circunstancias se tornan arbitrarias y contrarias a los postulados y principios constitucionales.

2.2. En las personas naturales

El mayor impacto ha surgido para los rentistas de capital o los independientes por cuenta propia, ya que la entidad envía acciones persuasivas o requerimientos alegando la capacidad de pago de la persona concluyendo que tienen la obligación de afiliarse como cotizantes a los subsistemas de salud y pensiones para años anteriores al 2015. Recordemos que la Ley 1753 de 2015⁽¹⁹⁾, fue la que estableció la obligación de afiliación y pago de aquellos trabajadores con contratos diferentes al de prestación de servicios.

Ahora bien, el dilema frente a las acciones persuasivas y los requerimientos proferidos por la UGPP, es la ausencia de sustento legal en cuanto a la obligación como tal y a la determinación del IBC de los rentistas de capital, ya que los actos administrativos solo hacen referencia al Decreto 806 de 1998 o a la Ley 1438 de 2011⁽²⁰⁾.

Frente a las aseveraciones de la UGPP; es importante destacar que a la fecha hay ausencia de legislación en materia de determinación del IBC cuando se alega la capacidad de pago, ni siquiera la norma ha sido reglamentada.

(19) Ley 1753 de 2015. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país". Art. 135. Junio 09 de 2015. D.O. N° 49.538.

(20) Ley 1438 de 2011. Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones. Art. 33. Enero 19 de 2011. D.O. N° 47.957.

Por otra parte, la UGPP pretende que los rentistas de capital y los independientes por cuenta propia se afilien y coticen por los ejercicios anteriores al año 2015, cuando tales categorías fueron creadas, mediante la Ley 1753 de 2015, norma que estableció las reglas para los independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios, cuando estos perciban ingresos superiores a un (1) SMLMV.

Finalmente, encontramos que la UGPP para efectos de determinar la supuesta capacidad de pago, consulta la declaración de ISLR de la persona natural tomando en consideración la totalidad de los ingresos declarados, los cuales divide entre 12 (periodos del año), todo lo anterior con el objetivo de determinar el IBC de las cotizaciones. Sin embargo, la entidad no toma en cuenta las expensas necesarias reportadas en la misma declaración, todo lo cual va en contra del principio de veracidad, destacando además que, así como la entidad considera los ingresos declarados, debería tomar las deducciones.

3. Actuaciones de la UGPP

La UGPP empieza su actuación con una acción persuasiva, que podría configurarse como un acto administrativo de trámite confuso para las personas, las cuales se profieren con el único objetivo de recaudar. Carecen tanto en su parte introductoria como en la final, de un término de respuesta ya que la UGPP solo se limita a señalar una simple tabla titulada “indicios detectados”, para finalmente indicar que se deben practicar correcciones en el mes siguiente.

Luego, la entidad profiere un requerimiento de información mediante el cual la autoridad le solicita al aportante el envío de documentación específica referida al cumplimiento de una determinada obligación. La UGPP dentro de sus requerimientos solicita información contable y de la nómina, por lo que es importante que las áreas encargadas de estos temas se involucren en el proceso de preparación.

A juicio de la autora, el termino para responder dicho requerimiento es muy corto, dada la carga operativa que tiene recopilar y prepara la documentación, ya que por lo general la UGPP solicita información de los últimos 3 años, lo cual implica un gran despliegue humano. Dentro de la información solicitada por la UGPP, para efectos de iniciar la fiscalización, se encuentra la siguiente:

- Balance de prueba.
- Auxiliares contables de la nómina.
- Auxiliares contables de servicios y diversos.
- Pago de nóminas y salarios.
- Aprendices del SENA y practicantes universitarios.
- Trabajadores vinculados pensionados por vejez.
- Trabajadores extranjeros que no cotizan a pensiones en Colombia.
- Convenciones colectivas.
- Acuerdos de desalarización.
- Suministro de personal por un tercero.
- Relación de planillas PILA.
- Otros.

El no envío de información solicitada por la UGPP, implica la imposición de la sanción prevista en el ordenamiento jurídico. En la legislación anterior (artículo 179 de la Ley 1607 de 2012), la sanción era equivalente a cinco (5) UVT por cada día de retraso, bien sea que la información se haya enviada incompleta o no se haya enviado. No obstante, en la Ley 1819 de 2016, la sanción en comento es más justa, ya que el legislador dispuso que la misma será hasta de 15.000 UVT, y se liquidará de acuerdo con el número de meses o fracción de mes de incumplimiento.

Enviar la información completa y oportunamente es muy importante, esto en razón que con la misma se da inicio al debate en la vía administrativa, por lo tanto es necesario preparar los documentos y las pruebas que soporten el actuar del contribuyente.

Luego, la entidad comienza el procesamiento y análisis de la documentación enviada y de ser el caso, profiere un requerimiento para declarar y/o corregir con los supuestos hallazgos detectados en los periodos objeto de fiscalización mediante el cual le propone al aportante que declare y/o corrija y pague los aportes al Sistema de la Protección Social, alegando que la entidad evidenció omisión, mora o inexactitud en el pago de las autoliquidaciones.

En tal requerimiento se reflejan los antecedentes y el marco normativo expuesto por la UGPP, así como los resultados de la investigación adelantada exponiendo los supuestos hallazgos en relación con los aportes. Dentro de los tres (3) meses siguientes contados desde la notificación, el contribuyente podrá formular por escrito las objeciones y aportar los documentos que estime deban ser valorados por la entidad y/o diligenciando la información que considere pertinente en el anexo que acompaña el requerimiento (archivo de Excel), así como solicitar las pruebas que sean conducentes, o aceptar total o parcialmente los hechos planteados por la UGPP.

Esta etapa procedimental es trascendental, ya que dependiendo de los argumentos expuestos como de las pruebas aportadas, dependerá si la UGPP reconoce o rechaza los alegatos y profiere la liquidación oficial, dentro de los seis (6) meses siguientes, en la cual expone su análisis y conclusiones, aceptando alegaciones y pruebas aportadas por lo cual la propuesta de ajustes desaparece o, desconociendo lo planteado por el contribuyente alegando que persisten los ajustes.

La liquidación oficial busca modificar la autoliquidación del aportante y/o se determina la obligación a pagar por concepto de aportes. Una vez notificada, el contribuyente cuenta con dos (2) meses para interponer el recurso de reconsideración, con el fin de manifestar los motivos de disconformidad en relación con las supuestas obligaciones determinadas, aportando las pruebas conducentes para esclarecer y/o desvirtuar los supuestos hechos y hallazgos alegados por la UGPP.

Luego de la recepción del recurso, la entidad entra a revisar si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 722 del E.T, por lo tanto, deberá dictar dentro del mes siguiente a la interposición, el auto de admisión del recurso, que se notificará por correo certificado a la dirección procesal informada, o a la dirección establecida en el RUT.

Si no se cumplen tales requisitos la UGPP proferirá dentro del mes siguiente auto inadmisorio, contra el cual procede el recurso de reposición dentro de los 10 días siguientes a su

notificación. Una vez admitido o subsanado el recurso, la entidad deberá proferir la resolución que lo resuelve dentro del año siguiente, y una vez sea debidamente notificada, se entiende agotada la vía administrativa.

Finalmente, es importante acotar que, la UGPP vulnerando el espíritu de justicia previsto por el Legislador en el E.T, casi que inmediatamente da inicio al proceso de cobro coactivo sin ni siquiera esperar que el contribuyente interponga una demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la cual se podrá presentar dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la resolución.

4. Vicios

A manera de introducción, y con el fin de precisar los aspectos fundamentales que se deben agotar en todo procedimiento administrativo, es necesario recordar que el acto administrativo es la clara manifestación de la voluntad del Estado dirigida hacia los administrados, como ejercicio de la carga pública por ellos soportable, de conformidad con los lineamientos constitucionales, legales y reglamentarios. En pronunciamiento de la Corte Constitucional, el acto administrativo ha sido definido como⁽²¹⁾:

“[...] La declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria [...]”.

Se puede apreciar de tal definición, que la Corte destaca el hecho de que no toda actuación emanada de la administración se configura como un acto administrativo propiamente dicho; a contrario sensu tendrán tal calidad aquellos que se emitan intencionalmente en virtud de una potestad administrativa.

Para que tal actuación administrativa cumpla su finalidad, necesita consumir ciertos requisitos, sin los cuales los administrados no pueden predicar su eficacia o validez. De manera que, el acto administrativo cuenta con unos requisitos para que pueda producir efectos jurídicos y sean acatados jurídicamente.

La validez, se refiere a que el acto administrativo una vez producido, adquiere una categoría de validez y por lo tanto nace a la vida jurídica. Al respecto, la doctrina ha precisado⁽²²⁾:

“[...] La validez de un Acto Administrativo consiste **en su conformidad con el ordenamiento jurídico, consecuencia del respeto a la legalidad** o del sometimiento a las exigencias del derecho vigente [...]”.

Se colige de lo anterior, que se refiere al valor que tiene el acto administrativo cuando es confrontado con los preceptos legales, los cuales generan acatamiento por parte de los administrados. Entonces, el acto administrativo, una vez sea dictado es válido, y por ende, genera efectos jurídicos, **siempre y cuando se ajusta a los preceptos y requisitos legales.**

(21) Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-945 de 2009 (M.P Dr. Mauricio González Cuervo: Noviembre 16 de 2009).

(22) Carlos Ariel SÁNCHEZ TORRES. Acto Administrativo, Teoría General. Pág. 98. Editorial Legis (2004).

Ahora bien, en cuanto a la eficacia del acto Administrativo, Sánchez Torres afirma que⁽²³⁾:

“[...] En cuanto a la eficacia, consiste en la producción de efectos del acto administrativo o en la aplicación del acto a sus destinatarios para que surta efectos respecto de ellos. La eficacia del acto administrativo se debe pues entender encaminada a producir efectos jurídicos [...]”.

Este aspecto es igualmente considerado en la sentencia antes citada, cuando la Corte considera que⁽²⁴⁾:

“[...] por eso la Doctrina suele distinguir el acto perfecto del acto eficaz, la perfección de la eficacia. **Aquella se refiere al cumplimiento de los trámites exigidos para la formación o la producción del acto; ésta a sus efectos.** En tales condiciones, el acto puede ser perfecto, pero no eficaz; y, al contrario, para que el acto sea eficaz, requiere ser perfecto [...]”.

Se depende de todo lo antes dicho, que la eficacia emana del texto constitucional, en aras de asegurar que las autoridades respeten el derecho fundamental al debido proceso y ejerzan la función pública para la cual fueron concebidas.

Entonces, luego de abordar la temática de la eficacia y validez, se analizarán los vicios que presentan los actos y las actuaciones de la UGPP, los cuales afectan su expedición así como en el sistema probatorio.

4.1. En las compañías

4.1.1. procedimentales

a. Insuficiente motivación del acto administrativo (motivación insuficiente, abstracta y ambigua). Violación del artículo 42 del CPACA

Los actos administrativos proferidos por la UGPP carecen de motivación, en el sentido que la misma es abstracta y ambigua y viola de forma directa el artículo 42 del CPACA, configurándose la nulidad del acto.

Este cargo de nulidad se concentra principalmente, en el hecho que la UGPP no motiva debidamente las razones que a su juicio, constituyen una liquidación errónea de los aportes por parte de las compañías, principalmente en lo que respecta al anexo en archivo de Excel adjunto al acto en medio magnético.

Si bien, la primera parte del acto administrativo trae un resumen muy importante de todas las normas relacionadas con la obligación de pago de los aportes detallando los elementos esenciales del tributo, el mismo está elaborado de manera abstracta, ya que la entidad solo se limita a transcribir las normas sin hacer un mayor análisis de las mismas.

Asimismo, en la segunda parte del acto administrativo, la entidad trae a colación los alegatos expuestos por el contribuyente ya sea en la respuesta al requerimiento para declarar y/o

(23) Ibíd.

(24) Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-069 de 1995 (MP Dr. Hernando Herrera Vergara: febrero 23 de 1995).

corregir o en el recurso de reconsideración, empero en la respuesta a cada uno de ellos, no hace un análisis que permita obtener una meridiana claridad sobre la explicación de las presuntas inconsistencias que a su juicio fueron detectadas.

En la tercera parte, nos encontramos con la parte resolutive, en donde se incluye lo relacionado con los resultados de las presuntas moras e inexactitudes, las bases para calcular las sanciones y la liquidación de las mismas, sin que dicha argumentación se halle dentro de la parte motiva del acto administrativo.

Como se dijo anteriormente, la UGPP pretende incluir en su motivación un anexo en archivo de Excel en el cual están identificados los trabajadores por cada subsistema, la vigencia fiscal, el IBC y los conceptos que lo integran, aquellos valores con la calidad de no salarial, un ajuste del aporte, para cerrar con una columna que tiene una mínima explicación de la supuesta inconsistencia, tales como:

- Registró pago de aportes por valor inferior.
- Registró aportes por un valor inferior.
- No registro pago de aportes.

Siendo que los fundamentos incluidos por la UGPP en el anexo en archivo de Excel, corresponden a las presuntas moras e inexactitudes, estas deberían ser bien detalladas y motivadas; sin embargo, las mismas no contienen mayor información que permita identificar el presunto error.

De esta manera, el único camino que tienen los contribuyentes de los aportes cuestionados, es cruzar información para inferir (sin certeza absoluta) cuales son las posibles razones de la entidad para su cuestionamiento, persistiendo en todo caso la duda sobre si sus inferencias corresponden a lo que la UGPP en su parecer considera.

En este punto es importante destacar que, el ordenamiento jurídico que enmarca el Derecho Administrativo ha dispuesto expresamente que para que el contribuyente tenga la oportunidad de ejercer el derecho a la defensa, los actos administrativos deberán estar debidamente motivados, máxime cuando dichos actos tienen efectos jurídicos que pueden modificar las situaciones jurídicas de los contribuyentes.

La llamada motivación sumaria, no debe ser óbice para que la UGPP pueda expedir actos administrativos con insuficiente motivación, dado que tal circunstancia afecta la validez de los actos administrativos. En este sentido, el Consejo de Estado afirmó que⁽²⁵⁾:

“[...] los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos. Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; **la motivación debe ser clara, puntual y suficiente**, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos. **En cuanto a la falta de motivación,**

(25) Consejo de Estado. Sentencia 18405 de 2012 (M.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: Abril 19 de 2012).

la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto [...]”.

Asimismo, el Consejo de Estado resolvió en relación al tema que⁽²⁶⁾.

[...] Lo sumario de la motivación, no puede confundirse con insuficiencia o superficialidad, pues, ésta alude a la extensión del argumento y no a su falta de contenido sustancial; luego, el señalamiento de los motivos en que el acto encuentra soporte, no por sumario debe ser incompleto y, menos, inexistente [...]

Continuando con esta línea el Consejo de Estado, en otra sentencia dispuso lo que se transcribe de seguidas⁽²⁷⁾:

[...] Reiteradamente la Sala ha señalado que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo, para permitirle ejercer su derecho de contradicción.

[...]

Del mismo modo, **si el acto previo a la liquidación de revisión, se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo,** con base en precisa normas tributarias [...]

Se colige de tales pronunciamientos, que es imprescindible para la validez del acto que este se motive, ya que la misma hace parte integral de su legalidad. Entonces, los actos emanados de la UGPP adolecen de vicios por la falta de motivación, pues quedan muchas dudas en relación con la construcción del anexo en archivo de Excel enviado por la entidad, pues este carece de cifras consolidadas y de señalamientos concretos que permitan saber de dónde salen los cálculos.

Los breves comentarios hechos por la UGPP, no podrían considerarse la motivación del acto administrativo, más cuando no existe correspondencia entre los mismos y los argumentos fácticos y jurídicos expuestos por la entidad, quedando a cargo del contribuyente inferir el alcance del cuestionamiento.

Al respecto, el CPACA que cobró vigencia a partir del 2 de julio de 2012, indica que⁽²⁸⁾:

“CONTENIDO DE LA DECISIÓN. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, **que será motivada** [...]

Téngase en cuenta que la legislación no contempla la posibilidad de que las decisiones de la administración tengan una motivación sumaria, por lo cual no puede la UGPP pronunciarse de manera “sucinta”, dado que la motivación de sus actos debe cumplir los requisitos legales.

(26) Consejo de Estado. Sentencia 15204 de 2008 (M.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: Abril 10 de 2008).

(27) Consejo de Estado. Sentencia 17763 de 2012 (M.P Dr. William Giraldo Giraldo: Diciembre 06 de 2012).

(28) Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (CPACA). Ley 1437 de 2011. Artículo 42. Enero 18 de 2011 (Colombia).

b. La UGPP pretende determinar 12 periodos fiscales independientes mediante un solo acto administrativo

En el procedimiento de fiscalización se aprecia que la UGPP profiere en un solo acto administrativo, la determinación de aportes parafiscales, orientada a identificar inexactitudes y omisiones en el pago por los periodos correspondientes a un año, soslayando la vigencia fiscal de tales aportes, que es mensual.

Al respecto, es necesario indicar lo siguiente:

- El artículo 204 de la Ley 100 de 1993, señala que las cotizaciones deberán realizarse tomando como base el ingreso del trabajador, el cual nunca podrá ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente;
- El artículo 19 de la Ley 100 de 1993, señala que la base gravable para el sistema de pensiones para los trabajadores independientes, debe corresponder a los salarios que hayan sido declarados ante la entidad a la que se encuentre afiliado, el cual nunca puede ser inferior a un salario mínimo legal mensual vigente;
- El artículo 17 del Decreto 1295 de 1994, señala que para el caso del sistema de Riesgos profesionales se aplicaran las mismas reglas, en cuanto a la base de cotización, las mismas reglas determinadas para el sistema General de Pensiones;
- El artículo 9) del Decreto 1406 de 1999, señala de forma muy clara que el periodo de cotización corresponde al mes calendario de la nómina sobre la cual se calculan y pagan las cotizaciones;

En consecuencia, se puede deducir que las compañías (empleadores) deben liquidar y pagar aportes a los subsistemas de salud, pensiones, ARL, SENA, ICBF y CCCF de manera mensual⁽²⁹⁾, con base a los salarios pagados. Es importante señalar que, el Decreto 1990 de 2016, establece las fechas en las cuales se deben realizar los aportes y el pago integrado de estos, los cuales corresponden a periodos mensuales, de acuerdo al número de trabajadores y a los últimos dígitos del NIT.

Teniendo en cuenta que **la vigencia de los aportes es mensual**, la UGPP no puede pretender realizar la liquidación de todo un año en un solo acto, pues dando cumplimiento a lo ordenado en el artículo 694 del E.T, esta debe expedir un acto administrativo por cada uno de los periodos en los cuales detectó las supuestas moras e inexactitudes, y de esa manera proceder a

(29) Decreto 1406 de 1999 (...) ARTICULO 9o. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL. El formulario para la declaración de autoliquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral deberá incluir la razón social y el NIT de la entidad administradora a la cual se presenta, y deberá contener, al menos, la siguiente información: (...) b) Periodo de cotización, el cual corresponde al mes calendario de la nómina sobre la cual se calculan y pagan las respectivas cotizaciones, o durante el cual se perciben los ingresos sobre los cuales las mismas se efectúan. Cuando el aportante pague cotizaciones por periodos atrasados, deberá diligenciar un formulario de autoliquidación por cada uno de ellos; (...)

realizar la determinación de una manera justa y observando las garantías procesales contenidas en el ordenamiento jurídico tributario.

c. *La UGPP pretende determinar y liquidar mediante un solo acto administrativo las supuestas inexactitudes y liquidar aportes que no fueron presentados (omisiones y moras)*

En los procesos de fiscalización, se observa que la UGPP hace mixturas de las normas tributarias que no ofrecen claridad alguna a los contribuyentes, pues de la lectura de los actos administrativos, los fundamentos jurídicos expuestos por la entidad no son claros para identificar si los mismos están dirigidos a señalar la existencia de una mora en el pago de los aportes o a una inexactitud en la autoliquidación de los aportes. Al respecto se hace necesario señalar lo siguiente:

1. El artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, señala la existencia de una serie de actos previos a la expedición de la liquidación oficial, los cuales son:
 - a. Requerimiento para declarar;
 - b. Requerimiento para Corregir;
 - c. Pliego de Cargos;
2. Además de lo anterior, la misma norma señala dos actos finales, los cuales consisten en:
 - a. Liquidación oficial;
 - b. Resolución sanción;
3. En los procedimientos efectuados por la UGPP, se observa que esta tiene la capacidad para expedir los anteriores actos, a pesar de haberseles dado una denominación diferente, los cuales son:
 - a. Emplazamiento para declarar, artículo 715 del E.T (requerimiento para declarar);
 - b. Requerimiento especial, artículo 703 del E.T (requerimiento para corregir);
 - c. Pliego de cargos, artículo 637 del E.T.

Las anteriores referencias, se hacen con el fin de evidenciar que los actos administrativos expedidos por la UGPP carecen de los fundamentos en los cuales deben instituirse, pues no es posible aceptar que en un solo acto administrativo, se pretendan incluir aspectos de inexactitudes y el cobro de moras en el pago de contribuciones parafiscales, ya que en todo caso debe aplicarse lo contenido en el artículo 13 del Decreto 1161 de 1994⁽³⁰⁾ y lo regulado en el artículo 5 del Decreto 2633 de 1994⁽³¹⁾.

(30) **Decreto 1161 de 1994 (...) ARTICULO 13. ACCIONES DE COBRO.** Corresponde a las entidades administradoras de los diferentes regímenes entablar contra los empleadores las acciones de cobro de las cotizaciones que se encuentren en mora así como de los intereses de mora a que haya lugar, pudiendo repetir contra los respectivos empleadores por los costos que haya demandado el trámite pertinente, en los términos señalados en el literal h) del artículo 14 del Decreto 656 de 1994.

(31) **Artículo 5º.-** Del cobro por vía ordinaria. En desarrollo del artículo 24 de la Ley 100 de 1993, las demás entidades administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida del sector privado y del régimen de ahorro individual con solidaridad adelantarán su correspondiente acción de cobro ante la jurisdicción ordinaria, informando a la Superintendencia Bancaria con la periodicidad que esta disponga, con

d. La UGPP invierte la carga de la prueba

En su actuar, la entidad **transgrede el principio de la carga dinámica de la prueba** donde le es más favorable y de hecho, queda al arbitrio de la UGPP, decretar las verificaciones pertinentes para esclarecer la verdad sobre una determinada situación. La entidad al actuar como fallador del proceso administrativo, tiene la obligación de no mantener una actitud pasiva, que va en detrimento de los derechos de los contribuyente, sino que debe desplegar todos poderes oficiosos para conocer la realidad de la situación litigiosa, tal y como actuaría un juez.

Por lo tanto, no cabe la menor duda, que la UGPP se encuentra en la obligación procesal de decretar las pruebas necesarias, más aún, cuando le persisten dudas respecto de los hechos del caso investigado, haciendo una debida valoración probatoria, cuando debe centrar sus esfuerzos en determinar el cumplimiento de hechos gravables de acuerdo a los elementos sustanciales del tributo.

En consecuencia, surge la violación al principio de la carga dinámica de la prueba, cuyo objetivo fundamental de aplicación deriva cuando el contribuyente utiliza beneficios tributarios, por lo cual la carga de la prueba se trasladará al mismo para que pruebe ante la administración tributaria el derecho que tenía para hacer uso del incentivo fiscal, **en todos los demás hechos la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria, en este caso la UGPP.**

En los procesos de fiscalización es indispensable hacer un conducente y pertinente análisis probatorio, de manera que no se trasladen fallas probatorias al contribuyente, ya que todas las pruebas que obran en el expediente administrativo, tienen como finalidad obtener la certeza sobre los hechos que interesan al proceso, a efectos de aplicar debidamente el derecho sustancial y con ello garantizar el orden constitucional. El doctrinante Hernando DEVIS ECHANDÍA define en este sentido a la prueba como el: *“(...) conjunto de motivos o razones que nos suministran el conocimiento de los hechos, para los fines del proceso, que de los medios aportados se deducen”*⁽³²⁾.

En materia tributaria la prueba tiene por objeto establecer la certeza de que ha ocurrido el hecho gravado en un determinado caso y que tal hecho representa una magnitud gravable determinada. Al respecto, el E.T establece que⁽³³⁾:

“La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente. por los

carácter general, sobre los empleadores morosos en la consignación oportuna de los aportes, así como la estimación de sus cuantías e interés moratorio, con sujeción a lo previsto en el artículo 23 de la Ley 100 de 1993 y demás disposiciones concordantes.

Vencidos los plazos señalados para efectuar las consignaciones respectivas por parte de los empleadores, la entidad administradora, mediante comunicación dirigida al empleador moroso lo requerirá. Si dentro de los quince (15) días siguientes a dicho requerimiento el empleador no se ha pronunciado, se procederá a elaborar la liquidación, la cual prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 100 de 1993.

(32) Hernando DEVIS ECHANDIA. Teoría General de la Prueba Judicial. Víctor P. de Zavalía, Pág. 25. Buenos Aires.

(33) Artículo 742.

medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”.

El artículo citado da cuenta del principio de necesidad de la prueba, de acuerdo con el cual, las decisiones del fallador deben soportarse siempre en las pruebas debidamente allegadas al expediente.

Sin embargo, en el procedimiento de fiscalización la UGPP no aplica debidamente el principio de necesidad de la prueba, puesto que existiendo medios válidos a su alcance, aportados en la oportunidad procesal pertinente por los contribuyentes, no los valora adecuadamente para determinar los aportes a cargo, **tan es así que la entidad realiza fiscalizaciones a distancia sin hacer visitas a los administrados, que le permitan conocer la realidad de los mismos y que le permitan aclarar todas las dudas, ya que la UGPP solo se limita a solicitar información vía electrónica, sin tener un verdadero acercamiento con las empresas.**

e. Firmeza de las planillas de liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y aportes parafiscales

Las normas contenidas en el E.T son aplicables para la determinación de los aportes a la seguridad social⁽³⁴⁾, entre las cuales se encuentra la contenida en el artículo 714, el cual señala de manera clara que las declaraciones tributaria quedarán en firme si dentro de los 3 (o 2)⁽³⁵⁾ años siguientes contados a partir de la fecha de vencimiento, no se ha expedido el requerimiento especial.

Debemos entender que si dentro del plazo señalado, no se ha expedido un requerimiento para declarar y/o corregir de conformidad con lo previsto en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, las autoliquidaciones de aportes quedan en firme.

Al respecto, el Consejo de Estado tiene reiterada jurisprudencia en la cual señala los efectos derivados del artículo 714 del E.T, para lo cual es de gran importancia destacar la *ratio decidendi* de asuntos en donde se dio aplicación a las reglas allí contenidas en materia de impuestos nacionales, los cuales son totalmente viables para el caso de los aportes parafiscales, tal y como se cita de seguidas⁽³⁶⁾:

“[...] La firmeza de la declaración tributaria es una garantía a favor del contribuyente, en cuanto impide a la administración ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada, después de transcurrido el término legalmente previsto.

De acuerdo con esa norma, por regla general, las declaraciones tributarias privadas adquieren firmeza si en los dos años siguientes al vencimiento del plazo

(34) Estatuto Tributario Nacional, libro V, Títulos I, IV, V y VI.

(35) Aplicable para los ejercicios fiscales anteriores al 2017.

(36) Consejo de Estado. Sentencia 20194 de 2016 (C.P Dr. Hugo Fernando Bastidas Barceras: Septiembre 15 de 2016).

para declarar o de la fecha de presentación extemporánea no se ha notificado al requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor [...]”.

Teniendo en cuenta lo señalado por el Consejo de Estado y lo contenido en el artículo 714 del ET, la UGPP no tiene la facultad de entrar a revisar y modificar las planillas de liquidación de aportes, en las cuales haya operado la firmeza.

f. La UGPP profiere dos requerimientos en relación con los mismos periodos

En algunos procedimientos, la UGPP vulnera el debido proceso, ya que expide dos requerimientos para declarar y/o corregir en relación con los mismos periodos, Tal circunstancia se presenta principalmente para efectos del subsistema de pensiones, alegando que no incluyó al subsistema hasta que no efectuase un cálculo actuarial.

La Ley 1151 de 2007 dispone lo que se cita de seguidas⁽³⁷⁾:

“En lo no previsto en este artículo, los procedimientos de liquidación oficial **se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI.** Igualmente, adelantará el cobro coactivo de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006.”

Es claro entonces, que la UGPP deberá respetar lo dispuesto en el Libro V, Título IV del E.T, cuyos artículos rezan lo siguiente⁽³⁸⁾:

“FACULTAD DE MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La Administración de Impuestos podrá modificar, **por una sola vez,** las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.”

“EL REQUERIMIENTO ESPECIAL COMO REQUISITO PREVIO A LA LIQUIDACIÓN. Antes de efectuar la liquidación de revisión, **la Administración enviará** al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **por una sola vez,** un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.”

“AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, **dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez,** y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.”

(37) Artículo 156.

(38) Artículos 702, 702 y 708 respectivamente.

De acuerdo con las normas transcritas, en el caso de determinación de contribuciones a cargo de la UGPP, el requerimiento para declarar o corregir debe expedirse por los periodos determinados **por una sola vez con todos los puntos materia de modificación** y, posteriormente, si así lo considera la Administración, deberá expedir la liquidación oficial correspondiente.

En consecuencia, la UGPP puede por una sola vez, expedir los requerimientos como actos preparatorios a la liquidación oficial en relación con los mismos periodos. Tal limitación es la manifestación del derecho de defensa y debido proceso, la cual busca evitar la arbitrariedad de la Administración.

En relación con los artículos 702 y 703 del E.T, el Consejo de Estado ha resuelto que⁽³⁹⁾:

“[...] En primera instancia, como antes se indicó, el artículo 702 del Estatuto Tributario determina que la administración de impuesto **podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes**, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión. Por su parte, los artículos 703 a 708 ibídem, establecen, también como antes se anotó, que el requerimiento especial es el acto mediante el cual la Administración Tributaria propone las modificaciones a la declaración tributaria.

[...]”

El artículo 703 del E.T establece que antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, la administración enviará al contribuyente, **por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.**

Sin dudas, con tal actuar la UGPP incurre en una violación al debido proceso y la seguridad jurídica de los contribuyentes, violando el artículo 703 del E.T que dispone que el requerimiento solo puede ser expedido por una sola vez por los periodos que se pretenden modificar.

g. Notificación de la liquidación oficial fuera del término legal previsto al efecto

De acuerdo con el E.T, la Administración tributaria cuenta con seis (6) meses para notificar la liquidación oficial, tiempo que se cuenta desde que vence el plazo para dar respuesta al requerimiento especial, tal y como lo prevé la norma⁽⁴⁰⁾:

“TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los **seis meses siguientes** a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello”.

De manera que, si la Administración Tributaria, en este caso la UGPP, no notifica la liquidación oficial dentro de la oportunidad legal, la liquidación privada presentada inicialmente por el contribuyente, quedará en firme, puesto que la Administración ya no podrá modificarla por haber dejado **vencer los términos para ello.**

(39) Consejo de Estado. Sentencia 19494 de 2014 (C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz: Junio 5 de 2014).

(40) Artículo 710.

En este punto es importante resaltar que lo anterior es confirmado en el artículo 714 del E.T el cual dispone que, también quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

h. De la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria. Principio non bis in ídem

Es necesario traer a colación la potestad sancionatoria de las Administraciones Tributarias, en el sentido que, aunque cuentan con tal autonomía, es indudable que se deben respetar las garantías sustanciales y procesales, aspectos inherentes al *ius ponendo*.

El derecho sancionatorio, consagrando principios que direccionan la actividad de la administración y amparan al administrado en el curso de todo procedimiento que tenga como finalidad la imposición de una sanción. Una de las reglas del debido proceso, es el principio *non bis in ídem*, contenido del supuesto bajo el cual nadie puede ser juzgado, ni sancionado dos veces por el mismo hecho, principio que de acuerdo con lo expuesto tiene plena vigencia en materia de procedimiento sancionatorio tributario.

Tal alocución, tiene un significado literal “*no dos veces de lo mismo*”, constituyéndose como un principio general del derecho basado en la legalidad, proporcionalidad y tipicidad, que prohíben la aplicación de dos o más sanciones, cuando se de una identidad de sujetos, hechos y fundamentos.

En Colombia, el *non bis in ídem* tiene una doble connotación, pues además de ser un principio general del derecho, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, que trasciende todo el ordenamiento jurídico y es un instrumento para controlar el poder sancionatorio de la administración. Para que tal principio pueda ser aplicado deben concurrir tres requisitos o identidades, a saber: i) identidad en la persona (*eadem persona*), ii) en el objeto (*eadem res*) y iii) en la causa (*eadem causa petendí*).

Frente a la naturaleza jurídica del principio la doctrina ha precisado que⁽⁴¹⁾:

“[...] es un principio derivado del valor máximo de justicia en la aplicación de las sanciones, cuando pudiera existir multiplicidad de infracciones cometidas por una misma conducta y que son castigadas por esferas jurídicas diferentes [...]”.

Por su parte, la Corte Constitucional ha resuelto lo siguiente⁽⁴²⁾:

“[...] La identidad en la persona significa que el sujeto inculpa debe ser la misma persona física en procesos de la misma índole. La identidad del objeto está construida por la del hecho respecto del cual se solicita la aplicación del correctivo penal. Se exige entonces la correspondencia en la especie fáctica de la conducta en dos procesos de igual naturaleza. La identidad en la causa se refiere a que el motivo de la iniciación del proceso sea el mismo en ambos casos [...]”.

Así las cosas, en Colombia el *non bis in ídem* tiene su origen en el inciso 4 del artículo 29 de la Constitución Nacional, el cual prevé que “*quien sea sindicado tiene el derecho (...) a*

(41) Alejandro NIETO. Derecho Administrativo Sancionador. Pág. 407. Editorial Tecno (1993).

(42) Corte Constitucional. Sentencia C-244 de 1996 (M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz: Mayo 30 de 1996).

no ser juzgado dos veces por el mismo hecho”, por lo cual, la UGPP no puede imponer dos sanciones cuando concurren la identidad de sujeto, hecho y fundamento, siendo necesario para la entidad discernir sobre la procedencia de una o varias sanciones.

i. Violación al debido proceso y al espíritu de justicia

Finalmente, se ha evidenciado que las actuaciones de la UGPP van en contravía al debido proceso y al espíritu de justicia que debe prevalecer en todo procedimiento administrativo. La Carta Marga establece que el debido proceso **se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas**⁽⁴³⁾.

Existe reiterada jurisprudencia Constitucional que ha señalado que el actuar de los funcionarios públicos debe estar de conformidad con la buena fe, el respeto por las libertades y el respeto por los derechos de los administrados⁽⁴⁴⁾:

A su vez, el ordenamiento jurídico tributario, prevé en el E.T que⁽⁴⁵⁾:

“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, **que la aplicación recta de las leyes deberá estar precedida por un relevante espíritu de justicia**, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”

Este espíritu de justicia expresamente consagrado por el legislador tributario, no puede tener un referente diferente de la realidad objetiva de los hechos, puesto que de esta se origina. Para poder determinar lo justo, es decir, lo que corresponde a cada cual, es menester acudir a los hechos reales. En este orden de ideas, es importante tener en cuenta que el Estado se debe a los ciudadanos, y no los ciudadanos al Estado.

No obstante todo lo anterior, se ha evidenciado que la UGPP en sus fiscalizaciones actúa de manera arbitraria, en contravía del debido proceso y espíritu de justicia lo cual va en detrimento de los contribuyentes.

4.1.2. sustanciales

En este punto se destacan los principales vicios frente a las supuestas inexactitudes detectadas por la UGPP en las compañías, así:

a. De las bonificaciones y auxilios que se configuran como pagos no salariales y por ende no forman parte del IBC

La legislación laboral colombiana, prevé que el salario lo constituye la suma de dinero y otros pagos en dinero o en especie que recibe el empleado por el ejercicio de un trabajo o por

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

(44) Corte Constitucional. Sentencia T-442 de 1994 (M.P Dr. Antonio Barrera Carbonel: Octubre 11 de 1994).

(45) Artículo 683.

la realización de una tarea específica. De manera que, constituirá salario los pagos realizados al trabajador que cumplan con las siguientes características:

- Que sea habitual.
- Que remunere un servicio.
- Que incrementen el patrimonio.

Se desprende de lo anterior, que cualquier valor que reciba el trabajador como contraprestación por las funciones que desarrolla, se tendrá como salario, de acuerdo con lo establecido por el Legislador en el artículo 127 del C.S.T.

Ahora bien, las sumas de dinero que otorga un empleador a sus trabajadores por mera liberalidad, no hacen parte del IBC para el pago de los aportes. Lo anterior, considerando que los auxilios eventuales u ocasionales, no son salario y en consecuencia no integran el IBC, de acuerdo con lo dispuesto en el C.S.T.⁽⁴⁶⁾:

“No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad”.

Como se observa, los pagos ocasionales e incluso los habituales que se hayan pactado como no salariales, no constituyen salario. La Corte Constitucional, frente a tales pagos resolvió que⁽⁴⁷⁾:

“[...] Teniendo en cuenta Las reformas hechas por la Ley 50 de 1990 a los arts. 127, 128, 129, 130 y 132 del C. S. T, la regla general es que constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación o retribución directa y onerosa del servicio y que ingresan real y efectivamente a su patrimonio, es decir, no a título gratuito o por mera liberalidad del empleador, ni lo que recibe en dinero, en especie no para su beneficio ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, ni las prestaciones sociales, ni los pagos suministros o en especie, conforme lo acuerden las partes, ni los pagos que según su naturaleza y por disposición legal no tiene carácter salarial, o la

(46) Artículo 128.

(47) Corte Constitucional. Sentencia C- 521 de 1995 (M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell: Noviembre 16 de 1995).

tienen en alguna medida para ciertos efectos, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgadas en forma extralegal por el empleador cuando por disposición expresa de las partes no tienen el carácter de salario [...]”.

En tal sentencia, se resuelve que es de la competencia del legislador, dentro de la libertad que tiene como conformador de la norma jurídica, determinar los elementos de la retribución directa de la relación laboral, esto es, lo que constituye salario con arreglo a los criterios y principios ya mencionados.

Queda claro que, las bonificaciones ocasionales percibidas por los trabajadores, no forman parte del IBC ya que se tratan de pagos no constitutivos de salario. No obstante, en las fiscalizaciones de la UGPP, se aprecia un yerro de la entidad al pretender incluir tales pagos en el IBC, cuando los mismos no pueden ser considerados al momento de liquidar y pagar los aportes a la seguridad social.

b. De la limitante del 40% del total de la remuneración

En sus fiscalizaciones, la UGPP alega que las compañías no atienden lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, el cual dispone que para efectos de los pagos no constitutivos de salario, no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración.

A criterio de la autora, la norma aplica para aquellos pagos que representen un ingreso real para el trabajador, no respecto a sumas pagadas a terceros o para sufragar gastos, las cuales no enriquecen al empleado o aumentan su patrimonio, incluso se ha observado que la UGPP incluye en el total de la remuneración rubros correspondientes a dotación y suministro al trabajador, medios de transporte, auxilio legal de transporte, entre otros, sin hacer una valoración precisa de tales pagos, reiterando que los mismos no representan un ingreso para el trabajador.

c. Exoneración del CREE

En las fiscalizaciones también se destaca el conflicto interpretativo frente a la aplicación de la exoneración de aportes parafiscales y de seguridad social prevista en los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 del 2012.

En primera instancia, porque la UGPP pretende el pago de aportes en meses donde ya se aplicaba el beneficio, es decir desde el 26 de abril de 2013, fecha en la cual se expidió el Decreto 862 de 2013, y en segunda instancia porque la manera de redacción de la norma que prevé las exoneraciones, es tan ambigua que da lugar a una interpretación errada en cuanto a si se debe tomar la exoneración por trabajadores que devengaran solamente un salario inferior a diez (10) SMLMV sin incluir el factor prestacional (30%) o si el beneficio fiscal aplica para el total de devengos del trabajador, ya la norma no dispone claridad al respecto.

d. Novedades

La novedad que más inconvenientes ha generado, es la de vacaciones disfrutadas, las cuales deben ser liquidadas y pagadas de conformidad con lo señalado en el artículo 70 del

Decreto 806 de 1998 (hoy Decreto 780 de 2016)⁽⁴⁸⁾, tomando como base el último salario base reportado por el trabajador y aplicándolo así a los días disfrutados.

Las presuntas inexactitudes identificadas por la UGPP en los periodos de vacaciones, se derivan principalmente porque la entidad vuelve a sumar los montos pagados a los empleados por tal concepto, lo cual está errado ya que tales sumas se encuentran incluidas en el total de la remuneración tomada como IBC.

Otro punto álgido, se presenta en las vacaciones disfrutadas (que pueden abarcar dos meses), ya que la UGPP no tiene en cuenta que la PILA liquida el pago de los aportes de manera proporcional de acuerdo a los días disfrutados, es decir que si una persona disfruta vacaciones cuyo tiempo de disfrute abarca dos meses, la planilla hace el cálculo por cada mes de acuerdo al tiempo reportado de la novedad para efectos de los aportes de seguridad social y aportes parafiscales, y el IBC lo calcula sumando los días laborados y los días de vacaciones del mes actual a pagar.

En consecuencia, para calcular el IBC del mes siguiente se debe tener en cuenta únicamente los días laborados más los días restantes correspondiente a las vacaciones, ya que de hacerlo bajo la interpretación de la UGPP, los contribuyentes estarían incurriendo en un error y en un pago de lo no debido.

4.2. En las personas naturales

4.2.1. procedimentales

En las fiscalizaciones realizadas por la UGPP a las personas jurídicas, igualmente se han detectado vicios procedimentales que concuerdan con los vicios desarrollados anteriormente en las compañías, tales como falta de motivación del acto, liquidación de doce (12) periodos en un solo acto, violación de la presunción de veracidad de las declaraciones y la violación al principio de la carga dinámica.

4.2.2. sustanciales

En este punto se destacan los principales vicios frente a las supuestas omisiones e inexactitudes detectadas por la UGPP a las personas naturales, así:

(48) **Decreto 780 de 2016. Artículo 3.2.5.1. Cotización durante la incapacidad laboral, la licencia de maternidad, vacaciones y permisos remunerados.** Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período durante el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización, el valor de la incapacidad o de la licencia de maternidad según sea el caso, manteniéndose la misma proporción en la cotización que le corresponde al empleador y al trabajador. Las cotizaciones durante vacaciones y permisos remunerados se causarán en su totalidad y el pago de los aportes se efectuará sobre el último salario base de cotización reportado con anterioridad a la fecha en la cual el trabajador hubiere iniciado el disfrute de las respectivas vacaciones o permisos. La Entidad Promotora descontará del valor de la incapacidad, el monto correspondiente a la cotización del trabajador asalariado o independiente según sea el caso. En ningún caso podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente, salvo las excepciones legales.

a. De la presunta obligación de afiliación y de la supuesta capacidad de pago

En los actos administrativos proferidos por la UGPP a las personas naturales, la entidad solo se limita a transcribir una serie de normas sin hacer un mayor análisis de estas, para luego precisar que, de acuerdo al artículo 26 del Decreto 806 de 1998, incluye como obligados a afiliarse al régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud a los trabajadores independientes, los rentistas, los propietarios de las empresas y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador.

Ante tal afirmación, se aprecia la flagrante violación al principio de legalidad tributaria, dado que, la obligación tributaria surge por imperio del ordenamiento jurídico, de manera que no pueden imponerse tributos ni gravámenes al contribuyente sin estar previsto en la ley. En efecto, el principio de legalidad es una garantía constitucional que busca que la relación causa-fuente de la obligación, por la cual el contribuyente está obligado al pago de los tributos, sea la ley⁽⁴⁹⁾.

La C.P. fue redactada por el constituyente de manera que la parte orgánica de la misma solo adquiera sentido y razón de ser, con la aplicación de los principios inscritos en la parte dogmática de esta. No es posible, interpretar una institución o un procedimiento previsto en la Constitución o en las Leyes, por fuera de los contenidos materiales plasmados en la Carta Magna, tal y como lo es el principio de legalidad.

Así, la actividad intervencionista del Estado, está supeditada sus fines y fundada en los valores-derechos consagrados en la C.P. de manera que se manifiesta institucionalmente, a través de la creación de mecanismos de participación ciudadana, de control político y jurídico en el ejercicio del poder y sobre todo, **a través de la consagración de un catálogo de principios y de derechos fundamentales que inspiran toda la interpretación y el funcionamiento de la organización política**⁽⁵⁰⁾.

En Colombia, por orden constitucional, corresponde al Congreso hacer las leyes, y por medio de ellas ejerce las siguientes funciones⁽⁵¹⁾:

“[...]”

10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias [...]

Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, **ni para decretar impuestos.**

[...]”

12. **Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales** en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley

(49) Juan Carlos LUQUI. La obligación tributaria. Pág. 79. Editorial Depalma (1989).

(50) Manuel ARAGÓN REYES. Constitución y democracia, Editorial Tecnos (1989).

(51) Artículo 150.

[...]

Por su parte, el artículo 338 de la Constitución dispone que:

“En tiempo de paz, **solamente el Congreso**, las asambleas departamentales y los concejos distritales y **municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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 impuestos [...]**”.

De manera que, sólo el Congreso podrá crear tributos o contribuciones y, en ningún caso, podrá el Presidente de la República imponer o modificar tributos, en virtud que las atribuciones extraordinarias al jefe de Estado no podrán traducirse en facultades para redactar y proferir estatutos o códigos, o para reducir, incrementar o crear nuevos gravámenes.

Si bien como alega la entidad, existe una norma que pretende establecer tal afiliación, es de anotar que la misma se prevé mediante un **Decreto Reglamentario** dictado por el Presidente de la República en uso de sus facultades constitucionales, en especial las contenidas en el numeral 11 del artículo 189 de la C.P, literal k) del artículo 1 de la Ley 10 de 1990, los artículos 154, 157 y 159 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 23 de la Ley 344 de 1996.

Ahora bien, haciendo un análisis detallado de las normas antes citadas encontramos que:

- El numeral 11 del artículo 189 de la C.P, establece que el Presidente podrá ejercer la potestad reglamentaria.
- El literal k) del artículo 1 de la Ley 10 de 1990, dispone que el Estado intervendrá en el servicio público de salud, con el fin de dictar normas sobre la organización y funcionamiento de los servicios de medicina prepagada.
- Los artículos 154, 157 y 159 de la Ley 100 de 1993 prevén que el Estado intervendrá en el servicio público de Seguridad Social en salud, conforme a las reglas de competencia.
- Y finalmente, el artículo 23 de la Ley 344 de 1996, dispone que para garantizar el debido cumplimiento de los principios de solidaridad y equidad del Sistema General de Seguridad Social en Salud, el Gobierno Nacional reglamentará los mecanismos necesarios para controlar y sancionar la evasión al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Como vemos, ninguna de esas facultades autoriza al Presidente a crear impuestos, tasas o contribuciones, dado que tales facultades son exclusivas del Congreso Nacional. Tampoco dispone la creación de sujetos pasivos de una obligación tributaria como lo son las contribuciones al sistema de seguridad social.

En concreto, existe una tendencia gubernamental de establecer tributos, sujetos pasivos y relaciones tributarias mediante Decreto Reglamentario, sin que tales normas pasen un proceso por el Congreso y sin que la representación ciudadana, como lo ordena la Constitución, pueda aprobar o denegar el establecimiento de cualquier tributo.

Por lo cual, el Decreto Reglamentario 806 de 1998 que presuntamente ampara la actuación administrativa de la UGPP, carece de asidero legal y constitucional, dado que el ejecutivo impuso un sujeto pasivo para cumplir una obligación tributaria sin contar con facultades por ello.

Dicho todo lo anterior, y con el fin de precisar expresamente las características del principio de legalidad en materia tributaria, se trae a colación sentencia de la Corte Constitucional, mediante la cual declaró inexecutable una norma que violaba tal principio⁽⁵²⁾:

[...] El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política: el primero consagra una reserva en el Congreso para “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”, mientras que el segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos. Este principio se funda en el aforismo “nullum tributum sine lege” que exige un acto del legislador para la creación de gravámenes, el cual se deriva a su vez de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano.

[...]

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido [...]

En conclusión, en materia tributaria y en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley, se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima latina “*nullum tributum sine legem*” determina que para que un tributo sea considerado como tal, debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

Por otra parte, en sus actuaciones la UGPP se basa en la Ley 1438 de 2011 que prevé la presunción de la capacidad de pago y, en consecuencia, están obligadas a afiliarse como cotizantes las personas naturales declarantes del impuesto de renta, IVA e ICA. Con base en dicha norma, la UGPP requiere a quienes han presentado la declaración de ISLR para que se afilien como cotizantes independientes.

Si bien la citada ley establece tal presunción, es necesario que la UGPP, antes de requerir a los independientes por el hecho de ser declarantes del ISLR, verifique si tal declaración deriva por patrimonio y no porque se perciban ingresos. Además, es necesario destacar que, a la fecha no existe norma que regule la presunción de ingresos en los términos del citado artículo, tal y como lo confirmó el Ministerio de Salud en concepto con el radicado **No. 201511200338381** de fecha 08 de marzo de 2015.

(52) Corte Constitucional. Sentencia C-891/12 de 2012 (M.P. Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Octubre 31 de 2012).

Por lo cual, habrá que reglamentar entonces los supuestos en los cuales los declarantes del ISLR deben ser cotizantes del sistema de seguridad social y cómo calcular el IBC de dichos afiliados.

b. De los costos y demás expensas necesarias en el desarrollo de la actividad productora de renta

La UGPP en las fiscalizaciones realizadas a las personas naturales alega que: i) que el contribuyente no aportó documentos en los cuales consten los costos o ii) que los mismos no cumplen con los requisitos previstos en los artículos 107 y 771-2 del E.T.

En tal sentido, es menester resaltar que, así como la UGPP tomó los ingresos de la declaración de ISLR, debió tomar los costos y gastos relacionados en esta. Además, alegar que los documentos no cumplen requisitos legales, no es válido dado que no es de su competencia controvertir el contenido de los costos, o hacer una revisión tributaria, en virtud que tal competencia recae en la Administración Tributaria que fiscaliza y revisa la determinación del ISLR, es decir la DIAN.

Se observa que la entidad invierte la carga de la prueba, actuando sesgadamente sin fundamentarse en un conducente y pertinente análisis probatorio de sus afirmaciones. Desconociendo que las deducciones se deducen en el ejercicio fiscal en que se causen, tal y como cito de seguidas⁽⁵³⁾:

“Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad [...]”.

La deducción de expensas para los independientes no es nueva, viene de la Ley 1122 de 2007, en concordancia con el Decreto 510 de 2003, señala que en materia de cotización en pensiones⁽⁵⁴⁾:

“Se entiende por ingresos efectivamente percibidos por el afiliado aquellos que él mismo recibe para su beneficio personal. Para este efecto, **podrán deducirse las sumas que el afiliado recibe y que debe erogar para desarrollar su actividad lucrativa en las mismas condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario**”.

Se colige de lo anterior que, en materia de aportes el legislador dispuso la posibilidad de excluir del cálculo de los ingresos efectivamente recibidos, aquellas sumas que constituyen costos necesarios para desarrollar la actividad lucrativa.

Lo anterior, incluso fue así resuelto por el Consejo de Estado, mediante pronunciamiento que resolvió respecto al IBC aplicable a los trabajadores independientes contratistas⁽⁵⁵⁾.

(53) Artículo 107.

(54) Parágrafo del artículo 1º.

(55) 9 Concepto No. 1832 del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, de fecha 26 de julio de 2007, Consejero Ponente Dr. Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

Finalmente se destaca que la UGPP, a los fines de determinar el IBC, debe considerar los costos y gastos declarados para efectos de la determinación de la renta, dada la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias.

c. De la obligación de los rentistas de capital e independientes por cuenta propia de aportar al Sistema de Seguridad Social

La UGPP está requiriendo a estos independientes por años anteriores al 2015, desconociendo que no existía la obligación de afiliarse al sistema, para las personas naturales que percibieran rentas de capital o independientes por cuenta propia, la cual como ya se dijo, surgió con la promulgación de la ley 1753 de 2015.

El artículo 135 de la citada ley, trae consigo nuevas reglas para los independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios, cuando estos perciban ingresos superiores a un (1) SMLMV.

Ahora bien, se destaca que existe un vacío legal ya que el legislador **no definió que debe entenderse como trabajador independiente con contrato diferente al de prestación de servicios**, y a la fecha no existe reglamentación al respecto, lo cual ha generado una carga a los administrados.

Lo anterior, ha sido resuelto por la propia UGPP vía doctrina, mediante la cual la entidad precisó que efectivamente los rentistas de capital y los independientes por cuenta propia deben cotizar a partir de la expedición de la Ley 1735 de 2015, es decir a partir de su publicación en el Diario Oficial No. 49.538 la cual se surtió en fecha 09 de junio de 2015.

De manera que, tal obligación surgió a partir del año 2015, y considerando que la ley entró en vigor a partir de su publicación, será a partir del mes de julio de 2015, que los rentistas de capital e independientes por cuenta propia deben afiliarse y pagar los aportes a la seguridad social. Lo anterior, considerando que la autoliquidación se efectúa por periodos mensuales.

5. Conclusiones y recomendaciones

- i. El Estado colombiano con el objetivo de reducir la evasión, omisión e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de la Protección Social por parte de las compañías y de las personas naturales, se ha planteado la formación de una cultura en el pago de las contribuciones sociales en aras de brindar un mayor bienestar a los ciudadanos a través del reconocimiento de las obligaciones pensionales.
- ii. La UGPP, se crea con el fin de encargarse del seguimiento, colaboración y determinación del oportuno y correcto pago de los aportes al Sistema de la Protección Social y contribuciones Parafiscales en Colombia, destinados a los subsistemas de salud, de pensión, de riesgos profesionales, SENA, ICBF y CCF.
- iii. El funcionamiento de la UGPP ha sido gradual, primeramente porque su organización se ha dado bajo esquemas sistematizados, y segundo porque las competencias otorgadas a la entidad se han dado de manera paulatina, siendo en principio un órgano consultor, para luego entrar a verificar el cumplimiento de los deberes de los empleadores y de las personas obligadas a cotizar, para finalmente, en el año 2012

conferirle las plenas competencia para la determinación y el cobro de las contribuciones parafiscales, respecto de los omisos e inexactos.

- iv. Si bien la entidad fue creada bajo un concepto de reconocer los derechos pensionales causados a cargo de las administradoras, así como para desarrollar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales, sus actuaciones no comenzaron con buen pie para las compañías, dado que la entidad es muy severa en el procedimiento de fiscalización así como en la interpretación de la normativa y de las pruebas.
- v. En efecto, las interpretaciones de la entidad en algunas oportunidades contravienen o desconocen las jurisprudencias de las altas Cortes, lo cual ha generado una inseguridad jurídica a los administrados, considerando que a la fecha no existen antecedentes jurisprudenciales que hayan fallado específicamente sobre la materia de la UGPP.
- vi. Además, existen conflictos interpretativos en cuanto a la limitante prevista en el artículo 30 de la Ley 1393 del 2010, que dispone que los pagos laborales no constitutivos de salario no podrán superar el 40% del total de la remuneración, ya que la UGPP pretende incluir estos pagos, inclusive sin verificar que algunos no retribuyen el servicio prestado por el trabajador y ni siquiera lo enriquecen, ya que son auxilios o pagos para el cabal ejercicio de las funciones del trabajador, desconociendo que tales pagos surgen por imperio de artículo 128 del C.S.T.
- vii. Igualmente, en el procedimiento de fiscalización la UGPP no aplica debidamente el principio de necesidad de la prueba, puesto que existiendo medios válidos a su alcance, no los valora adecuadamente para determinar los aportes a cargo, inclusive en contravención del principio de la carga dinámica de la prueba.
- viii. Por otra parte, la entidad realiza fiscalizaciones a distancia sin hacer visitas a los administrados, que le permitan conocer la realidad de los mismos y que le permitan aclarar todas las dudas, ya que la UGPP solo se limita a solicitar información vía electrónica, sin tener un verdadero acercamiento con las empresas.
- ix. Igualmente, la entidad ha tenido gran impacto en las personas naturales rentistas de capital o independientes por cuenta propia, dado que envía acciones persuasivas o requerimientos alegando la capacidad de pago de la persona concluyendo que tienen la obligación de afiliarse como cotizantes a los subsistemas de salud y pensiones para años anteriores al 2015, desconociendo que tal obligación surgió con la promulgación de la Ley 1753 de 2015.
- x. En el actuar de la UGPP, se han apreciado vicios desde el punto de vista procedimental, tales como falta de motivación del acto, desconociendo tácito de la periodicidad del tributo (mensual), desconocimiento de la veracidad de las declaraciones tributaria, firmeza de las declaraciones, violación al debido proceso y al espíritu de justicia entre otros, y vicios sustanciales que versan principalmente en la errada interpretación y aplicación de las normas relacionadas con el Sistema de Seguridad Social colombiano.

-
- xi. Por otra parte, la UGPP alega la obligación de las personas naturales basándose en el Decreto reglamentario 806 de 1998, lo cual viola el principio de legalidad en materia tributaria, ya que en Colombia el hecho condicionante de la obligación tributaria debe estar señalado con todos sus elementos y sujetos pasivos en una Ley aprobada por el Congreso Nacional, la cual permita conocer con certeza si, desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable, siempre y cuando exista una ley que así lo disponga.
 - xii. Lo anterior, destacando que existe una tendencia gubernamental de establecer tributos, sujetos pasivos y relaciones tributarias mediante Decreto Reglamentario, sin que tales normas pasen un proceso por el Congreso y sin que la representación ciudadana, como lo ordena la Constitución, pueda aprobar o denegar el establecimiento de cualquier tributo.
 - xiii. En Colombia, al igual que varios países de la región, existe la tendencia de creación de contribuciones parafiscales sin estar previstas en una ley formal, soslayando las formalidades propias de creación, interpretación y aplicación de los tributos, así como también la obligación material derivada de las mismas.
 - xiv. Se percibe la resistencia de la UGPP de aplicar las normas del procedimiento tributario establecido en el E.T, en aspectos como la fecha de exigibilidad, interpretación adecuada de la norma, disposición por la vía legal de los componentes propios del tributo, procedimiento de aplicación de las sanciones a las que haya lugar, lo cual a su vez ha generado una resistencia en los contribuyentes, ya que los mismos manifiestan que se sienten perseguidos, dado que no han recibido un apoyo u orientación efectiva por parte de entidad, al punto que la califican como una entidad “hermética”.
 - xv. Si bien las actuaciones de la UGPP han permitido un mayor control fiscal del pago de los aportes a la seguridad social y aportes parafiscales, lo cual ha derivado en más recaudo, también es cierto que su actuar ha generado un ambiente de inseguridad, malestar y zozobra a los empresarios colombianos, lo cual podría tener un impacto en la generación de empleo.
 - xvi. Finalmente, si bien la creación de la UGPP se dio bajo un esquema de crear y fomentar la cultura de pago de las contribuciones sociales en aras de brindar un mayor bienestar a los ciudadanos a través del reconocimiento de las obligaciones pensionales, es necesario que el organismo internamente evalúe los procedimientos que están efectuando, con el fin de verificar si los mismos están estrechamente apegados a la legalidad, además planteándose la necesidad de tener más acercamiento con los aportantes, los cuales se sienten desprotegidos y vulnerables ante sus actuaciones.

6. Bibliografía

Alejandro NIETO. Derecho Administrativo Sancionador. Editorial Tecno (1993).
Carlos Giuliani FONROUGE. Derecho Financiero. Tomo II. (1993).

Carlos Ariel SÁNCHEZ TORRES. Acto Administrativo, Teoría General. Editorial Legis (2004).

Código Civil Colombiano [CCC]. Ley 84 de 1873. (Colombia).

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. [CPACA]. Ley 1437 de 2011. Enero 18 de 2011 (Colombia).

Concepto No. 1832 del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, de fecha 26 de julio de 2007 (C.P Dr. Luis Fernando Álvarez Jaramillo).

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

Corte Constitucional. Sentencia T-442 de 1994 (M.P Dr. Antonio Barrera Carbonel: Octubre 11 de 1994).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-069 de 1995 (MP Dr. Hernando Herrera Vergara: febrero 23 de 1995).

Corte Constitucional. Sentencia C- 521 de 1995 (M.P Dr. Antonio Barrera Carbonell: Noviembre 16 de 1995).

Corte Constitucional. Sentencia C-244 de 1996 (M.P Dr. Carlos Gaviria Díaz: Mayo 30 de 1996).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-945 de 2009 (M.P Dr. Mauricio González Cuervo: Noviembre 16 de 2009).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-529 de 2010 (M.P. Mauricio González Cuervo: Junio 23 de 2010).

Corte Constitucional. Sentencia C-891/12 de 2012 (M.P Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Octubre 31 de 2012).

Consejo de Estado. Sentencia 15204 de 2008 (M.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: Abril 10 de 2008).

Consejo de Estado. Sentencia 18405 de 2012 (M.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: Abril 19 de 2012).

Consejo de Estado. Sentencia 17763 de 2012 (M.P Dr. William Giraldo Giraldo: Diciembre 06 de 2012).

Consejo de Estado. Sentencia 19494 de 2014 (C.P Dra. Carmen Teresa Ortiz: Junio 5 de 2014).

Consejo de Estado. Sentencia 20194 de 2016 (C.P Dr. Hugo Fernando Bastidas Barceras: Septiembre 15 de 2016).

Decreto 1161 de 1994. Por el cual se dictan normas en materia del Sistema General de Pensiones. Junio 14 de 1994. D.O No. 41.390

Decreto 2633 de 1994. Por el cual se reglamentan los artículos 24 y 57 de la Ley 100 de 1993. Noviembre 30 de 1994. D.O No. 41.620.

Decreto 111 de 1996. Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Art. 29. Enero 18 de 1996. D.O. N° 42.692.

-
- Decreto 806 de 1998. Por el cual se reglamenta la afiliación al Régimen de Seguridad Social en Salud y la prestación de los beneficios del servicio público esencial de Seguridad Social en Salud y como servicio de interés general, en todo el territorio nacional. Abril 30 de 1998. D.O No. 43.291.
- Decreto 1406 de 1999. Por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho Sistema y se dictan otras disposiciones. Julio 28 de 1999. D.O No. 43.652
- Decreto 780 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social. Mayo 06 de 2016. D.O No. 49.865.
- Efraín Enrique SANMIGUEL SANJUÁN. Diccionario de Derecho Tributario. Lizcalibros Librería Técnica. (2006).
- Gabriel RUAN SANTOS. El impacto institucional de las exacciones parafiscales. Tipografía Principios. (2008).
- Héctor BELISARIO VILLEGAS. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (2002).
- Hernando DEVIS ECHANDIA. Teoría General de la Prueba Judicial. Víctor P. de Zavallía.
<http://www.ugpp.gov.co>
- Juan Carlos LUQUI. La obligación tributaria. Pág. 79. Editorial Depalma (1989).
- Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. Art. 1. Diciembre 23 de 1993. D.O. N° 41.148.
- Ley 1438 de 2011. Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones. Enero 19 de 2011. D.O. N° 47.957.
- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Art. 109. Diciembre 26 de 2012. D.O. N° 48655.
- Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 2014. D.O. N° 49374.
- Ley 1753 de 2015. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país". Junio 09 de 2015. D.O. N° 49.538.
- Manuel ARAGÓN REYES. Constitución y democracia, Editorial Tecnos (1989).
- Mauricio PLAZAS VEGA. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Ed. Temis. (2005).