

APORTES PARAFISCALES - Salario Base / SENA - Destinatario de aportes parafiscales

En la base para liquidar los aportes parafiscales con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA - no se deben incluir conceptos que a la luz de la ley laboral no son salario, teniendo como fundamento lo dispuesto en los artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 30 numeral 4 de la Ley 119 de 1994, en concordancia con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990.

Santa Fe de Bogotá, D. C., veintisiete (27) de noviembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

Consejero Ponente: Doctor César Hoyos Salazar.

Radicación número 923.

Referencia: Contribución Parafiscal al SENA. Salario base para su liquidación.

El señor Ministro de Trabajo y Seguridad Social, doctor Orlando Obregón Sabogal, formula a la Sala la siguiente consulta:

1. "En la base para liquidar aportes parafiscales con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje "SENA", ¿se deben incluir conceptos que a la luz de la ley laboral no son salario?

2. En caso afirmativo ¿qué debe entenderse por "salario" para la liquidación de aportes parafiscales, tanto en el sector público como en el sector privado?

2.1 En tal evento, y para efectos de precisar la base de liquidación de aportes parafiscales, ¿cómo deben entenderse e interpretarse los conceptos de habitualidad, ocasionalidad y liberalidad en el pago y qué alcance tienen en el artículo 14 de la Ley 50 de 1990, las bonificaciones, vacaciones extralegales, primas extralegales y salario en especie?

2.2 Cuando la ley laboral señala parámetros para la liquidación de alguna prestación social, en el sentido de excluir algunos pagos cuando no se cumple una determinada condición, ejemplo: ¿los viáticos de los servidores públicos no son salario, cuando se han percibido por un término inferior a ciento ochenta días en el último año de servicios; dicha exclusión es oponible a los aportes fiscales y parafiscales?

2.3 Cuando las partes han dispuesto expresamente que los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador no son salario, este acuerdo es válido tanto en el ámbito laboral como en el fiscal".

1. Consideraciones

1.1 La noción de salario en el régimen de los trabajadores particulares. El

Código Sustantivo del Trabajo consagra cuáles son los elementos o factores consultivos del salario.

En efecto, el artículo 127 del mismo, subrogado por el artículo 14 de la Ley 50 de 1990, dispone: "Elementos integrantes. Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos,

bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones".

El salario se ha entendido tradicionalmente como la remuneración de la actividad personal desarrollada por el trabajador al servicio de un empleador, respecto del cual tiene una relación de trabajo dependiente, considerándose entonces que todo pago efectuado de manera habitual al trabajador como contraprestación de dicha actividad, constituye salario.

Sin embargo, esta última concepción sufrió una variación por mandato de la Ley 50 de 1990, cuyo artículo 15 subrogó el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, quedando la norma en los siguientes términos:

"Pagos que no constituyen salario. 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" (negrilla fuera del texto).

Como se aprecia, la parte final de la norma estableció una modificación a la definición tradicional de salario, al consagrar la posibilidad para las partes de pactar en las convenciones colectivas o en los contratos de trabajo, diversos pagos en beneficio del trabajador y de no conferirles el carácter de salario, señalando expresamente que no lo son, así sean pagos habituales.

La noción de salario depende del tratamiento legal que se le dé a la misma y por lo tanto, la ley puede modificar sus componentes o elementos integrantes.

Es así como la Ley 50 de 1990 introdujo una modificación a la definición legal, la cual fue ampliada en el sentido de que se siguen los criterios normativos tradicionales establecidos por los artículos 127 y 128 –parte inicial– del Código Sustantivo del Trabajo, subrogados por ella, consistentes básicamente en que un pago habitual constituye salario mientras que uno ocasional y por mera liberalidad del empleador, no, y adicionalmente el criterio convencional o contractual, según el cual las partes pueden acordar que algunos beneficios o auxilios extralegales, habituales u ocasionales, no constituyen salario.

Sobre el particular señaló la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia del 12 de febrero de 1993:

En esta materia la reforma de 1990 pretendió facilitar los acuerdos contractuales o convencionales, orientados a otorgar a los trabajadores beneficios en dinero o en especie que, al ser excluidos por las partes de la base de liquidación de prestaciones o indemnizaciones favorezcan al trabajador que los recibe y al mismo tiempo, en beneficio de la empresa dejen de incidir como factor multiplicador de esas prestaciones o indemnizaciones".

1.2 La noción de salario en el régimen de los empleados públicos. De manera general se puede afirmar que el criterio adoptado por la legislación referente a los empleados públicos, fue el de

que los pagos retributivos del servicio tuvieran carácter habitual, para que constituyeran salario.

Así lo consagró el artículo 42 del Decreto - ley 1042 de 1978, el cual dispone, luego de que el 41 ha determinado la noción de salario en especie. De otros factores de salario. Además de la asignación básica fijada por la ley para los diferentes cargos, del valor del trabajo suplementario y del realizado en jornada nocturna o en días de descanso obligatorio, constituyen salario todas las sumas que habitual y periódicamente recibe el empleado como retribución por sus servicios.

Son factores de salario:

- a) Los incrementos por antigüedad a que se refiere los artículos 49 y 97 de este decreto;
- b) Los gastos de representación;
- c) La prima técnica;
- d) El auxilio de transporte;
- e) El auxilio de alimentación;
- f) La prima de servicio;
- g) La bonificación por servicios prestados;
- h) Los viáticos percibidos por los funcionarios en comisión" (negrilla fuera del texto).

Sin embargo, es oportuno anotar que la misma legislación se ha encargado, en aras de la claridad, de discriminar los factores constitutivos de salario que se deben tener en cuenta para la liquidación de determinadas prestaciones, como por ejemplo, las vacaciones y la prima de vacaciones, la prima de navidad, la cesantía y las pensiones, y algunas prestaciones de salud y el seguro por muerte (arts. 17, 33, 45 y 46 del Decreto - ley 1045 de 1978).

Al verificar la naturaleza de tales factores, se observa que corresponden a pagos habituales efectuados a los empleados.

1.3 El aporte al SENA : una contribución parafiscal. El tratadista Maurice Duverger señala que la parafiscalidad es una institución intermedia entre la tasa administrativa y el impuesto y que "en síntesis, está constituida por una serie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tiene el carácter de colectividades; tales impuestos son para éstas lo mismo que los impuestos locales son para los municipios y provincias".¹

Precisa el profesor Duverger que "se califican de parafiscales... las exacciones efectuadas sobre sus usuarios por ciertos organismos públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma: las cuotas pagadas a la seguridad social constituyen el ejemplo más importante. Hay además otros muchos organismos beneficiarios de estas tasas: colegios y cámaras profesionales, comités, centros técnicos, etc." (op. cit. pág. 85).

Duverger distingue las tasas de las contribuciones parafiscales: "hay una diferencia fundamental entre las tasas administrativas y las parafiscales, en cuanto a la naturaleza de los servicios públicos en beneficio de los cuales son percibidas. Las primeras son remuneraciones pagadas a servicios públicos administrativos; las segundas son percibidas en beneficio de organismos

públicos, o privados, pero no de servicios administrativos propiamente dichos: se trata de organismos de carácter económico, social o profesional" (op. cit. pág. 86).

De otro lado, establece dos características que asimilan la parafiscalidad al impuesto: la obligatoriedad y la falta de proporcionalidad. Dice así Duverger: "Por una parte, los pagos tiene un carácter obligatorio, es decir, que el usuario del servicio público no tiene posibilidad de elegir: todo trabajador está sujeto a la Seguridad Social; todo productor de trigo debe pagar las cuotas y tasas recaudadas en beneficio del servicio nacional interprofesional de los cereales, etc. Nadie puede rehusar las ventajas del servicio ni negarse,

consiguientemente, a contribuir a sus cargas. Por otra parte, no hay proporcionalidad entre las cantidades pagadas y las contrapartidas obtenidas; los beneficios de la Seguridad Social no son otorgados, de acuerdo con lo que se ha pagado, sino según la necesidad que se tenga de ellos" (op. cit. pág. 86).

En cuanto concierne a nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución Política de 1991 consagró expresamente las contribuciones parafiscales en los artículos 150 - 12 y 338, confiriendo en el primero al Congreso, la facultad de establecer "excepcionalmente" contribuciones parafiscales en los casos y de acuerdo con las condiciones determinadas por la misma ley, y extendiendo en el segundo esta facultad a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales y Municipales.

Ahora bien, encontramos una definición legal en el artículo 2° de la Ley Orgánica 225 de 1995, en cual modificó el artículo 12 de la Ley Orgánica 179 de 1994 y corresponde al artículo 29 del Decreto 111 de 1996 que compiló el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Dice así esta norma:

"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.

Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación, se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración".

La noción jurisprudencial de este gravamen ha sido establecida por la Corte Constitucional en varias sentencias, entre ellas la C - 040 del 11 de febrero de 1993 en la cual señaló que la contribución parafiscal hace relación a un gravamen especial, distinto de los impuestos y tasas; que dicho gravamen es fruto de la soberanía fiscal del Estado; que se cobra de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los recursos recaudados; que se puede imponer a favor de entidades públicas, semipúblicas o privadas que ejerzan actividades de interés general; que dichos recursos parafiscales no entran a engrosar las arcas del Presupuesto Nacional.

Ahora bien, en relación con los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA - la Sala observa que la misma Ley Orgánica de Presupuesto 225 de 1995, en su artículo 25, el cual corresponde al artículo 125 del Decreto compilador 111 de 1996, los califica como contribuciones parafiscales.

Dicho artículo menciona los aportes a que se refiere el numeral 4 del artículo 30 de la Ley 119 de 1994, el cual dispone que el patrimonio del SENA está conformado, entre otros bienes o ingresos, por "los aportes de los empleadores para la inversión en el desarrollo social y técnico de los trabajadores, recaudados por las Cajas de Compensación Familiar o directamente por el SENA, así:

a) El aporte mensual del medio por ciento (1 / 2%) que sobre los salarios y jornales debe efectuar la Nación y las entidades territoriales, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes;

b) El aporte del dos por ciento (2%) que dentro de los diez (10) primeros días de cada mes deben hacer los empleadores particulares, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta, sobre los pagos que efectúen como retribución por concepto de salarios".

1.4 La Ley 21 de 1982. La Ley 21 del 22 de enero de 1982 por la cual se modifica el régimen del subsidio familiar y se dictan otras disposiciones, es clara en el artículo 17 cuando dispone:

"Para efectos de la liquidación de los aportes al régimen de subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, se entiende por nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

Los pagos hechos en moneda extranjera, deberán incluirse en la respectiva nómina, liquidados al tipo de cambio oficial y vigente el último día del mes al cual corresponde el pago".

Como se observa, esta norma establece que para la liquidación de aportes al SENA se debe tomar como base la totalidad de los pagos efectuados que constituyen salario, conforme a la legislación laboral.

1.5 La sentencia del 7 de abril de 1994 del Consejo de Estado. El Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta - dictó, dentro del proceso radicado con el número 4635, el 7 de abril de 1994 la Sentencia que es citada en la consulta y que dio origen a ésta.

En dicha sentencia se hicieron esencialmente los siguientes planteamientos:

"El asunto fundamental en este proceso no es otro que el relacionado con la prueba de la naturaleza de los pagos efectuados por la actora al personal de trabajadores, con el fin de determinar si éstos a la luz de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, constituyen salario, evento en el cual estarían sujetos al pago de aportes parafiscales o si no lo son de conformidad con el artículo 128 ibidem, caso en el cual no estaría condicionado su reconocimiento fiscal a tal satisfacción. De acuerdo con lo establecido en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, constituye salario todo lo que recibe el trabajador como retribución de sus servicios de manera habitual sea cualquiera la denominación que se le dé y no constituye salario, de conformidad con el artículo 128 ibidem, entre otras, las sumas que recibe el trabajador ocasionalmente por mera liberalidad del patrono, como las que recibe para desempeñar a cabalidad sus funciones, como lo son los gastos de representación y los de transporte, las prestaciones sociales.

(...)

Como claramente lo ha precisado la Corporación en copiosa jurisprudencia, para que un pago constituya salario, como bien lo expresan los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, se requiere:

1. Que exista una relación laboral, en virtud de la cual una personal natural se compromete a prestar servicios personales a otra natural o jurídica, con subordinación o dependencia.
2. Que la suma recibida corresponda como se precisó en la Sentencia del 13 de octubre de 1989, Expediente 1985, Actor Sofasa S. A., Consejero Ponente, doctor Jaime Abella Zárata: "a la contraprestación que el patrono debe al trabajador no sólo por la prestación de sus servicios, sino por el hecho de ponerse bajo la permanente subordinación del primero".
3. Que no corresponda a una gratuidad o mera liberalidad del patrono y, que además, sea habitual.
4. Que constituya un ingreso personal del trabajador, esto es, que no corresponda a reembolso de gastos ni a dinero recibido en parte del patrono para enriquecer el patrimonio del asalariado, sino para desempeñar a cabalidad las funciones encomendadas por aquél.

El término "habitual" es conforme al diccionario de la lengua y al sentido natural y obvio del vocablo, lo que se hace, produce o posee con continuación o hábito, esto es, por repetición de actos de la misma especie. Y dentro de las condiciones establecidas por el artículo 127 (sic) del Código Sustantivo del

Trabajo, al determinar las circunstancias que excluyen las bonificaciones como salario, fija no solamente la liberalidad del patrono (no obligatoriedad), sino lo ocasional de la bonificación.

Una bonificación puede ser concedida por liberalidad pero si se repite en forma que constituya hábito se tornará salario.

La habitualidad no desaparece en razón a que el mismo trabajador no reciba de manera reiterada la prestación, pues tal configuración surge por virtud de la manera permanente como se cancela, o, por constituir una obligación pactada con los trabajadores, como por ejemplo, los auxilios por muerte, matrimonio o retiro de la empresa, etc.

Es claro, entonces, el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo cuando exige el cumplimiento de dos condiciones simultáneas para decidir qué sumas provenientes del anterior concepto, no constituyen salarios:

- a) Que sean ocasionales;
- b) Que se paguen por mera liberalidad.

En consecuencia, en la medida que el pago se haga regularmente en forma habitual, o que, aun cuando se efectúe por única vez, exista obligación de pagarlo, constituye retribución del servicio y por lo tanto, es salario.

Y es obligatorio un pago cuando el patrono por imperio de la ley, de la Convención Colectiva de Trabajo o del contrato mismo deba solucionarlo; de tal suerte que cualquier bonificación que se pacte en convenciones colectivas son salario para efectos fiscales y parafiscales, aunque en la

convención se le denomine de diferente manera o se indique expresamente que no constituye salario, porque si bien la Convención es ley para las partes, éstas no pueden alterar las previsiones de la ley para efectos como el tributario, campo en el cual prima la definición legal, sin que lo previsto en los pactos laborales sea oponible al fisco".

Es conveniente anotar que como todo proceso contencioso, éste de la sentencia citada se refería a un caso concreto, específicamente a una Declaración Tributaria del Impuesto sobre la Renta presentada por una Sociedad Anónima con su correspondiente liquidación privada, respecto de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá rechazó como costos una determinada suma "pagada por la sociedad por concepto de bonificación en razón de que no acreditó sobre tal cantidad el pago de contribuciones parafiscales".

Así las cosas, es claro entonces que la sentencia se basa en el material probatorio recaudado durante el proceso y tiene efectos interpartes, sin que sea procedente que esta Sala entre a debatir o cuestionar las consideraciones y resoluciones de la misma.

Ahora bien, la Sala considera, a efecto de responder la consulta, que la definición legal de salario en el Código Sustantivo de Trabajo, fue adicionada, como quedó explicado precedentemente, con una definición convencional, consistente en la posibilidad otorgada a las partes de una relación laboral, de pactar expresamente en una convención colectiva o en el contrato de trabajo que un determinado pago extralegal retributivo del servicio, ya sea de carácter habitual u ocasional, no constituye salario, conforme lo establece con toda claridad la parte final del artículo 128, subrogado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990. Esa precisamente fue una de las innovaciones que hizo esta ley y permitió desbloquear muchas negociaciones colectivas y contrataciones de personal.

Así mismo, es claro el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 a disponer que la base para la liquidación de los aportes al SENA es "la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral" y es evidente que dentro de dichos términos entra la posibilidad otorgada a las partes por la disposición final del actual artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, de acordar expresamente si consideran o no, determinado pago extralegal como salario.

De igual manera ha de interpretarse el numeral 4 del artículo 30 de la Ley 119 de 1994, por la cual se reestructuró el SENA, cuando dispone que los aportes a este establecimiento público se hacen sobre los pagos que efectúen los empleadores "como retribución por concepto de salarios", entendiéndose lógicamente por tal concepto el consagrado en la Legislación Laboral.

2. La Sala responde:

En la base para liquidar los aportes parafiscales con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA - no se deben incluir conceptos que a la luz de la ley laboral no son salario, teniendo como fundamento lo dispuesto en los artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 30 numeral 4 de la Ley 119 de 1994, en concordancia con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990, tal como se explicó en la parte motiva de la presente consulta.

Transcríbese al señor Ministro de Trabajo y Seguridad Social. Igualmente envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

Luis Camilo Osorio Isaza, Presidente de la Sala; María Elena Giraldo Gómez, Javier Henao

Hidrón, César Hoyos Salazar.

Elizabeth Castro Reyes. Secretaria de la Sala.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Sena

ISSN Pendiente

Última actualización: 20 de abril de 2024 - (Diario Oficial No. 52.716 - 3 de abril de 2024)

