



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00477-01 [25111]
Demandante: AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00477-01 [25111]
Demandante: AGM SALUD COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL –UGPP

Temas: Contribuciones parafiscales de la protección social. Cooperativas de Trabajo Asociado. Ingreso base de cotización. Régimen de compensaciones ordinarias y extraordinarias. IBC para la novedad de licencias y/o permisos remunerados

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante¹ y demandada², contra la sentencia del 13 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió³:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. RDO 521 del 19 de marzo de 2014, por medio de cual se recalularon los aportes al Sistema de la Protección Social a cargo de la cooperativa de trabajo asociado AGM Salud CTA, por el periodo comprendido entre marzo de 2012 y febrero de 2013; y de la Resolución No. RDC 439 del 10 de octubre de 2014, confirmatoria del acto anterior, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP que en los periodos de licencias y/o permisos remunerados disfrutados proceda a verificar el IBC tomando como base para la liquidación de los aportes, lo devengado por los trabajadores en la nómina del mes anterior al periodo del cálculo.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas [...].»

¹ Fls. 336 a 357 c.p. 4.

² Fls. 358 a 361 c.p. 4.

³ Fls. 311 a 328 c.p. 4.



ANTECEDENTES

El 16 de enero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP, expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 11⁴ contra AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado (en adelante, AGM), por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos comprendidos entre marzo de 2012 a febrero de 2013. El acto se notificó por correo el 28 de enero de 2014⁵ y fue contestado por la cooperativa el 26 de febrero de 2014⁶.

El 19 de marzo de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 521, «por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos marzo de 2012 a febrero de 2013», por un monto total de \$8.832.879.300, discriminado por los periodos de cada año, así: 2012: inexactitud por \$7.302.718.400 y mora por \$175.351.200, y 2013: inexactitud por \$1.321.745.700 y mora \$33.064.000⁷. El acto de liquidación se notificó el 27 de marzo de 2014.

El 15 de abril de 2014, la representante legal de AGM interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

El 10 de octubre de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 439, confirmando el acto recurrido⁸. Ese acto se notificó personalmente el 24 de octubre de 2014⁹.

DEMANDA

AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

«Primero-. Declarar la nulidad del acto administrativo demandado, conforme se identificó en esta demanda, esto es:

a)- La Liquidación Oficial No. RDO 521 de 19 de marzo de 2014.

b)- La Resolución RDC 439 de octubre 10 de 2014, notificada personalmente el día 24 de octubre de 2014.

Segundo-. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de las liquidaciones privadas de aportes a la Seguridad Social y Parafiscales – cajas de compensación, SENA e ICBF, por los períodos de marzo de 2012 a febrero de 2013, materia de fiscalización.

⁴ Fls. 64 a 67 c.p. 1.

⁵ Fl. 63 c.p. 1.

⁶ Así consta en el numeral 3 de antecedentes de la Liquidación Oficial nro. RDO 521 del 19 de marzo de 2014.

⁷ Fls. 44 a 62 c.p. 1.

⁸ Fls. 26 a 42 c.p. 1.

⁹ Fl. 25 c.p. 1

¹⁰ Fls. 19 y 20 c.p. 1.



Tercero-. A título complementario: Se ordene la devolución de los valores pagados con motivo de la expedición de la Liquidación Oficial No. RDO 875, según lo probado en el dictamen pericial.

Cuarto-. Solicitar la totalidad de los antecedentes administrativos a la UGPP, incluido la totalidad de CD remitidos a mi Representada y las respuestas contenidas en los CD por parte de ésta, para efectos de establecer la manera cómo se respondió y se determinó el litigio en el presente caso.

Quinto-. Abstenerse de fijar caución producto de la inviabilidad de las pretensiones de la UGPP que carecen de sustento y que atentan contra la libertad de asociación. En este caso, según se ha demostrado, la demanda lejos de ser temeraria se sustenta en los principios cooperativos que han sido vulnerados de manera grave por la entidad oficial demandada, afectando los principios de confianza legítima y autonomía de la voluntad.

Sexto-. Decretar todas las pruebas solicitadas, que resultan conducentes, necesarias e idóneas para establecer con absoluta claridad si de la información que reposa en el Expediente, como de la información contable de mi Representada, son ciertas o no y en qué medida las glosas formuladas por la UGPP que determinaron mayores valores a pagar por parte de mi Representada, por los periodos materia de investigación se ajustan a derecho».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 4, 29, 38, 95-9 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008
- Artículos 56 y 59 y Capítulos V y VI de la Ley 79 de 1988
- Artículo 30 de la Ley 1429 de 2010
- Decreto 4588 de 2006
- Decreto 3553 de 2008
- Resolución nro. 1515 de 2001
- Resolución nro. 2684 de 2007
- Resolución nro. 1565 de 2012
- Resolución nro. 0375 de 2014
- Estatutos de AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado

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

No registró el pago de aportes por algunos cooperados. Inconsistencias de los archivos

Manifestó que en la liquidación oficial se hizo referencia al presunto incumplimiento de AGM respecto de algunos de los trabajadores, porque no se halló registro sobre el pago de los aportes, reflejado en el CD anexo al acto administrativo, el que según afirma, presenta inconsistencias que descartan la imputación hecha por la UGPP, denominada «no registro de pago de aportes» de los trabajadores asociados.

Pago de aportes por valores inferiores a los que legalmente estaba obligado por algunos cooperados. Falta de motivación de los actos acusados



Consideró que la liquidación oficial se profirió sin sustento jurídico y sin valorar la totalidad de las pruebas, tales como el Régimen de Trabajo Asociado y de Compensaciones de AGM, en el que se determinó que los beneficios establecidos como fondos sociales, auxilios y otros pagos que no constituyen salario, no pueden ser clasificados como compensaciones extraordinarias en los términos del artículo 2 de la Ley 1233 de 2008, toda vez que no retribuyen el trabajo de los asociados.

Señaló que se afectó la confianza legítima de la cooperativa, toda vez que, para determinar la base de los aportes al sistema de seguridad social y parafiscales de los asociados, se actuó de buena fe amparada en el cumplimiento de su régimen estatutario, que está valorado y aprobado por el Ministerio de la Protección Social mediante la Resolución nro. 2684 de 2007 y, en esa medida, se presume legal. Además, que el competente para autorizar o no el régimen es el citado ministerio y no la UGPP.

Afirmó que, en virtud de la carga dinámica de la prueba, le correspondía a la UGPP desvirtuar la naturaleza solidaria y no retributiva de los auxilios y beneficios como no constitutivos de compensaciones. Insistió en que se debió soportar y demostrar las razones por las cuales se desconoció el régimen de compensaciones que define los tipos de fondos, los ingresos de los trabajadores asociados que constituyen compensaciones y las demás sumas ocasionales entregadas al asociado que no son compensación.

Carga probatoria

Reiteró que la UGPP no tuvo en cuenta los estatutos sociales, el régimen de trabajo asociado y de compensaciones, la autorización del Ministerio de la Protección Social y los registros contables de la cooperativa, con los que se determina que los auxilios y beneficios no hacen parte de las compensaciones extraordinarias para el pago y la liquidación de los aportes parafiscales de los asociados.

Citó los Conceptos nros. 099 de 31 de 2006 del Consejo Técnico de la Contabilidad y 13201 de 22 de abril de 2009 de la Superintendencia Solidaria y la Resolución nro. 1515 del 2011 (PUC del Sector Solidario), y expuso que la diferencia entre el tratamiento de las compensaciones que son el ingreso para los cooperados por el trabajo autogestionario y el de los Fondos Sociales Pasivos, de los cuales hacen parte los beneficios y auxilios, está constituida por los recursos de los que se nutren para su ejecución presupuestal.

Aclaró que la compensación es un costo o gasto de la cooperativa, que se registra en la cuenta del gasto, mientras que los Fondos Pasivos Sociales, que pueden ser de 3 clases (de carácter agotable, fondos mutuales y de destinación específica), no pueden utilizarse para gastos que sean propios del desarrollo de la operación y, por ende, no se destinan al pago de compensaciones.

Precisó que en lo referente a los fondos, estos se registran en la cuenta 26 «FONDO SOCIAL» del PUC del sector solidario (Resolución nro. 1515 de 2001), subcuenta «264805 FONDO SOCIAL PARA OTROS», que a la vez registra lo siguiente: «26480501



BENEFICIO VIVIENDA, 26480502 BENEFICIO EDUCACIÓN TIPO I, 26480503 BENEFICIO EDUCACIÓN TIPO II, 26480504 BENEFICIO SALUD, 26480505 BENEFICIO TRANSPORTE, 26480506 BENEFICIO BIENESTAR, 26480507 BENEFICIO ALIMENTACIÓN, 26480508 AUXILIO SEMESTRAL y 26480509 AUXILIO ANUAL».

Advirtió que, según la descripción y naturaleza de las mencionadas cuentas contables, en ellas se registran el reintegro de los excedentes a los asociados en proporción al uso de los servicios o a la participación en el trabajo de la empresa, decretados como auxilios y beneficios, no con el fin de retribuir el trabajo, sino para dar cumplimiento al propósito cooperativo, pero, la UGPP entendió que cualquier pago constituye una compensación sin atender a la naturaleza de los mismos.

Indicó que en los actos administrativos se citó la sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 2014, expediente 19267, para acomodarla de forma ilegal a los intereses de la Administración, dado que, en su concepto, la permanencia, habitualidad o periodicidad no es lo que determina si un pago es una compensación.

Finalmente, mencionó que en el rubro de «registro de pago por valores inferiores – otros pagos», la UGPP incluyó ajustes ocasionados por novedades (incapacidades y las licencias y/o permiso reenumerado), cargo cuya sustentación se haría en el anexo B aportado con la demanda.

OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Adujo que los anexos A y B mencionados por la cooperativa para sustentar algunos cargos no fueron aportados con la demanda.

Explicó que en virtud de los artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008 las cooperativas de trabajo asociado son las responsables del proceso de afiliación y pago de los aportes al sistema de seguridad social integral, por lo que en ejercicio de su facultad fiscalizadora y con base en las pruebas recopiladas, encontró probado que la aportante no allegó a la investigación copia de las planillas integradas de liquidación de aportes (PILA), que desvirtuaran la conducta de no registra pago (mora).

Afirmó que, con base en la Ley 1233 de 2008 y el Decreto 4588 de 2006, el IBC para la liquidación de contribuciones especiales con destino al SENA y al ICBF está conformado por la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones y, para las cajas de compensación familiar por la suma de la compensación ordinaria y extraordinaria mensual devengada por el asociado, sin que exista compensación que esté excluida de la base gravable.

¹¹ Fls. 184 a 203 c.p. 1.



Sostuvo que, si bien en el artículo 17 del Régimen de Compensaciones de AGM se establecieron auxilios y beneficios denominados «*modalidades de ingresos que no constituyen compensación*», de conformidad con la Ley 1233 de 2008 esos pagos retribuyen el trabajo de los cooperados, por lo que son calificados como compensaciones extraordinarias.

Señaló que la autonomía estatutaria no es absoluta, toda vez que se encuentra limitada por normas superiores, por lo que así los estatutos estén aprobados por el Ministerio de la Protección Social, estos no tendrán efecto en lo que contraría los derechos y la protección de los trabajadores asociados.

Manifestó que estableció el valor de los aportes con acatamiento de la ley y con base en las pruebas allegadas al proceso, pero insistió en que para efectos de la liquidación y pago de los aportes parafiscales priman las normas superiores sobre el régimen acogido por los asociados. Añadió que en materia tributaria opera la carga dinámica de la prueba en el entendido que el contribuyente tiene una posición privilegiada para probar el hecho económico declarado.

Se refirió a la Ley 79 de 1988, la Resolución nro. 1515 del 2001, el Concepto nro. 17860 del 22 de mayo de 2009 y la Circular Básica Contable y Financiera nro. 004 de 2008 de la Supersolidaria, para indicar que las erogaciones que realice una cooperativa a cualquiera de sus asociados, con cargo a un fondo de educación y/o de solidaridad, no son considerados compensaciones siempre que cumplan con los fines descritos en la circular.

Explicó que los conceptos denominados en el régimen de compensaciones como auxilio semestral, anual, de alimentación, de educación y beneficios de vivienda, de salud y de bienestar, no cumplen con las condiciones para que sus pagos sean con cargo a los fondos de educación o de solidaridad, por lo que constituyen compensaciones extraordinarias.

Sostuvo que la frecuencia con la que los asociados reciben las compensaciones que pretende excluir la demandante, hace que su causación sea previsible, motivo por el cual, deben conformar el IBC para calcular los aportes al sistema de la protección social.

Por último, indicó que la demandante no presentó ni acreditó la existencia de las novedades que registró en la planilla PILA y en los registros contables de pago de nómina, por el contrario, se limitó a realizar objeciones sin mediar prueba que demostrara lo que sustenta.

AUDIENCIA INICIAL



El 11 de septiembre de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹². En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, medidas cautelares o excepciones que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Se resolvió sobre las pruebas aportadas y solicitadas en el proceso, y se indicó que los anexos A y B mencionados en la demanda no fueron allegados y que tampoco se entiende de qué se trata, por lo que no se tuvieron en cuenta. Finalmente, se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que alegaran de conclusión y emitiera su concepto, respectivamente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, le ordenó a la UGPP «*que en los periodos de licencias y/o permisos remunerados disfrutados proceda a verificar el IBC tomando como base para la liquidación de los aportes, lo devengado por los trabajadores en la nómina del mes anterior al periodo del cálculo*». Además, negó las demás pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹³:

Señaló que si bien es cierto las cooperativas pueden determinar fondos específicos para recaudar recursos destinados en favor de los asociados, también lo es que los auxilios y beneficios establecidos en el capítulo II del Régimen de Compensaciones de AGM Salud constituyen una retribución al trabajador asociado como incentivo para promover la productividad y el buen desempeño de su labor, por lo que dichos pagos corresponden a compensaciones extraordinarias.

Sostuvo que la cooperativa no advirtió cuáles trabajadores asociados recibieron pagos por concepto de beneficios y auxilios, ni demostró que los mismos hubieran sido ocasionales o que provinieran del fondo creado por la cooperativa para atender las necesidades básicas de los cooperados, por lo que concluyó que tales emolumentos corresponden a compensaciones extraordinarias que deben ser incluidas en el IBC para la liquidación y pago de los aportes al sistema de seguridad social.

Anotó que independiente de la denominación que la cooperativa le haya dado a los auxilios y beneficios, cualquier pago que reciba un trabajador asociado es una compensación ordinaria o extraordinaria cuando se derive de la retribución por el servicio. Aclaró que los pagos provenientes de los fondos no se desprenden del trabajo realizado, por lo que no constituyen compensaciones.

¹² Fls. 278 a 280 c.p. 4.

¹³ Fl. 327 vto.



En relación con el cargo de las novedades por concepto de incapacidades y licencias y/o permisos remunerados, señaló que la UGPP halló inexactitudes sobre el valor de los aportes pagados por la demandante a título de permisos y/o licencias remuneradas, y AGM Salud Cooperativa no aportó pruebas que desvirtuaran los ajustes.

Afirmó que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado del 13 de diciembre de 2017¹⁴, el aportante que pretenda la nulidad del acto administrativo de liquidación debe allegar los elementos de juicio contundentes que demuestren la veracidad de las novedades reportadas en las autoliquidaciones, situación que no ocurrió.

Frente a las novedades por incapacidad aseguró que la cooperativa no demostró ni sustentó la ilegalidad de las glosas formuladas por la UGPP, por lo que no prosperó el cargo de nulidad.

En cuanto a las novedades por licencia y/o permiso remunerado, el *a quo* indicó que la cooperativa no allegó el «Anexo B» mencionado en la demanda, ni aportó los soportes que justificaran la improcedencia de los ajustes. Sin embargo, precisó que a partir del contenido del archivo SQL se evidenció que la UGPP liquidó de manera errónea los aportes a salud y pensión, puesto que calculó el IBC con el salario base de cotización del mes en el que ocurrió la novedad, y no con el del periodo anterior, motivo por el cual, declaró la nulidad parcial de los actos acusados y ordenó a la demandada a revisar los aportes de los trabajadores con novedades, tomando el IBC del mes anterior.

Por otra parte, consideró que los ajustes por mora obedecieron a que el pago de los aportes reflejados en los formularios PILA no fue confirmado por los operadores de información y no se encuentran cargados en la base de datos del Ministerio de Salud.

Advirtió que, en el cargo de violación sobre la mora, AGM se limitó a señalar que existían diferentes inconsistencias en la liquidación oficial y el CD anexo, que descartaban los ajustes determinados por la UGPP a favor del sistema, situación que sería desarrollada, según se mencionó, en el «Anexo A», que no fue aportado.

Precisó que, si bien en el CD de antecedentes administrativos reposan las planillas que en su momento fueron allegadas por la demandante, no existe prueba de las confirmaciones de pago de que trata la Resolución nro. 1747 de 2008 u otros elementos probatorios que permitan inferir que los aportes fueron pagados por AGM.

Manifestó que las actuaciones internas de verificación y cruces de información que realizan las entidades que participan del sistema general de seguridad social son ajenas a los aportantes, no obstante, cuando surge una controversia entre el contribuyente y la Administración, aquél es quien tiene las certificaciones de pago de las planillas de que trata el inciso 2 del artículo 38 de la Resolución nro. 1747 de

¹⁴ Exp. 19747, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



2008 y, por ende, es quien debe probar que los aportes fueron efectivamente pagados.

Concluyó que la actora no atendió la carga probatoria encaminada a desvirtuar la legalidad de los actos demandados, en los que se practicaron ajustes por mora en el pago de los aportes al sistema de la protección social, por lo que confirmó la determinación efectuada por la UGPP.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló en los siguientes términos¹⁵:

Aseguró que, con el fallo de primera instancia, el Tribunal vulneró los principios de reserva de ley, justicia y equidad, al considerar que todos los pagos que reciben los asociados son constitutivos de compensación. Agregó que el régimen laboral (artículos 127 y 128 del CST) no es aplicable a las cooperativas de trabajo asociado.

Mencionó que los artículos 54 y 56 de la Ley 79 de 1988, facultan a las cooperativas para la creación de fondos con fines determinados que pueden constituirse y ejecutarse durante el ejercicio anual. Sostuvo que la finalidad de los fondos pasivos sociales es asignar auxilios y beneficios a los asociados no constitutivos de salario porque no retribuyen el servicio prestado y generan retención en la fuente del 3,5%¹⁶. Reiteró *in extenso* los argumentos de la demanda relacionados con los fondos sociales.

Respecto a los ajustes generados por la conducta de mora y la decisión que adoptó el *a quo*, en el recurso se expuso: «2.- *Moras. Con la UGPP se establecerá la respectiva prueba sobre la ausencia de moras, para que se ajusten los valores a cargo por estos conceptos*», es decir, que no fue objeto de cuestionamiento la decisión.

Tampoco se apeló lo relacionado con los ajustes cuando se presentaba la novedad de incapacidad.

La **parte demandada** sustentó la apelación con fundamento en lo siguiente¹⁷.

Precisó que la cooperativa no acreditó la existencia de las novedades (incapacidades y licencias) en la planilla PILA y en los registros contables de pago de nómina, sino que, por el contrario, se limitó a realizar las objeciones sin mediar prueba que sustentara lo expuesto. Agregó que el «Anexo B» enunciado en la demanda como prueba no fue allegado al proceso y que el Tribunal tomó la decisión con base en el archivo SQL de los actos atacados, sin detenerse en una explicación sumaria.

¹⁵ Fls. 336 a 357 c.p. 4.

¹⁶ Artículo 4 del Régimen de Compensaciones de AGM Salud.

¹⁷ Fls. 358 a 362 c.p. 4.



Concluyó que por la naturaleza jurídica de las cooperativas no es posible asimilar las normas de derecho laboral individual a los trabajadores asociados, como erróneamente lo hizo el Tribunal, aplicando el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 para los casos de novedades, según el cual, los aportes se calculan sobre el IBC del mes anterior.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁸.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por las siguientes razones¹⁹:

Adujo que la demandante no probó, como era su carga, que los pagos por auxilio y beneficios tuviera un carácter ocasional, ni que su origen proviniera de un fondo creado por la cooperativa para atender las necesidades básicas de los asociados.

Mencionó que AGM no aportó las pruebas que desvirtuaran la decisión de primera instancia en torno a los ajustes de quienes presentaron novedad de incapacidad y de las glosas por la conducta de mora, por lo que debe confirmarse lo resuelto en el fallo.

De igual forma, sostuvo que la UGPP tampoco aportó los elementos probatorios para desestimar lo decidido por el *a quo* respecto de la liquidación de los aportes cuando se presentaron licencias y permisos remunerados.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 521 del 19 de marzo de 2014, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre marzo de 2012 a febrero de 2013; y de la Resolución nro. RDC 439 del 10 de octubre de 2014, por la que la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar el acto recurrido.

En los términos de los recursos de apelación, la Sala debe determinar: (i) si AGM Salud CTA, para calcular los aportes al sistema de la protección social, por los periodos en discusión, tenía que incluir en el IBC pagos que conforme a los

¹⁸ Fls. 380 a 382 c.p. 4.

¹⁹ Fls. 384 a 387 c.p. 4.



documentos cooperativos no constituyen compensación y (ii) si para calcular los aportes cuando se presenta novedad de permisos y/o licencias remuneradas, debe atenderse la forma en que se halla la base gravable según el artículo 70 del Decreto 806 de 1998.

Caso concreto

En el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

Acuerdo nro. 002 del 20 de abril de 2012²⁰, que contiene el régimen de compensaciones de AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado, en el que se pactó:

«CAPÍTULO III BENEFICIOS, AUXILIOS Y OTROS PAGOS QUE NO CONSTITUYEN COMPENSACIÓN

Artículo 17.- Modalidades de ingreso que no constituyen compensación:

Por regla general los ingresos que no constituyen compensación, no se computarán a las compensaciones ordinarias y extraordinarias mensuales ni tendrán los efectos de ésta para la liquidación de los demás derechos económicos establecidos a favor de los trabajadores asociados.

La modalidad de ingresos que no constituyen Compensaciones son:

- a) *Auxilio Semestral*
- b) *Auxilio Anual*
- c) *Beneficio de Transporte*
- d) *Beneficio de Alimentación*
- e) *Beneficio de Educación*
- f) *Beneficio de Vivienda*
- g) *Beneficio de Salud*
- h) *Beneficio de Bienestar*

Artículo 18.- AUXILIO SEMESTRAL

La cooperativa reconocerá a cada uno de sus Trabajadores Asociados un Auxilio Semestral, el cual corresponde a la mitad del promedio de la suma de las compensaciones ordinarias y extraordinarias y se liquidara a los trabajadores asociados que hubieren trabajado todo el respectivo semestre, o proporcionalmente al tiempo trabajado si fuere menor, será el equivalente al ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) provisionado mensualmente del total

Periodicidad de Pago

El pago del auxilio semestral debe efectuarse del 01 al 30 de junio y del 01 al 31 de diciembre o a la desvinculación del trabajador en proporción al tiempo trabajado en el respectivo semestre.

Parágrafo- *Los Trabajadores Asociados podrán convenir libremente con la cooperativa que el Auxilio Semestral se cancele en forma proporcional en fechas y por periodos diferentes.*

²⁰ Fl. 204 c.p. 4. CD. Carpetas: «2562 AGM SALUD COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO 900267502» y «CD RD 2512227-2 (39 ESTATUTOS Y REGIMENES PUNTO 8)». Documento: «REGIMEN DE COMPENSACIÓN».



Artículo 19.- AUXILIO ANUAL

La cooperativa reconocerá anualmente a sus Trabajadores Asociados un **AUXILIO ANUAL**, el valor del auxilio será el equivalente al promedio de las compensaciones ordinarias y extraordinarias mensuales en el respectivo año o en todo el tiempo servido, si fuere menor, será el equivalente a ocho punto treinta y tres (8.33%) por ciento mensual.

Periodicidad de Pago

El pago del Auxilio Anual será efectuado en el evento de la desvinculación del Trabajador Asociado o a más tardar el último día hábil del mes de febrero de cada año. También podrá ser llevado a una cuenta individual establecida para el efecto por la cooperativa.

Parágrafo1 - Los Trabajadores Asociados podrán convenir libremente en el convenio de trabajo Autogestionario celebrado con la cooperativa que los auxilios anuales se cancelen en forma proporcional en fechas y por periodos diferentes.

Parágrafo2 - La cooperativa podrá reconocer a favor de los trabajadores asociados, interés sobre el auxilio anual a una tasa del 12% anual y proporcional a su contribución de trabajo personal.

Artículo 20.- Beneficio de Transporte

La cooperativa podrá reconocer a los trabajadores que devenguen hasta dos salarios mínimos mensuales legales vigentes (2 SMMLV) de compensaciones, una suma mensual como Beneficio de Transporte, para facilitar al trabajador asociado el desplazamiento de su residencia al sitio de trabajo. siempre que la cooperativa misma no preste el servicio de transporte.

El monto de este auxilio será igual al establecido por el gobierno para los trabajadores dependientes y se pagará únicamente en los días en que el trabajador preste sus servicios a la cooperativa.

Periodicidad de Pago

El pago debe efectuarse junto con la Compensación Ordinaria del periodo en que se ha causado.

Artículo 21. Beneficio de Alimentación

Son las sumas que habitual u ocasionalmente le entrega la cooperativa al trabajador asociado en dinero o en especie, con el fin de que pueda atender sus necesidades alimenticias y nutricionales.

Artículo 22.- Beneficio de Educación

La cooperativa podrá conceder Auxilios Educativos para los asociados o para sus hijos de acuerdo con la reglamentación aprobada por el consejo de Administración, en la cual se establecerá el monto. la periodicidad y forma de pago

Artículo 23.- Beneficio de Vivienda

Cuando la situación económica de la cooperativa lo permita, reconocerá al Trabajador Asociado un auxilio en dinero destinado para ayudar en la compra o mejora de vivienda, este podrá estar establecido en el Convenio de Trabajo Autogestionario,

Artículo 24.- Beneficio de Salud



La cooperativa, establecerá con los trabajadores asociados un auxilio en dinero destinado a suplir las necesidades en servicios de salud. cuando la EPS a la cual se encuentren afiliados no les cubra dicha necesidad (procedimientos odontológicos, estéticos, etc.)

Artículo 25.- Beneficio de Bienestar

La cooperativa dispondrá de un auxilio en dinero que será destinado al bienestar de sus trabajadores asociados. donde cada uno de ellos pueda cumplir con sus necesidades tanto mentales como físicas para llevar con entusiasmo su actividad diaria de trabajo asociado.

Artículo 26.- Para dar cumplimiento a los auxilios y beneficios aquí enunciados se crea el fondo social para otros fines; que será alimentado en la siguiente forma:

- De los recursos producto de actividades o programas especiales.
- De las contribuciones de los asociados.
- De las partidas aprobadas por la asamblea general, y reglamentadas por el consejo.
- Con cargo al gasto de la cooperativa, abonando a este fondo.

PARAGRAFO: Estos auxilios y beneficios, para ningún efecto se constituirán en compensación por la contribución de trabajo personal y en consecuencia no se tendrán en cuenta para ninguna de las liquidaciones previstas en el presente régimen, lo que significa que serán otros ingresos tributarios del asociado y por lo tanto generarán la retención en la fuente del 3.5%».

El 16 de enero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP, expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 11²¹ contra la cooperativa demandante, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos comprendidos entre marzo de 2012 a febrero de 2013. El acto se notificó por correo el 28 de enero de 2014²² y fue contestado por la cooperativa el 26 de febrero de 2014²³.

El 19 de marzo de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 521, «por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos marzo de 2012 a febrero de 2013», por un monto total de \$8.832.879.300, discriminados así²⁴:

GRUPO	SUBSISTEMA	2012	2013	TOTAL
INEXACTO	SALUD	2.541.091.700	461.633.500	3.002.725.200
	PENSIÓN	3.180.650.300	576.626.000	3.757.276.300
	FSP	249.287.800	44.556.700	293.844.500
	ARL	477.425.700	86.540.300	563.966.000
	CCF	830.775.900	148.305.300	979.081.200
	SENA	9.360.000	1.626.600	10.986.600
	ICBF	14.127.000	2.457.300	16.584.300
SUBTOTAL (A)		7.302.718.400	1.321.745.700	8.624.464.100

²¹ Fls. 64 a 67 c.p. 1.

²² Fl. 63 c.p. 1.

²³ Así consta en el numeral 3 de antecedentes de la Liquidación Oficial nro. RDO 521 de 19 de marzo de 2014.

²⁴ Fls. 44 a 62 c.p. 1.



MORA	SALUD	36.236.900	5.564.300	41.801.200
	PENSIÓN	112.876.300	22.646.400	135.522.700
	FSP	4.547.500	926.300	5.473.800
	ARL	5.777.100	816.300	6.593.400
	CCF	14.469.000	2.148.200	16.617.200
	SENA	576.800	385.000	961.800
	ICBF	867.600	577.500	1.445.100
SUBTOTAL (B)		175.351.200	33.064.000	208.415.200
TOTAL GENERAL (A+B)		7.478.069.600	1.354.809.700	8.832.879.300

El 15 de abril de 2014, la Representante Legal de AGM Salud CTA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

El 10 de octubre de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 439, confirmando el acto recurrido²⁵. Ese acto se notificó personalmente el 24 de octubre de 2014²⁶.

Conformación del IBC en el caso de AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado. Aplicación de las reglas de unificación jurisprudencial

Para el Tribunal, los beneficios y auxilios corresponden a compensaciones extraordinarias que deben ser incluidas en el IBC para la liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social, por cuanto su naturaleza constituye una retribución al asociado por el servicio prestado.

La cooperativa insistió en que conforme con el régimen de compensaciones, los beneficios y auxilios serían pagados a través de un fondo social para mejorar la calidad de vida de los asociados, por lo que no pueden hacer parte del IBC para efectos de liquidar y pagar los aportes parafiscales, toda vez que no retribuyen la labor del trabajador.

Para resolver, la Sala pone de presente que no todos los montos pagados a favor de los asociados corresponden a compensaciones (ordinarias o extraordinarias), pues solo ostentan dicha naturaleza los desembolsos que se efectúen como contraprestación del trabajo. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación 2022CE-SUJ-4-001 proferida por esta Sección el 24 de marzo de 2022, Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que sobre el IBC para liquidar los aportes al sistema de la protección social a cargo de las cooperativas de trabajo asociado, se fijó la regla conforme con la cual el IBC de los aportes con destino al SENA e ICBF será la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones, y para los destinados a las CCF, será la suma de las ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes, entendidas como los valores que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o

²⁵ Fls. 26 a 42 c.p. 1.

²⁶ Fl. 25 c.p. 1.



inmaterial (regla 1), en tanto que las sumas que reciba el cooperado que no constituyen compensación, es decir, las que no se determinan en función del tipo de labor desempeñada (material o inmaterial), el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado, no integrarán el IBC de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral ni a las contribuciones especiales (regla 2).

En la citada providencia se expuso lo siguiente:

La obligatoriedad para las cooperativas de trabajo asociado de pagar aportes a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales, se fundamenta en el artículo 1 del Decreto 2996 de 2004²⁷, según el cual, en desarrollo del principio constitucional de solidaridad, los estatutos, reglamentaciones y regímenes que regulan las relaciones entre cooperativa y cooperado, deben establecer lo referente a la obligación de contribuir al sistema de seguridad social integral.

El mencionado artículo también establecía la obligación de efectuar aportes al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, no obstante, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 12 de octubre de 2006²⁸, anuló las expresiones que hacían referencia a las citadas contribuciones especiales por desconocimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, pero mantuvo la redacción de la norma en lo que se refiere a los aportes al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y riesgos laborales).

En el Capítulo Sexto del Decreto 4588 de 2006, se reguló lo referente a la seguridad social integral en el marco de las cooperativas de trabajo asociado, previéndose en el artículo 26 que las cooperativas serían las responsables de los trámites administrativos para la afiliación y pago de los aportes al sistema de seguridad social integral durante la vigencia del contrato de asociación, y que en los aspectos no previstos en el decreto sobre el particular, se aplicarían las normas de la Ley 100 de 1993.

De igual forma, se estableció en el artículo 27 *ibídem*, que el IBC estaría conformado por «*todos los ingresos que perciba el asociado, de conformidad con lo señalado en el párrafo 1º del artículo 3º de la Ley 797 de 2003 y normas que lo reglamenten*», y que, en todo caso, la base de cuantificación no podría ser inferior a un (1) smmlv, excepto cuando se presentaran novedades de ingreso o retiro.

Después, en el artículo 6²⁹ de la Ley 1233 de 2008, se dispuso que mientras se encuentre vigente el contrato de asociación, las cooperativas de trabajo asociado son las encargadas de adelantar los trámites para el proceso de afiliación y pago de los

²⁷ «Por el cual señalan algunos requisitos que deben contener los estatutos y reglamentos de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado».

²⁸ Expediente 15214, C.P. Ligia López Díaz.

²⁹ «Artículo 6. Afiliación al sistema de seguridad social. Las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado serán responsables del proceso de afiliación y pago de los aportes de los trabajadores asociados al Sistema de Seguridad Social Integral (salud, pensión y riesgos profesionales). Para tales efectos, les serán aplicables todas las disposiciones legales vigentes sobre la materia para trabajadores dependientes.

Para cotizar a salud, pensión y riesgos profesionales, el ingreso base de cotización será la suma de la compensación ordinaria y extraordinaria mensual que reciba el trabajador asociado, y la proporción para su pago será la establecida en la ley para el régimen de trabajo dependiente».



aportes al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL), los que se harán sobre la base gravable integrada por la suma mensual de las compensaciones ordinarias y extraordinarias, y aplicarán los porcentajes y proporciones previstos en la ley para el régimen de trabajo dependiente³⁰.

La Sala advierte que al tenor de lo dispuesto en la parte final del inciso primero del artículo 6 de la Ley 1233 de 2008, para efectos de la afiliación y pago de los aportes de los trabajadores asociados al sistema de seguridad social integral, «*les serán aplicables todas las disposiciones legales vigentes sobre la materia para trabajadores dependientes*», lo que conlleva tanto el deber formal de afiliar y presentar la liquidación, como el sustancial de pagar, teniéndose además en cuenta que la armonización de la compensación de los trabajadores asociados con las previsiones del CST (sentencia C-645 de 2011), irradia en la determinación de los elementos sobre los cuales deben calcularse los aportes a este sistema, como bien puede ser, la tarifa, las proporciones para el pago y la base gravable.

En cuanto a las contribuciones especiales con destino al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, los artículos 2 y 5 *ibídem* establecen que la actividad de trabajo desempeñada por parte de los asociados da lugar al pago de contribuciones a las mencionadas entidades, las cuales estarán a cargo de las cooperativas de trabajo asociado.

Los mencionados artículos fijaron el ingreso base de cotización de las contribuciones especiales de la siguiente forma: (i) para el SENA e ICBF, la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones y (ii) para los de las cajas de compensación familiar, la suma de las ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes. Así mismo, se estableció como tarifa el 9%, distribuido de la siguiente manera: 3% para el ICBF, 2% para el SENA y 4% para la caja de compensación.

Ahora, del artículo 5 de la Ley 1233 de 2008, se extrae que, a las cooperativas de trabajo asociado «*les serán aplicables todas las disposiciones legales vigentes establecidas en materia de pagos con destino*» al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar.

En la sentencia C-855 de 2009³¹, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 1, 2 y 5 (dos primeros incisos) de la Ley 1233 de 2008³², y de paso, reconoció que le asistía al accionante la razón «*cuando afirmó que el régimen de contribuciones especiales creado por la Ley 1233 de 2008 es, en sus aspectos básicos esenciales, similar y por lo tanto susceptible de comparación, al régimen de los aportes parafiscales a cargo de la generalidad de los empleadores*». Esta apreciación de la Corte surgió después de realizar la siguiente relación de características:

«4.3. La Ley 1233 de 2008 establece que las contribuciones especiales que ella crea tienen las siguientes características: (i) *Estarán a cargo de las Cooperativas y Precooperativas de*

³⁰ **Pensión:** artículos 7 de la Ley 797 de 2003 y 1 del Decreto 4982 de 2007.

Salud: artículo 204 de la Ley 100 de 1993.

ARL: artículo 18 del Decreto Ley 1295 de 1994.

³¹ M.P. Mauricio González Cuervo

³² Además, se declaró inhibida para pronunciarse en relación el parágrafo del artículo 5 de la Ley 1233 de 2008, por ineptitud sustantiva de la demanda.



Trabajo Asociado. (ii) Los destinatarios de esas contribuciones serán el SENA, el ICBF y las Cajas de Compensación Familiar. (iii) El ingreso base de cotización para la liquidación de las contribuciones especiales que se destinan al SENA y al ICBF será la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones. (iv) El ingreso base de cotización para la liquidación de las contribuciones especiales que se destinan a las Cajas de Compensación Familiar será la suma de la compensación ordinaria y extraordinaria mensual devengadas¹⁸⁾³³. (v) La tarifa será igual al 9% y se distribuirá así: 3% para el ICBF, 2% para el SENA, 4% para la Caja de Compensación. (vi) En ningún caso las contribuciones serán asumidas por el trabajador o asociado: serán asumidas y pagadas en su totalidad por las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado con la base descrita en los puntos 3 y 4 anteriores. Se define que a las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado les serán aplicables todas las disposiciones legales vigentes establecidas en materia de pagos con destino al SENA, al ICBF, y a las Cajas de Compensación Familiar [...].

Por su parte, examinadas la Ley 27 de 1974, la Ley 21 de 1982, la Ley 89 de 1988 y la Ley 789 de 2002, se tiene que el régimen general para los empleadores en materia de contribuciones parafiscales es el siguiente: (i) Todo empleador de carácter permanente -incluidas las entidades de nivel oficial- que tengan trabajadores a su servicio está obligado a efectuar aportes parafiscales. (ii) Los destinatarios de ese aporte son el SENA, el ICBF y las Cajas de Compensación Familiar. (iii) La base de esos aportes es la nómina mensual de salarios. (iv) La tarifa es del 9% de dicha nómina -A las Cajas corresponde un aporte equivalente al 4% del monto de la respectiva nómina, al SENA un monto equivalente al 2% del valor de la nómina mensual de pagos salariales, y el aporte con destino al ICBF es del 3% del valor de la nómina mensual de salarios-. (v) Estos aportes, en todos los casos, son a cargo del empleador [...].

De manera que, al igual que sucede con la afiliación y pago de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL), en materia de pago de las contribuciones especiales (SENA, ICBF y CCF), también aplican las disposiciones legales vigentes sobre estas materias tratándose de trabajadores dependientes y empresas tradicionales.

Nótese que las normas que consagran las tarifas y la base gravable de los aportes a los diferentes subsistemas que integran el sistema de la protección social, hacen referencia expresa a las compensaciones ordinarias y extraordinarias, postulados que no pueden entenderse de manera aislada de las normas que definen las compensaciones, en esa medida, la base gravable estará integrada por las sumas que reciba el trabajador como contraprestación directa del servicio, que puede ser retribuido ya sea con la compensación ordinaria y extraordinaria.

Dicho de otra forma, no es viable que, dentro de la base gravable para calcular los aportes al sistema de la protección social, se incluyan sumas que el cooperado no recibe a título de retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial.

³³ [18] Dice el segundo inciso del artículo 59 de la Ley 79 de 1988: "Las compensaciones por el trabajo aportado y el retorno de los excedentes previstos en el artículo 54 numeral 3o. de la presente ley se hará teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado", y el artículo 54, numeral 3, dice que "Si del ejercicio resultaren excedentes, éstos se aplicarán de la siguiente forma: un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un fondo de solidaridad. El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinan los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma...3o. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.



Análisis que sea de paso decir, guarda coherencia con las disposiciones legales sobre la materia para los trabajadores dependientes, que al tenor de lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Ley 1233 de 2008, resultan aplicables para los cooperados.

Las previsiones a las que la Sala hace referencia son aquellas que determinan que el IBC de los aportes al sistema de seguridad social (salud, pensión y ARL) en el caso de los trabajadores dependientes lo componen únicamente los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador; lo anterior, sin perjuicio del límite porcentual del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, que prevé que en caso de superarse integrará el IBC, refiriéndose únicamente a los pagos que siendo salariales, las partes pactan que no integrarán la base gravable.

Al igual que sucede con los trabajadores dependientes, los pagos que no constituyen salario, y que para su caso están descritos en el artículo 128 del CST, no integran el IBC. Los conceptos no salariales son los siguientes: (i) las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, entre otros, (ii) lo que el trabajador recibe en dinero o en especie, no para su beneficio sino para desempeñar sus funciones, por lo tanto, no son para enriquecer su patrimonio, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo, entre otros, (iii) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX del CST y (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencionalmente o contractualmente u otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente, por ejemplo, alimentación, habitación, vestuario, primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

De lo anterior, se concluye que, para la liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social, el IBC, dependiendo del subsistema del que se trate, debe estar integrado ya sea por las compensaciones ordinarias (SENA e ICBF) o por la suma de las ordinarias y las extraordinarias (salud, pensión, ARL y CCF).

Las compensaciones ordinarias y extraordinarias que servirán de base gravable para liquidar los aportes con destino al sistema de la protección social, son aquellas que recibe el trabajador asociado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial. Luego, las sumas que reciba el cooperado que estrictamente no retribuyan la labor cooperativa no integran el IBC.

Del contenido de la Liquidación Oficial nro. RDO 521 del 19 de marzo de 2014, se tiene que los conceptos que según el demandante no constituyen compensación pero que para la UGPP son compensaciones extraordinarias y deben incluirse en el IBC dependiendo del subsistema, son los siguientes:

Conceptos declarados por el aportante	Conceptos registrados por la UGPP
Compensación Ordinaria	Compensación Ordinaria
Compensación trabajo suplementario (compensación ordinaria)	Compensación trabajo suplementario (Compensación Ordinaria)



Compensaciones Extraordinarias	Compensaciones Extraordinarias
Compensación Anual (Compensación Extraordinaria)	Compensación Anual (Compensación Extraordinaria)
Incapacidad	Incapacidad
Auxilio semestral	Compensación Extraordinaria
Beneficio de Transporte	Compensación Extraordinaria
Beneficio de Vivienda	Compensación Extraordinaria
Beneficio de Alimentación	Compensación Extraordinaria
Beneficio Bienestar	Compensación Extraordinaria
Beneficio Salud	Compensación Extraordinaria
Beneficio educación	Compensación Extraordinaria

En la liquidación oficial la Administración fundamentó la inclusión en el IBC de los anteriores conceptos, entre otros, en los siguientes motivos:

«No encuentra este Despacho que bajo el amparo de las normas legales vigentes que rigen a las Cooperativas de Trabajo Asociado pueda existir una tercera clasificación a favor de los asociados a una cooperativa de trabajo asociado [...]

Es evidente que al revisar las normas legales y en especial la Ley 1233 de 2008, no se encuentra compensación alguna que esté excluida del pago de los aportes de los asociados al Sistema de Seguridad Social Integral (como pretende la Cooperativa imponerlo a través de su régimen de compensaciones), por tanto, se reitera que los acuerdos, definiciones o pactos adoptados al margen o que contravengan lo dispuesto en las normas legales, se entienden no escritos.

Por las razones anteriores, los pagos denominados por el aportante, tales como, auxilio semestral, beneficio de transporte, de vivienda, beneficio de alimentación, beneficio de bienestar, beneficio de salud, beneficio de educación, gastos de transporte y fletes fueron incluidos por la UGPP en el Ingreso Base de Cotización de aportes como COMPENSACIONES EXTRAORDINARIAS».

Verificado el régimen de compensaciones de AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado (vigente para los periodos fiscalizados), se tiene que en el Capítulo III se reguló lo referente a los «BENEFICIOS, AUXILIOS Y OTROS PAGOS QUE NO CONSTITUYEN COMPENSACIÓN», que de conformidad con el artículo 17 del mismo régimen, «no se computarán a las compensaciones ordinarias y extraordinarias ni tendrán los efectos de ésta para la liquidación de los demás derechos económicos establecidos a favor de los trabajadores asociados».

Según dicho régimen, las modalidades de ingresos que no constituyen compensación son las siguientes: auxilio semestral (art. 18), auxilio anual (art. 19), beneficio de transporte (art. 20), beneficio de alimentación (art. 21), beneficio de educación (art. 22), beneficio de vivienda (art. 23), beneficio de salud (art. 24), y beneficio de bienestar (art. 25).

Los anteriores conceptos, son los que la UGPP calificó como compensaciones extraordinarias y, por ende, a su juicio, deben incluirse en el IBC de los respectivos subsistemas cuya base gravable la integran estos pagos.



Así las cosas, es pertinente traer a colación la regla de unificación enunciada en el numeral 3 de la sentencia de unificación del 24 de marzo de 2022³⁴, según la cual, *«[l]as sumas que reciba el cooperado que no constituyen compensación, es decir, las que no se determinan en función del tipo de labor desempeñada (material o inmaterial), el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado, no integrarán el IBC de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral ni a las contribuciones especiales. Entre otras, las sumas de dinero que reciben los trabajadores asociados por concepto de los excedentes de que trata el numeral 3 del artículo 54 de la Ley 79 de 1988, descansos, los pagos cuya finalidad sea el transporte, alimentación, alojamiento, auxilio de rodamiento, gastos de representación, vestuario y los demás que se paguen para el cabal cumplimiento de las actividades, en los términos previstos en el régimen de compensaciones».*

La citada regla resulta aplicable al presente caso, comoquiera que, del contenido del régimen de compensaciones de la cooperativa se extrae que los pagos que por los conceptos discutidos por la UGPP se efectuaron a los trabajadores asociados no retribuían el trabajo, como se desprende parágrafo del artículo 26 del régimen de compensaciones, en el que se estableció que *«estos auxilios y beneficios, para ningún efecto se constituirán en compensaciones por la contribución de trabajo personal y en consecuencia no se tendrán en cuenta para ninguna de las liquidaciones previstas en el presente régimen».*

También es oportuno mencionar la regla de unificación número 5, de la citada sentencia de unificación, que hace referencia a la carga de la prueba en materia de aportes al sistema de la protección social en torno a las compensaciones, en la que se dijo que *«las planillas integradas de liquidación de aportes PILA, son consideradas declaraciones tributarias, por lo que las compensaciones ordinarias y extraordinarias sobre las cuales se calculan los aportes se presumen veraces. Sin embargo, si el ente fiscalizador cuestiona la falta de inclusión en la base gravable de pagos que su juicio son compensaciones ordinarias o extraordinarias, le corresponde al empleador o aportante, con los medios probatorios pertinentes, justificar y demostrar que el pago realizado no constituye compensación, es decir, que no tiene por finalidad retribuir el servicio».*

En el presente asunto, la UGPP cuestionó la veracidad de las planillas PILA presentadas por la cooperativa, frente a lo cual, en sede judicial la demandante desplegó la carga argumentativa y probatoria, a partir del contenido del régimen de compensaciones, para demostrar la razón por la cual, los pagos cuestionados por el ente fiscalizador no tenían por finalidad retribuir el servicio y, por ende, no podían ser considerados como compensaciones extraordinarias a efectos de integrar el IBC.

Se destaca que a pesar de que la UGPP conocía los motivos de la cooperativa aportante para considerar los pagos en discusión como no compensaciones, no se detuvo en analizar si retribuían o no la labor prestada por el trabajador asociado, sino que, centró sus argumentos en que las cooperativas de trabajo asociado a pesar de gozar de autonomía estatutaria tienen limitaciones legales y constitucionales, como es el caso de poder pactar como pagos a favor de los trabajadores asociados solo compensaciones ordinarias y extraordinarias, las que dependiendo del subsistema integrarán la base gravable.

³⁴ Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Para la Sala, los pagos descritos en el régimen de compensaciones de AGM (auxilios y beneficios) no retribuyen de forma directa el trabajo prestado por el asociado, pues si bien es cierto surgen de la relación solidaria que existe entre la cooperativa y el cooperado, también lo es que de la redacción del documento no se desprende que su reconocimiento se haga atendiendo factores como el tipo de labor, el rendimiento o la cantidad de trabajo, para que puedan ser consideradas como retributivas del servicio y, por ende, no se les puede atribuir la connotación de ordinarios o extraordinarios, razón por la cual, no integran la base gravable.

Teniendo en cuenta lo anterior, prospera el cargo de apelación formulado por la demandante, únicamente en lo que se refiere a los ajustes de la conducta de inexactitud generados, según la UGPP, por la indebida integración del IBC al omitirse incluir pagos que calificó como compensaciones extraordinarias, circunstancia que fue desvirtuada.

En relación con los ajustes por la conducta de mora, la Sala no se pronunciará comoquiera que la demandante no apeló la decisión del *a quo*, pues en el recurso indicó que «*con la UGPP se establecerá la respectiva prueba sobre la ausencia de moras, para que se ajusten los valores a cargo por estos conceptos*».

En consecuencia, continúa el análisis de la Sala respecto del cargo de apelación propuesto por la UGPP.

Cálculo del IBC cuando se presentan las novedades de licencias y/o permisos remunerados

En relación con los ajustes con ocasión de las novedades de licencias y/o permisos remunerados, el Tribunal consideró que la UGPP liquidó de manera errónea los aportes a salud y pensión, por cuanto calculó el IBC con el salario del mes en el que se presentó la novedad, cuando de conformidad con el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, se debe tener en cuenta el IBC del período anterior. Por ese motivo, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

La UGPP disiente de la posición del *a quo*, tras considerar que aplicó indebidamente el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, pues no tuvo en cuenta que el artículo 6 de la Ley 1233 de 2008 es el que establece la conformación del IBC para la cotización y pago a salud, pensión y ARL del trabajador asociado. Agregó que las cooperativas no se rigen por las normas de los trabajadores dependientes y, en esa medida, no aplica el citado artículo 70.

Al respecto, se advierte que las normas de los trabajadores dependientes que no aplican al trabajo asociado cooperativo³⁵, son aquellas que regulan la relación empleador - trabajador, contenidas en la legislación laboral, aspecto sobre el cual la Corte Constitucional en la sentencia C-211 de 2000³⁶, se pronunció al considerar que «*[l]as cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás en que los asociados*

³⁵ Según los artículos 59 de la Ley 79 de 1988 y 10 del Decreto 4588 de 2006.

³⁶ M.P. Carlos Gaviria Díaz.



son simultáneamente los dueños de la entidad y los trabajadores de la misma, es decir, que existe identidad entre asociado y trabajador. Siendo así no es posible hablar de empleadores por una parte, y de trabajadores por la otra, como en las relaciones de trabajo subordinado o dependiente. Esta [es] la razón para que a los socios-trabajadores de tales cooperativas no se les apliquen las normas del Código Sustantivo del Trabajo, estatuto que regula solamente el trabajo dependiente, esto es, el que se presta bajo la continuada dependencia o subordinación de un empleador y por el cual el trabajador recibe una retribución que se denomina salario».

No ocurre lo mismo con las normas que regulan la afiliación y pago de los aportes a la seguridad social de los trabajadores dependientes, que según el artículo 6 de la Ley 1233 de 2008, resultan aplicables al trabajo asociado cooperativo. Cuestión que fue analizada por la Sección en la sentencia de unificación del 22 de marzo de 2022³⁷, al considerar que:

«La Sala advierte que al tenor de lo dispuesto en la parte final del inciso primero del artículo 6 de la Ley 1233 de 2008, para efectos de la afiliación y pago de los aportes de los trabajadores asociados al sistema de seguridad social integral, «les serán aplicables todas las disposiciones legales vigentes sobre la materia para trabajadores dependientes», lo que conlleva tanto el deber formal de afiliar y presentar la liquidación, como el sustancial de pagar, teniéndose además en cuenta que la armonización de la compensación de los trabajadores asociados con las previsiones del CST (sentencia C-645 de 2011), irradia en la determinación de los elementos sobre los cuales deben calcularse los aportes a este sistema, como bien puede ser, la tarifa, las proporciones para el pago y la base gravable».

Ahora, el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, establece la forma en que se realizan las cotizaciones cuando se presentan, entre otras novedades, la de licencias y/o permisos remunerados, para lo cual prevé que, «*las cotizaciones durante [...] 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 norma así descrita, enmarca uno de los elementos de las contribuciones, como lo es la base gravable sobre la que se cuantificará la obligación tributaria en el caso en que se presente la novedad de licencias y/o permisos remunerados, razón por la cual, como se consideró en la sentencia de unificación a la que se hizo alusión en precedencia, las normas que regulan aspectos como el pago de las cotizaciones al sistema de seguridad social de los trabajadores dependientes, como la del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, aplica también para las cooperativas de trabajo asociado.

Por consiguiente, le asiste razón al Tribunal al considerar que la UGPP halló de forma errónea el IBC de los asociados que tuvieron novedad de licencias y/o permisos remunerados, porque no tuvo en cuenta el IBC del mes anterior a la ocurrencia de la situación particular. Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación propuesto por la entidad demandada.

En lo que se refiere al argumento de la UGPP, consistente en que el «Anexo B» enunciado en la demanda como prueba no fue allegado al proceso, basta con

³⁷ Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



señalar que el Tribunal también advirtió dicha situación, lo que dio lugar a que, para proferir decisión de fondo, verificara el archivo SQL para constatar la forma en la que se liquidaron los aportes para los casos en los que se presentaron novedades (incapacidades y licencias), documento que hace parte integral de los actos de liquidación y que fue allegado al proceso con los antecedentes administrativos, debidamente integrado como prueba al plenario en la audiencia inicial. En todo caso, se advierte que el eje central de la apelación giró en torno a la aplicación o no para el caso de las cooperativas de trabajo asociado del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, cuestión que ya fue decidida.

En conclusión, le asiste razón al *a quo* en cuanto a que procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. Pero, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, en tanto que lo adecuado, a título de restablecimiento del derecho, es ordenarle a la UGPP que practique una nueva liquidación: (i) en la que se eliminen los mayores valores determinados en los casos en que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias y (ii) en el caso de los trabajadores asociados que tuvieron novedad de licencias y/o permisos remunerados, se recalculen el IBC, así como los aportes, tomando como base para la liquidación el IBC del mes anterior al periodo en que se presentó la novedad. En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

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

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

FALLA

1. **MODIFICAR** el ordinal segundo de la sentencia del 13 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, la cual quedará así:

SEGUNDO: *A título de restablecimiento del derecho se le ordena a la UGPP practicar una nueva liquidación, en la que teniendo en cuenta lo expuesto en esta providencia: (i) se eliminen los mayores valores determinados en los casos en que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias y (ii) en el caso de los trabajadores asociados que tuvieron novedad de licencias y/o permisos remunerados recalculen el IBC, así como los aportes, tomando como base para la liquidación el IBC del mes anterior al periodo en que se presentó la novedad.*

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00477-01 [25111]
Demandante: AGM Salud Cooperativa de Trabajo Asociado

3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **RECONOCER** personería para actuar como apoderada de la UGPP, a la abogada Paula Inírida Martínez Perdigón, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 18 de SAMAI.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO