



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01027-01 [25310]
Demandante: Cooperativa de Trabajo Asociado por el Desarrollo y Progreso Laboral Colaboro CTA

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., cinco (5) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01027-01 [25310]
Demandante: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO POR EL DESARROLLO Y PROGRESO LABORAL COLABORO CTA
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP
Temas: Contribuciones parafiscales de la protección social. Naturaleza tributaria de los aportes y/o cotizaciones al sistema de la protección social. Normas aplicables para la determinación de aportes para las cooperativas de trabajo asociado

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 6 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió negar las pretensiones de la demanda y no condenó en costas²:

ANTECEDENTES

El 30 de enero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP le profirió a la Cooperativa de Trabajo Asociado por el Desarrollo y Progreso Laboral (Colaboro CTA) el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 42, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de diciembre de 2011 a noviembre de 2012. El acto se notificó por correo entregado el 5 de febrero de 2014³.

El 23 de abril de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 595,

¹ Fls. 462 a 470 c.p. 2.

² Fls. 446 a 453 c.p. 2.

³ Fls. 136 a 143 y 145 c.p. 1.



«por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos entre 01/12/2011 y 30/11/2012», por un monto de aportes de \$2.034.463.200 discriminados por los periodos de cada año, así: 2011: inexactitud por \$197.222.300 y mora por \$971.300 y, 2012: inexactitud por \$1.793.266.900, mora por \$38.696.700 y omisión por \$4.306.000. El acto de liquidación se notificó el 6 de mayo de 2014⁴.

El 20 de mayo de 2014, la representante legal de Colaboro CTA interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial⁵.

El 1º de septiembre de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 362, en el sentido de confirmar el acto recurrido. Decisión que se notificó personalmente el 22 de septiembre de 2014⁶.

DEMANDA

La Cooperativa de Trabajo Asociado por el Desarrollo y Progreso Laboral (Colaboro CTA), mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«1. PRETENSIONES PRINCIPALES.

1.1. Que se declare la Nulidad del Acto Administrativo: Resolución RDO. 595 de fecha 23 de abril de 2014, "Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial a la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO POR EL DESARROLLO Y PROGRESO LABORAL -COLABORO CTA", expedida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTION PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL -UGPP-, por ser violatorias de normas de superior jerarquía en las que debían fundarse y haber sido expedidas irregularmente, con abuso de poder, violación al debido proceso y falsa motivación.

1.2. Que se declare la Nulidad del Acto Administrativo: Resolución RDC-362 de 1 de septiembre de 2014, "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución RDO. 595 del 23 de abril de 2014" expedida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTION PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCION SOCIAL -UGPP-, por ser violatorias de normas de superior jerarquía en las que debían fundarse y haber sido expedidas irregularmente, con abuso de poder, violación al debido proceso y falsa motivación.

1.3. Que se restablezca el derecho vulnerado, ordenando el no pago de la liquidación efectuada por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTION PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCION SOCIAL -UGPP-, dado que los actos demandados atentan contra el patrimonio y buen nombre de mi mandante, al imponerse en indebida forma por ser violatorias de normas de superior jerarquía en las que debían

⁴ Fls. 180 a 204 y 206 c.p. 1.

⁵ Fls. 207 a 236 c.p. 1.

⁶ Fls. 247 a 263 y 264 c.p. 1.

⁷ Fls. 2 a 3 c.p. 1.



fundarse y haber sido expedidas irregularmente, con abuso de poder, violación al debido proceso y falsa motivación.

1.4. Reconocer a mi mandante del sistema solidario COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO POR EL DESARROLLO Y PROGRESO LABORAL CTA. "COLABORO CTA.", la cantidad de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$300.000.000.00) MCTE, o la suma que resulte probada por concepto de PERJUICIOS MATERIALES, derivados de la violación al derecho fundamental del DEBIDO PROCESO.

1.5. Reconocer a mi mandante del sistema solidario COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO POR EL DESARROLLO Y PROGRESO LABORAL CTA. "COLABORO CTA.", la cantidad de CIEN (100) SALARIOS MINIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES o el valor que resulte probado por concepto de PERJUICIOS MORALES que se han ocasionado por la violación al derecho fundamental del DEBIDO PROCESO.

1.5.1. Las anteriores sumas de dinero deberán indexarse (arts. 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo).

1.6. Que se repare el daño condenando a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTION PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCION SOCIAL -UGPP-, al pago de las costas y agencias en derecho pertinentes».

La actora invocó como normas violadas, las siguientes⁸:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 1, 2, 3, 4, 5 y ss., 57, 58 y 59 de la Ley 79 de 1988
- Leyes 1151 de 2007, 1233 de 2008, 1437 de 2011 y 1607 de 2012
- Decretos 4588 de 2006 y 169 de 2008

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁹:

Violación al debido proceso

Afirmó que la UGPP vulneró el debido proceso porque profirió los actos administrativos sin una investigación previa y omitiendo el pliego de cargos, lo que le impidió a la aportante ejercer su defensa técnica y controvertir las pruebas existentes.

Precisó que los únicos actos procesales que la UGPP realizó en debida forma fueron los concernientes a la notificación de los actos administrativos e informar sobre los recursos que procedían contra los mismos, los que fueron ejercidos.

Señaló que los pagos con destino al sistema general de seguridad social integral (pensiones, salud y riesgos laborales), así como las contribuciones especiales (SENA, ICBF y CCF) son cotizaciones que no constituyen tributos, tasas o contribuciones, como lo entiende la entidad demandada.

⁸ Fl. 33 c.p. 1.

⁹ Fls. 17 a 33 c.p. 1.



Indicó que al sistema solidario de las cooperativas de trabajo asociado no les aplica el Código Sustantivo del Trabajo, en especial, lo atinente con los elementos integrantes del salario, porque se trata de relaciones diferentes.

Medida cautelar

Solicitó la suspensión provisional de los actos demandados para evitar el cobro de las sumas liquidadas por la UGPP, hasta que finalice el proceso judicial¹⁰.

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:

Aseguró que no vulneró el debido proceso de la actora porque los actos acusados se profirieron oportunamente, respetando el procedimiento y otorgando el término para que se ejerciera el derecho a la defensa y contradicción.

Explicó que el carácter especial que revisten las contribuciones de la seguridad social y parafiscales ha generado que el legislador y el Gobierno Nacional expidan normas que regulen esos procedimientos y actuaciones, que difieren de los adelantados por la DIAN y de los contemplados en el Estatuto Tributario.

Se refirió a las Leyes 1151 de 2007 (art. 156), 1607 de 2012 (arts. 178 y 179) y el Decreto 169 de 2008, para indicar que la UGPP está habilitada para la determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social y, facultada para verificar la existencia de hechos que generen obligaciones en materia de contribuciones parafiscales.

Señaló que los estatutos de la cooperativa regulan las relaciones entre esta y los asociados, y que las compensaciones son todas las sumas de dinero que estos últimos reciben, pactadas como tales por la ejecución de su actividad, que no constituyen salario.

Indicó que la Ley 1233 de 2008 precisó los elementos estructurales de las contribuciones a la seguridad social integral y creó las contribuciones especiales a cargo de las cooperativas de trabajo asociado. De igual forma, estableció la base gravable sobre la cual se calcularían los respectivos aportes a cada uno de los subsistemas. Agregó que, para salud, pensión, riesgos laborales y CCF, el IBC está conformado por la suma de las compensaciones ordinarias y extraordinarias, mientras que para el SENA e ICBF son las primeras.

¹⁰ Esa medida fue negada por el Tribunal mediante auto del 16 de febrero de 2017, confirmado en providencia del 30 de marzo de 2017. Fls. 55 a 62 y 69 a 72, respectivamente, del cuaderno de suspensión provisional.

¹¹ Fls. 347 a 361 c.p. 2.



Afirmó que las contribuciones son asumidas y pagadas por las cooperativas de trabajo asociado y en ningún caso estarán a cargo del trabajador.

AUDIENCIA INICIAL

El 24 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 o excepciones que debieran ser declaradas. Sobre la medida cautelar se indicó que fue resuelta mediante auto del 16 de febrero de 2017, confirmado el 30 de marzo del mismo año. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Se tuvieron como pruebas las aportadas al proceso. Finalmente, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹³:

Sostuvo que la UGPP no vulneró el debido proceso y garantizó el derecho a la defensa y contradicción de la aportante, en tanto que los actos administrativos fueron notificados a la cooperativa y esta pudo responder el requerimiento para declarar y/o corregir e interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

Afirmó que las contribuciones fiscales o parafiscales hacen parte de la denominación de los tributos y son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, por lo que el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.

Citó la Ley 1233 de 2008 para precisar que, si bien las relaciones laborales entre los asociados y los trabajadores dependientes son diferentes, lo cierto es que las cooperativas de trabajo asociado tienen la obligación de afiliarse y pagar los aportes de los cooperados al sistema de seguridad social integral, en las que se incluyen las contribuciones especiales (SENA, ICBF y CCF).

Manifestó que debido al carácter especialísimo que revisten las contribuciones parafiscales, el legislador y el Gobierno Nacional expidieron normas diferentes a los

¹² Fls. 419 a 425 c.p. 2.

¹³ Fls. 446 a 453 c.p. 2.



procedimientos tributarios contemplados en el Estatuto Tributario y adelantados por la DIAN, como es el caso de la Ley 1233 de 2008.

Aseguró que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, el Decreto 169 de 2008 y los artículos 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012, son disposiciones especiales que regulan y facultan a la UGPP para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones de la seguridad social y parafiscales.

Por último, no condenó en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló en los siguientes términos¹⁴.

Sostuvo que Colaboro CTA es una entidad sin ánimo de lucro que pertenece al sistema solidario que se rige por sus estatutos, por lo que no es aplicable la legislación laboral ordinaria que regula el trabajo dependiente.

Dijo que el trabajo asociado cooperativo es una actividad libre, autogestionaria, física, material o intelectual que se desarrolla de manera autónoma para generar empresa. Agregó que se gobiernan por la Ley 79 de 1988, el Decreto 4588 de 2006 y por sus estatutos, que son autorizados por las autoridades administrativas.

Afirmó que las compensaciones son todas las sumas de dinero que recibe el asociado pactadas como tales por la ejecución de su actividad material e inmaterial, que no constituyen salario (arts. 25 del Decreto 4588 de 2006 y 2.2.8.1.24 del Decreto 1072 de 2015).

Reiteró el argumento relacionado con que las cotizaciones no constituyen tributos, tasas o contribuciones y, afirmó que los aportes realizados en forma mensual al sistema general de seguridad social integral son de acuerdo a los ingresos y salarios devengados por los trabajadores dependientes e independientes, mientras que para las cooperativas de trabajo asociado corresponde al porcentaje del valor de las compensaciones ordinarias y extraordinarias de acuerdo a lo estipulado en el régimen de compensaciones.

Señaló que la sentencia apelada se aparta de la realidad legal al confundir el término de contribuciones especiales establecido en la Ley 1233 de 2008 con las denominadas contribuciones parafiscales previstas en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Mencionó que, si bien la UGPP tiene facultades especiales, no puede violar el debido proceso de la demandante (no indicó cuál de las garantías que contempla el citado principio fueron desconocidas por la UGPP).

¹⁴ Fls. 462 a 470 c.p. 2.



Finalmente, solicitó que se proceda a realizar un nuevo estudio técnico y jurídico de los documentos aportados y, en consecuencia, se revoque el fallo de primera instancia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹⁵ reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada**¹⁶ insistió en los argumentos planteados en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público**¹⁷ sostuvo que de conformidad con la Ley 1233 de 2008 (art. 6) las cooperativas de trabajo asociado son las responsables del proceso de afiliación y pago de los aportes de los trabajadores asociados al sistema de seguridad social integral y las contribuciones especiales, para lo cual, le son aplicables las disposiciones legales sobre trabajadores dependientes. Agregó que la citada ley fue declarada exequible por la Corte Constitucional con la sentencia C-182 de 2010.

Manifestó que de acuerdo con la Ley 1607 de 2012 (arts. 178 y 179), la UGPP tiene competencia para la determinación y cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social.

Por lo anterior, afirmó que no es de recibo entender que Colaboro CTA no está obligada a pagar los aportes parafiscales, y que la entidad demandada carece de competencia para su determinación, motivos por los cuales solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 595 del 23 de abril de 2014, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra la cooperativa demandante por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre diciembre de 2011 a noviembre de 2012 y, de la Resolución nro. RDC 362 del 1º de septiembre 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.

¹⁵ Índice 17 de SAMAI. «18ALEGATOS DE CONCLUSION_25310 .pdf(.pdf) NroActua 17».

¹⁶ Índice 16 de SAMAI. «MemorialWeb-Alegatos(.pdf) Nro Actua 16».

¹⁷ Índice 18 de SAMAI. «Alegatos - 170 25310 aportes parafiscales CTA 101120.pdf(.pdf) NroActua 18.».



En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe determinar: i) si las cotizaciones con destino al sistema de seguridad social integral y las contribuciones especiales son tributos (contribuciones parafiscales) y (ii) si a las cooperativas de trabajo asociado les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo que regulan el trabajo dependiente.

Caso concreto

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

El 30 de enero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 42, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de diciembre de 2011 a noviembre de 2012. El acto se notificó por correo entregado el 5 de febrero de 2014¹⁸.

El 23 de abril de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 595, «por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social, por los periodos entre 01/12/2011 y 30/11/2012», por un monto de aportes de \$2.034.463.200 discriminados por los periodos de cada año, así: 2011: inexactitud por \$197.222.300 y mora por \$971.300, y 2012: inexactitud por \$1.793.266.900, mora por \$38.696.700 y omisión por \$4.306.000. El acto de liquidación se notificó el 6 de mayo de 2014¹⁹.

El 20 de mayo de 2014, la representante legal de Colaboro CTA interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial²⁰.

El 1º de septiembre de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 362, en el sentido de confirmar el acto recurrido. Decisión que se notificó personalmente el 22 de septiembre de 2014²¹.

Naturaleza jurídica de los aportes y/o cotizaciones al sistema de la protección social

La parte actora, tanto en la demanda como en el recurso de apelación argumentó que las cotizaciones con destino al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL) y las contribuciones especiales (SENA, ICBF y CCF), carecen de naturaleza tributaria, en la medida en que no son impuestos, tasas, ni contribuciones, sino que constituyen simples aportes.

¹⁸ Fls. 136 a 143 y 145 c.p. 1.

¹⁹ Fls. 180 a 204 y 206 c.p. 1.

²⁰ Fls. 207 a 236 c.p. 1.

²¹ Fls. 247 a 263 y 264 c.p. 1.



Afirmó que no se puede confundir el alcance del término contribuciones especiales con el de contribuciones parafiscales, previsto en el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Para resolver el cargo de apelación, la Sala reiterará en lo pertinente la sentencia del 24 de marzo de 2022²², en la que se pronunció, a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, sobre la naturaleza jurídica de los aportes y/o cotizaciones al sistema de la protección social.

Al respecto, se expuso que:

«La Corte Constitucional ha mantenido una postura pacífica y consistente en cuanto a la naturaleza tributaria de la cotización obligatoria que se aplica a los afiliados al sistema de seguridad social integral, que es catalogada como una contribución parafiscal, y no como un impuesto o una tasa. En ese sentido por ejemplo, en la sentencia C-040 de 1993²³, se consideró lo siguiente:

«De las anteriores exposiciones quedan varias cosas claras. En primer lugar que el término "contribución parafiscal" hace relación a un gravamen especial, distinto a los impuestos y tasas. En segundo lugar, 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. En tercer lugar, que se puede imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general. En cuarto lugar que los recursos parafiscales no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional. Y por último, que los recursos recaudados pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado».

La anterior posición se reafirmó en la sentencia C-577 de 1995²⁴, al manifestarse que:

«Los ingresos parafiscales, denominados en la Carta "contribuciones parafiscales" (art. 150-12), se distinguen de otras especies tributarias en que se trata de recursos exigidos de manera obligatoria y a título definitivo, a un grupo determinado de personas, que se destinan a la financiación de un servicio o un bien específico, dirigido al grupo de personas gravadas. El pago de la contribución otorga al contribuyente el derecho a percibir los beneficios provenientes del servicio, pero la tarifa del ingreso parafiscal no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que se presta o al beneficio que se otorga. Los ingresos parafiscales tienen una específica destinación y, por lo tanto, no entran a engrosar el monto global del presupuesto Nacional».

[...]

En la sentencia C-711 de 2001²⁵, a la luz de los anteriores elementos, la Corte Constitucional analizó los aportes a salud y pensión. Concluyó que estos tienen naturaleza parafiscal, tras considerar lo siguiente:

«Poniendo en un extremo los elementos que anuncian la parafiscalidad, y en el otro los aportes para salud y pensiones, se tiene: 1) los mencionados aportes son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, teniendo al efecto el Estado poder coercitivo para garantizar su cumplimiento; 2) dichos aportes afectan, en cuanto

²² Exp. 25826, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ M.P. Ciro Angarita Barón.

²⁴ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²⁵ M.P. Jaime Araujo Rentería.



sujetos pasivos, a empleados y empleadores, que a su turno conforman un específico grupo socio-económico; 3) el monto de los citados aportes se revierte en beneficio exclusivo del sector integrado por empleadores y empleados. Consecuentemente ha de reconocerse que los aportes a salud y pensiones son de naturaleza parafiscal».

Las anteriores previsiones no son ajenas tratándose del sistema de riesgos laborales, que de entrada sea del caso precisar, hace parte del sistema de seguridad social integral²⁶, y cuyos aportes también son considerados de naturaleza parafiscal, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-460 de 2013²⁷, al señalar que:

«Las Administradoras de Riesgos Laborales tienen como fuentes de financiación las cotizaciones que realizan los empleadores y las transferencias del Sistema General de Participaciones. Aunque, también resulta una importante fuente de capitalización los rendimientos financieros producto de la administración de estos recursos. En general, éstos tienen naturaleza parafiscal, es decir pública, luego su destinación es específica y no pueden dejar de invertirse en la satisfacción de obligaciones que la ley haya dispuesto».

[...]

Del recuento jurisprudencial se concluye que las cotizaciones obligatorias al sistema de seguridad social integral, así como a las cajas de compensación familiar: (i) son de naturaleza tributaria, (ii) pertenecen a la categoría tributaria de las contribuciones parafiscales, (iii) se exigen obligatoriamente a un grupo determinado de personas, gremio o colectividad, (iv) los recursos se destinan a la financiación de un servicio o bien específico, dirigido al grupo de personas gravadas, (v) los empleadores y trabajadores conforman un específico grupo socio-económico, (vi) los recursos tienen destinación específica y no ingresan al presupuesto nacional y (vii) la contraprestación se determina con fundamento, entre otros principios, en los de solidaridad y eficiencia, y no depende del valor o precio del servicio que el Estado presta como retribución del pago».

Teniendo en cuenta lo anterior, se concluye que contrario a lo afirmado por la parte apelante, las cotizaciones al sistema de la protección social sí son de naturaleza tributaria, que se enmarcan dentro de la categorización de tributos (como género) y se clasifican dentro de las denominadas contribuciones parafiscales (como especie), motivo por el cual, no prospera el cargo de apelación.

De la obligación de las cooperativas de trabajo asociado de afiliar los trabajadores cooperados al sistema de la protección social. Normas aplicables para la determinación de las cotizaciones y/o aportes

El Tribunal afirmó que, si bien las relaciones laborales entre los asociados y los trabajadores dependientes son diferentes, lo cierto es que las cooperativas de trabajo asociado tienen la obligación de afiliar y pagar los aportes de los cooperados al sistema de seguridad social integral y, la UGPP está facultada para ejercer la fiscalización de dichos aportes.

²⁶ Cfr. el artículo 8 de la Ley 100 de 1993.

²⁷ M.P. Alberto Rojas Ríos.



Por su parte, la cooperativa sostuvo que el trabajo asociado cooperativo se rige por sus propios estatutos, por lo que no es aplicable la legislación laboral ordinaria que regula el trabajo dependiente.

Para resolver, la Sala pone de presente que las cooperativas de trabajo asociado tienen la obligación legal de afiliar a los trabajadores asociados al sistema de la protección social y pagar los aportes que se causen. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación 2022CE-SUJ-4-001 proferida el 24 de marzo de 2022²⁸, en la que se consideró 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 2004²⁹, 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 2006³⁰, 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 6³¹ 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 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 dependiente³²».

²⁸ Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁹ «Por el cual se señalan algunos requisitos que deben contener los estatutos y reglamentos de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado».

³⁰ Expediente 15214, C.P. Ligia López Díaz.

³¹ «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».

³² **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.



Sobre las normas que aplican para efectos de la afiliación y pago de los aportes al sistema de la protección social a cargo de las cooperativas de trabajo asociado, en la referida sentencia de unificación se explicó lo siguiente:

«De conformidad con los artículos 4 de la Ley 79 de 1988³³ y 3 del Decreto 4588 de 2006³⁴, las cooperativas son empresas asociativas, sin ánimo de lucro, pertenecientes al sector solidario de la economía en las que los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa. Se crean con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente los bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general³⁵.

[...] la Sala concluye que este tipo de empresas no tienen ánimo de lucro, los cooperados son simultáneamente los aportantes y gestores, y dada la autonomía de quienes pactan asociarse solidariamente, el ordenamiento jurídico les concede la potestad de fijar las reglas que gobernarán las relaciones entre la cooperativa de trabajo y los asociados.

Luego, la fuente de derechos y obligaciones que han de gobernar la relación laboral será la legislación cooperativa, los estatutos, el acuerdo cooperativo y el régimen de trabajo asociado y de compensaciones, disposiciones que, en todo caso, deben respetar el marco constitucional y legal propio de esas actividades, excluyendo la legislación ordinaria laboral del trabajo dependiente.

Situación diferente ocurre con los trabajadores dependientes y vinculados a las cooperativas que no sean de trabajo asociado, a los que por disposición del artículo 59 de la Ley 79 de 1988, les aplica el régimen ordinario laboral. Esa norma dispone que «[s]ólo en forma excepcional y debidamente justificada, las cooperativas de trabajo no asociado podrán vincular trabajadores ocasionales o permanentes no asociados; en tales casos, estas relaciones, se rigen por las normas de la legislación laboral vigente». «En las cooperativas que no sean de trabajo asociado, el régimen laboral ordinario se aplicará totalmente a los trabajadores dependientes y a los trabajadores que a la vez sean asociados».

[...]

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, 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.

[...]

ARL: artículo 18 del Decreto Ley 1295 de 1994.

³³ «Por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa».

³⁴ «Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado».

³⁵ En concordancia con el artículo 3 del Decreto 4588 de 2006.



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».

De la jurisprudencia en cita se concluye que, si bien es cierto que las cooperativas de trabajo asociado tienen la potestad para autorregularse mediante sus estatutos o acuerdos cooperativos, los que deben guardar coherencia con las disposiciones legales, no se puede desconocer que para el proceso de afiliación y pago de los aportes de los trabajadores asociados al sistema de la protección social se aplican disposiciones legales vigentes para trabajadores dependientes, en lo que se refiere a los elementos sobre los cuales deben calcularse los aportes, v. gr. la tarifa, proporciones para el pago y la base gravable.

Obsérvese que, como lo afirmó la Sección en la sentencia del 28 de abril de 2022³⁶, las normas de los trabajadores dependientes que no aplican al trabajo asociado cooperativo³⁷ 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 2000³⁸ se pronunció al considerar que «[l]as cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás en que los asociados 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».

Por lo tanto, le asiste razón a la apelante cuando afirma que «los trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado no están sujetos al régimen laboral, en atención a que como ya se hizo alusión confluyen en ellos las condiciones de ser asociados propietarios de la cooperativa y a su vez trabajadores de la misma y, sus ESTATUTOS conforman las reglas del autogobierno»³⁹, pues como quedó expuesto en precedencia, las reglas que gobernarán las relaciones entre la cooperativa de trabajo y los asociados serán las contenidas en los documentos cooperativos.

Sin embargo, tratándose del proceso de afiliación y pago de los aportes al sistema de la protección social, contrario a lo alegado por la cooperativa, las disposiciones legales que aplican son aquellas previstas para el caso de los trabajadores dependientes, atendiendo a la remisión establecida en los artículos 5 y 6 de la Ley 1233 de 2008, como fue desarrollado en la sentencia de unificación a la que se hizo mención con anterioridad.

³⁶ Exp. 25111, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁷ Según los artículos 59 de la Ley 79 de 1988 y 10 del Decreto 4588 de 2006.

³⁸ M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³⁹ Fl. 464 c.p. 2.



En lo que se refiere al argumento de la parte apelante, en el sentido que «*las compensaciones son todas las sumas de dinero que recibe el asociado pactadas como tales por la ejecución de su actividad material e inmaterial que no constituyen salario*»⁴⁰, la Sala precisa que es cierto que no pueden ser catalogadas como salariales, pues esa forma de retribución está prevista legalmente para el caso de los trabajadores dependientes pero, no por ello se excluye a las cooperativas de trabajo asociado de la obligación de pagar los aportes sobre el IBC que específicamente se prevé para esa clase de organizaciones, asunto que fue definido en las reglas 1 y 2 de la sentencia de unificación en los siguientes términos:

«1. El IBC de los aportes a los subsistemas que conforman el sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL) está conformado por la suma de las compensaciones ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes, entendidas como los emolumentos que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial.

2. 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 inmaterial».

Es preciso mencionar que el ejercicio por parte de la UGPP de las facultades conferidas por la Ley 1151 de 2007 (art. 156), Decretos 169 de 2008 (art. 1), 5021 de 2009 (arts. 7, 18 y 20) y 575 de 2013⁴¹ (arts. 19 y 21), no implica un desconocimiento del principio al debido proceso, pues dicha entidad tiene competencia para adelantar las acciones e investigaciones con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones con el sistema de la protección social, comprobar la exactitud de las autoliquidaciones y determinar la completa y oportuna liquidación de aportes. Se precisa que el Tribunal concluyó que la UGPP no vulneró el debido proceso y, por el contrario, garantizó el derecho a la defensa y contradicción de la aportante, cuestión respecto de la cual no se propuso reparo concreto en el recurso de apelación.

Teniendo en cuenta lo analizado, se concluye que la cooperativa demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, razón por la cual, lo procedente es confirmar la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

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,

⁴⁰ Fl. 463 c.p. 2.

⁴¹ Derogatorio del Decreto 5021 de 2009.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01027-01 [25310]
Demandante: Cooperativa de Trabajo Asociado por el Desarrollo y Progreso Laboral
Colaboro CTA

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 6 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".
2. **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 20 de SAMAI.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO