



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2014-00364-01 [24724] 2022CE-SUJ-4-001
Demandante: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO Y SERVICIOS T&S
COOPERATIVA
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

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN

En ejercicio de la facultad conferida por los artículos 270 y 271 del CPACA, y 14 (numeral 2) del Acuerdo 080 de 2019¹, mediante sentencia de unificación para sentar jurisprudencia, la Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la UGPP² contra la sentencia del 13 de diciembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió³:

«PRIMERO: DECRÉTASE la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Resolución No. RDO 275 del 04 de febrero de 2014 y la Resolución No. RDC 280 del 24 de junio de 2014, expedidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, mediante las cuales se profirió liquidación oficial a la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicios, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos en los aportes al Sistema de Protección Social por los años comprendidos entre julio a diciembre del 2011 y enero a junio de 2012 por la suma de \$290.432.400.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, **CONDÉNESE** a la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Especiales de la Protección Social – UGPP, a restablecer los derechos de

¹ «Artículo 14. Otros asuntos asignados a las secciones según su especialidad. Cada una de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo, atendiendo al criterio de especialidad, también tendrá competencia para: [...] 2. Dictar las sentencias de unificación jurisprudencial por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, en relación con los asuntos que provengan de las Subsecciones o de los Tribunales Administrativos. Las Secciones podrán asumir conocimiento a solicitud de parte, de oficio, por petición del Ministerio Público o por remisión de las Subsecciones o de los Tribunales administrativos» [se destaca].

² Fls. 280 a 285 c.p. 2.

³ Fls. 268 a 277 vto. c.p. 2.





T&S Cooperativa, para lo cual deben efectuar todos los re cálculos, reconocimientos y correcciones a los que haya lugar basándose en lo estipulado en la Ley 1233 del 2008.

TERCERO: NIÉGUENSE las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.

QUINTO: Una vez en firme la presente, **ARCHÍVESE** el expediente [...].».

ANTECEDENTES

El 19 de julio de 2012, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió el Requerimiento de Información nro. 20126200824641, en el que le solicitó a la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicio T&S Cooperativa⁴, la documentación necesaria para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social correspondientes a los periodos de julio a diciembre de 2011 y enero a junio de 2012⁵.

Mediante oficios radicados los días 5 de septiembre, 5 de octubre y 29 de noviembre de 2012, la cooperativa respondió el requerimiento de información, allegando la documentación solicitada⁶.

El 28 de agosto de 2013, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 617⁷, por inexactitud y mora en las autoliquidaciones y pagos al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y enero a junio de 2012, por la suma total de \$290.742.800. El acto se notificó por correo el 6 de septiembre de 2013 y fue contestado por la cooperativa el 3 de octubre de 2013⁸.

El 4 de febrero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO 275, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos en los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y enero a junio de 2012, por un monto total de \$290.432.400, discriminados por cada año, así: 2011: inexactitud por 157.789.200 y mora por \$16.900; y 2012: inexactitud por \$132.626.300. El acto de liquidación se notificó el 28 de febrero de 2014.

El 14 de marzo de 2014, la representante legal de T&S Cooperativa interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial⁹.

⁴ En adelante T&S Cooperativa o la cooperativa.

⁵ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: «10.2.10. Requerimiento de Información No. 20126200824641 de fecha 19 de julio de 2012».

⁶ Así consta en el numeral 3 de antecedentes del Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 617 del 28 de agosto de 2013.

⁷ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: « 10.2.9. Requerimiento para Declarar y Corregir No. 617 de fecha 28 de agosto de 2013».

⁸ Así consta en el numeral 3 de los considerandos de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014.

⁹ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta denominada cuaderno N° 2, documento 10.2.11.





El 24 de junio de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 280, confirmando el acto recurrido¹⁰.

DEMANDA

T&S Cooperativa, 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 pretensiones¹¹:

«PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial No. RDO 275 del 4 de Febrero de 2014 y la Resolución No. RDC 280 del 24 de Junio de 2014 expedida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP, así como de las actuaciones posteriores que de estas surjan o dependan.

SEGUNDA: Que como consecuencia de lo anterior, se condene a la NACIÓN - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - UGPP restablecer los derechos de T&S COOPERATIVA para la cual adoptará todas las medidas necesarias y reparará integralmente todos los daños causados con la expedición del acto administrativo mencionado, para lo cual efectuará todos los cálculos, reconocimientos y correcciones a que haya lugar.

TERCERA: Que se condene a la NACIÓN - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL - UGPP, al pago de perjuicios materiales daño emergente, consistentes en honorarios de profesionales por asesoría para la defensa de la Cooperativa en ocasión de la contestación de los requerimientos efectuados por la demandada en vía administrativa e interposición del recurso de reconsideración, por la suma de SIETE MILLONES DE PESOS M.C. (\$7.000.000.00).

CUARTA: Que se condene a la NACIÓN - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP a pagar las costas que se generen como consecuencia de este proceso al demandante, incluyendo las agencias en derecho».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 6, 14, 29, 38, 51, 57, 58, 60, 64, 84, 90, 103, 189 [numerales 11 y 24], 228 y 333 de la Constitución Política
- Artículos 90 y 720 del Estatuto Tributario. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículo 127, 128 y siguientes del Código Sustantivo del Trabajo. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículos 3, 91, 152, 157, 231, 232 y siguientes del Código Contencioso Administrativo. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículos 47, 137, 138, 177, 194, 199, 233, 260 y subsiguientes del Código de Procedimiento Civil. Así como sus normas concordantes y complementarias

¹⁰ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta denominada cuaderno N° 2, documento 10.2.4.

¹¹ Fls. 2 a 3 c.p. 1.





- Artículos 2, 3, 4, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 37, 57, 58, 59, 151 y siguientes de la Ley 79 de 1988. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículos 1, 2, 3, 4 y siguientes de la Ley 1233 de 2008. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículo 63 y siguientes de la Ley 1429 de 2010. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Artículos 7, 13, 25, 26, 27, 28, 29, 30 y siguientes del Decreto 4588 de 2006. Así como sus normas concordantes y complementarias
- Decreto 3553 de 2008

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

Los actos demandados son ilegales porque sus fundamentos jurídicos desconocen la ley y la jurisprudencia

Manifestó que la UGPP al expedir los actos administrativos demandados debía tener en cuenta el artículo 63 de la Ley 1429 de 2010 -Ley de Formalización y Generación de Empleo-, declarado exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-645/11. Esa norma se refiere a la contratación de personal a través de cooperativas de trabajo asociado.

Adujo que los actos enjuiciados son nulos porque contrarían los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo (CST), aplicables en virtud de lo previsto en el artículo 63 de la Ley 1429 de 2010 y, desnaturalizan el concepto de las contribuciones especiales¹² reguladas por la Ley 1223 de 2008¹³.

Precisó que las contribuciones especiales realizadas al SENA y al ICBF tienen como ingreso base de cotización las compensaciones¹⁴ ordinarias, entendidas como la suma de dinero que a título de retribución recibe mensualmente el asociado por la ejecución de su actividad material o inmaterial¹⁵. En tanto que, las contribuciones especiales realizadas a las cajas de compensación familiar tienen como ingreso base de cotización la suma de las compensaciones ordinarias y extraordinarias¹⁶.

Indicó que, si un pago no está encaminado a retribuir el trabajo realizado, no puede formar parte de la base gravable para liquidar las contribuciones especiales con destino al ICBF, al SENA y a las cajas de compensación familiar, tampoco a las cotizaciones a la seguridad social integral.

Explicó que los asociados trabajadores por tener las dos connotaciones -asociados y trabajadores-, podrían recibir pagos que no son considerados compensaciones, por lo tanto, no son ingresos base de cotización para la seguridad social integral, tampoco para las contribuciones especiales¹⁷.

¹² Transcribió apartes de la sentencia C-855 de 2009.

¹³ Transcribió apartes de la sentencia C-182 de 2010.

¹⁴ Artículo 25 del Decreto 4588 de 2008.

¹⁵ Artículo 1 del Decreto 3553 de 2008.

¹⁶ Artículo 2 del Decreto 3553 de 2008.

¹⁷ Transcribió apartes de la sentencia C-211 de 2000.





Dijo que la UGPP se equivoca al interpretar la expresión «*pactadas como tales*» del artículo 25 del Decreto 4588 de 2006, al asegurar que el pacto se refiere a las sumas de dinero que recibe el asociado y que la norma no contempla el pago de auxilio alguno, pues en su criterio, todo pago es una compensación.

Esa interpretación desconoce que en la legislación existen pagos que no son considerados retribución del trabajo (art. 128 CST), motivo por el cual, no hacen parte de las compensaciones ordinarias y extraordinarias que conforman el ingreso base de cotización (IBC). Razonar lo contrario, como ocurre en este caso, restringe la libertad de empresa de las Cooperativas de Trabajo Asociado, además, las discrimina.

Insistió en que los únicos pagos que son reconocidos como compensación (pagos por retribución del trabajo) forman parte del IBC para el pago de aportes a la seguridad social y de las contribuciones especiales, exceptuando todos aquellos recursos que se utilizan con otras destinaciones, tales como beneficios por descanso anual por desvinculación, ayudas o incentivos.

Destacó que en su oportunidad se le informó a la UGPP que el 29 de marzo de 2009 en Asamblea General Ordinaria se aprobó para el régimen de compensaciones de T&S Cooperativa (art. 59 Ley 79 de 1988), disposiciones referentes a pagos que no son considerados como tales, por no tener relación directa ni indirecta con la prestación del servicio. Transcribió el Capítulo III de beneficios¹⁸, ayudas¹⁹, bonos e incentivos²⁰ que no constituyen compensación, reglamentado por el Consejo de Administración.

Se refirió a la facultad de autorregularse que tienen las Cooperativas Asociadas de Trabajo²¹ y precisó que en el régimen de compensaciones de esas cooperativas está previsto que el asociado trabajador que realice una actividad material o inmaterial superior a 8 horas diarias y 48 horas semanales, se le retribuirán las horas ya sean diurnas, nocturnas, dominicales o festivas, en los porcentajes que constan en el citado régimen.

Agregó que la cooperativa también aprobó la entrega de ayudas o incentivos de asociación por transporte para la movilidad del asociado de la casa al trabajo y los incentivos de asociación con el objeto de brindarle un apoyo en calamidad familiar, vivienda, educación, transporte o salud, los que no tienen incidencia con la retribución del trabajo.

También expuso que en el régimen de compensaciones de la cooperativa está previsto el beneficio por descanso anual, que recibe el trabajador asociado que haya laborado durante un año y menos, que no hace parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado. Durante el periodo de descanso, el asociado recibe proporcionalmente el 50% de la compensación

¹⁸ Art. 12. Beneficio semestral, por descanso anual, anual y complementario.

¹⁹ Art. 14. Ayuda de representación, transporte y alimentos.

²⁰ Art. 15. Incentivos de asociación, de navidad, de recreación y de educación.

²¹ Para el efecto, transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-211 de 2000 y del Consejo de Estado del 8 de mayo de 2014, Exp. 2008-00227-00.





mensual ordinaria y si recibió una compensación extraordinaria, los días de descanso se liquidan con el promedio devengado en los últimos 12 meses.

Afirmó que el régimen de compensaciones y de trabajo asociado data del 2009 y tiene concordancia con la sentencia C-645 de 2011, lo que prueba que esa cooperativa protege los derechos de los trabajadores y asociados.

Teniendo en cuenta lo anterior, expuso que los pagos por beneficio de descanso anual, el beneficio semestral, el beneficio anual y los intereses del beneficio anual no constituyen pagos por retribución de la labor y, por ende, no se pueden catalogar como compensación.

Adujo que si se pretende tomar el beneficio de descanso anual como si fuesen vacaciones, se debe tener en cuenta que en el concepto del ICBF 33053 del 17 de junio de 2008 se expuso que los pagos por compensación de vacaciones al terminarse la relación de trabajo corresponden a una indemnización compensatoria que no tiene la naturaleza de salario ni de descanso remunerado, por lo tanto, no hace parte de la base de liquidación de aportes parafiscales conforme al artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

Agregó que en la Circular Externa 00000018 del 16 de abril de 2012, el Ministerio de Trabajo indicó que las vacaciones no se incluyen para la liquidación de las prestaciones sociales ni de los aportes al sistema de seguridad social integral, por cuanto no constituyen factor salarial.

Además, la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del 3 de abril de 2008, radicado 30272, precisó que la compensación en dinero de las vacaciones o de la retribución remunerada de ese descanso, no tienen naturaleza salarial ni prestacional.

Concluyó que al tenor del artículo 128 del CST, constituyen salario todos los pagos que impliquen una retribución del servicio, por lo que las cotizaciones al sistema parafiscal se calculan conforme con el concepto de nómina mensual de salarios establecido en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, sin que se incluya el pago de indemnización compensatoria por vacaciones no disfrutadas por terminación del contrato laboral.

Los actos administrativos demandados fueron expedidos en forma irregular y con desconocimiento del derecho al debido proceso, audiencia, defensa y contradicción

Transcribió apartes de las sentencias T-516 de 1992²² y T-467 de 1995²³ de la Corte Constitucional y del auto de la Sección Tercera del Consejo de Estado del 24 de septiembre de 1998²⁴, para concluir que en todas las actuaciones que se adelanten ante la UGPP se le debe garantizar el debido proceso a los administrados, teniendo

²² M.P. Fabio Morón Díaz.

²³ M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

²⁴ Expediente 14.821, C.P. Ricardo Hoyos Duque.



en cuenta criterios sustanciales y formales, y reconociendo la primacía de los primeros.

Aseguró que, en este caso, la entidad demandada «debió dar prevalencia a los criterios de orden sustancial tanto en la interpretación de la ley aplicable y del precedente propio y jurisprudencial»²⁵.

Falsa motivación de los actos demandados

Expuso que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falsa motivación porque desconocen la realidad y las normas en las que deben fundarse, privilegiando el recaudo en contravía de los intereses superiores que consultan el debido proceso.

Agregó que la UGPP tergiversó –de buena o mala fe- lo expuesto por la cooperativa en los diferentes requerimientos de información. Además, es preocupante que manifieste situaciones a las que nunca se hizo referencia, cambiando sustancialmente lo que se quiso decir, lesionando los intereses de la cooperativa.

Concluyó que los actos no se fundamentaron en la existencia de hechos verídicos, que fueran apreciados o valorados de conformidad con las disposiciones legales existentes y en virtud del principio de legalidad.

Medida cautelar

Solicitó la suspensión provisional de los actos demandados con el fin de evitar un perjuicio de orden económico, patrimonial y moral que podría darse con un eventual proceso de cobro coactivo²⁶.

OPOSICIÓN

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó que se condene en costas a la parte actora, con fundamento en lo siguiente²⁷:

Manifestó que los actos expedidos en el proceso de determinación adelantado contra la demandante están ajustados a la ley y a la jurisprudencia en relación con las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado.

Se refirió al contenido de los artículos 59 de la Ley 79 de 1988, 10, 11, 13, 25 y 27 del Decreto 4588 de 2006, 1, 2, 3, 5 y 6 de la Ley 1233 de 2008 y, 1 y 2 del Decreto 3553 de 2008. Afirmó que, en las citadas normas, en especial, en 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 lo pretende

²⁵ Fl. 44 c.p. 1.

²⁶ Esa medida cautelar fue negada por el Tribunal mediante auto del 17 de abril de 2015. Fls. 137 a 141 del cuaderno de suspensión provisional.

²⁷ Fls. 124 a 162 c.p. 1.





imponer la cooperativa demandante a través de su régimen de compensaciones, porque los acuerdos, definiciones o pactos adoptados al margen o que contravengan lo dispuesto en las normas legales, se entienden no escritos.

Aseguró que los pagos que la cooperativa denomina como necesarios para la realización de la labor, subsidio de transporte, incentivos y reconocimiento por los descansos de trabajo, son compensaciones extraordinarias y no pueden ser excluidos del IBC para el cálculo de los aportes al sistema de la protección social.

Puso de presente que el artículo 63 de la Ley 1429 de 2010 prevé la contratación de personal por medio de cooperativas de trabajo asociado, pero no se ocupó de regular la forma como debe calcularse el IBC para que dichos entes hagan los aportes, razón por la cual, los actos demandados no vulneran la citada norma.

Expuso que, a pesar de que las cooperativas tienen la facultad de autorregularse, señalar y acordar disposiciones, para efectos del cumplimiento de los aportes parafiscales, deben acogerse a lo señalado en la ley, por lo que todo pago que se defina como compensación y reúna los requisitos para ello, debe incluirse en el IBC.

Agregó que la Ley 1233 de 2008 no contempla alguna compensación que esté excluida del pago de los aportes al sistema de seguridad social integral y, en consecuencia, sobre ellas, tanto las ordinarias como extraordinarias, debe efectuarse la liquidación y pago de los respectivos aportes.

Manifestó que no es acertado interpretar, como lo hace la parte actora que, si no se pacta que un pago es compensación, deba entenderse que este no reúne las características para ser tratado como tal y, por lo tanto, excluirse de la base de cotización.

Por lo anterior, no es posible afirmar que el valor de los auxilios no son compensaciones ni ordinarias ni extraordinarias, salvo que sean pactados como tales.

Sostuvo que no constituye un acto de discriminación que la UGPP le exija a la cooperativa el cumplimiento de la norma, conforme al régimen jurídico que le aplica, que establece unas cargas tributarias que se deben cumplir. Señaló que el Decreto 3553 de 2008 estableció únicamente dos clasificaciones para las compensaciones (la ordinaria y la extraordinaria), por lo que no es acertado que la demandante pretenda crear una tercera clasificación que no está prevista legalmente.

Indicó que el «*beneficio del descanso anual por desvinculación del asociado trabajador*» se considera compensación extraordinaria atendiendo lo previsto en los artículos 1 y 2 del Decreto 3553 de 2008. Aclaró que a esa compensación no se le considera vacaciones, toda vez que ese concepto atiende a características muy diferentes que están estipuladas en la norma.

Respecto al cargo de expedición irregular del acto administrativo y vulneración al debido proceso, se refirió a las actuaciones surtidas en sede administrativa y expuso que esa entidad concedió las oportunidades legales para que la cooperativa

8





ejerciera el derecho de defensa y contradicción, además, todas las decisiones adoptadas en el trámite adelantado contra la demandante están fundamentadas en las pruebas aportadas al expediente y fueron notificadas.

Adujo que los actos administrativos están motivados y, para el efecto, explicó que los conceptos de nómina tenidos en cuenta para el cálculo del IBC fueron: compensación ordinaria, compensación extraordinaria, descanso anual compensado en tiempo, descanso anual compensado por terminación del contrato, auxilio beneficio o ayuda de alimentación y pagos que son compensaciones.

Explicó que una vez calculado el IBC procedió a efectuar la verificación de los pagos realizados por el aportante a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA) y como resultado evidenció que la cooperativa: (i) no registró pago de aportes por Diomar Rincón Ortiz por el periodo de julio de 2011 y por José Alexander Campos por el periodo de diciembre de 2011; (ii) no incluyó en el IBC pagos constitutivos de salario tales como compensaciones extraordinarias; (iii) no incluyó en el IBC compensaciones por descanso anual o vacaciones en tiempo; (iv) realizó cotizaciones sobre el IBC inferiores a las registradas en nómina y (v) no incluyó en el IBC ayudas, auxilios o beneficios no definidos en el régimen de compensaciones.

Por lo expuesto, aseguró que no se desconoció la jurisprudencia señalada por la parte actora, porque si bien, las Cooperativas de Trabajo Asociado tienen autonomía estatutaria, los pactos entre estas y sus asociados solo tienen alcance frente a los mismos, por lo tanto, no son aplicables para la liquidación y pago de las obligaciones parafiscales, que se rigen por la ley, mas no por el acuerdo entre particulares.

Afirmó que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración no se realizó interpretación alguna que cambiara de manera sustancial lo que realmente quiso expresar la cooperativa. En dicho acto se tomaron apartes de forma textual.

Destacó que los actos administrativos demandados cumplen con el requisito previsto en el literal g) del artículo 712 del ET, porque contienen una explicación sumaria de las modificaciones realizadas. Agregó que en el acto que resolvió el recurso de reconsideración se analizaron los argumentos planteados por la recurrente.

AUDIENCIA INICIAL Y DE PRUEBAS

El 24 de septiembre de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011²⁸. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades o excepciones que debieran ser declaradas.

El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, en concreto: *«¿se encuentran o no ajustadas a derecho, tanto la Liquidación Oficial No. RDO 275 del 4 de febrero de 2014, como la Resolución N° RDC 280 del 24 de junio de 2014, por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración*

²⁸ Fls 168 a 173 c.p. 1.



interpuesto en contra de la Liquidación Oficial No. RDO 275 del 4 de febrero de 2014, ambos actos administrativos expedidos por la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Especiales de la Protección Social UGPP?»²⁹.

Adicionalmente, se tuvieron como pruebas las aportadas al expediente por las partes, se decretó el informe juramentado del Representante Administrativo de la entidad demandada y se negó por innecesario el dictamen pericial solicitado por la demandante.

El 11 de diciembre de 2015 se realizó la audiencia de pruebas consagrada en el artículo 181 de la Ley 1437 de 2011³⁰. En la diligencia el Despacho Sustanciador indicó que, mediante oficio del 26 de octubre de 2015, la Directora General de la UGPP allegó el informe bajo juramento de los hechos debatidos en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, por lo que se cerró la etapa probatoria.

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 Norte de Santander en sentencia del 13 de diciembre de 2018 anuló los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho condenó a la UGPP a «efectuar todos los re cálculos, reconocimientos y correcciones a los que haya lugar basándose en lo estipulado en la Ley 1233 del 2008», negó las demás pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente³¹:

Se refirió a los artículos 59 de la Ley 79 de 1988, 25, 27 y 29 del Decreto 4588 de 2006, 1 y 2 del Decreto 3553 de 2008 y, 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008, a las providencias de la Corte Constitucional C-211 de 2000 y C-855 de 2009 y, del Consejo de Estado del 10 de abril de 2008³², del 17 de julio de 2008³³ y al proyecto de circular realizado por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, de Salud y Protección Social y del Trabajo sobre el ingreso base de cotización de los asociados a las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado³⁴.

Expuso que la Ley 1233 de 2008 prevé que las compensaciones son base para cotizar al régimen de seguridad social y contempla las contribuciones especiales destinadas al SENA, al ICBF y a las cajas de compensación familiar.

Agregó que las compensaciones se clasifican en ordinarias y extraordinarias, las primeras son la suma de dinero que a título de retribución recibe mensualmente el

²⁹ Fl. 171 c.p. 1.

³⁰ Fls. 241 a 243 c.p. 2.

³¹ Fls. 268 a 277 c.p. 2.

³² Radicado 2005-00110-00, C.P. Jaime Moreno García.

³³ Radicado 2005-00159-00 y 2005-00122-00 acumulado, C.P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren.

³⁴ Circular realizada por Mauricio Cárdenas Santamaría –Ministro de Hacienda y Crédito Público, Alejandro Gaviria Uribe – Ministro de Salud y de Protección Social y Clara López Obregón – Ministra del Trabajo.





asociado por la ejecución de su actividad material o inmaterial, en tanto que, las extraordinarias corresponden a los demás pagos adicionales a las compensaciones ordinarias que recibe el asociado como retribución por su trabajo. Por lo tanto, no todo lo que percibe el trabajador asociado es compensación, pues solo se le considera como tal la remuneración por la labor desempeñada.

Adujo que la UGPP expidió el Acuerdo 1035 del 29 de octubre de 2015³⁵, en cuyo numeral 1 de la Sección II se expuso que conforme a los artículos 128 y 130 del CST, 2 de la Ley 15 de 1959, 17 de la Ley 344 de 1996 y, 169 y 173 del Decreto Ley 663 de 1993³⁶, para determinar la base de cotización de aportes al sistema de la protección social, no se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes pagos laborales no constitutivos de salario: (i) los gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros emolumentos, (ii) el auxilio legal de transporte, (iii) las sumas que recibe el trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades y excedentes de las empresas de economía solidaria y (iv) los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

Explicó que dicho acuerdo señala cuáles ingresos no hacen parte de la base de cotización para liquidar aportes al sistema de seguridad social y que los indicados con anterioridad se asemejan a los previstos en el Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria del 29 de marzo de 2009, en la que se realizó una reforma al Régimen de Compensaciones y Régimen del Trabajo Asociado de la cooperativa, pactándose que se podrán otorgar beneficios, ayudas, bonos e incentivos para los asociados, sin que hagan parte de la actividad de trabajo desempeñado, como lo permite el artículo 59 de la Ley 79 de 1988.

Precisó que, aunque el citado acuerdo es para los trabajadores que pactan un contrato realidad, regidos por el Código Sustantivo del Trabajo, es pertinente que se traiga a colación para poner de presente que la UGPP prevé que no todos los ingresos o dinero que percibe el trabajador son constitutivos de la base para liquidar los aportes a la seguridad social y las contribuciones parafiscales.

Por lo anterior, concluyó que los actos demandados son contrarios a lo previsto en las normas y la jurisprudencia analizada, porque las cooperativas tienen total autonomía para pactar el régimen de seguridad social y de compensaciones cumpliendo los parámetros fijados en la Constitución y en la ley.

Aseguró que está probado que los incentivos de transporte y asociación y, el beneficio de descanso anual por desvinculación del asociado que la UGPP incluye dentro del IBC, no son procedentes, porque son pagos en dinero que no cumplen los

³⁵ Esta Sala advierte que la Sección Segunda Subsección A del Consejo de Estado en sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 3235-2016, C.P. Gabriel Valbuena Hernández, declaró la nulidad de los numerales 2 y 3 de la Sección II del Acuerdo 1035 de 2015.

³⁶ Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.





presupuestos para ser considerados como compensaciones ordinarias y extraordinarias.

Por otra parte, negó la pretensión tendiente a que la UGPP pagara la suma de \$7.000.000 por daño emergente causado por los honorarios profesionales incurridos en sede administrativa (contestación requerimientos y recurso de reconsideración), porque si bien se hizo mención a una certificación por pago de servicios (fl. 89 c.p.), esta no se anexó al expediente.

Finalmente, el Tribunal se abstuvo de condenar en costas porque no están probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión del Tribunal, interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque, con fundamento en lo siguiente³⁷:

Se refirió a los artículos 59 de la Ley 79 de 1988, 10, 11 y 25 del Decreto 4588 de 2006, 6 de la Ley 1233 de 2008, 1 y 2 del Decreto 3553 de 2008 y a la sentencia de la Corte Constitucional C-182 de 2010.

Con fundamento en lo anterior, expuso que el Gobierno Nacional, para efectos de la aplicación de la Ley 1233 de 2008 estableció los conceptos de compensaciones ordinarias y extraordinarias y, aclaró que si bien, las cooperativas pueden acordar pagos por fuera de los mismos, para calcular los aportes al sistema de la protección social estos deben hacer parte de alguna de las dos modalidades de compensación.

Afirmó que el ordenamiento jurídico permite la libertad y autonomía de las asociaciones para organizarse y para crear sus estatutos, lo que comprende darle la denominación que a bien tengan a los pagos, pero, el límite a dicha libertad se traduce en que para la liquidación y pago de los aportes estos se clasifiquen en cualquiera de las dos modalidades de compensación, razón por la cual, la sentencia apelada desconoce lo previsto en la ley.

Reforzó lo anterior con lo expuesto en el Concepto 5117 del 7 de enero de 2009 del Ministerio de la Protección Social, en el que se expuso lo siguiente: *«en cuanto a establecer auxilios no constitutivos de compensaciones, en aras de disminuir la base para el pago de aportes parafiscales en general, se hace necesario primeramente aclarar, que todo lo que recibe el trabajador asociado como contraprestación por sus servicios, se denomina Compensación, luego la norma no contempla el pago de auxilio alguno, sino que todo pago será una Compensación»*.

Teniendo en cuenta lo anterior, aseguró que el tribunal incurrió en una indebida interpretación de la Ley 1233 de 2008, al dejar por fuera del IBC los factores que, conforme a los estatutos de la cooperativa demandante, no constituyen

³⁷ Fls, 296 a 301 c.p. 2.





compensación alguna, por cuanto la norma es clara en establecer que, para efectos de cotización y pago de las contribuciones especiales y de seguridad social, los demás pagos mensuales adicionales a la compensación ordinaria, para el caso, el auxilio de transporte, alimentación y rodamiento, deben ser tenidos en cuenta para calcular el IBC, como compensaciones extraordinarias.

Destacó que la Ley 1233 de 2008 no excluyó compensación alguna para el pago de los aportes de los asociados al sistema de seguridad social Integral, por lo tanto, no se le puede dar prevalencia al Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria T&S Cooperativa, en tanto que los acuerdos, definiciones y pactos adoptados al margen o que contravengan lo dispuesto en las normas legales, se entienden no escritos.

Aseveró que el *a quo* se equivocó al asimilar las compensaciones extraordinarias con los pagos no constitutivos de salario señalados en el artículo 128 del CST, fundamentado en el Acuerdo 1035 del 29 de octubre de 2015 que la misma UGPP expidió, pasando por alto el régimen especial que aplica a las cooperativas.

Puso de presente que, como lo afirmó el tribunal, dicho acuerdo aplica para los trabajadores regidos por el CST, que no es el caso de los trabajadores cooperados objeto de estudio.

Si en gracia de discusión se aceptara que los pagos realizados por incentivos de transporte y asociación y, beneficio por descanso anual por desvinculación del asociado, no son constitutivos de salario como lo señala el artículo 128 del CST, teoría que, insiste, no se comparte, el tribunal tenía que tener en cuenta que conforme a lo previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración. Por lo tanto, los valores que excedan ese tope se deben incluir en el IBC, situación que no consideró el *a quo* al declarar la nulidad de los actos demandados³⁸.

Por lo anterior, solicitó que se revoque la sentencia apelada y en su lugar se nieguen las pretensiones de la demanda. En su defecto, que no se le condene en costas porque la Litis versa sobre un interés público –contribuciones parafiscales– que resultan necesarias para el funcionamiento, financiamiento y cumplimiento de los fines propios de un Estado Social de Derecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante**³⁹ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y expuso que en los actos demandados se incurre en indebida interpretación de las normas aplicables en este caso, con lo que: (i) se vulneran los derechos mínimos de los trabajadores asociados cuando se encuentran realizando actividades de trabajo, (ii) se desconoce el principio de la realidad sobre las formalidades y el de favorabilidad

³⁸ Al respecto, transcribió apartes del Concepto 101294 del 12 de abril de 2011, del Ministerio de la Protección Social.

³⁹ Fls. 412 a 415 c.p. 2.





aplicable en materia tributaria y (iii) no se salvaguarda el principio de protección del erario y se vulneran los principios de justicia y equidad.

La **UGPP** y el **Ministerio Público** no intervinieron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014, por medio de la cual la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP estableció que la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicio T&S Cooperativa incurrió en mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y enero a junio de 2012 y, de su confirmatoria, la Resolución nro. RDC 280 del 24 de junio de 2014, por la que la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la UGPP, la Sala debe determinar si T&S Cooperativa, 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 documentos cooperativos no constituyen compensación.

De prosperar el recurso de apelación, se analizarán los cargos de nulidad propuestos en la demanda, que no fueron resueltos en la sentencia de primera instancia.

Sentencia de unificación

La Sección Cuarta del Consejo de Estado para decidir el problema jurídico considera necesario sentar jurisprudencia en relación con la conformación del ingreso base de cotización (IBC) sobre el que las cooperativas de trabajo asociado deben liquidar y pagar los aportes con destino al sistema de la protección social; lo anterior, en atención a que sobre el tema no existen pronunciamientos de esta Sección.

En el presente caso, la parte actora asegura que, según el subsistema del que se trate, los aportes deben liquidarse sobre una base conformada ya sea por la suma de las compensaciones ordinarias y extraordinarias, o sobre alguno de los dos conceptos, siempre y cuando retribuyan la labor prestada por el cooperado. Motivo por el cual, se abstuvo de sumar a la base de cotización, los pagos que, a su juicio, no compensan la labor desempeñada, valga mencionarlos, beneficios, ayudas, bonos e incentivos no constitutivos de compensaciones.

Entre tanto, la UGPP considera que las normas que regulan las cooperativas de trabajo asociado solo contemplan dos clases de compensaciones, las ordinarias y las extraordinarias, y no prevén que algunas estén excluidas de la base para pagar aportes al sistema de la protección social. Además, que pese a que las cooperativas

14





tienen la facultad de autorregularse, señalar y acordar disposiciones, para efectos del cumplimiento de los aportes parafiscales, deben acogerse a lo señalado en la ley, por lo que todo pago que se defina como compensación y reúna los requisitos para ello, debe incluirse en el IBC.

El Tribunal le dio la razón a la cooperativa demandante, tras considerar que no todos los ingresos que percibe el trabajador son constitutivos de la base para liquidar los aportes a la seguridad social y las contribuciones parafiscales, porque las cooperativas tienen total autonomía para pactar el régimen de seguridad social y de compensaciones cumpliendo los parámetros fijados en la Constitución y en la Ley y, en esa medida, resultaba viable que los incentivos de transporte y asociación, así como el beneficio de descanso anual se detrajera del IBC, pues no tienen la connotación de compensación ordinaria y extraordinaria en razón a que no retribuyen el trabajo cooperado.

Como lo señaló la Sección en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021⁴⁰, la necesidad de unificar las reglas sobre la integración del IBC de los aportes al sistema de la protección social, en ese caso por la interpretación y alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, «obedece a razones de importancia jurídica y trascendencia económica o social, ya que, como lo ha puesto de manifiesto la Corte Constitucional, la seguridad social “es esencialmente solidaridad social” y la solidaridad social es uno de los pilares en que se funda el Estado colombiano y principio rector en la garantía de los derechos fundamentales de las personas».

Por consiguiente, el establecimiento de reglas claras sobre la forma en que las cooperativas de trabajo asociado deben cumplir con la obligación de contribuir al financiamiento del sistema de la protección social, y en específico sobre la conformación de la base gravable, como elemento de los tributos, permite «no solo a la Administración un adecuado recaudo de los aportes al sistema, que garantice los derechos fundamentales relativos a la seguridad social, sino la disminución de los litigios que trascienden del ámbito de la discusión administrativa a la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que inclusive, se han presentado algunos criterios disímiles»⁴¹.

En ese contexto, se hace necesario sentar jurisprudencia en relación con la conformación del ingreso base de cotización (IBC) sobre el que las cooperativas de trabajo asociado deben liquidar y pagar los aportes con destino al sistema de la protección social, y fijar el criterio de interpretación de los artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008.

Marco general de las cooperativas de trabajo asociado

De conformidad con los artículos 4 de la Ley 79 de 1988⁴² y 3 del Decreto 4588 de 2006⁴³, 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

⁴⁰ Sentencia de Unificación. Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² «Por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa».

⁴³ «Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado».





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 general⁴⁴.

La creación y organización de las cooperativas está ligada a la suscripción de un acuerdo cooperativo por quienes tengan el interés de asociarse y desarrollar actividades de interés social y sin ánimo de lucro, como lo prevé el artículo 3 de la Ley 79 de 1988⁴⁵.

Según la actividad que las cooperativas desarrollen, se clasifican en: (i) especializadas: las que se organizan para atender una necesidad específica, correspondiente a una sola rama de actividad económica, social o cultural, (ii) multiactivas: las que se organizan para atender varias necesidades mediante concurrencia de servicios en una sola entidad jurídica y (iii) integrales: las que en desarrollo de su objeto social realizan dos o más actividades conexas y complementarias entre sí, de producción, distribución, consumo y prestación de servicios⁴⁶.

Una de las clases de cooperativas especializadas son las de **trabajo asociado**⁴⁷, que según la definición del artículo 70 de la Ley 79 de 1988, «*son aquellas que vinculan el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios*».

El trabajo asociado cooperativo es entendido como «*la actividad libre, autogestionaria, física, material o intelectual o científica, que desarrolla en forma autónoma un grupo de personas naturales que han acordado asociarse solidariamente, fijando sus propias reglas conforme a las disposiciones legales y con las cuales autogobiernan sus relaciones, con la finalidad de generar empresa*» (art. 10 del Decreto 4588 de 2006).

En los términos del artículo 5 *ibídem*, el objeto social de este tipo de organizaciones solidarias «*es el de generar y mantener trabajo para los asociados de manera autogestionaria, con autonomía, autodeterminación y autogobierno*».

Hasta antes de la entrada en vigor de los artículos 40⁴⁸ y 143⁴⁹ del Decreto 2150 de 1995⁵⁰, la creación y puesta en marcha de las cooperativas requería del acto de constitución y el reconocimiento de la personería jurídica previo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 15 de la Ley 79 de 1988, no obstante, la primera norma suprimió el trámite de reconocimiento, y en ese sentido basta el

⁴⁴ En concordancia con el artículo 3 del Decreto 4588 de 2006.

⁴⁵ «Artículo 3°. Es acuerdo cooperativo el contrato que se celebra por un número determinado de personas, con el objetivo de crear y organizar una persona jurídica de derecho privado denominada cooperativa, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y sin ánimo de lucro».

⁴⁶ Ver artículos 61 a 64 de la Ley 79 de 1988.

⁴⁷ Otras clases de cooperativas son: las especializadas en consumo, las de educación, las de transporte, las de seguros, las de vivienda, agropecuarias, agroindustriales, piscícolas y mineras, etc. (arts. 66, 74, 75, 76, 85 y ss. Ley 79/88).

⁴⁸ Artículo declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-395 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

⁴⁹ Los artículos 40 y 143 del Decreto 2150 de 1995, hacen parte del Capítulo II del Título I y del Capítulo XV del Título II, respectivamente, por lo que de conformidad con el artículo 152 del citado decreto, entraron a regir el 6 de marzo de 1996, es decir, tres (3) meses después de publicado el decreto en el Diario Oficial, que tuvo lugar el 6 de diciembre de 1995 (Diario Oficial nro. 42.138).

⁵⁰ «Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública».





documento público o privado con el cumplimiento de las exigencias legales y la inscripción en el registro correspondiente por parte de la Superintendencia de Economía Solidaria, si se trata de entidades del sector solidario, o bien de la que esté a cargo de la supervisión, de conformidad con los artículos 36 (núm. 10) y 63 de la Ley 454 de 1998.

Se precisa que la Sección Primera del Consejo de Estado, en sentencia del 8 de mayo de 2014⁵¹, declaró la nulidad del artículo 7 del Decreto 4588 de 2006, que exigía para el reconocimiento y funcionamiento de las cooperativas, la autorización del régimen de trabajo y de compensaciones por parte del Ministerio de la Protección Social, tras considerar que no existía disposición legal alguna que le otorgara la función de acreditar dicho requisito adicional.

El artículo 59 de la Ley 79 de 1988, prevé que, en ese género de cooperativas, *«en que los aportantes de capital son al mismo tiempo los trabajadores y gestores de la empresa, el régimen de trabajo, de previsión, seguridad social y compensación, será el establecido en los estatutos y reglamentos en razón a que se originan en el acuerdo cooperativo y, por consiguiente, no estará sujeto a la legislación aplicable a los trabajadores dependientes [...]»*. [Se resalta].

La anterior disposición es concordante con el inciso segundo del artículo 10 del Decreto 4588 de 2006⁵², que reafirma que *«[e]l trabajo asociado cooperativo se rige por sus propios estatutos; en consecuencia, no le es aplicable la legislación ordinaria que regula el trabajo dependiente»*.

Tratándose de las relaciones entre los asociados y la cooperativa, el artículo 13 *ibídem* dispone que *«estarán reguladas por la legislación cooperativa, los estatutos, el Acuerdo Cooperativo y el Régimen de Trabajo Asociado y de Compensaciones»*.

La Corte Constitucional en la sentencia C-211 de 2000⁵³, al decidir sobre la constitucionalidad, entre otras normas, del artículo 59 de la Ley 79 de 1988⁵⁴, se pronunció sobre la naturaleza de las cooperativas de trabajo asociado en los siguientes términos:

«Las cooperativas de trabajo asociado nacen de la voluntad libre y autónoma de un grupo de personas que decide unirse para trabajar mancomunadamente, bajo sus propias reglas contenidas en los respectivos estatutos o reglamentos internos. Dado que los socios son los mismos trabajadores éstos pueden pactar las reglas que han de gobernar las relaciones laborales, al margen del código que regula esa materia. Todos los asociados tienen derecho a recibir una compensación por el trabajo aportado, además de participar en la distribución equitativa de los excedentes que obtenga la cooperativa. Sólo en casos excepcionales y en forma transitoria u ocasional se les permite contratar trabajadores no asociados, quienes se regirán por la legislación laboral vigente».

En lo que se refiere a la facultad de las cooperativas de trabajo asociado para expedir sus propios estatutos o reglamentos, en la citada sentencia se consideró:

⁵¹ Exp. 11001-03-24-000-2008-00227-00, C.P. María Claudia Rojas Lasso

⁵² «Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado».

⁵³ M.P. Carlos Gaviria Díaz

⁵⁴ En la sentencia se estudió también la constitucionalidad de los artículos 135 y 154 de la Ley 79 de 1988 y los numerales 6 y 7 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998.



«En las cooperativas de trabajo asociado sus miembros deben sujetarse a unas reglas que son de estricta observancia para todos los asociados, expedidas y aprobadas por ellos mismos, respecto del manejo y administración de la misma, su organización, el reparto de excedentes, los aspectos relativos al trabajo, la compensación, y todos los demás asuntos atinentes al cumplimiento del objetivo o finalidad para el cual decidieron asociarse voluntariamente que, en este caso, no es otro que el de trabajar conjuntamente y así obtener los ingresos necesarios para que los asociados y sus familias puedan llevar una vida digna.

Esta facultad que tienen los asociados de tales organizaciones para autorregularse no significa que el legislador no pueda reglamentar algunos asuntos relacionados con ellas; lo que ocurre es que no puede injerir en su ámbito estrictamente interno *vr. gr.* en su organización y funcionamiento, pues ello depende de la libre y autónoma decisión de los miembros que las conforman.

Pero tal libertad de regulación no es absoluta pues dichos estatutos o reglamentos, como es apenas obvio, no pueden limitar o desconocer los derechos de las personas en general y de los trabajadores en forma especial, como tampoco contrariar los principios y valores constitucionales, ya que en caso de infracción tanto la cooperativa como sus miembros deberán responder ante las autoridades correspondientes, tal como lo ordena el artículo 6 del estatuto superior.

De otra parte, es claro que si bien en desarrollo de la libertad de asociación las cooperativas están regidas "en principio por una amplia autonomía configurativa de los asociados, no están excluidas de una adecuada razonabilidad constitucional, en los distintos aspectos que las mismas involucran, como ocurre frente a la posible afectación de los derechos fundamentales de las personas vinculadas a dicha actividad de empresa, como consecuencia del alcance de sus estipulaciones."⁵⁵».

En relación con la inaplicación de las normas laborales a los trabajadores – socios de las cooperativas de trabajo asociado, la Corte Constitucional indicó que⁵⁶:

«Las 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 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.

En las cooperativas de trabajo asociado no existe ninguna relación entre capital-empleador y trabajador asalariado pues, se repite, el capital de éstas está formado principalmente por el trabajo de sus socios, además de que el trabajador es el mismo asociado y dueño. Así las cosas no es posible derivar de allí la existencia de un empleador y un trabajador para efectos de su asimilación con los trabajadores dependientes.

La igualdad, ha dicho la Corte, busca un tratamiento igual para casos análogos y diferente para situaciones cuyas características son distintas. En el presente caso no se infringe tal principio por que las relaciones de trabajo de los socios de tales cooperativas son distintas de las que tienen los trabajadores asalariados y, por consiguiente, no pueden ser objeto de comparación.

Ahora bien: si la asociación en esta clase de cooperativas es absolutamente libre y voluntaria resulta claro que quienes a ella deseen vincularse deben conocer las normas que las rigen y

⁵⁵ Cita de cita sentencia T-394 de 1999, M.P. Martha SÁCHICA de Moncaleano.

⁵⁶ Sentencia C-211 de 2000.



los derechos que les asisten, como también las ventajas, riesgos y posibilidades que representa esta clase de trabajo frente al trabajo dependiente. La ley no les impone a los trabajadores ese rumbo; simplemente crea un sistema diferente de trabajo que en nada vulnera el ordenamiento superior.

Sin embargo, cabría hacer esta pregunta: ¿cuál sería el régimen aplicable a los trabajadores que no son socios? En la misma disposición acusada se establece que cuando dichas cooperativas contratan trabajadores dependientes, lo cual es de carácter excepcional debido a su propia naturaleza (asociación para trabajar), éstos se rigen por las normas consagradas para la generalidad de los trabajadores: la legislación laboral vigente, pues en este caso sí se dan todos los supuestos de una relación laboral subordinada, a saber: existe un empleador, un trabajador que labora bajo la subordinación de aquél, y una remuneración o salario.

Ante esta circunstancia, no encuentra la Corte que el artículo 59 de la ley 79/88, objeto de demanda, en cuanto excluye a los trabajadores-socios de las cooperativas de trabajo asociado de la legislación laboral lesione norma constitucional alguna».

Del recuento normativo y de la citada jurisprudencia, 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».

Del régimen de compensaciones

Como se analizó con anterioridad, las cooperativas de trabajo asociado se rigen por normas propias que regulan, entre otras cosas, lo referente a la forma en la que se retribuye la labor prestada por el asociado, circunstancia que impone a la Sala definir qué se entiende, según la legislación, por régimen de compensaciones.

El artículo 22 del Decreto 4588 de 2006 establece que «[l]as Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado tendrán un Régimen de Trabajo y de Compensaciones que será revisado y autorizado por el Ministerio de la Protección Social, los cuales hacen parte de los correspondientes estatutos de la Cooperativa», además, «podrán adoptar los regímenes de trabajo y compensaciones en forma separada o

19





integrada; en todo caso, una vez autorizados por el Ministerio de la Protección Social, deberán ser publicados, mantenerse visibles y disponibles para los trabajadores asociados».

Por su parte, el artículo 25 del citado decreto prevé que son **compensaciones** «todas las sumas de dinero que recibe el asociado, pactadas como tales, por la ejecución de su actividad material o inmaterial, las cuales no constituyen salario» y que estas «se deberán establecer buscando retribuir de manera equitativa el trabajo, teniendo en cuenta el tipo de labor desempeñada, el rendimiento y la cantidad aportada».

En cuanto al régimen de compensaciones, la norma analizada dispone que debe contener al menos lo siguiente⁵⁷:

1. Monto, modalidades de compensación y niveles o escalas para los diferentes trabajos o labores desarrolladas; periodicidad y forma de pago.
2. Deducciones y retenciones de las compensaciones que se le puedan realizar al trabajador asociado; requisitos, condiciones y límites.
3. Los aportes sociales sobre compensaciones, de acuerdo con lo establecido por los estatutos.
4. La forma de entrega de las compensaciones.

Ahora, existen dos clases de compensaciones, que son definidas en los artículos 1⁵⁸ y 2⁵⁹ del Decreto 3553 de 2008, la **ordinaria** que corresponde a toda aquella suma percibida por el asociado de forma mensual como retribución del trabajo cooperativo prestado, y se fija atendiendo a factores como el tipo de labor, el rendimiento y la cantidad de trabajo; y las **extraordinarias** que son los demás pagos mensuales adicionales a los primeros, entregados al asociado como retribución a su labor.

En concordancia con lo anterior, el artículo 3 de la Ley 1233 de 2008⁶⁰ dispone que las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado deben establecer en su régimen la compensación ordinaria mensual de acuerdo con el tipo de labor desempeñada, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado por el trabajador asociado, que en ningún caso podrá ser inferior a un (1) smmlv, salvo que la actividad se realice en tiempos inferiores, en cuyo caso será proporcional a la labor desempeñada, a la cantidad y a la calidad, según se establezca en el correspondiente régimen interno.

En línea con lo anterior, se advierte que, de la redacción de los artículos 1 y 2 del Decreto 3553 de 2008, y 3 de la Ley 1233 de 2008, las compensaciones ordinarias

⁵⁷ Decreto 4588 de 2006, artículo 25.

⁵⁸ «**Artículo 1º.** Compensación Ordinaria. Para efecto de la aplicación de la Ley 1233 de 2008, se entiende por compensación ordinaria la suma de dinero que a título de retribución, recibe mensualmente el asociado por la ejecución de su actividad material o inmaterial, la cual se fija teniendo en cuenta el tipo de labor desempeñada, el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado. El monto de la compensación ordinaria podrá ser una suma básica igual para todos los asociados».

⁵⁹ «**Artículo 2º.** Compensación extraordinaria. Los demás pagos mensuales adicionales a la Compensación Ordinaria que recibe el asociado como retribución por su trabajo».

⁶⁰ «Por medio de la cual se precisan los elementos estructurales de las contribuciones a la seguridad social, se crean las contribuciones especiales a cargo de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado, con destino al SENA, ICBF y CCF, se fortalece el control concurrente y se dictan otras disposiciones».



se determinan en función del tipo de labor, el rendimiento y la calidad del trabajo aportado, es decir, que se establecen como contraprestación directa del servicio. Lo mismo ocurre con las extraordinarias, que como bien lo señala la normatividad, son las adicionales a las ordinarias, pero que también se pagan como retribución por el trabajo.

Lo anterior significa que, el elemento determinante para que el cooperado se haga acreedor al pago de la compensación ordinaria y extraordinaria es la prestación del servicio, que se ve retribuido con el reconocimiento de los citados emolumentos.

En la sentencia C-645 de 2011⁶¹, la Corte Constitucional precisó que las compensaciones de las cooperativas de trabajo asociado debían ser pactadas en condiciones equivalentes a las que habían sido consagradas en el Código Sustantivo del Trabajo para las modalidades propias del salario y el trabajo dependiente, sin que ello implicara la afectación a las características propias de las cooperativas de trabajo asociado. Sobre el particular, consideró:

«De este modo, una interpretación que armonice la remisión que hace la norma acusada al Código Sustantivo del Trabajo para determinar la retribución de los trabajadores asociados, con la naturaleza propia de las Cooperativas de Trabajo Asociado de las que forman parte, conduce a la conclusión de que la compensación que en dichas cooperativas reciban los trabajadores asociados por las labores realizadas debe estar prevista de manera tal que, respetando la naturaleza asociativa y solidaria de esa modalidad de trabajo, resulte equivalente en condiciones a las que se han previsto para la retribución en el Código Sustantivo del Trabajo como un mínimo de garantías para los trabajadores.

De este modo, en las Cooperativas de Trabajo Asociado, la compensación de los trabajadores asociados por las labores realizadas, en la modalidad jurídica que les es propia, debe estar a tono con las previsiones del Código Sustantivo del Trabajo en aspectos tales como el salario mínimo, materia en relación con la cual existe regulación expresa en la Ley 1233 de 2008⁶²; el principio de a trabajo igual salario igual (CST art. 143); el porcentaje del salario que se puede pagar en especie (CST Art. 129); las horas extras y el recargo nocturno (CST Art. 168) o el descanso remunerado y las vacaciones (CST Arts. 179 y ss.).

Ante las ambigüedades que, para lograr esa armonización surgen de la ley, es preciso que las cooperativas, en ejercicio de su autonomía adecuen su régimen interno, para acogerse a esa nueva realidad y lo propio debe acontecer con el marco regulatorio estatal, en orden a permitir que se realice esa equivalencia de prestaciones entre las dos modalidades de trabajo en función del mínimo de garantías previsto en el Código Sustantivo del Trabajo» [Se subraya].

De otra parte, al tenor de lo dispuesto en los artículos 52⁶² y 54⁶³ de la Ley 79 de 1988, con el fin de atender las necesidades básicas de los asociados, las

⁶¹ M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

⁶² «**Artículo 52.** Las cooperativas podrán establecer en sus estatutos, la amortización parcial o total de los aportes sociales hechos por los asociados, mediante la constitución de un Fondo especial cuyos recursos provendrán del remanente a que se refiere el numeral 4o. del artículo 54 de la presente Ley. En este caso la amortización se hará en igualdad de condiciones para los asociados.

Parágrafo. Esta amortización será procedente cuando la cooperativa haya alcanzado un grado de desarrollo económico que le permita efectuar los reintegros y mantener y proyectar sus servicios, a juicio de la asamblea general».

⁶³ «**Artículo 54.** Si del ejercicio resultaren excedentes, estos 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 determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.
2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.
3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.



cooperativas están facultadas para crear fondos cuyos recursos provendrán de la amortización de aportes a los asociados, que será procedente cuando la empresa alcance un grado de desarrollo económico que le permita efectuar los reintegros y mantener y proyectar sus servicios.

De igual forma, el remanente podrá retornarse a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo, según lo determinen los estatutos o la Asamblea General (numeral 3 del art. 54 Ley 79 de 1988).

De lo expuesto se concluye que el régimen de compensaciones es una de las fuentes que regula las relaciones de la cooperativa y el asociado, en específico, lo referente a las modalidades, montos y periodicidad de las compensaciones que se convengan en el acuerdo cooperativo, y que según la legislación, los únicos pagos en favor de los asociados como retribución de la labor desempeñada, serán las **compensaciones ordinarias y extraordinarias** y, de manera excepcional los pagos provenientes de los fondos de educación y solidaridad, como mecanismo de participación de la distribución equitativa de los excedentes que obtenga la cooperativa.

Del ingreso base de cotización (IBC) para liquidar los aportes al sistema de la protección social de las cooperativas de trabajo asociado

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 2004⁶⁴, 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 2006⁶⁵, 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.

⁴ Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados».

⁶⁴ «Por el cual señalan algunos requisitos que deben contener los estatutos y reglamentos de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado»

⁶⁵ Expediente 15214, C.P. Ligia López Díaz





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 6⁶⁶ 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 dependiente⁶⁷.

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.

De modo que, lo referente a la base gravable y tarifa por cada subsistema, puede resumirse de la siguiente manera:

⁶⁶ «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».

⁶⁷ **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.





Aportes al sistema de protección social a cargo de las cooperativas				
	Subsistema	IBC		Tarifa
Seguridad social	Salud	Compensación ordinaria	Compensación extraordinaria	12,5%
	Pensión	Compensación ordinaria	Compensación extraordinaria	16%
	Riesgos Profesionales	Compensación ordinaria	Compensación extraordinaria	Según actividad
Contribuciones especiales	SENA	Compensación ordinaria	N/A	2%
	ICBF	Compensación ordinaria	N/A	3%
	Cajas de Compensación	Compensación ordinaria	Compensación extraordinaria	4%

Debe señalarse que solo están exceptuadas del pago de las contribuciones especiales, en los términos del artículo 10 de la Ley 1233 de 2008, las cooperativas de trabajo asociado cuya facturación anual no exceda 435 salarios mínimos legales vigentes⁶⁸.

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 2009⁶⁹, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 1, 2 y 5 (dos primeros incisos) de la Ley 1233 de 2008⁷⁰, 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 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⁾⁷¹.

⁶⁸ Cfr. el artículo 3 del Decreto 3553 de 2008.

⁶⁹ M.P. Mauricio González Cuervo

⁷⁰ 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

⁷¹ [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





(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.

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

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.





por su esencia o naturaleza remunerar 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.

No obstante, aunque los estatutos y el régimen de compensaciones de las cooperativas de trabajo asociado son los que definen las compensaciones a las que tienen derecho los asociados, el monto y las condiciones para percibir las, tal circunstancia no conduce a que esos entes tengan la libertad de establecer sobre cuáles compensaciones se liquidarán los aportes al sistema de la protección social, pues dicho asunto fue definido por el legislador al determinar la forma en la que se integraría el IBC para cada uno de los subsistemas, como quedó expuesto.

Lo anterior, debe entenderse en el sentido que, siempre que un pago, independiente de la denominación que se le dé, retribuya el servicio, deberá hacer parte de la base gravable de los aportes, según se trate de una compensación ordinaria o extraordinaria.

Ahora, así como en las relaciones laborales de trabajadores dependientes, la legislación permite que entre las partes se pacten los pagos que teniendo naturaleza salarial -que normalmente integrarían el IBC-, no hagan parte de la base gravable, comúnmente denominados «*pactos o cláusulas de desalarización*» y/o «*pactos o cláusulas de exclusión salarial*», a los cuales les aplica el límite del 40% previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010⁷², *mutatis mutandis* sería del caso reconocer que, si en el régimen de compensaciones de las cooperativas, que es el documento que en definitiva contiene la modalidad, monto y periodicidad de las compensaciones, se establece que ciertos pagos a pesar de retribuir el trabajo prestado por el asociado no integrarán el ingreso base de cotización, debe tenerse en consideración el límite legal antes referido, según el alcance dado por esta Sección en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021.

⁷² Cfr. Sentencia de Unificación. Exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



Es oportuno mencionar 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 calcularon los aportes se presumen veraces. Sin embargo, si el ente fiscalizador cuestiona la falta de inclusión en la base gravable de pagos que a su juicio son compensaciones ordinarias o extraordinarias, le corresponde al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no retributiva del servicio del pago realizado, con los medios probatorios pertinentes.

De conformidad con lo anterior, la Sala precisa el alcance y contenido de los artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008 que, en su orden, consagran lo referente a los elementos esenciales de las contribuciones especiales (SENA, ICBF y CCF), y la afiliación y pago al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y ARL), para lo cual establece las siguientes reglas jurisprudenciales:

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.
3. 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. 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.
4. Cuando en el régimen de compensaciones se establezca que una compensación ordinaria o extraordinaria, entendidas como los emolumentos que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial, no integrarán el IBC de aportes al sistema de seguridad social y contribuciones especiales, se aplicará el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, que no podrán superar el 40% del total de la remuneración. El monto que supere ese límite también hará parte de la base gravable.



5. 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 a 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.

Caso concreto

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

En el Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria de T&S Cooperativa consta la reunión realizada el 29 de marzo de 2009. En el literal d) se llevó a cabo la reforma del Capítulo III del Régimen de Compensación, el cual quedó así:

«CAPÍTULO III BENEFICIOS, AYUDAS, BONOS E INCENTIVOS QUE NO CONSTITUYEN COMPENSACIÓN

Artículo 11. T&S COOPERATIVA podrá otorgar beneficios, ayudas, bonos e incentivos que no constituyen compensaciones para sus asociados y no harán parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado. Lo anterior será reglamentado y autorizado por el consejo de administración, estos beneficios, ayudas, bonos e incentivos se podrán dar en dinero, bonos de mercado "merkavales", bonos de Multiusos pass y los que reglamente y autorice el consejo de administración.

Artículo 12. Beneficios. Son los siguientes:

1. Proveer a sus asociados de los elementos necesarios para el desempeño de sus funciones. Igualmente dotarán de los elementos necesarios para el buen desarrollo de sus actividades y entrega de tres dotaciones al año que consta de: tres (3) blue jeans, (3) camisas y (3) par de zapatos.

2. BENEFICIO SEMESTRAL. El beneficio semestral lo recibe el asociado, el cual, no hace parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, con el fin de atender sus gastos personales y familiares que se causen por costumbres sociales, religiosas y tradicionales con motivo de las vacaciones escolares de mitad de año y las festividades de Navidad y año nuevo.

El valor del beneficio semestral por servicio, podrá ser equivalente al 100% de una compensación mensual ordinaria y se entregará al asociado así: la primera el 30 de junio, el 50%; la segunda el 20 de diciembre el 50% restante. La liquidación del beneficio semestral se hará con base en la compensación ordinaria mensual. Cuando el trabajador asociado reciba una compensación extraordinaria, se liquidarán con el promedio devengado en los últimos doce (12) meses.

En el caso del asociado que sea excluido o realice un retiro voluntario de la cooperativa por alguna de las causas previstas en los estatutos y el régimen de trabajo asociado, se reconocerá y liquidará el beneficio semestral con base en el tiempo de servicio.

28





3. **BENEFICIO POR DESCANSO ANUAL.** *Beneficio por descanso anual lo recibe el asociado, el cual, no hace parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, conforme a lo previsto en el régimen de trabajo asociado, durante el periodo de descanso anual, el asociado recibirá proporcionalmente el cincuenta por ciento (50%) de la compensación mensual ordinario. Cuando el trabajador asociado reciba una compensación extraordinaria, los días de descanso anual se liquidarán con el promedio devengado en los últimos doce (12) meses.*

Para el evento de reconocimiento en dinero del descanso anual el asociado que así lo convenga con "T&S COOPERATIVA" o se desvincule de ésta sin haber disfrutado de dicho descanso en los términos previstos en el régimen de trabajo asociado, la base para la liquidación será la de un año o fracción de año.

4. **BENEFICIO ANUAL.** *Beneficio anual lo recibe el asociado, el cual, no hace parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, la cooperativa reconocerá a favor de los asociados un beneficio anual que por regla general será entregado en el evento de su desvinculación, equivalente a una compensación ordinaria mensual, por un año completo de servicios o proporcional por la fracción de año; éste beneficio, no hace parte de la retribución al aporte de trabajo individual del asociado. Dicho reconocimiento será liquidado a treinta y uno (31) de diciembre y se llevará a un fondo. Cuando el trabajador asociado reciba una compensación extraordinaria, se liquidarán con el promedio devengado en los últimos doce (12) meses. Sobre la liquidación del beneficio anual, la cooperativa consignará en febrero del año siguiente a su causación a un fondo.*

[...]

5. **BENEFICIO COMPLEMENTARIO.** *Beneficio Complementario lo recibe el asociado, el cual, no hace parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, en la medida que las circunstancias económicas y en cumplimiento de los objetivos de la cooperativa de remunerar equivalente el aporte de los trabajos de los asociados y de mantener el puesto de los trabajadores asociados, esta podrá acordar beneficios complementarios, cuyos montos los fijará el consejo de administración; sin sobrepasar el 100% de la compensación ordinaria y un máximo de tres veces en el año; las cuales no se computaran a las compensaciones ordinarias o extraordinarias ni tendrá los efectos de estas para liquidación de las otras compensaciones y demás derechos económicos establecidos a favor de los trabajadores asociados. Este beneficio podrá llevar, parcial o totalmente a incrementar la cuenta individual de los aportes de los trabajadores asociados. Su reconocimiento se hará por consejo de administración.*

Artículo 13. Beneficios por vía de excedentes cooperativos: En el evento que se produzca excedente al cierre de ejercicios económicos, la Asamblea General conforme a la ley, podrá aplicar parte del mismo como retorno a los asociados en relación con la participación en el trabajo y este se efectuara como un beneficio complementario y que tampoco se computara ni tendrá los efectos señalados en el artículo anterior.

Artículo 14. Ayudas. Son las siguientes:

1. **AYUDA DE REPRESENTACIÓN,** *T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, el cual, no hace parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, las sumas de dinero que entregue la cooperativa al asociado para cubrir su alimentación, alojamiento, medios de transporte o gastos de representación cuando deba trasladarse de un sitio diferente al de su sede o a otra ciudad, se entregara para que el asociado cumpla cabalmente sus funciones sin afectar su compensación ordinaria, por lo tanto, para algunos efectos no hacen parte de esta, ni tienen efectos para liquidación de las restantes. Para tales efectos reconocerá mensualmente hasta el cien (100%) por ciento de la compensación ordinaria. Esta ayuda de Representación será autorizada por la gerencia o el consejo de administración.*



2. AYUDA DE TRANSPORTE, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, el cual, no hace parte de la actividad o retribución del trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, pactado en bono de mercado "Merkavales o Multiusos Pass" o en dinero. Esta ayuda de transporte será reglamentada y autorizada por el consejo de administración a comienzo de cada año. No podrá ser superior a una (1) compensación ordinaria (Sic).

3. AYUDA DE ALIMENTOS, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, el cual, no hace parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, bono de mercado en Merkavales o bonos Multiusos Pass. Esta ayuda de alimentos será reglamentada y autorizada por el consejo de administración. No podrá ser superior a una (1) compensación ordinaria.

15. Incentivos. Son los siguientes:

INCENTIVOS DE ASOCIACIÓN, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, incentivos de asociación el cual, no hará parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, dicho incentivo podrá ser pactado en bono de mercado "Merkavales o Multiusos Pass" o en dinero. Este incentivo de asociación será reglamentado y autorizado por el consejo de administración y en ningún caso podrá ser superior al valor de seis (6) compensaciones ordinarias.

INCENTIVOS DE NAVIDAD, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, incentivos de navidad el cual, no hará parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, dicho incentivo podrá ser pactado en bono de mercado "Merkavales o Multiusos Pass" o en dinero. Este incentivo de navidad será reglamentado y autorizado por el consejo de administración, en ningún caso podrá ser superior al valor de una (1) compensación ordinaria y solo será autorizado por el consejo de administración en el mes de diciembre.

INCENTIVOS DE RECREACIÓN, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, incentivos de recreación el cual, no hará parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, dicho incentivo podrá ser pactado en bono de recreación o en dinero. Este incentivo de recreación será reglamentado y autorizado por el consejo de administración, en ningún caso podrá ser superior al valor de dos (2) compensaciones ordinarias.

INCENTIVOS DE EDUCACIÓN, T&S Cooperativa podrá entregar al asociado, incentivos de educación, el cual, no hará parte de la actividad o retribución de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado, dicho incentivo podrá ser pactado en bono de educación o en dinero. Este incentivo de educación será reglamentado y autorizado por el consejo de administración, en ningún caso podrá ser superior al valor de dos (2) compensaciones ordinarias».

El 19 de julio de 2012, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió el Requerimiento de Información nro. 20126200824641, por medio del cual le solicitó a la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicio T&S Cooperativa, la documentación necesaria para determinar la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social correspondientes a los periodos de julio a diciembre de 2011 y de enero a junio de 2012⁷³.

⁷³ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: «10.2.10. Requerimiento de Información No. 20126200824641 de fecha 19 de julio de 2012».





Mediante oficios radicados los días 5 de septiembre, 5 de octubre y 29 de noviembre de 2012, la cooperativa respondió el requerimiento de información, allegando la documentación solicitada⁷⁴.

El 28 de agosto de 2013, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 617⁷⁵, por inexactitud y mora en las autoliquidaciones y pagos de aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y de enero a junio de 2012, por la suma total de \$290.742.800. El acto se notificó por correo el 6 de septiembre de 2013 y fue contestado por la cooperativa el 3 de octubre de 2013⁷⁶.

El 4 de febrero de 2014, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP expidió la Liquidación Oficial nro. RDO 275, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos en los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y enero a junio de 2012, por un monto total de \$290.432.400, discriminado así:

Grupo	Subsistema	2011	2012	Total General
INEXACTO	SALUD	53.926.400	45.223.600	99.150.000
	PENSIÓN	68.900.100	57.891.000	126.791.100
	FSP	290.600	122.800	413.400
	ARL	17.615.900	15.119.700	32.735.600
	CCF	17.037.800	14.227.000	31.264.800
	SENA	1.100	9.200	10.300
	ICBF	17.300	33.000	50.300
SUBTOTAL (A)		157.789.200	132.626.300	290.415.500
MORA	ARL	16.900	-	16.900
SUBTOTAL (B)		16.900	-	16.900
TOTAL GENERAL (A+B)		157.806.100	132.626.300	290.432.400

Las conductas por las cuales se profirió este acto administrativo corresponden a las siguientes:

«i. No registró pago de aportes por el señor Diomar Rincón Ortiz por el periodo de julio de 2011 y por el señor José Alexander Campos por el periodo de diciembre de 2011.

ii. No incluyó en el IBC pagos constitutivos de salario tales como compensaciones extraordinarias.

⁷⁴ Así consta en el numeral 3 de antecedentes del Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 617 del 28 de agosto de 2013.
⁷⁵ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: « 10.2.9. Requerimiento para Declarar y Corregir No. 617 de fecha 28 de agosto de 2013».

⁷⁶ Así consta en el numeral 3 de los considerandos de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014.





iii. No incluyó en el IBC compensaciones por descanso anual o vacaciones en tiempo.

iv. Realizó cotizaciones sobre IBC inferiores a los registrados en nómina.

v. No incluyó en el IBC ayudas, auxilios o beneficios no definidos en el Régimen de Compensaciones».

El 14 de marzo de 2014, la representante legal de T&S Cooperativa interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial⁷⁷.

El 24 de junio de 2014, la Dirección de Parafiscales de la UGPP profirió la Resolución nro. RDC 280, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar el acto recurrido⁷⁸.

Conformación del IBC en el caso de T&S Cooperativa. Aplicación de las reglas de unificación jurisprudencial

El Tribunal encontró probado que los beneficios, ayudas e incentivos son pagos en dinero que no cumplen los presupuestos para ser considerados como compensaciones que conforman el IBC para la liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social, por cuanto fueron pactados por T&S Cooperativa en el Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria del 29 de marzo de 2009 como factores no constitutivos de compensaciones para sus asociados.

La entidad apelante insistió en que si bien las cooperativas de trabajo asociado pueden establecer en sus estatutos pagos que no constituyen compensaciones, lo cierto es que conforme a lo dispuesto en la Ley 1233 de 2008 y en el Concepto 5117 del 7 de enero de 2009 del Ministerio de la Protección Social, todos los pagos que recibe el trabajador asociado como contraprestación a sus servicios se denominan compensación y deben hacer parte del IBC para el pago de los aportes al sistema de la protección social. Agregó que la norma no contempla auxilios, ayudas o incentivos no constitutivos de compensaciones.

Previo a resolver, se advierte que la primera conducta cuestionada por la UGPP asociada con el «[n]o registró pago de aportes por el señor Diomar Rincón Ortiz por el periodo de julio de 2011 y por el señor José Alexander Campos por el periodo de diciembre de 2011», no fue cuestionada en la demanda, por lo tanto, se entiende que la parte actora está conforme con la misma y, por lo mismo, no será objeto de análisis. De este modo, se mantiene el ajuste.

En lo que tiene que ver con las demás conductas, que sí fueron discutidas por la parte actora, esto es: (i) no inclusión en el IBC de pagos constitutivos de salario tales como compensaciones extraordinarias, (ii) no inclusión en el IBC de compensaciones por descanso anual o vacaciones en tiempo, (iii) cotizaciones sobre

⁷⁷ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: «10.2.11. Recurso de Reconsideración interpuesto por T&S Cooperativa de fecha 14 de marzo de 2014».

⁷⁸ Fl. 102 c.p. 1. USB. Carpeta: «CUADERNO No. 2»; documento: «10.2.4. Resolución No. 280 de fecha 28 de Junio de 2014 de la UGPP».





IBC inferiores a los registrados en nómina y (iv) no inclusión en el IBC de ayudas, auxilios o beneficios no definidos en el Régimen de Compensaciones, se observa que todas están relacionadas con la integración de la base gravable, por lo que se analizan en conjunto.

Como se mencionó, la Ley 1233 de 2008 y el Decreto 3553 de 2008 disponen que, para la liquidación y pago de los aportes al sistema de la protección social, el IBC dependiendo del subsistema de 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).

En los términos expuestos en precedencia, 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 perciba el cooperado que, estrictamente no retribuyan la labor cooperativa, no integran el IBC.

En el expediente está probado que mediante el Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria de T&S Cooperativa, celebrada el 29 de marzo de 2009, se reformó el Capítulo III del Régimen de Compensaciones y se pactó que la cooperativa *«podrá otorgar beneficios, ayudas, bonos e incentivos que no constituyen compensaciones para sus asociados y no harán parte de la actividad de trabajo desempeñado, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado»*.

Los beneficios, ayudas e incentivos se regularon en los artículos 12, 14 y 15 del Capítulo III del Régimen de Compensaciones, y se conforman así:

Beneficios: semestral, por descanso anual, anual y complementario.

Ayudas: de representación, de transporte y de alimentos.

Incentivos: de asociación, de navidad, de recreación y de educación.

Se destaca que la redacción de cada uno de los artículos que consagran los beneficios, ayudas e incentivos, coinciden en disponer que estos pagos *«no hacen parte de la actividad de trabajo desempeñada, rendimiento o cantidad de trabajo aportado por el asociado [...]»*.

Ahora, la UGPP en la liquidación oficial demandada cuestionó la no inclusión en el IBC de los incentivos⁷⁹, beneficio por descanso anual⁸⁰ y *«beneficios, ayudas, bonos e incentivos que no constituyen compensación»*⁸¹, tras considerar, entre otras cosas que, *«este Despacho no encuentra, bajo las normas y las explicaciones mencionadas, que los trabajadores asociados en su Régimen de Compensaciones puedan acordar unos pagos como los estipulados en el Capítulo III, referentes a “Beneficios, Ayudas, Bonos e Incentivos que no constituyen compensación”, razón por la cual se deben incluir dentro del IBC dichas ayudas, auxilios o beneficios, justificándose de esta manera que persista el ajuste determinado»*.

⁷⁹ Página 20 de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014.

⁸⁰ Páginas 21 y 22 de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014.

⁸¹ Página 25 de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014.





Del contenido de los actos administrativos demandados, la Sala evidencia que el ente fiscalizador no se detuvo en analizar si los anteriores pagos 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.

Para la Sala, aunque no fue objeto de análisis puntual en los actos administrativos demandados, considera necesario señalar que los pagos así descritos en el Régimen de Compensaciones de T&S Cooperativa (beneficios, ayudas e incentivos) 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 régimen de compensaciones 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.

Por el contrario, los beneficios, ayudas e incentivos, en el caso concreto, se reconocen y pagan siempre que se presente el hecho que las genera, como puede ser, por ejemplo, las vacaciones escolares de mitad de año y las fiestas religiosas de navidad y año nuevo (beneficio semestral), cumplir un año de trabajo (beneficio anual y por descanso anual), etc.

En otros casos, es lo que recibe el trabajador asociado como recompensa o estímulo, como por ejemplo, los incentivos de asociación, de navidad, de recreación y de educación, y las ayudas de representación, transporte y de alimentos, que tal como consta en el Acta nro. 13 de la Asamblea General Ordinaria de T&S Cooperativa, puede ser representada en bonos de mercado o en dinero.

Los incentivos y las ayudas según el régimen de compensaciones, tampoco se determinan en función del tipo de labor, el rendimiento o la cantidad de trabajo, sino que en algunos casos se causan para cubrir los gastos de transporte y alojamiento cuando el trabajador asociado debe trasladarse a un lugar diferente a la sede, o por festividades en particular, como la época de navidad.

En ese contexto, la Sala considera que, en aplicación de las reglas de unificación expuestas con anterioridad, los pagos que T&S Cooperativa reconoció a los trabajadores asociados, por beneficios, ayudas e incentivos no deben integrar el IBC como erróneamente lo determinó la UGPP, pues se repite, esos pagos no fueron consagrados como retributivos del servicio y, por ende, no se les puede atribuir la connotación de ordinarios o extraordinario, razón por la cual, no integran la base gravable, como lo dispuso el Tribunal.

En lo que tiene que ver con la solicitud de la UGPP en el sentido que, de aceptarse los argumentos de la parte actora, se tenga en cuenta el tope previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la Sala advierte que el límite del 40% al que alude la entidad demandada aplica para los casos en los que las partes de la relación pactan

34



que una suma de naturaleza salarial no integrará el IBC, supuesto que difiere del analizado, puesto que las sumas en discusión no retribuyen el servicio y, por ende, no integran la base gravable.

Teniendo en cuenta lo anterior, se concuerda con el *a quo* en lo referente a la integración del IBC, pero, no es viable decretar la nulidad total de los actos demandados, comoquiera que la parte actora no cuestionó los ajustes realizados por la UGPP en relación con Diomar Rincón Ortiz (julio de 2011) y José Alexander Campos (diciembre de 2011).

En conclusión, se modificará la sentencia de primera instancia, la cual quedará así: (i) declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho ordenar a la UGPP practicar una nueva liquidación en la que se eliminen los mayores valores determinados en los casos en los que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias. Se mantendrán los ajustes relacionados con los trabajadores asociados Diomar Rincón Ortiz (julio de 2011) y José Alexander Campos (diciembre de 2011) y (ii) se negarán las demás pretensiones de la demanda (decisión que no fue apelada).

En relación con las costas, se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal, en tanto que no fue objeto de apelación.

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

PRIMERO: SENTAR jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la interpretación y alcance de los artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008, para lo cual establece las siguientes reglas jurisprudenciales:

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

35





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.

3. 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. 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.
4. Cuando en el régimen de compensaciones se establezca que una compensación ordinaria o extraordinaria, entendidas como los emolumentos que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial, no integrarán el IBC de aportes al sistema de seguridad social y contribuciones especiales, se aplicará el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, que no podrán superar el 40% del total de la remuneración. El monto que supere ese límite también hará parte de la base gravable.
5. 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 a 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.

SEGUNDO: MODIFICAR la sentencia del 13 de diciembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, la cual queda así:

1. **DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. RDO 275 del 4 de febrero de 2014, por medio de la cual la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP determinó que la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicio T&S Cooperativa incurrió en mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos entre julio a diciembre de 2011 y de enero a junio de 2012 y, de su confirmatoria, la Resolución nro. RDC 280 del 24 de junio de 2014, por la que la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración.





2. A título de restablecimiento del derecho se le ordena a la UGPP practicar una nueva liquidación 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. Se mantienen los ajustes relacionados con los trabajadores asociados Diomar Rincón Ortiz (julio de 2011) y José Alexander Campos (diciembre de 2011).

3. **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

4. Sin condena en costas en primera instancia.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: RECONOCER personería al abogado Armando Calderón González como apoderado de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 19 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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

