



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00382-01 [25893]  
Demandante: Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado

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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., veintitrés (23) de junio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2017-00382-01 [25893]  
**Demandante:** SERVIACTIVA COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO  
**Demandado:** UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

**Temas:** Contribuciones parafiscales de la protección social enero a diciembre de 2013. Motivación de los actos administrativos. Firmeza de las declaraciones. Cooperativas de Trabajo Asociado. Ingreso base de cotización. Régimen de compensaciones ordinarias y extraordinarias

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada<sup>1</sup> contra la sentencia del 16 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió<sup>2</sup>:

**«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial n.º RDO 2015-1137 del 28 de diciembre de 2015 y la Resolución n.º RDC 004 del 11 de enero de 2017, proferidas por la Subdirección de Determinación de Obligaciones y la Dirección de Parafiscales de la UGPP, respectivamente, las cuales modificaron las declaraciones de aportes al Sistema de la Protección Social de la **COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO SERVIACTIVA** por las conductas de inexactitud y mora por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2013, y se sancionó por inexactitud.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNESE** a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP realizar una nueva liquidación en la que, excluya los ajustes por mora liquidados para el periodo 7 respecto de la trabajadora **Yessica Moreno Quinto**, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia [...].»

<sup>1</sup> Índice 2 de SAMAI Archivos: «22\_ED\_CDFOLIO2\_06APELACION(.pdf)NroActua» y «20\_ED\_CDFOLIO2\_04APELACION(.pdf)NroActua 2» respectivamente.

<sup>2</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo: «2218\_ED\_CDFOLIO2\_01SENTENCIAPRIM ERAIN(.pdf) NroActua 2».



## ANTECEDENTES

El 29 de abril de 2015, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 327 contra Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2013. El acto se notificó por correo certificado el 15 de mayo de 2015<sup>3</sup>.

El 28 de diciembre de 2015, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió la Liquidación Oficial nro. RDO-2015-01137, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de la Protección Social por los periodos comprendidos entre el 01/01/2013 al 31/12/2013 y se sanciona por inexactitud por los mismos periodos. El acto de liquidación se notificó por correo certificado el 18 de enero de 2016<sup>4</sup>.

El 17 de marzo de 2016, el apoderado de Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial<sup>5</sup>.

El 11 de enero de 2017, la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. RDC 004, en el sentido de modificar el acto recurrido y disminuir los aportes y la sanción por inexactitud. Acto que se notificó personalmente el 26 de enero de 2017<sup>6</sup>.

## DEMANDA

Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado, mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

«**1. DECLARAR LA NULIDAD** de:

- **RESOLUCIÓN No. RDC 004** de fecha 11 de enero de 2017, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferida por el Director de Parafiscales de la UGPP y,

- **LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO. 1137** de fecha 28 de diciembre de 2015, proferida por la misma entidad.

**2. Se RESTABLEZCA EL DERECHO a SERVIACTIVA COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO**, en el sentido de que se declare que ésta no debe pagar los mayores valores y la sanción por inexactitud liquidados en los actos demandados.

**3. Se CONDENE A LA DEMANDADA al pago de las COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO a que haya lugar por motivo del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso».**

<sup>3</sup> Fls. 174 CD de antecedentes administrativos. Carpetas: «SERVIACTIVA COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO830073512» y «Requerimiento para Declarar o Corregir 327 Exp 4824», documentos: «Requerimiento 327 (Fahumada) (2)» y «RAD 20156203914241 GUIA 391104000301», respectivamente.

<sup>4</sup> Fls. 77 a 91 y 76 c.p. 1.

<sup>5</sup> Así consta en la Resolución nro. RDC 004 del 11 de enero de 2017.

<sup>6</sup> Fls. 93 a 111 y 92 c.p. 1.

<sup>7</sup> Fls. 8 a 9 c.p. 1.



Invocó como disposiciones violadas, las siguientes<sup>8</sup>:

- Artículos 2, 6, 29, 83, 121, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 647 y 683 del Estatuto Tributario
- Artículos 1, 3 y 9 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 193 (num. 10 y 12) de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación expuso lo siguiente:

### **1. Falta de motivación**

Manifestó que la liquidación oficial contiene la relación normativa, los elementos del tributo, los resultados de las presuntas inexactitudes y mora, la base, la liquidación de la sanción y un archivo Excel, pero no explica ni motiva suficientemente los errores en que incurrió el aportante. Agregó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se expusieron, ni siquiera de manera sumaria, las razones para descartar los planteamientos presentados por la cooperativa en el recurso.

Indicó que, ante la falta de claridad de los presuntos yerros cometidos, acudió al cruce de información para inferir cuáles eran las posibles razones de la entidad para su cuestionamiento, lo que vulneró el debido proceso y la legítima defensa.

### **2. Indevida aplicación de las normas contenidas en el Estatuto Tributario frente a los aportes parafiscales**

Señaló que la naturaleza de los aportes parafiscales es diferente a los impuestos, pues estos últimos a diferencia de los primeros, no tienen una contraprestación directa y tangible para el contribuyente. Diferencia que impide la aplicación del Estatuto Tributario frente a los aportes.

### **3. La UGPP determinó 12 periodos fiscales en un solo acto administrativo**

Precisó que los aportes son de período mensual y no es viable que la UGPP realice en un solo acto la liquidación por todo un año (12 meses). A su juicio, se debe expedir un acto de determinación por cada período fiscalizado.

### **4. Nulidad por liquidar en un solo acto inexactitud y omisión**

Mencionó que los actos son nulos porque en ellos se determinan presuntas inexactitudes en los pagos, y en el mismo acto se identifican trabajadores que estando obligados a pagar aportes no lo hicieron (omisos), tampoco señalan de forma clara y precisa la conducta en la que incurrió la cooperativa.

Aseguró que el procedimiento de determinación a cargo de la UGPP tiene normas propias (art. 180 de la Ley 1607 de 2012), pero debe estar en sintonía con las del Estatuto Tributario (art. 156 de la Ley 1151 de 2007), de manera que, si se trata de la conducta de mora, debe expedirse un requerimiento para declarar, si es inexactitud uno para corregir, y si es el cobro de mora en el pago de las contribuciones, se deben

<sup>8</sup> Fl. 11 c.p. 1.



iniciar las acciones de cobro administrativas y/o judiciales, según el caso (arts. 13 del Decreto 1161 de 1994 y 5 del Decreto 2633 de 1994).

### **5. Indevida aplicación del procedimiento para la determinación de las obligaciones fiscales**

Afirmó que la UGPP mezcla diferentes tipos de actos de fiscalización en uno solo, por ejemplo, se evidencia un emplazamiento para corregir tratándose de la conducta de inexactitud, y uno para declarar relacionado con la omisión en el cumplimiento de obligaciones formales.

Manifestó que el requerimiento no contiene la base de cuantificación del tributo, su monto y la sanción, tampoco explica sumariamente las modificaciones. Además, insistió en que debe expedirse uno por cada periodo (mes) y no por el año.

### **6. Falta de coordinación entre la parte motiva y resolutive en cuanto a la sanción, mora e inexactitud**

Sostuvo que en la parte resolutive de los actos de determinación se identificaron las bases para calcular la inexactitud y la sanción, y se incluyó un cuadro resumen, pero en la parte motiva no se explicó el origen del valor de los aportes, ni las modificaciones realizadas a cada autoliquidación.

### **7. Firmeza de las autoliquidaciones**

Expuso que las autoliquidaciones de los periodos de enero a abril del 2013 están en firme, toda vez que el requerimiento para declarar y/o corregir fue notificado el 15 de mayo de 2015, es decir, por fuera del plazo de los 2 años que prevé el artículo 714 del ET.

### **8. Mora**

Relacionó 58 planillas de los periodos de enero a diciembre de 2013, con las que, a su juicio, se prueba el cumplimiento en el pago de los aportes, y se desvirtúa la conducta de mora. Agregó que de todas esas, la entidad solo tuvo en cuenta 3 planillas, precisando que las demás ya habían sido valoradas y disminuidos los ajustes. Solicitó que se valoren las planillas porque son la prueba del cumplimiento de la obligación tributaria.

Mencionó que las declaraciones gozan de presunción de veracidad, y si la UGPP pretendía desconocer el contenido de las planillas tenía que decretar una comprobación especial para verificar la certeza, veracidad o realidad de los hechos que sustentan la declaración del contribuyente (art. 746 del ET).

Indicó que la entidad desconoció el principio de la carga dinámica de la prueba, pues está en posición más favorable y queda a su arbitrio decretar las verificaciones pertinentes para esclarecer la verdad de una determinada situación.

### **9. Inexactitudes**



### **9.1. Pagos con carácter retributivo**

Explicó que de conformidad con el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, las partes pueden acordar expresamente que beneficios o auxilios extralegales que retribuyen el servicio no integren el IBC en la parte que no supere el 40% del total de la remuneración.

### **9.2. Pagos sin carácter retributivo**

Aludió a que los pagos que no retribuyen el servicio y no incrementan el patrimonio del trabajador no hacen parte del IBC. Por ejemplo, los que se entregan al asociado para las herramientas, los auxilios o ayudas de alimentación y de transporte. Adujo que lo anterior fue puesto de presente en el recurso de reconsideración, pero la UGPP al resolverlo se limitó a analizar la naturaleza jurídica de las cooperativas de trabajo asociado.

Dijo que el PUC de las cooperativas equipara la «ayuda para el transporte» con el «subsidio de transporte» propio de la relación laboral que en su caso no integra el IBC, por lo que no se pueden desconocer los efectos de la equivalencia.

### **9.3. Pagos cuya fuente no es la relación de trabajo asociado**

Adujo que no todo lo que recibe el asociado de la cooperativa de trabajo asociado se origina en la relación cooperativa, como es el caso de los auxilios con cargo al fondo de solidaridad que es de creación legal, que como no retribuye el servicio no integra el IBC.

### **9.4. Bonificación anual, auxilio, beneficio o ayuda de transporte, beneficios que son compensaciones extraordinarias según la UGPP**

Señaló que para la UGPP las compensaciones extraordinarias integran el IBC para los aportes al sistema de seguridad social integral y al sistema parafiscal. No obstante, para la demandante solo las compensaciones de esa naturaleza que retribuyan el servicio prestado son las que hacen parte de la base gravable.

Precisó que la bonificación anual y sus rendimientos, los auxilios, beneficios y/o ayuda de transporte están destinados al mejoramiento de la calidad de vida de los cooperados y a brindar ayuda para sufragar los gastos de desplazamiento, por lo que no pueden ser consideradas compensaciones extraordinarias al no retribuir el servicio y, en esa medida, no integran el IBC.

### **9.5. Incapacidades**

Sostuvo que, por error involuntario de la cooperativa, en los periodos de incapacidad se hicieron los aportes a salud y pensión sobre un IBC del 100% del salario cuando debía ser del 66.6%, irregularidad que se subsanó por la entidad, devolviendo a los asociados el valor pagado en exceso. Agregó que durante la incapacidad no se pagan aportes a la ARL, tampoco al SENA, ICBF y CCF porque el auxilio económico no está gravado.



Afirmó que la UGPP mantuvo los ajustes porque se trató de un error cometido por la cooperativa, circunstancia que, a su juicio, desconoce las pruebas y argumentos, viciando de nulidad los actos acusados.

### 9.6. Descanso anual compensado

Indicó que para la UGPP el descanso anual es una compensación extraordinaria que integra el IBC, sin embargo, advirtió que según los artículos 87 y 88 del Régimen de Trabajo Asociado, ese concepto se paga una vez al año y no retribuye de manera directa las labores del trabajador asociado. Agregó que el fundamento de la entidad es el Concepto nro. 2012-9000036473 del 10 de octubre de 2012 de la Subdirección Jurídica de Parafiscales, conforme con el cual, «*todo lo que recibe el asociado en dinero se considera compensación*»<sup>9</sup>.

### 10. Sanción por inexactitud

Advirtió que no procede la sanción por inexactitud porque: (i) el procedimiento está viciado de nulidad, (ii) los aportes se pagaron sobre el IBC correcto y no se omitieron ingresos y (iii) existe error de criterios entre la UGPP y el aportante.

## OPOSICIÓN

La **UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP)** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>10</sup>:

Manifestó que los actos están debidamente motivados conforme a su contenido y los archivos Excel adjuntos, en los que se indica el nombre e identificación, la manera en la que las compensaciones ordinarias y extraordinarias deben incluirse en el IBC, la tarifa, el periodo y subsistema sobre los que se incurrió en las conductas reprochadas, los ajustes generados por la diferencia en los pagos y, en la parte resolutive se incluyó un cuadro resumen que discrimina el valor de la obligación determinada. Agregó que la demandante se contradice al alegar vicios en la motivación y al mismo tiempo formular objeciones por cada ajuste.

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

Aseguró que la entidad tiene competencia para efectuar las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la protección social, así como para verificar la existencia de hechos generadores en la materia.

<sup>9</sup> Fl. 58 c.p. 1.

<sup>10</sup> Fls. 143 a 162 c.p. 1.



Precisó que las normas que rigen el procedimiento de determinación no impiden que se pueda expedir un requerimiento y liquidación oficial sobre más de una vigencia, subsistema o conducta. Además, tal situación no veta el derecho de defensa del aportante, pues de expedirse un acto por cada periodo, los ajustes determinados serían los mismos de los actos en los que se acumularon.

Señaló que no aplican los artículos 703 y 715 del ET al proceso de determinación que adelanta la UGPP, porque en su desarrollo no se profieren emplazamientos para declarar, ni requerimientos especiales, ya que por mandato legal solo puede expedir el requerimiento para declarar y/o corregir y liquidaciones oficiales (art. 180 de la Ley 1607 de 2012).

Expuso que no operó la caducidad de la facultad de fiscalización porque los periodos revisados fueron de enero a diciembre de 2013, y el requerimiento de información se notificó el 12 de marzo de 2014, es decir, dentro de los 5 años siguientes a la fecha en la que el aportante debió declarar y no declaró y/o declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos, según la norma vigente para la fecha en la que se presentaron las declaraciones (art. 178 de la Ley 1607 de 2012).

Afirmó que previa verificación de las 58 planillas PILA entregadas por el aportante, advirtió que aquellas con número 8427761836, 8429273453 y 8428510452 no habían sido aplicadas en la liquidación oficial, por lo que al resolver el recurso de reconsideración disminuyó los ajustes. Agregó que las planillas restantes pueden contener pagos, pero a periodos y subsistemas diferentes a los fiscalizados, y al aportante se le informó que fueron valoradas, pero no lograron desvirtuar los ajustes, con lo que se descarta la falta de valoración de las pruebas y el desconocimiento del principio de carga dinámica de la prueba.

Adujo que, si bien las cooperativas de trabajo asociado tienen libertad de estipulación estatutaria, para efectos de la liquidación y pago de aportes al sistema de seguridad social y contribuciones especiales, la ley establece que todos los pagos deben catalogarse como compensación ordinaria y/o extraordinaria para efectos de determinar el IBC, según el subsistema del que se trate.

Sostuvo que los pagos de auxilio de transporte y descanso anual integran la base de cotización como compensaciones extraordinarias porque de acuerdo con el artículo 25 del Decreto 4588 de 2006 todo pago es una compensación, sea o no una retribución del servicio mensual o esporádica.

Dijo que se tuvieron en cuenta las incapacidades informadas por la cooperativa en el formato de nómina, y que los pagos por este concepto hicieron parte de la base de cuantificación para los aportes a salud y pensión, pero no para riesgos laborales y parafiscales porque la ley no lo exige.

Aseveró que la sanción por inexactitud se encuentra fundamentada, pues se analizó en conjunto la liquidación oficial (documento y archivo Excel) y se aplicó el 60% al valor de los ajustes por inexactitud de lo que se obtuvo su monto (art. 179 de la Ley 1607 de 2012).



## AUDIENCIA INICIAL

El 31 de mayo de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>11</sup>. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, medidas cautelares o excepciones que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demandada y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho le ordenó a la UGPP realizar una nueva liquidación en la que excluya los ajustes por mora liquidados para el periodo 7 respecto de la trabajadora Yessica Moreno Quinto, negó las demás pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>12</sup>:

Afirmó que no se vulneraron los derechos al debido proceso y a la defensa de la demandante por cuanto los actos acusados y el archivo Excel describen los fundamentos fácticos y jurídicos para modificar las autoliquidaciones presentadas por la demandante, y se identifican los trabajadores, las conductas (mora e inexactitud) y los ajustes. Además, no existe falta de congruencia entre la parte motiva y la resolutive, pues en la primera se relacionaron las normas y los hechos, en tanto que en la segunda se incluye un resumen que individualiza los hallazgos por subsistema y administradora.

Precisó que no se vulneró el principio de correspondencia porque las modificaciones propuestas en el requerimiento especial (mora e inexactitud periodos enero a diciembre de 2013) coinciden con las señaladas en la liquidación oficial. Negó el cargo.

Sostuvo que antes de la Ley 1607 de 2012, la UGPP aplicaba los procedimientos de liquidación oficial previstos en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI del ET, por disposición del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007. En la actualidad, los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012 son los que regulan el trámite para la liquidación de los aportes, pero sigue vigente la remisión al ET en tanto resulte compatible con las normas especiales.

En consonancia con lo anterior, indicó que según la Ley 1607 de 2012 (art. 180) el acto preparatorio es el requerimiento para declarar y/o corregir, que una vez notificado puede ser respondido por el aportante, y en caso de no aceptar los ajustes propuestos se profiere una liquidación oficial contra la que procede el recurso de

<sup>11</sup> Fils. 183 a 189 c.p. 1.

<sup>12</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivo: «2218\_ED\_CDFOLIO2\_01SENTENCIAPRIM ERAIN(.pdf) NroActua 2».



reconsideración, y el cierre de la discusión administrativa se da con la resolución que decide dicho recurso.

Agregó que esos actos se expiden independiente de la conducta de que se trate (omisión, mora e inexactitud) y el número de períodos que se fiscalicen, porque así fue la intención del legislador, sumado a que según el entendimiento del artículo 695 del ET, que se refiere a los períodos de fiscalización del IVA y retención en la fuente (periodicidad mensual), en un mismo acto se pueden acumular varios periodos en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficiencia.

Afirmó que no operó la caducidad de la facultad de fiscalización respecto de los periodos fiscalizados (enero a diciembre de 2013) porque el requerimiento de información se notificó el 11 de marzo de 2014, es decir, antes de que transcurrieran los 5 años previstos en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. Añadió que el término de firmeza de 2 años no es aplicable porque se restringe a las declaraciones presentadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre de 2012).

Analizó las planillas allegadas por la demandante en relación con 92<sup>13</sup> trabajadores y concluyó que solo respecto de la trabajadora Yessica Moreno Quinto se probó el pago de los aportes al período 7 con la planilla nro. 8425385434. En los demás casos, puntualizó que se evidencia el pago, pero no a los subsistemas fiscalizados.

Señaló que si bien es cierto las cooperativas de trabajo asociado tienen autonomía estatutaria, la misma no es absoluta en la medida en que está sujeta a las normas superiores que regulan y reglamentan el tratamiento de las contribuciones.

Anotó que los Estatutos ni el Régimen de Trabajo Asociado y de Compensaciones establecido por la cooperativa puede contrariar las previsiones legales que señalan como únicos pagos en favor de los trabajadores asociados las compensaciones ordinarias y extraordinarias, por lo que concluyó que la decisión de la UGPP es acertada en tanto que, con independencia de la denominación que la parte demandada haya dado a los pagos, estos deben ser incluidos en el IBC de los aportes al sistema de seguridad social integral y de las contribuciones especiales.

En relación con los trabajadores que presentaron la novedad de incapacidad, señaló que no existe prueba que evidencie el error alegado por la demandante, toda vez que de acuerdo con el archivo SQL los ajustes para salud, pensión y FSP se originaron al incluir en el IBC todos los pagos por concepto de compensación ordinaria y extraordinaria. Sostuvo que durante la novedad no se determinaron ajustes a la ARL, SENA, ICBF y CCF.

Precisó que está probado que Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado incurrió en inexactitudes al momento de declarar las contribuciones parafiscales por lo que se cumple el hecho sancionable y es procedente la sanción por inexactitud impuesta por la UGPP en los actos acusados. Agregó que la diferencia de criterios no excluye la imposición de la sanción, pues esa es una causal de exoneración prevista para las sanciones del artículo 647 del ET.

<sup>13</sup> El Tribunal enumeró hasta el 91, pero en total son 92 trabajadores.



## RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** insistió en que los actos administrativos son nulos porque: (i) adolecen de motivación, (ii) no se pueden fiscalizar 12 periodos independientes en un solo acto administrativo, (iii) la firmeza de las autodeclaraciones se establece con el artículo 714 del ET (2 años) y no con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 (5 años), (iv) no proceden los ajustes por mora y solicitó que se valoren las planillas PILA, (v) se presentaron irregularidades en los trabajadores con novedad de incapacidad y (vi) no son procedentes los ajustes por inexactitud porque la UGPP y el Tribunal desconocieron que algunos pagos no retribuyen el servicio prestado por los asociados y en esa medida no son compensaciones y no integran el IBC<sup>14</sup>.

La **parte demandada** precisó que si bien la planilla PILA nro. 8425385434 refleja el pago realizado por la señora Yessica Moreno Quinto, no se deben eliminar todos los ajustes, sino solo los del SENA e ICBF y para los demás se deben disminuir, pues cambia la conducta de mora a inexactitud<sup>15</sup>.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación<sup>16</sup>.

La **parte demandada** insistió en el argumento presentado en la apelación y agregó que en el recurso de alzada Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado realizó la transcripción, casi exacta, de la demanda, sin contradecir el análisis del Tribunal<sup>17</sup>.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial nro. RDO-2015-01137 del 28 de diciembre de 2015, expedida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UGPP contra la cooperativa de trabajo asociado demandante por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social, por los periodos comprendidos de enero a diciembre de 2013 y se impone sanción por inexactitud por el mismo período y, de la Resolución nro. RDC 004 del 11 de enero de 2017, por la que la Dirección de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido y disminuir los ajustes y la sanción.

<sup>14</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivos: «22\_ED\_CDFOLIO2\_06APELACION(.pdf) NroActua 2».

<sup>15</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivos: «20\_ED\_CDFOLIO2\_04APELACION(.pdf) NroActua 2».

<sup>16</sup> Índice 18 de SAMAI.

<sup>17</sup> Índice 19 de SAMAI.



## Cuestión previa

Antes de abordar el fondo del asunto, es necesario referirse al alcance de la apelación interpuesta por el apoderado de la sociedad aportante, habida consideración de la ausencia de cuestionamientos claros y específicos frente a la decisión impugnada.

El artículo 320 del Código General del Proceso<sup>18</sup> dispone que el recurso de apelación tiene por objeto «*que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por la parte apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión*» [Destaca la Sala].

Revisado el recurso de apelación de la parte actora, se advierte que esta no formuló reparo concreto respecto a lo decidido por el Tribunal en relación con los siguientes cargos formulados en la demanda:

### - Ajustes por la conducta de mora. Valoración de planillas PILA

En la demanda se hizo alusión a 58 planillas PILA correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2013, con las que, a juicio de la demandante, se prueba el cumplimiento en el pago de los aportes y se desvirtúa la conducta. Precisó de igual forma, que la UGPP solo tuvo en cuenta 3 planillas, por lo que solicitó que se valoraran en su totalidad, al constituir la prueba del cumplimiento de la obligación tributaria.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal relacionó los 92<sup>19</sup> trabajadores asociados que presentaron ajustes por la conducta de mora, los periodos y subsistemas y la conclusión en torno a la validación de las planillas, a partir de lo cual evidenció que solo respecto de la trabajadora Yessica Moreno Quinto se probó el pago de los aportes al período 7 con la planilla nro. 8425385434. En los demás casos, puntualizó que se evidenció el pago, pero no a los subsistemas fiscalizados.

Frente a esa decisión, en el recurso de apelación, el apoderado de la demandante se limitó a señalar que «*se solicita amablemente la debida comprobación de las PILAS aportadas en el procedimiento y que obran en el expediente. Asimismo, se solicita la aplicación del principio de presunción de veracidad consagrado en el ET, el cual dispone que “Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*»<sup>20</sup>, sin que se indicaran las razones específicas de inconformidad con lo analizado por el *a quo*.

Para la Sala, la solicitud de comprobación de las planillas PILA está relacionada con la valoración probatoria realizada por el *a quo* en su pronunciamiento, lo que ameritaba que la parte apelante se refiriera o cuestionara de forma concreta y precisa los trabajadores asociados, los periodos y los subsistemas en los que, a su parecer, erró el Tribunal al apreciar las pruebas correspondientes.

<sup>18</sup> Aplicable por remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

<sup>19</sup> El Tribunal enumeró hasta el 91, pero en total son 92 trabajadores.

<sup>20</sup> Índice 2 de SAMAI. Archivos: «22\_ED\_CDFOLIO2\_06APELACION(.pdf) NroActua 2». Página 21 del recurso de apelación.



### - Novedad de incapacidad

En la demanda se indicó que, por error involuntario de la cooperativa, en los periodos de incapacidad se hicieron los aportes a salud y pensión sobre un IBC del 100% del salario cuando debía ser del 66.6%, irregularidad que se subsanó por la entidad, devolviendo a los asociados el valor pagado en exceso. Agregó que durante la incapacidad no se pagan aportes a la ARL, tampoco al SENA, ICBF y CCF porque el auxilio económico no está gravado.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal negó el cargo tras considerar que «1. Los ajustes por inexactitud para los subsistemas de Salud, Pensión y FSP frente a los trabajadores que reportaron la novedad de incapacidad se origina al incluir en el ingreso base de cotización todos los pagos por concepto de compensación ordinaria y extraordinaria, en el sentido que fue explicado anteriormente; pues el monto correspondiente al pago por incapacidad tomado por la UGPP corresponde al reportado en las nóminas de la sociedad, que forman parte de los antecedentes administrativos; sin que exista prueba que permita evidenciar el error del que habla la parte actora» y «2. Los ajustes por inexactitud a los subsistemas de ARL, SENA, ICBF y CCF, respecto de los trabajadores que reportaron la novedad de incapacidad, no incluyeron pago alguno por ese concepto (incapacidad), sino que se originan al tener en cuenta todos los pagos por concepto de compensación ordinaria y extraordinaria»<sup>21</sup>.

En el recurso de apelación, la parte actora insistió en que incurrió en error al realizar los aportes a salud y pensión, pues los calculó sobre un IBC del 100% cuando debió ser sobre el 66.6%, lo que, a su juicio, fue subsanado por la cooperativa y los trabajadores realizando la devolución de los valores pagados en exceso a cada asociado. Además, reiteró que no se pagan aportes a la ARL por ese período, y que frente a los parafiscales (SENA, ICBF y CCF) el auxilio no está gravado.

Nótese que el apelante reiteró que se trató de un error involuntario, pero no aportó las pruebas de su dicho, que fue el motivo por el que el Tribunal negó la prosperidad del cargo respecto de los subsistemas de salud y pensión. Frente a los demás subsistemas (ARL, SENA, ICBF y CCF) la demandante insistió en que no se deben realizar aportes, a pesar de que el *a quo* concluyó que a esos sistemas no se realizaron ajustes.

De modo que, la ausencia de cuestionamientos concretos frente a la decisión tomada por el Tribunal (ausencia de prueba sobre el error en que incurrió la aportante), impide que en esta instancia se aborde el estudio pretendido por la parte actora.

Por lo expuesto, la Sala no examinará la cuestión decidida por el Tribunal frente a los cargos de ajustes por mora –valoración planillas PILA e incapacidades, en tanto que, no se presentaron reparos concretos que ameriten su estudio, razón por la cual, se mantendrá incólume la sentencia apelada en lo que a estos aspectos se refiere.

Teniendo en cuenta los argumentos presentados y desarrollados por la parte demandante, la Sala debe determinar: (i) si los actos acusados están viciados de nulidad por falta de motivación, (ii) si los actos enjuiciados son nulos por liquidar más de 12 periodos en un mismo acto, (iii) si operó la caducidad de la facultad

<sup>21</sup> Páginas 56 y 57 de la sentencia apelada.



sancionatoria de la UGPP respecto de los periodos de enero a abril de 2013 y (iv) si para calcular los aportes al sistema de la protección social, por los períodos en discusión, se tenía que incluir en el IBC pagos que conforme a los documentos cooperativos no constituyen compensación. De resolverse lo anterior de forma desfavorable, se analizará si procede la sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación formulado por la UGPP, la Sala determinará si son procedentes los ajustes liquidados en relación con la trabajadora Yessica Moreno Quinto (periodo 2013-07, subsistemas SENA e ICBF).

## **Caso concreto**

### **(i) Motivación de los actos administrativos**

La Sala ha expuesto que el acto administrativo, como expresión de la voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos a nivel general y/o particular y concreto, se forma por la concurrencia de elementos de tipo subjetivo (órgano competente), objetivo (presupuestos de hecho a partir de un contenido en el que se identifique objeto, causa, motivo y finalidad, y elementos esenciales referidos a la efectiva expresión de una voluntad unilateral emitida en ejercicio de la función administrativa) y formal (procedimiento de expedición)<sup>22</sup>.

Tratándose de la motivación de los actos de determinación expedidos por la UGPP, la Sección<sup>23</sup> ha considerado que estos se entienden motivados en la medida que incluyan los valores y las razones en las que se sustentan los ajustes. Además, ha aceptado como parte de la motivación los archivos Excel, que detallan la forma en que se determina el ajuste de aportes en cada uno de los subsistemas.

Para la Sala, en la motivación de esta clase de actos y dependiendo de la conducta (omisión, mora y/o inexactitud), es necesario que se identifique el tipo de incumplimiento, el año, el mes, el trabajador, los días trabajados, los pagos que constituyen salario y cuáles no (en este caso compensación ordinaria y extraordinaria), el total remunerado, el IBC, entre otros aspectos.

La parte demandante insiste en que los actos demandados carecen de fundamentos de hecho y de derecho suficientes para determinar las inconsistencias halladas por la UGPP, lo que le impidió el ejercicio de los derechos de contradicción y defensa que le asisten.

Revisados los actos enjuiciados, se concluye que están motivación porque contienen los antecedentes que los originaron, los motivos de inconformidad que expuso el aportante, los fundamentos legales y jurisprudenciales, y en el archivo Excel que hace parte integral de los mismos, se detalla la liquidación o ajustes determinados, identificando el nombre del trabajador, el subsistema revisado, el periodo, las novedades, los pagos y su naturaleza, así como la base de cotización.

<sup>22</sup> Sentencia del 24 de junio de 2021, Exp. 25467, en la que se reiteran las sentencias del 12 de octubre de 2017, Exp. 19950, y del 27 de agosto de 2020, Exp. 24533, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>23</sup> Cfr. las sentencias del 2 de octubre de 2019, Exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 26 de agosto de 2021, Exp. 25735, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Además, se evidencia que contrario a lo afirmado por la demandante, esta pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción, tanto es así que la UGPP valoró los argumentos expuestos en el recurso de reconsideración, encontrando viable la eliminación o disminución de algunos ajustes.

En conclusión, se concuerda con el Tribunal en que los actos administrativos demandados no están viciados de nulidad por falta de motivación. No prospera el recurso de apelación.

## (ii) Nulidad por liquidar más de 12 periodos de contribuciones en un mismo acto

Para la parte actora, como las contribuciones parafiscales al sistema de la protección social son de período mensual, no era dable que la UGPP en un solo acto administrativo acumulara y fiscalizara 12 periodos (de enero a diciembre de 2013). Además, a su juicio, debe darse aplicación al artículo 694 del ET que trata sobre la independencia de las liquidaciones por cada año gravable como obligación individual e independiente.

El Tribunal consideró que los actos que profiere la UGPP se expiden independiente de la conducta que se trate (omisión, mora y/o inexactitud) y el número de períodos que se fiscalicen, porque así fue la intención del legislador (art. 180 de la Ley 1607 de 2012), sumado a que según el entendimiento del artículo 695 del ET, que se refiere a los períodos de fiscalización del IVA y retención en la fuente (periodicidad mensual), en un mismo acto se pueden acumular varios periodos en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficiencia.

Al respecto, debe señalarse que la Sección en la sentencia del 29 de octubre de 2014 (Exp. 19394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez<sup>24</sup>), analizó el alcance del artículo 695 del ET<sup>25</sup> y la posibilidad de acumular varios períodos fiscales en los requerimientos y liquidaciones oficiales cuando se trata del IVA y la retención en la fuente. Precisó que *«por el hecho de que se haya efectuado algo semejante con el ICA, en nada viola el debido proceso de los contribuyentes»*. [Negrilla original]. Tal consideración se fundamentó en lo siguiente:

*«4.3.- Recuérdese que el debido proceso administrativo, ha sido definido por la Corte Constitucional como (i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa (ii) que guardan relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal»<sup>26</sup>.*

[...]

*4.4.- Si bien, tratándose de impuestos nacionales, el Estatuto Tributario permite la acumulación de períodos fiscales en el trámite del proceso de fiscalización respecto del impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente, no es menos cierto que dicha restricción no debe interpretarse de manera literal, pues debe mirarse con un criterio finalístico o teleológico.*

<sup>24</sup> Reiterada en la sentencia del 25 de abril de 2018, Exp. 20620, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>25</sup> «Artículo 695. períodos de fiscalización en el impuesto sobre las ventas y en retención en la fuente. Los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos, podrán referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente».

<sup>26</sup> Sentencia T-214 de 2004.



*En ese entendido, para la Sección es claro que es posible que los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración Tributaria, puedan referirse a más de un período gravable –lo que materializa, además, los principios de economía, celeridad y eficiencia–.*

De manera que, tratándose de las contribuciones parafiscales al sistema de la protección social, que como bien lo afirma la parte actora son de período mensual, resulta viable que la entidad fiscalizadora en un solo acto administrativo (requerimiento para declarar y/o corregir y liquidación oficial) acumule y se refiera a varios períodos fiscales, pues tal circunstancia atiende a los principios de economía, celeridad y eficiencia.

Además, no puede pasarse por alto que como lo consideró la Sección en la sentencia del 5 de mayo de 2022 (Exp. 25553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), «*el mencionado artículo 180 [de la Ley 1607 de 2012] aplicable para las declaraciones presentadas para los períodos 2013 no establece la exigencia pretendida por la demandante, expedición de un acto particular por cada período fiscal cuestionado*».

Por los anteriores motivos, no prospera el recurso de apelación.

### **(iii) Caducidad de la facultad sancionatoria y fiscalizadora de la UGPP**

El Tribunal estableció que no se configuró la caducidad de la facultad sancionatoria de la UGPP toda vez que de acuerdo con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, el requerimiento de información se notificó dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en la que el aportante debió declarar y no lo hizo o declaró por valores inferiores a los establecidos.

La cooperativa aclaró que no cuestiona la facultad fiscalizadora de la UGPP sino la firmeza de la declaración tributaria establecida en el artículo 714 del ET, que señala que las autoliquidaciones PILA quedarán en firme si dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la fecha de vencimiento no se ha expedido el requerimiento especial.

Para resolver, se precisa que tratándose de los procesos de fiscalización de competencia de la UGPP antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 (art. 178, p. 2)<sup>27</sup>, el ordenamiento jurídico no consagraba de forma expresa un plazo de caducidad para que la entidad ejerciera sus funciones de determinación; sin embargo, el artículo 156 penúltimo inciso de la Ley 1151 de 2007 hizo remisión al Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI en aquellos aspectos no regulados del proceso de determinación.

Para la Sala, dicha remisión era procedente, pues la jurisprudencia constitucional<sup>28</sup>, así como esta Sección<sup>29</sup> han considerado que los recursos parafiscales son denominados en la Constitución Política como «*contribuciones parafiscales*», los cuales tienen naturaleza tributaria y se encuentran sujetos a los principios que aplican a los tributos.

<sup>27</sup> Entró en vigor el 26 de diciembre de 2012 con la publicación en el Diario Oficial No. 48.655.

<sup>28</sup> Corte Constitucional, sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

<sup>29</sup> Cfr. sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 24179 y del 3 de marzo de 2022, Exp. 25632, C.P. Milton Chaves García, del 19 de agosto de 2021, Exp. 25086, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 15 de octubre de 2021, Exp. 23623, y del 28 de abril de 2022, Exp. 24131, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En ese orden, se advierte que una vez vencido el término del que dispone la Administración para ejercer las facultades de fiscalización, la consecuencia directa es que las autoliquidaciones de aportes, que tienen la misma naturaleza de una declaración tributaria, se tornan inmodificables.

Dicho de otra forma, y equiparando esos efectos a lo previsto en el Estatuto Tributario, que se repite, aplica en virtud del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, para los periodos anteriores al 26 de diciembre de 2012 (fecha de entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012), la consecuencia sería la firmeza de la autoliquidación.

Por consiguiente, resulta aplicable el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET<sup>30</sup>, el cual, en su tenor literal vigente para la fecha en la que comenzó a transcurrir el referido término para los periodos discutidos disponía que «*la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*»<sup>31</sup>.

Situación diferente ocurre con las autoliquidaciones presentadas con posterioridad a la fecha en la que entró a regir la Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre de 2012), frente a las cuales resulta aplicable el artículo 178 *ibídem* que reguló de manera específica el plazo en el que la UGPP puede ejercer sus facultades de fiscalización, y lo fijó en cinco (5) años.

En el presente caso, los periodos fiscalizados son los que corresponden a los meses de enero a diciembre del año 2013, por lo tanto, la firmeza ocurre una vez vencido el plazo señalado en la norma vigente al momento en el que comenzó a transcurrir, es decir, el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, motivo por el cual, se concluye que le asiste razón al *a quo* al afirmar que en el *sub examine* no es procedente la aplicación del artículo 714 del ET, por lo que no operó la firmeza de las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social.

Por los anteriores motivos, no prospera el recurso de apelación.

#### **(iv) Conformación del IBC en el caso de la Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado. Aplicación de las reglas de unificación jurisprudencial**

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

La cooperativa insistió en que los pagos por auxilios de solidaridad con cargo al fondo de solidaridad, beneficios y ayudas no deben formar parte del IBC, toda vez que para que un pago sea considerado una compensación ordinaria o extraordinaria debe retribuir la labor realizada por el trabajador asociado.

<sup>30</sup> Sobre la firmeza cfr. las sentencias del 24 y 30 de octubre de 2019, Exps. 23599 y 23817, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>31</sup> Antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.



La Sala pone de presente que no todos los montos pagados a favor de los asociados corresponden a compensaciones (ordinarias o extraordinarias), pues solo ostentan dicha naturaleza los desembolsos que se efectúen como contraprestación del trabajo. Planteamiento concretado en la sentencia de unificación 2022CE-SUJ-4-001 proferida por esta Sección el 24 de marzo de 2022, Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que sobre el IBC para liquidar los aportes al sistema de la protección social a cargo de las cooperativas de trabajo asociado, se fijó la regla conforme con la cual el IBC de los aportes con destino al SENA e ICBF será la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones, y para los destinados a las CCF, será la suma de las ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes, entendidas como los valores que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial (regla 1), en tanto que las sumas que reciba el cooperado que no constituyen compensación, es decir, las que no se determinan en función del tipo de labor desempeñada (material o inmaterial), el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado, no integrarán el IBC de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral ni a las contribuciones especiales (regla 2).

En la citada providencia se expuso lo siguiente:

La obligatoriedad para las cooperativas de trabajo asociado de pagar aportes a los subsistemas de salud, pensión y riesgos laborales, se fundamenta en el artículo 1 del Decreto 2996 de 2004<sup>32</sup>, 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 2006<sup>33</sup>, anuló las expresiones que hacían referencia a las citadas contribuciones especiales por desconocimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, pero mantuvo la redacción de la norma en lo que se refiere a los aportes al sistema de seguridad social integral (salud, pensión y riesgos laborales).

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

De igual forma, se estableció en el artículo 27 *ibídem*, que el IBC estaría conformado por «*todos los ingresos que perciba el asociado, de conformidad con lo señalado en el párrafo 1º del artículo 3º de la Ley 797 de 2003 y normas que lo reglamenten*», y que, en

<sup>32</sup> «Por el cual señalan algunos requisitos que deben contener los estatutos y reglamentos de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado»

<sup>33</sup> Expediente 15214, C.P. Ligia López Díaz.



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 6<sup>34</sup> 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 dependiente<sup>35</sup>.

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 afiliarse y presentar la liquidación, como el sustancial de pagar, teniéndose además en cuenta que la armonización de la compensación de los trabajadores asociados con las previsiones del CST (sentencia C-645 de 2011), irradia en la determinación de los elementos sobre los cuales deben calcularse los aportes a este sistema, como bien puede ser, la tarifa, las proporciones para el pago y la base gravable.

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

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

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

En la sentencia C-855 de 2009<sup>36</sup>, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 1, 2 y 5 (dos primeros incisos) de la Ley 1233 de 2008<sup>37</sup>, y de paso,

<sup>34</sup> «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».

<sup>35</sup> **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.

<sup>36</sup> M.P. Mauricio González Cuervo.



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 devengadas<sup>[18]38</sup>. (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.

<sup>37</sup> 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

<sup>38</sup> [18] Dice el segundo inciso del artículo 59 de la Ley 79 de 1988: “Las compensaciones por el trabajo aportado y el retorno de los excedentes previstos en el artículo 54 numeral 3o. de la presente ley se hará teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado”, y el artículo 54, numeral 3, dice que “Si del ejercicio resultaren excedentes, éstos se aplicarán de la siguiente forma: un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un fondo de solidaridad. El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinan los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma...3o. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.



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 por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador; lo anterior, sin perjuicio del límite porcentual del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, que prevé que en caso de superarse integrará el IBC, refiriéndose únicamente a los pagos que siendo salariales, las partes pactan que no integrarán la base gravable.

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

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

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

Del contenido de la Liquidación Oficial nro. RDO-2015-01137 del 28 de diciembre de 2015<sup>39</sup>, se observa que los conceptos que según la demandante no constituyen compensación pero, para la UGPP son compensaciones extraordinarias y deben incluirse en el IBC dependiendo del subsistema, son los siguientes:

<sup>39</sup> Fl. 82 c.p.



CONCEPTOS NO SALARIALES PARA EL APORTANTE	
Conceptos declarados por el aportante	Conceptos registrados por la UGPP
Bonificación especial concepto 82	Bonificación anual
Ajuste bonificación concepto 85 89 Bonif. ocasional	Bonificación anual
31 Compensación Subsidio de Transporte 32 Ajuste Comp Subs Transp	Auxilio, beneficio o ayuda de transporte
34 Transporte Adicional	Auxilio, beneficio o ayuda de transporte
330 Compensación semestral – 331 ajuste compensación semestral	Beneficios que son compensaciones extraordinarias según UGPP
350 Compensación anual 352 Intereses Compensación Anual 360 Compensación anual consig.	Pagos que son compensaciones extraordinarias según UGPP
125 Auxilio de Moto – 126 Ajuste Auxilio de Moto	Auxilios que son compensaciones extraordinarias según UGPP

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

*«[...] este Despacho no encuentra, bajo las normas y las explicaciones dadas en el transcurso del proceso de fiscalización, que los trabajadores asociados en su Régimen de Compensación puedan acordar unos pagos como “Pagos que no Constituyen compensación”, razón por la cual se deben incluir dentro del IBC dichas ayudas, auxilios o beneficios, justificándose de esta manera que persistan los ajustes determinados.*

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

*Por las razones anteriores, los pagos denominados por el aportante, como Bonificación anual, Auxilio, beneficio o ayuda de transporte, Beneficios que son compensaciones extraordinarias según la UGPP, Pagos que son compensaciones extraordinarias según la UGPP, Auxilios que son compensaciones extraordinarias según la UGPP, fueron incluidos por la UGPP en el Ingreso Base de Cotización de aportes como COMPENSACIONES EXTRAORDINARIAS».*

Verificado el régimen de compensaciones de Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado (vigente para los periodos fiscalizados), se tiene que en el artículo 74 se determinó la compensación anual, y en el Capítulo IV se reguló lo referente a «PAGOS QUE NO CONSTITUYEN COMPENSACIÓN». Por su parte, en el artículo 87 se pactó que la cooperativa podrá reconocer a los asociados auxilios mensuales especiales, que no tendrían el carácter de compensación. Esos emolumentos se identificaron así: «gastos de transporte, alimentación, educación y salud».

De lo anterior se concluye que, la UGPP calificó como compensaciones extraordinarias los pagos que realizó la cooperativa a los trabajadores asociados, que según la información contable y de nómina obedecían a los siguientes conceptos: bonificación anual, intereses de la bonificación anual, auxilio y ayuda y/o bonificación de transporte, los cuales, según el cuadro antes relacionado, la entidad les dio equivalencia a los siguientes conceptos: bonificación anual, auxilio y beneficio o ayuda de transporte. Los anteriores conceptos, son los que la UGPP calificó como compensaciones extraordinarias y, por ende, a su juicio, deben incluirse en el IBC de los respectivos subsistemas cuya base gravable la integran esos pagos.



Así las cosas, es pertinente traer a colación la regla de unificación enunciada en el numeral 3 de la sentencia de unificación del 24 de marzo de 2022<sup>40</sup>, según la cual, *«[l]as sumas que reciba el cooperado que no constituyen compensación, es decir, las que no se determinan en función del tipo de labor desempeñada (material o inmaterial), el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado, no integrarán el IBC de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral ni a las contribuciones especiales. Entre otras, las sumas de dinero que reciben los trabajadores asociados por concepto de los excedentes de que trata el numeral 3 del artículo 54 de la Ley 79 de 1988, descansos, los pagos cuya finalidad sea el transporte, alimentación, alojamiento, auxilio de rodamiento, gastos de representación, vestuario y los demás que se paguen para el cabal cumplimiento de las actividades, en los términos previstos en el régimen de compensaciones».*

La citada regla resulta aplicable al presente caso, comoquiera que, del contenido del régimen de compensaciones de la cooperativa se extrae que en el artículo 87 se estableció que *«estos auxilios para ningún efecto se constituirán en compensación y en consecuencia, no se tendrán en cuenta para ninguna de las liquidaciones previstas en el régimen».*

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

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

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

Para la Sala, los pagos descritos en el régimen de compensaciones de la Serviactiva Cooperativa de Trabajo Asociado (pagos que no constituyen compensación) no retribuyen de forma directa el trabajo prestado por el asociado, pues si bien es cierto surgen de la relación solidaria que existe entre la cooperativa y el cooperado, también lo es que de la redacción del documento no se desprende que su reconocimiento se

<sup>40</sup> Exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



haga atendiendo factores como el tipo de labor, el rendimiento o la cantidad de trabajo, para que puedan ser consideradas como retributivas del servicio y, por ende, no se les puede atribuir la connotación de ordinarios o extraordinarios, razón por la cual, no integran la base gravable.

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

Por otra parte, como el cargo de apelación relacionado con los ajustes por inexactitud resultó favorable a la demandante, la Sala se abstendrá de resolver lo relacionado con la aplicación de la norma que regula la sanción por inexactitud, toda vez que la orden de reliquidar los aportes y disminuir los mayores valores, implica su disminución.

Finalmente, en relación con el cargo de apelación de la UGPP, según el cual, con la planilla PILA nro. 8425385434 se demuestra el pago realizado por la señora Yessica Moreno Quinto, lo que da lugar a la eliminación de los ajustes por mora al SENA e ICBF, pero frente a los demás subsistemas la conducta pasaría de mora a inexactitud por no incluirse en el IBC las compensaciones extraordinarias, la Sala precisa que, como fue analizado en el cargo precedente (conformación IBC de las CTA), no hay lugar a los ajustes por inexactitud y estos deben eliminarse, por lo que no prosperan los argumentos de apelación de la entidad.

En conclusión, se concuerda con el Tribunal en que en este caso procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (ordinal primero), pero, se modificará el restablecimiento del derecho, en tanto que, prosperó de manera parcial el recurso de apelación presentado por la parte actora.

Así las cosas, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada y se dispondrá que, como consecuencia de la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, la UGPP proceda a eliminar los mayores valores determinados en los casos en los que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias (periodos de enero a diciembre de 2013). Se mantendrá lo decidido por el *a quo* en torno a la exclusión de la liquidación de los ajustes por mora e inexactitud liquidados por el periodo siete (7) de 2013 respecto de la trabajadora Yessica Moreno Quinto y se mantendrán los demás ajustes. La sanción por inexactitud deberá disminuirse en forma proporcional a los aportes.

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

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



## FALLA

1. **MODIFICAR** el ordinal segundo de la sentencia del 16 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", el cual quedará así:

**SEGUNDO:** *A título de restablecimiento del derecho se le ordena a la UGPP practicar una nueva liquidación en la que teniendo en cuenta lo expuesto en esta sentencia: (i) excluya los ajustes por mora e inexactitud liquidados para el periodo siete (7) de 2013, respecto de la trabajadora Yessica Moreno Quinto y (ii) se eliminen los mayores valores determinados en los casos en los que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias (periodos de enero a diciembre de 2013). Se mantienen los demás ajustes. La sanción por inexactitud deberá disminuirse en forma proporcional a los aportes.*

2. En lo demás, se **CONFIRMA** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**