



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00860-02 (27196)
Demandante: Cooperativa de Vigilancia de Santander - CVS CTA
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2017-00860-02 (27196)
Demandante: CVS - CVS CTA
Demandado: U.A.E. 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. Pagos en sede administrativa.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de febrero de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante¹.

ANTECEDENTES

A través de la Liquidación Oficial nro. RDO 497 del 23 de junio de 2015², la UGPP determinó ajustes por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social de los periodos comprendidos entre el 1.º de enero y el 31 de diciembre de 2011, y 2013, por la suma de \$2.562.705.400. Además, impuso sanción por omisión de \$576.272, y sanción por inexactitud de \$619.484.640, con relación al pago de los aportes al Sistema de Protección Social por la vigencia del año 2013.

Contra la anterior liquidación, se interpuso recurso de reconsideración³, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. RDC 281 del 3 de junio de 2016⁴, modificando el acto recurrido para determinar los ajustes por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social, en valor de \$2.449.114.200, y en lo demás, confirmó la liquidación oficial.

La demandante solicitó el 5 de octubre de 2016 conciliación prejudicial ante la Procuraduría General de la Nación, la cual emitió constancia de asunto no conciliable el día 10 de octubre del mismo año⁵.

¹ Folios 1 a 21, índice 2, SAMAI.

² Folios 43 a 111, índice 2, SAMAI.

³ Folios 113 a 160, índice 2, SAMAI.

⁴ Folios 161 a 190, índice 2, SAMAI.

⁵ Folios 204 y 205, índice 2, SAMAI.



DEMANDA

La **CVS – CVS C.T.A.** en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁶:

“**PRIMERO.** Que se declare la nulidad de los actos administrativos Resoluciones RDO 497 del 23 de junio de 2015 y RDC 281 del 03 de junio de 2016 mediante las cuales se profirió Liquidación Oficial a la CVS CVS

C.T.A con N.I.T 890.210.914, por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social de los periodos comprendidos entre el 01/01/2011 y el 31/12/2011 y el 01/01/2013 y 31/12/2013, por la suma de DOS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO CATORCE MIL DOSCIENTOS PESOS M/CTE (\$2.449.114.200) y se impuso sanción por OMISIÓN en el pago de aportes al Sistema de la Protección Social por la vigencia 2013, en cuantía de QUINIENTOS SETENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS SETENTA Y DOS PESOS M/CTE (\$576.272) y por INEXACTITUD en el pago de aportes al Sistema de la Protección Social por la vigencia 2013, en cuantía de SEISCIENTOS DIECINUEVE MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA PESOS M/CTE (\$619.484.640).

2. Que ha (*sic*) título de restablecimiento del derecho se ordene que la CVS CVS C.T.A con N.I.T 890.210.914, no está obligada a pagar ninguna de las cifras descritas en las Resoluciones RDO 497 del 23 de junio de 2015 y RDC 281 del 03 de junio de 2016.

3. Que se condene en costas judiciales, agencias en derecho y gastos procesales a la parte demandada.

SUBSIDIARIA: De manera subsidiaria solicitamos:

PRIMERO. Que se **DECLARE LA NULIDAD** de los actos administrativos Resoluciones RDO 497 del 23 de junio de 2015 y RDC 281 del 03 de junio de 2016 mediante los cuales se profirió Liquidación Oficial y se resolvió el recurso de reconsideración a la CVS CVS C.T.A con N.I.T 890.210.914, y se ordene a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL -**

UGPP proferir una nueva liquidación oficial en la cual se descuenten los cobros que a título de reajustes y sanciones se están cobrando por INEXACTITUD”.

Normas invocadas como vulneradas

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 13, 58 y 333 de la Constitución Política; la Ley 797 de 2003, el Decreto 4588 de 2006, la Ley 1233 de 2008, y el Decreto 3553 de 2008.

El **concepto de violación** se sintetiza así:

Sostuvo que los actos administrativos demandados infringieron las normas en que debían fundarse e incurrieron en falsa motivación. Esto conllevó a que la UGPP se extralimitara en sus funciones al realizar una interpretación ilegal de las normas que regulan los aportes a seguridad social y las contribuciones especiales de las cooperativas de trabajo asociado.

Ajustes por omisión

Indicó que el movimiento cooperativo se soporta en el principio de solidaridad y

⁶ Folios 288 a 327, índice 2, SAMAI.



beneficio mutuo, por lo que, cuando se trata de trabajadores asociados además de su relación laboral tienen derecho a otros beneficios por el hecho de ser asociados. De esta forma cuando una persona ingresa como trabajadora asociada no significa que preste su servicio personal de manera inmediata o que, cuando deja de prestarlo su vínculo asociativo termine.

Respecto de Martha Páez Rojas, Eduardo Rivera Duarte, Nelfi Saavedra Hernández, William Ramírez Ramírez y Mayra Alejandra Gómez Riaño, señaló que si bien en los periodos discutidos por la UGPP su puesto de trabajo se terminó y no siguieron prestando sus servicios, ello no supuso que su relación asociativa acabara de forma automática. Por lo tanto, estas personas podían recibir sus beneficios cooperativos, sin que sobre dichos rubros recayera la obligación de cotizar específicamente al subsistema de las cajas de compensación familiar, en la medida que la Ley 1233 del 2008 establece que el origen de las cotizaciones al Sistema de Protección Social es desarrollar una actividad de trabajo asociativa, la cual no estaba siendo prestada.

Ajustes por mora

Sostuvo que la UGPP vulneró el derecho al debido proceso porque concluyó que no se efectuaron los pagos por parte de la Cooperativa respecto de la mayoría de los trabajadores asociados por los periodos de marzo y julio de 2011, cuando la demandante sí presentó las pruebas que los acreditaban. Consideró que las planillas debieron ser tenidas en cuenta aun si no aparecían reportadas por el Ministerio de la Protección Social, ya que esta no es una carga que deba soportar la demandante.

Advirtió que la entidad debió modificar la liquidación oficial con las pruebas que fueron aportadas con ocasión del recurso de reconsideración, toda vez que la UGPP no tuvo en cuenta los pagos que la Cooperativa realizó por \$103.568.315 respecto de los años 2011 y 2013, al entender que por ser posteriores a la notificación de la liquidación oficial solo se tendrán en cuenta dentro del proceso de cobro coactivo y no surtían efecto alguno en relación con la tasación de la sanción por inexactitud.

Por otro lado, indicó que en sede administrativa la demandante logró demostrar la calidad de pensionados de algunas personas. De esta manera, la UGPP al realizar los ajustes por omisión en los aportes de algunos periodos de los años 2011 y 2013, debió reducir la sanción por omisión de forma sustancial.

Y, específicamente, respecto de la acreditación de la calidad de pensionados de los señores Juan Manuel Castro Sarmiento y Luis Lizarazo Valderrama, manifestó que se le trasladó a la Cooperativa de forma injustificada esta carga probatoria, cuando *“a la UGPP le quedaba mucho más fácil acceder a esa información mediante un oficio a los fondos de pensiones (...)”*.

Ajustes por inexactitud

Adujo que los actos demandados incurren en falsa motivación, porque la UGPP para efectos de determinar el IBC de los aportes al Sistema de Protección Social, sin justificación válida incluyó dentro de las compensaciones extraordinarias conceptos que no retribuyen el servicio prestado por los trabajadores asociados, tales como: gastos de rodamiento, bono semestral, bono órgano administrativo, bono especial, auxilio de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos y compensación o bono vacacional.



Señaló que el Decreto 3553 de 2008 definió lo que se debe entender por compensación ordinaria, como aquella suma de dinero que a título de retribución directa recibe mensualmente el asociado por la ejecución de su actividad y que se fija teniendo en cuenta el tipo de labor desempeñada y productividad; y la compensación extraordinaria, como los demás pagos adicionales mensuales como retribución por su trabajo. De esta forma, concluyó que todo pago que reciba el asociado y no tenga una retribución directa con el trabajo realizado ni sea de carácter mensual, no será una compensación.

Por lo tanto, los mencionados pagos realizados por la Cooperativa a sus asociados no pueden ser clasificados dentro de los conceptos de compensación ordinaria ni extraordinaria para el cálculo del IBC de los aportes. Por el contrario, se efectuaron en virtud de los principios de solidaridad para que los asociados pudieran prestar en mejores condiciones su servicio. Adicionalmente, al no existir prohibición legal o reglamentaria para que las cooperativas de trabajo asociado pacten bonificaciones o auxilios no retributivos del trabajo⁷, la UGPP vulneró el derecho a la igualdad de los trabajadores asociados frente a los trabajadores dependientes, al darles un trato desigual sin una justificación objetiva y razonable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **UGPP** se opuso a las pretensiones de la demanda⁸ al considerar que no se vulneró el derecho al debido proceso y contradicción pues se concedieron las oportunidades legales para que la demandante ejerciera su defensa. Los actos demandados no incurren en falsa motivación porque fueron proferidos respetando las normas y con base en las pruebas aportadas al expediente.

El trabajo asociado cooperativo no está sometido a las normas laborales, sino que se rige por los estatutos, el régimen de trabajo y de compensaciones y, tiene en consideración las aptitudes, habilidades, capacidades y requerimientos en la ejecución de labores materiales e intelectuales de cada persona. En especial el régimen de compensaciones, está compuesto por todas las sumas de dinero que recibe el asociado, por la ejecución de su actividad personal, ya sean ordinarias o extraordinarias.

Señaló que el artículo 1° y 6° de la Ley 1233 de 2008 establecen que el IBC para salud, pensiones, riesgos laborales y cajas de compensación familiar, lo conforma la compensación ordinaria y extraordinaria mensual que reciba el trabajador asociado, y con relación a los aportes con destino al SENA y al ICBF, será solo la compensación ordinaria mensual.

Ajustes por omisión

Si bien las cooperativas de trabajo asociado son independientes y autónomas en su regulación, deben garantizar condiciones mínimas en materia laboral, siendo su obligación afiliar a sus asociados al Sistema de Seguridad Social Integral hasta que el contrato de asociación permanezca vigente. Por lo que, el solo hecho de que los trabajadores asociados no estuvieran prestando un servicio personal, no eximía a la Cooperativa de realizar los pagos al sistema de conformidad con lo dispuesto por el

⁷ Al respecto indicó que el Ministerio de la Protección Social mediante el concepto nro. 5117 de 2009 determinó que ningún pago que retribuya el servicio debe denominarse auxilio sino compensación. Pero sí se pueden acordar pagos que no retribuyan el trabajo, inclusive por mera liberalidad de la cooperativa.

⁸ Folios 364 a 414, índice 2, SAMAI.



artículo 27 del Decreto 4588 de 2006, pues de lo contrario se vulneraría el principio de solidaridad.

En su entender de la norma la compensación ordinaria es aquella suma de dinero que retribuye el servicio personal del asociado por las actividades que se le hayan encargado al interior de la cooperativa, y la compensación extraordinaria aquella que recibe el asociado con independencia de que se retribuya o no el servicio prestado pues se reconocen por el simple hecho de que el trabajador esté asociado a una cooperativa. Lo anterior porque de encontrarse el elemento retributivo en ambos tipos de compensaciones no habría razón para distinguir entre ellas. Así, determinó que cualquier pago pactado que no esté contemplado dentro de alguna de estas dos categorías, será considerado como compensación extraordinaria.

Sostuvo que continuó la omisión respecto de los trabajadores asociados indicados por la demandante, ya que no se registraron pagos anteriores a la notificación de la liquidación oficial. Y, en especial respecto de los señores Eduardo Duarte Rivera y Mayra Alejandra Gómez Riaño, aunque se reconocen pagos mediante las planillas nro. 8445530477 y 9841541, no afectan el valor de la sanción por omisión ni los valores determinados por haberse surtido con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial, los cuales solo podrán ser descontados del capital en la etapa de cobro.

Ajustes por mora

Con relación a estos ajustes la UGPP señaló que no podía reajustar el valor de la sanción por inexactitud, porque la Cooperativa no aportó pruebas que desvirtuaran los ajustes propuestos. Frente a los pagos realizados manifestó que, al ser posteriores a la notificación de la liquidación oficial, no podían aplicarse de forma retroactiva y modificar el cálculo de la sanción, sino que solo serán reconocidos en el proceso de cobro coactivo.

En cuanto a la sanción por omisión, el argumento de la demandante no debe prosperar ya que los ajustes que se efectuaron con ocasión al recurso de reconsideración corresponden a las conductas de mora e inexactitud. Además, los pagos realizados por la Cooperativa relacionados con la omisión no afectan el ajuste propuesto en esta conducta.

Respecto de los trabajadores sobre los cuales no se demostró la calidad de pensionados, indicó que la omisión probatoria de la Cooperativa no puede ser trasladada a la UGPP, ya que es el directamente interesado a quien le corresponde desvirtuar los ajustes por mora en el subsistema pensional.

Ajustes por inexactitud

Reiteró en este punto que el Decreto 3553 de 2008 solo estableció que las compensaciones a los trabajadores asociados pueden ser ordinarias y extraordinarias, de ahí que para determinar el IBC todas las sumas de dinero que reciban deben ser clasificadas en alguna de estas categorías, sin que sea posible a la Cooperativa determinar que un pago no constituye ninguna de las dos, pues con ello estaría excediendo los límites fijados por el legislador, creando un tercer grupo de pagos que en ningún momento fue contemplado en la ley.



La UGPP mantuvo como pagos extraordinarios aquellos efectuados por la Cooperativa por concepto de rodamiento, bonos semestrales, bono de órgano administrativo, bonos especiales, auxilios de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos y compensación vacacional, ya que la demandante no les dio connotación de compensación ordinaria ni extraordinaria. Ejemplificó la entidad cómo se conformó el IBC en los casos de los señores Oscar Armando Ortiz Días, Fernando González Bravo y Edisson Flórez Rodríguez, evidenciando los conceptos con base en los cuales debían liquidarse y pagarse los aportes al Sistema de Protección Social.

Concluyó que la Cooperativa no realizó los pagos correspondientes sobre la base de los valores informados en la nómina allegada al proceso de fiscalización, por lo que persistieron los ajustes identificados en los actos demandados. Y, advirtió que para las cooperativas no aplica la limitante del 40% del total de la remuneración en los pactos de desalarización del régimen laboral, pero en todo caso, sí se debe clasificar como compensación extraordinaria.

Por último, no procede la condena en costas porque se trata de un asunto de interés público. Solicitó condenar en costas a la demandante.

SENTENCIA APELADA⁹

El **Tribunal Administrativo de Santander**¹⁰ negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, por las siguientes razones:

Luego de hacer un recuento de las actuaciones administrativas proferidas, los argumentos que cada una de las partes planteó y las pruebas que conforman el expediente, afirmó que el pago de los aportes parafiscales es obligatorio, por lo que la UGPP tiene la facultad para imponer sanciones ante el incumplimiento de esta obligación, como sucedió en el caso analizado de conformidad con los hallazgos de la entidad.

Las normas que regulan las obligaciones parafiscales de las cooperativas de trabajo asociado son los artículos 178 y 179 de la Ley 1607 de 2012, 1 y 2 del Decreto 3553 del 2008, 1, 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008, 742 del Estatuto Tributario, y 30 del Decreto 4588 de 2006, en los cuales, entre otros aspectos, se indica que el ingreso base de cotización para las contribuciones especiales y los aportes a seguridad social, está conformado por las compensaciones ordinarias y extraordinarias.

Determinó que el contribuyente fue debidamente notificado y tuvo oportunidad para dar respuesta a las glosas propuestas por la UGPP en los actos administrativos demandados, y no se vulneró el derecho al debido proceso, defensa y contradicción, en la medida que la entidad siguió el procedimiento legal para realizar los ajustes e imponer las sanciones.

Con relación a los pagos que la demandante realizó en sede administrativa, el Tribunal indicó que al haber sido efectuados con posterioridad a la fecha de notificación del requerimiento para declarar y/o corregir, solo podrán ser aplicados dentro de la etapa de cobro coactivo.

⁹ El Tribunal Administrativo de Santander declaró en la audiencia inicial mediante auto del 13 de febrero de 2019 la excepción de caducidad. Esta Corporación mediante auto del 25 de julio de 2019, revocó la decisión y ordenó al Tribunal continuar con el trámite del proceso.

¹⁰ Folios 1 a 21, índice 2, SAMAI.



Por otro lado, destacó que los actos demandados se profirieron dentro de las competencias de la UGPP conferidas por los artículos 156 de la Ley 1151 de 2007 y numeral 1 del literal b) del Decreto 169 de 2008, y no incurrieron en falsa motivación toda vez que en ellos se expuso el marco legal, los fundamentos de derecho, los antecedentes de hecho, el análisis y las conclusiones sobre los cuales se justificaron las modificaciones realizadas en los periodos discutidos.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante por ser la parte vencida en el proceso, de conformidad con el numeral 1° del artículo 365 del Código General del Proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló el fallo¹¹, con base en lo siguiente:

El Tribunal en la sentencia de primera instancia no consideró la mayoría de los argumentos expuestos por la parte demandante, puesto que solo estudió lo relacionado con la imposición de la sanción y los pagos realizados por la Cooperativa en sede administrativa. No se resuelven en la sentencia los problemas jurídicos planteados en la demanda, ni se analizaron los principales cuestionamientos de nulidad de los actos administrativos, relacionados con la infracción de las normas en las cuales debía fundarse, la falsa motivación, la violación del debido proceso y el derecho a la igualdad.

Adujo que el problema principal discutido estuvo en determinar si todos los pagos que recibe un trabajador asociado, así no retribuyan el servicio, deben ser considerados ingreso base de cotización para efectos de las contribuciones especiales y los aportes a seguridad social. Por lo tanto, si bien en el fallo se afirmó que la UGPP aplicó la Ley 1233 de 2008, el Tribunal no realizó un análisis de la forma como fue interpretada y aplicada por la entidad.

No se estudió en debida forma el cargo de vulneración del derecho al debido proceso y falsa motivación, porque los actos administrativos demandados tuvieron como fundamento una interpretación indebida y unilateral de las normas que regulan las cooperativas de trabajo asociado, con lo cual la UGPP creó subreglas de derecho para justificar los ajustes y sanciones impuestas, tales como: (i) todo pago que reciba un trabajador asociado así no retribuya el servicio debe ser considerado compensación ordinaria o extraordinaria, y en consecuencia hace parte de la base para el pago de contribuciones parafiscales y de seguridad social; (ii) todo pago sea o no mensual hace parte de la base, y (iii) todos los asociados de una cooperativa de trabajo asociado, se encuentren o no prestando el servicio o vinculados mediante contrato de trabajo asociado, deben ser objeto de pago de contribuciones parafiscales y de seguridad social.

Reiteró que el Decreto 3553 del 2008 y la jurisprudencia¹² han establecido que el elemento retributivo del trabajo, es la característica común a los pagos que deben ser considerados como compensación ordinaria o extraordinaria, para efectos de

¹¹ Folios 1 a 29, índice 2, SAMAI.

¹² Respecto del elemento retributivo de la compensación citó la sentencia del Consejo de Estado del año 2006, exp. 2004-00187-01 y la sentencia de la Corte Constitucional C-645 de 2011. Sobre el tema también relaciona el concepto nro. 17860 de 2009 de la Superintendencia de Economía Solidaria y la Circular Externa 0036 de 2007 del Ministerio del Trabajo.



determinar el IBC. Así los demás pagos por conceptos como bonos, auxilios de alimentación, auxilios de rodamiento, vacaciones, entre otros, no pueden ser incluidos dentro de la base para los aportes al Sistema.

Además, destacó nuevamente que la compensación ordinaria se fija de forma mensual y teniendo en cuenta variables como el tipo de labor desempeñada, las calidades profesionales, riesgo, cantidad de trabajo, entre otros aspectos; y la compensación extraordinaria contiene aquellos pagos adicionales mensuales que recibe el trabajador asociado como retribución por sus servicios prestados de manera excepcional.

Concluyó que existe una incongruencia de la sentencia de primera instancia pues, aunque se presentaron los argumentos para declarar la nulidad de los actos cuando el Tribunal reconoció que las compensaciones debían tener un carácter mensual, no aplicó dicha regla a los rubros cuestionados de cara a decidir los cargos presentados en la demanda.

Por todo lo anterior, solicitó revocar la sentencia de primera instancia. De forma subsidiaria, ordenar a la UGPP proferir una nueva liquidación oficial en la cual se descuenten los cobros a título de reajustes y sanción por inexactitud. De no aceptarse ninguna de estas solicitudes, ordenar proferir una nueva liquidación oficial en la cual se descuenten de la base todos aquellos pagos realizados a los trabajadores asociados que no tienen una periodicidad mensual.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Al no decretarse pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 del 2021, no se corrió traslado para alegar. Igualmente, según lo prevé el numeral 4 *ibidem*, ninguna de las partes se pronunció respecto del recurso de apelación interpuesto.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante le corresponde a la Sala determinar si el Tribunal resolvió en la sentencia de primera instancia los cargos de nulidad propuestos por la demandante. De no encontrarse estudiados, la Sala deberá determinar (i) si procedían los ajustes por omisión respecto el subsistema de las cajas de compensación familiar, (ii) si la UGPP debió reconocer los pagos realizados en sede administrativa por la Cooperativa según la verificación de las planillas aportadas, (iii) si recaía en la UGPP la carga de demostrar la calidad de pensionados de algunos trabajadores asociados, y (iv) analizar si la CVS – CVS C.T.A., para calcular los aportes al Sistema de Protección Social por los periodos en discusión, tenía que incluir en el IBC pagos que conforme a los documentos cooperativos no constituyen compensación.



Cargos de nulidad de los actos administrativos demandados

La parte demandante indicó que los vicios de nulidad de los actos demandados estaban fundados en la falsa motivación de estos, la vulneración a los derechos al debido proceso e igualdad y en la infracción de las normas en que debían fundarse, ya que la UGPP realizó una indebida interpretación de la regulación sobre los aportes al Sistema de Protección Social a cargo de las cooperativas de trabajo asociado.

En específico, identificó los motivos por los cuales los ajustes por omisión, mora e inexactitud no eran procedentes. Respecto de los primeros, señaló que la Cooperativa no tenía la obligación de realizar los aportes al subsistema de cajas de compensación familiar, porque en los periodos discutidos algunos trabajadores asociados no se encontraban prestando un servicio o actividad de trabajo asociativo ni recibieron una remuneración por concepto de compensación ordinaria o extraordinaria, lo cual es presupuesto y origen de las cotizaciones.

Con relación a los ajustes por mora, indicó que la UGPP debió considerar los pagos realizados con ocasión del recurso de reconsideración, sin que su reconocimiento se diera solo en la etapa de cobro de las obligaciones. Además, advirtió que la sanción por omisión debió ser reducida puesto que en sede administrativa se probó la calidad de pensionados de algunos de los trabajadores asociativos, y sobre los que no se acreditó esta calidad, consideró que dicha carga recaía sobre la UGPP por su facilidad en conseguir la prueba de este hecho.

Por último, respecto de los ajustes por inexactitud cuestionó la forma en cómo la entidad conformó el IBC de los aportes a seguridad social y contribuciones especiales, al incluir conceptos que no retribuyen el servicio de los trabajadores asociados, los cuales propiamente no pueden ser considerados compensación ordinaria ni extraordinaria.

Con relación a dichos cuestionamientos el Tribunal realizó un recuento de las normas que regulan el funcionamiento de las cooperativas de trabajo asociado, las actuaciones de las partes que se surtieron en el procedimiento administrativo y las conclusiones a las que llegó la UGPP en el proceso de fiscalización, y con base en esto determinó de forma general que los actos demandados no vulneraron los derechos invocados ni incurrieron en las causales de nulidad propuestas, toda vez que fueron debidamente fundamentados, notificados y la demandante tuvo la oportunidad de contradecirlos.

Señaló que no obra prueba alguna sobre la ejecución de las sanciones impuestas, y los pagos efectuados por la Cooperativa solo pueden ser reconocidos en sede de cobro coactivo. Por último, concluyó que los actos fueron proferidos dentro de las competencias de la UGPP y en atención a lo dispuesto por la Ley 1233 de 2008.

Con base en lo anterior, la Sala encuentra que si bien la sentencia de primera instancia concluyó que los actos administrativos no estaban viciados de nulidad, es cierto que presentó argumentos generales y no desarrolló en específico cada uno de los cuestionamientos propuestos en la demanda. Por lo tanto, se pasará a estudiar los argumentos de apelación, los cuales están relacionados con los cargos de nulidad presentados inicialmente.



Marco general de las cooperativas de trabajo asociado. Reiteración jurisprudencial¹³

El artículo 3 de la Ley 79 de 1988, estableció que 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. Así, de acuerdo con los artículos 4 *ibidem* y 3 del Decreto 4588 de 2006, las cooperativas son empresas asociativas, sin ánimo de lucro pertenecientes al sector solidario de la economía en las que los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa. Se crean con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente los bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.

Por lo tanto, las cooperativas de trabajo asociado son aquellas que vinculan el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, teniendo como objeto social generar y mantener el trabajo de estos de manera autogestionaria, con autonomía, autodeterminación y autogobierno, según lo que disponen los artículos 5 del Decreto 4588 de 2006 y 12 de la Ley 1233 de 2008.

Mediante sentencia de unificación jurisprudencial 2022CE-SUJ-4-001 del 24 de marzo de 2022, expediente nro. 24724, esta Sección concluyó que en las cooperativas de trabajo asociado la fuente de derechos y obligaciones de 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.

Improcedencia de los ajustes por omisión

La Cooperativa alegó que si bien los trabajadores asociados Martha Páez Rojas, Eduardo Rivera Duarte, Nelfi Saavedra Hernández, William Ramírez Ramírez y Mayra Alejandra Gómez Riaño no se encontraban prestando un servicio, eso no suponía que su relación asociativa hubiere terminado, por lo que podían recibir beneficios cooperativos sin que recayera en la Cooperativa la obligación de cotizar al subsistema de cajas de compensación familiar sobre estos rubros. Por su parte, la UGPP consideró que el solo hecho de que los trabajadores asociados no estuvieran prestando un servicio personal, no eximía a la Cooperativa de realizar los pagos al sistema.

Al respecto, se recuerda que la relación cooperativa encuentra su fundamento en el principio de solidaridad, el cual se manifiesta desde la perspectiva del derecho de asociación como también desde el derecho al trabajo, en donde los asociados de manera libre y autónoma deciden unirse para trabajar mancomunadamente según sus respectivos estatutos.

Dentro de esta relación los beneficios para las personas estarán determinados según se retribuya o no el servicio, siendo posible que por virtud de la solidaridad cooperativa los asociados reciban rubros a su cargo, independientemente de la denominación que se les dé, que no constituyan base gravable para calcular los aportes al sistema de la

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 24 de marzo de 2022, exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En similar sentido sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp. 26937, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



protección social, toda vez que no se prestó o no se remuneró una actividad material o inmaterial.

Resulta importante mencionar que en la citada sentencia de unificación se indicó 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”.

Por ello, esta Sala concluye que los pagos que realizó la Cooperativa en favor de los asociados cuestionados en la glosa por omisión, no se corresponden con una compensación ordinaria ni extraordinaria, en la medida que no retribuyeron ningún servicio personal porque, según lo aceptado por ambas partes en el escrito de demanda y contestación estos asociados no estaban prestando ningún trabajo en los periodos cuestionados por la entidad.

De esta forma, y según el criterio adoptado por esta Sección, como solo las compensaciones conforman el IBC, no le asiste razón a la UGPP en requerir aportes al subsistema de cajas de compensación familiar sobre rubros que no retribuyeron un servicio toda vez que los asociados no ejecutaron ninguna actividad material o inmaterial, sino que fueron beneficios cooperativos por el hecho de pertenecer a la Cooperativa, tales como bono especial y “otros beneficios cooperativos”. Prospera el cargo de apelación.

Autoliquidación y pagos realizados por la demandante con posterioridad a la liquidación oficial

En cuanto al reconocimiento de los ajustes aplicados para los años 2011 y 2013, la parte demandante aduce que la UGPP no valoró las planillas por medio de las cuales acogió parcialmente las glosas propuestas en el proceso de fiscalización. Por su parte la entidad y el Tribunal consideraron que los pagos realizados por la demandante en sede administrativa solo podrían ser considerados en la etapa del cobro coactivo, toda vez que fueron posteriores a la notificación de la liquidación oficial.

Al respecto, se recuerda que el artículo 744 del Estatuto Tributario prevé que una de las oportunidades para allegar pruebas en la actuación administrativa es la presentación del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial. Por lo tanto, según el criterio reiterado por esta Sala¹⁴ sobre la valoración que debe darles la UGPP a las planillas allegadas junto con el recurso de reconsideración, se ha establecido que:

“(...) la interposición del recurso de reconsideración es uno de los momentos procesales oportunos para que el contribuyente entregue a la Administración las pruebas que pretende hacer valer a su favor, como en el presente caso, las planillas PILA que demostraban el pago parcial de los ajustes que se determinaron en la liquidación oficial.

(...) Por ende, no es de recibo que la UGPP haya prescindido de la valoración de dichas pruebas, desconociendo las oportunidades probatorias previstas en el artículo 744 del ET y, la facultad que tiene de revisar su propia actuación antes del control judicial, con el propósito de confirmarla, modificarla o revocarla. Revisión que a su vez constituye una

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 23856, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En similar sentido, sentencias del 4 de agosto de 2022, exp. 24246 y del 1 de septiembre de 2022, exp. 26208 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 16 de febrero de 2023, exp. 26752, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 27 de abril de 2023, exp. 26517, C.P. Milton Chaves García.



garantía del derecho de defensa del administrado, pues le permite expresar y probar las inconformidades con el acto definitivo”.

Ambas partes reconocen que con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial se realizaron pagos por parte de la Cooperativa, los cuales quedaron especificados en el archivo de Excel¹⁵ que hace parte integral de la Resolución nro. RDC 281 del 3 de junio de 2016, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, específicamente en la hoja denominada “consolidado” donde se detalla en la columna de “observaciones” que en 30.123 registros la UGPP indicó que persistía el ajuste porque la planilla fue pagada con fecha posterior a la liquidación oficial.

La UGPP al no aplicar los pagos de los aportes por parte de la Cooperativa desconoció una de las oportunidades probatorias con la que cuenta el contribuyente, más cuando se identificaron por ambas partes los aportes durante la actuación administrativa.

La Sala encuentra que la entidad de forma errada mantuvo los ajustes de liquidación de los aportes al Sistema de la Protección Social de la demandante correspondiente a los años 2011 y 2013, aun cuando se aceptó que la Cooperativa pagó algunos de los ajustes efectuados con ocasión de la liquidación oficial. En consecuencia, se ordenará a la UGPP, que previa verificación de las planillas de pago, proceda a eliminar de la liquidación a cargo de la demandante, los pagos que se encuentren probados en relación con los periodos en discusión.

Improcedencia de la reducción de la sanción por omisión

La Cooperativa indicó que al haberse reconocido en sede administrativa la calidad de pensionados de algunos trabajadores asociados se debió disminuir la sanción por omisión.

La UGPP en los actos administrativos determinó ajustes a los aportes al Sistema de la Protección Social por la conducta de mora respecto de los siguientes trabajadores sobre los cuales en un principio no se reconoció su calidad de pensionados: Juan José Jurado Duarte, Jhon Jairo Murillo García, Fernando Gómez Barbosa, Jairo Peña Morales, Jorge Iván Pérez Montoya, Juan Manuel Castro Sarmiento y Luis Lizarazo Valderrama.

Frente a los cinco primeros trabajadores, la entidad demandada en la Resolución nro. RDC 281 de 2016 que resolvió el recurso de reconsideración, consideró que *“en ésta instancia el recurrente allega nuevas pruebas para acreditar la condición de pensionados de algunas personas que no logró probar en la etapa anterior”*, así respecto de Juan José Jurado Duarte, Jhon Jairo Murillo García, Fernando Gómez Barbosa, Jairo Peña Morales y Jorge Iván Pérez Montoya desaparecieron los ajustes y sobre ellos la Cooperativa no alegó ningún cargo en la demanda. Con relación a los otros dos empleados -Juan Manuel Castro Sarmiento y Luis Lizarazo Valderrama- como no se acreditó su condición de pensionados, la UGPP mantuvo el ajuste.

De esta forma, se aclara que los ajustes por mora, correspondieron a la indebida acreditación de la calidad de pensionados de los citados trabajadores, lo cual recae sobre hechos diferentes a la conducta de omisión donde se impuso la respectiva sanción dado que no cotizó a las cajas de compensación familiar por otros empleados.

¹⁵ Índice 2, expediente digital, SAMAI.



Por lo anterior, no le asiste razón a la parte demandante en pretender que el reconocimiento de la calidad de pensionados de los mencionados trabajadores en sede administrativa tenga una incidencia directa en los ajustes y la sanción por omisión, ya que fueron ajustes distintos y sobre trabajadores diferentes.

Carga probatoria de las partes para demostrar la calidad de pensionados de los trabajadores asociados

Con relación a los ajustes por mora relacionados con la calidad de pensionados de los señores Juan Manuel Castro Sarmiento y Luis Lizarazo Valderrama, en donde la Cooperativa manifestó que la carga probatoria debió corresponder a la UGPP por la facilidad de acceder a esa información mediante un oficio a los fondos de pensiones, se aclara que en virtud de la regla general de la carga de la prueba establecida en el artículo 167 del Código General del Proceso, *“incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

Además, según el artículo 746 del Estatuto Tributario dicha carga se traslada al contribuyente ante la exigencia de una comprobación especial por parte de la autoridad tributaria, en la medida que al cuestionar la veracidad de las declaraciones, el llamado a comprobar los hechos discutidos es el sujeto pasivo¹⁶.

En conclusión, la demandante incumplió con la carga probatoria para justificar la calidad de pensionados de los señores Juan Manuel Castro y Luis Lizarazo Valderrama en los años discutidos, por lo que los ajustes efectuados por la UGPP respecto de estos trabajadores asociados no fueron desvirtuados.

Conformación del IBC en las cooperativas de trabajo asociado. Aplicación de las reglas de unificación jurisprudencial

Con relación a los ajustes por omisión e inexactitud, la parte demandante alegó que se incluyeron en el IBC rubros sobre los cuales no existe la obligación de pagar aportes al sistema, toda vez que no representan una retribución al trabajador asociado por la prestación de su servicio y, por ende, no pueden ser consideradas compensaciones.

Entre tanto, la UGPP consideró 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 ciertos rubros puedan excluirse de estas categorías a efectos de determinar la base de los aportes al sistema, por lo tanto, todo pago que se defina como compensación y reúna los requisitos para ello, conforma el IBC.

Esta Sección mediante la sentencia de unificación aquí reiterada, expuso lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 22 del Decreto 4588 de 2006, las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado tienen un régimen de trabajo y de compensaciones, los cuales hacen parte de los estatutos de cada entidad. Y, según el artículo 25 las compensaciones son todas las sumas de dinero que recibe el asociado, por la ejecución de su actividad material o inmaterial, las cuales no constituyen salario y buscan retribuir de manera equitativa el trabajo, teniendo en cuenta el tipo de labor desempeñada, el rendimiento y la cantidad aportada.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de mayo de 2020, exp. 21934, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y sentencia del 7 de abril de 2022, exp. 25707, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Los artículos 1° y 2° del Decreto 3553 de 2008, reglamentario de la Ley 1233 del mismo año, definió las dos categorías de compensaciones en las cooperativas de trabajo asociado, así:

“Artículo 1°. 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.

Artículo 2°. Compensación extraordinaria. Los demás pagos mensuales adicionales a la Compensación Ordinaria que recibe el asociado como retribución por su trabajo”.

En este sentido, esta Sección indicó en la mencionada sentencia que *“(…) las compensaciones ordinarias 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”*. Por lo tanto, los únicos pagos en favor de los trabajadores asociados como retribución de la labor desempeñada serán las compensaciones ordinarias y extraordinarias.

Ahora, en los artículos 26 del Decreto 4588 de 2006 y 6 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.

En cuanto a las contribuciones especiales con destino al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, los artículos 2 y 5 *ibidem* establecen que la actividad de trabajo desempeñada por parte de los asociados da lugar al pago de contribuciones a las mencionadas entidades. Además, se dispuso que el IBC para el SENA e ICBF, lo conformaría la compensación ordinaria mensual, y para las cajas de compensación familiar, la suma de las ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes.

Conforme con lo anterior, se concluyó por esta Sección que 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, y que no pueden incluirse sumas que el cooperado no recibe a título de retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial.

Se indicó en la sentencia de unificación que *“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”*.



Así, 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. Pero, si en el régimen de compensaciones se pacta que alguna de ellas no integrará 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.

De acuerdo con lo expresado, para resolver el caso concreto se tiene que los rubros que la Cooperativa considera no constituyen compensación, pero que para la UGPP son compensaciones extraordinarias, son los siguientes: gastos de rodamiento, bono semestral, bono órgano administrativo, bono especial, auxilio de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos, y compensación por descanso o bono vacacional.

La Asamblea General de Asociados de la CVS – CVS C.T.A., adoptó el 6 de diciembre de 2008 el siguiente Régimen de Compensaciones¹⁷:

“CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 1. DEFINICIÓN. Se considera compensación la suma de dinero que a título de retribución recibe el asociado, por la ejecución de su actividad material o inmaterial, la cual no constituye salario.

ARTÍCULO 2. CRITERIOS PARA DETERMINACIÓN. Las compensaciones a los asociados a la cooperativa se establecerán teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento, la cantidad y calidad del trabajo aportado. Para el efecto y teniendo en cuenta los criterios antes señalados, se reglamentará as según lo estipulado en el Capítulo II del presente Régimen

CAPÍTULO II DE LAS CLASES DE COMPENSACIONES

ARTÍCULO 3. CLASES DE COMPENSACIONES. La Cooperativa por el aporte de trabajo de sus asociados, reconocerá las siguientes compensaciones:

1. Compensación Ordinaria
2. Compensación Extraordinaria
3. Compensación por descanso

ARTÍCULO 4. COMPENSACIÓN ORDINARIA. 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 e inmaterial la cual se fija teniendo en cuenta el tipo de labor desempeñada, el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportada (...).

ARTÍCULO 5. COMPENSACIÓN EXTRAORDINARIA. Los demás pagos mensuales adicionales a la compensación ordinaria que recibe el asociado como retribución por su trabajo. (Dc 3553-16-09-08 art 2) (...)

CAPÍTULO III

ARTICULO 9. COMPENSACIÓN POR DESCANSO ANUAL¹⁸. Con sujeción a lo dispuesto en el Artículo 53 de la Constitución Política, referente a los principios mínimos

¹⁷ Folios 256 a 261, índice 2, SAMAI.

¹⁸ Folio 268, índice 2, SAMAI. Esta disposición sobre el descanso anual remunerado quedó establecida también en el artículo 16 del Régimen de Trabajo Asociado, adaptado por la Asamblea General el 6 de diciembre de 2008.



fundamentales del derecho al trabajo, entre los cuales se encuentra el derecho al descanso necesario, los trabajadores asociados que hubieren prestado sus servicios durante un (1) año, tienen derecho a quince (15) días hábiles consecutivos de descanso, compensados; o proporcional al tiempo trabajado.

Esta compensación es equivalente a la proporción de una compensación ordinaria, o proporcional al tiempo trabajado durante el año.

La época de descanso debe concederse a más tardar dentro del año subsiguiente a aquel en que prestó los servicios.

PARÁGRAFO PRIMERO. En el caso del trabajador asociado que sea excluido de la Cooperativa **CVS CTA**, por alguna de las causas previstas en los Estatutos y/o el Régimen de Trabajo Asociado, se le reconocerá y liquidará la compensación por descanso proporcional al tiempo de servicio.

PARÁGRAFO SEGUNDO. La cooperativa y el trabajador asociado, podrán acordar el reconocimiento de la mitad de los días de descanso en dinero, sin perjuicio de la compensación por descanso que deba pagarse.

CAPÍTULO IV PAGOS, BENEFICIOS Y USOS QUE NO CONSTITUYEN RETRIBUCIÓN POR EL TRABAJO

ARTÍCULO 10. PAGOS QUE NO CONSTITUYEN RETRIBUCIÓN. La Cooperativa podrá reconocer a los trabajadores asociados un auxilio especial para compensar los gastos de transporte, alimentación, alojamiento, gastos de representación, premios, estímulos y auxilios para eventos y circunstancias especiales reglamentadas por el Consejo de Administración para la totalidad de los asociados hábiles. Estos auxilios en ningún efecto se constituirán en compensación y en consecuencia no se tendrán en cuenta para ninguna de las liquidaciones previstas en el presente régimen.

ARTÍCULO 11. MEDIOS DE LABOR Y/O PRODUCCIÓN¹⁹. La Cooperativa de Trabajo Asociado proveerá a sus asociados de los materiales y elementos necesarios para el desempeño de sus funciones, como medios de transporte, ropa y calzado de trabajo, vivienda, equipos de cómputo, armamento y equipos de comunicaciones.

Si dichos medios de producción y/o de labor son de propiedad de los asociados, la Cooperativa podrá convenir con estos su aporte en especie la venta, el arrendamiento o el comodato y, en caso de ser remunerado el uso de los mismos, tal remuneración será independiente de las compensaciones que perciban los asociados por su trabajo. (DC 4588 27-12-06 art 8) (...)"

(Subraya fuera de texto original)

Por su parte, el Consejo de Administración de la Cooperativa adoptó el *“reglamento de auxilios especiales, otros beneficios cooperativos y plan de bienestar”*²⁰ mediante el Acuerdo 001 del 16 de febrero de 2009, en el cual dispuso:

“(…) Que de acuerdo con el artículo 10 del Régimen de Compensaciones vigente, El Consejo de Administración debe reglamentar los auxilios especiales que se pueden conceder a los trabajadores Asociados para compensar los gastos de transporte, alimentación y alojamiento, gastos de representación, premios, estímulos y auxilios para eventos y circunstancias especiales, para la totalidad de los Asociados hábiles.

(…) **CAPÍTULO I AUXILIOS ESPECIALES**

¹⁹ Folio 263, índice 2, SAMAI. Esta disposición sobre los medios de labor y/o producción quedó establecida también en el artículo 3 del Régimen de Trabajo Asociado, adaptado por la Asamblea General el 6 de diciembre de 2008.

²⁰ Folios 276 a 283, índice 2, SAMAI.



ARTÍCULO 1. Monto y Forma de pago de los auxilios: El Gerente de CVS CTA con el apoyo del área financiera será el encargado de establecer el monto de los auxilios especiales, el cual en todo caso dependerá de la situación financiera de la Cooperativa.
PARÁGRAFO. Forma de Pago. Los auxilios especiales podrán ser pagados junto con las compensaciones ordinarias y extraordinarias.

ARTÍCULO 2. BENEFICIARIOS. Los beneficiarios serán la totalidad de los asociados hábiles.

ARTÍCULO 3. AUXILIO DE TRANSPORTE. El Auxilio de Transporte tiene por objeto facilitar al trabajador asociado la llegada al sitio de labor pero no constituye una compensación por su trabajo. Tendrán derecho a éste auxilio todos los trabajadores Asociados activos (...) **PARÁGRAFO TERCERO.** Este auxilio se reconocerá mensualmente.

ARTÍCULO 3. AUXILIO DE ALIMENTACIÓN Y ALOJAMIENTO. El auxilio de alimentación y alojamiento es un beneficio que tiene como fin ayudar al trabajador asociado en lo relacionado con la manutención y alojamiento de su grupo familiar a fin de contribuir al mejoramiento de su calidad de vida. **PARÁGRAFO.** No se tendrá derecho al auxilio de alimentación cuando el trabajador asociado se encuentre en disfrute de descanso anual compensado, en uso de licencia, o suspendido en el ejercicio del cargo.

ARTÍCULO 4. GASTOS DE REPRESENTACIÓN. Los gastos de representación podrán ser reconocidos a los Trabajadores Asociados con cargos directivos en los eventos en que en ejercicio de sus funciones deban incurrir en gastos para representar a la cooperativa. **PARÁGRAFO.** Para el reconocimiento de los gastos de representación el trabajador asociado deberá aportar las facturas que soporten el valor de los gastos correspondientes.

ARTÍCULO 5. OTROS AUXILIOS. CVS CTA podrá reconocer auxilios diferentes a los anteriormente establecidos siempre y cuando cumplan con fines de carácter social y beneficio cooperativo para los trabajadores asociados, buscando mejorar su calidad de vida a fin de desarrollar de esta forma el sentido de pertenencia hacia la Cooperativa.

CAPÍTULO II BENEFICIOS COOPERATIVOS

(..) **ARTÍCULO 7: Beneficio órgano especial.** Tendrán derecho a este beneficio los asociados que formen parte de la Junta de Vigilancia y los diferentes comités creados en la cooperativa, siempre y cuando asistan a todas las reuniones ordinarias y extraordinarias que se programen durante el mes. **PARÁGRAFO:** El monto del beneficio órgano especial será establecido por la gerencia con el apoyo del área financiera y podrá pagarse junto con las compensaciones ordinarias y extraordinarias.

ARTÍCULO 8. Beneficio para la educación del grupo familiar. Este beneficio se otorgará para ayudar a los Asociados con los gastos de matrículas y útiles escolares de sus hijos o dependientes. **PARÁGRAFO PRIMERO.** Este beneficio se otorgará en los meses de Febrero, Marzo y Agosto de cada año (...).

ARTÍCULO 9 . Beneficios para actividades recreativas grupo familiar. Este beneficio se otorgará con el objeto de fomentar las actividades en familia de los asociados de CVS CTA. **PARÁGRAFO PRIMERO:** Este beneficio se otorgará en los meses de Junio, octubre y noviembre de cada año; periodo en el cual los niños inician el periodo de vacaciones (...).

ARTÍCULO 10. Beneficios actividades deportivas grupo familiar. Serán cobijados con este beneficio los asociados que se encuentren al día en sus obligaciones con la Cooperativa y se otorgará con el objeto de fomentar el deporte y la unión en las familias de los asociados de CVS CTA. **PARÁGRAFO PRIMERO:** Este beneficio se otorgará en los meses de Julio y Enero de cada año (...)

ARTÍCULO 11. Beneficios para celebración de fechas especiales. Serán cobijados con este beneficio los asociados que se encuentren al día en sus obligaciones con la Cooperativa el cual se otorgará con el objeto de fomentar la unión y la solidaridad en las



familias de los asociados de CVS CTA. **PARÁGRAFO PRIMERO.** Este beneficio se otorgará cada año para apoyar las siguientes fechas especiales: a).Semana Santa. b).Día de la familia en el mes de Abril. c). Día de la madre en el mes de Mayo. d). Día del padre en el mes de Junio. e). Día del amor y la amistad en el mes de septiembre. f). Día de los niños en el mes de Octubre. g).Navidad y año nuevo en el mes de Diciembre (...)

ARTÍCULO 12 . Beneficios plan de bienestar social. Crease el programa de beneficios a través del plan de bienestar con el objeto de incentivar y mejorar el desempeño de los asociados de la organización, desarrollar el sentido de pertenencia, motivándolos a reportar cualquier actividad que esté en contra de los estándares de seguridad establecidos en CVS CTA. (...) **PARÁGRAFO SEGUNDO:** A través de este programa se otorgarán los siguientes premios a). Vigilante del mes. b). Supervisor del Semestre. c). Premio CVS motor, d). Premio Mejor trabajador administrativo del año. e). Se premiarán todos los positivos que adviertan trabajadores asociados operativos o administrativos. **PARÁGRAFO TERCERO.** El programa de bienestar podrá incluir, actividades de consejería, jornadas de salud, celebración de eventos especiales, tarjetas de felicitación, reconocimientos, entre otros (...)."

Por último, el Consejo de Administración también adoptó el *“reglamento de estímulos y auxilios para eventos y circunstancias especiales”*²¹ mediante el Acuerdo 002 del 24 de marzo de 2009, de la siguiente forma:

“(…) Que de acuerdo con el artículo 10 del Régimen de Compensaciones vigente, El Consejo de Administración debe reglamentar los estímulos y auxilios para eventos y circunstancias especiales los cuales no constituyen retribución por el trabajo siendo beneficios adicionales para los trabajadores asociados hábiles.

(...) ESTÍMULOS

ARTÍCULO 1. BONO SEMESTRAL. Se crea el Bono Semestral como reconocimiento al aporte del trabajador asociado en la generación de ingresos de la Cooperativa.

ARTÍCULO 2. BENEFICIARIOS. Los beneficiarios del Bono Semestral serán la totalidad de los asociados hábiles.

ARTÍCULO 3. MONTO: El monto del Bono Semestral será el equivalente al valor de una compensación ordinaria al año.

ARTÍCULO 4. PERIODICIDAD Y FORMA DE PAGO. El bono semestral se pagará dos veces al año así: Un primer pago en los meses de Junio y/o Julio y un segundo pago en los meses de Diciembre y/o en enero del año siguiente (...)

ARTÍCULO 5. BONO ESPECIAL. Se crea el Bono Especial como un beneficio adicional que tiene como objeto brindarle al trabajador asociado un medio de subsistencia a la terminación del puesto de trabajo.

ARTÍCULO 6. BENEFICIARIOS. El bono Especial se reconocerá inicialmente a un grupo de asociados hábiles y su reconocimiento se aumentará gradualmente de acuerdo a la situación económica de CVS CTA (...).

ARTÍCULO 7 . MONTO. El Monto del Bono Especial dependerá de la situación económica de la Cooperativa (...).

ARTÍCULO 8. PERIODICIDAD Y FORMA DE PAGO: El Bono Especial se pagará en el mes siguiente en que el trabajador asociado se quede sin puesto de trabajo (...)"

Con base en lo anterior, se demuestra que en la regulación interna de la Cooperativa se pactó que las erogaciones entregadas a los asociados por concepto de gastos de

²¹ Folios 284 a 287, índice 2, SAMAI.



rodamiento, bono semestral, bono órgano administrativo, bono especial, auxilio de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos y compensación por descanso o bono vacacional, no constituían rubros que retribuyeran directamente el servicio porque no se determinaron en función del tipo de labor desempeñada (material o inmaterial), el rendimiento o la productividad y la cantidad de trabajo aportado, sino solo con la finalidad de apoyar al asociado y fomentar su bienestar.

En aplicación de la regla número tres de unificación²² de la sentencia, esta Sección estableció que las sumas que reciba el cooperado que no constituyen compensación, no integrarán el IBC de los aportes con destino al sistema de seguridad social integral ni a las contribuciones especiales, entre las cuales están *“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”*.

Así, del contenido del régimen de compensaciones de la cooperativa, el “reglamento de auxilios especiales, otros beneficios cooperativos y plan de bienestar” y el “reglamento de estímulos y auxilios para eventos y circunstancias especiales”, se deduce que la UGPP no analizó si los pagos cuestionados retribuían o no el servicio prestado por el trabajador asociado, clasificándolos como compensaciones extraordinarias, cuando internamente se estipuló por acuerdo en la Cooperativa que serían estímulos que *“no constituyen retribución por el trabajo siendo beneficios adicionales para los trabajadores asociados hábiles”*.

El demandante aportó las pruebas para demostrar que los pagos realizados en los años 2011 y 2013 a sus asociados por los conceptos antes indicados, no tenían por finalidad retribuir de forma directa el servicio prestado aun cuando provengan de la relación solidaria que existe entre la Cooperativa y sus asociados. Por consiguiente, no podían ser considerados como compensaciones ordinarias ni extraordinarias a efectos de integrar el IBC.

Finalmente, por todos los argumentos antes expuestos esta Sala concluye que (i) los ajustes por la conducta de omisión no tuvieron fundamento y por lo tanto, prosperó el cargo de apelación; (ii) resulta necesario reliquidar los aportes previa verificación de las planillas de pago aportadas por el demandante, en relación con los periodos en discusión; (iii) los ajustes por mora relacionados con el reconocimiento de la calidad de pensionados de algunos trabajadores, no tuvieron incidencia en los ajustes por omisión y su correspondiente sanción; (iv) la demandante no allegó los soportes de la calidad de pensionados de los señores Juan Manuel Castro y Luis Lizarazo Valderrama, por lo que no se desvirtuaron los ajustes realizados por la UGPP; y (v) deben reliquidarse todos los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y las contribuciones especiales, conformando el IBC únicamente con las compensaciones ordinarias y extraordinarias, al eliminar los rubros por beneficios y estímulos que no retribuyen el servicio prestado por los trabajadores asociados, con el efecto correspondiente en la reducción de las sanciones impuestas.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y declarará la nulidad parcial de los actos demandados; como restablecimiento del derecho ordenará

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 24 de marzo de 2022, exp. 24724, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



a la UGPP expedir una nueva liquidación en la cual (i) se eliminen los ajustes por omisión relacionados con el subsistema de cajas de compensación familiar; (ii) se reliquiden todos los subsistemas y contribuciones del Sistema de Protección Social teniendo en cuenta los pagos realizados por la Cooperativa en sede administrativa y la exclusión de los mayores valores determinados en los casos en que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias, por concepto de gastos de rodamiento, bono semestral, bono órgano administrativo, bono especial, auxilio de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos y compensación o bono vacacional; y (iii) se ajusten de forma correlativa las sanciones impuestas.

Condena en costas

Respecto de la condena en costas de primera instancia, esta Sala encuentra que al prosperar varios cargos analizados en el recurso de apelación y, con base en ello, revocar la sentencia de primera instancia, supone que la parte demandante no resultó vencida en el proceso, siendo improcedente por esta causa imponer las costas. Además, al no encontrarse acreditada su causación con las pruebas obrantes en el proceso, se levantará su imposición.

Con relación a la condena en costas en esta instancia, conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede su imposición, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLO

PRIMERO: **Revocar** la sentencia del 23 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia, y en su lugar,

SEGUNDO: **Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial nro. RDO 497 del 23 de junio de 2015, proferida por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, mediante la cual se determinaron los ajustes por omisión, mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social de los periodos comprendidos entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2011, y 2013, y se impuso sanción por omisión e inexactitud por la vigencia 2013; y de la Resolución nro. RDC 281 del 3 de junio de 2016, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y, en lo demás confirmar la liquidación oficial.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, se **ordena** a la UGPP, efectuar una nueva liquidación en la cual: (i) se eliminen los ajustes por omisión relacionados con el subsistema de cajas de compensación familiar, (ii) se reliquiden todos los subsistemas y contribuciones, teniendo en cuenta los pagos realizados por la demandante previa verificación de las



planillas de pago y se detraigan los mayores valores determinados en los casos en que se integró al IBC sumas adicionales a las compensaciones ordinarias y extraordinarias, como gastos de rodamiento, bono semestral, bono órgano administrativo, bono especial, auxilio de alimentación, gastos de representación, alojamiento y manutención, pasajes terrestres, otros beneficios cooperativos y compensación o bono vacacional. Se mantienen los demás ajustes. Y, (iii) se disminuyan las sanciones impuestas en forma proporcional a los aportes determinados según lo expuesto en esta providencia.

CUARTO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>