



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintiocho (28) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00132-01 (28300)
Demandante: Conesad CTA
Demandado: UGPP

Temas: Aportes al SPS 2013. Firmeza. Determinación del IBC. Pagos no retributivos. Cooperativas de trabajo asociado. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia, del 10 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió²:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución RDO-2018-04709, del 15 de diciembre de 2018, por la cual, [la demandada] profirió liquidación oficial de los aportes al sistema de la protección social y contribuciones parafiscales a SENA e ICBF de los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2013 a Conesad CTA, y de la resolución RDC-2019-02955, del 27 de diciembre del 2019, que resolvió el recurso de reconsideración, por las razones que fueron expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho se ordena a [la demandada]:

-Eliminar todos los ajustes que versan sobre los periodos de enero, febrero, marzo y abril del año 2013, conforme a lo expuesto en la providencia.

-Reliquidar los aportes a los subsistemas de salud, pensión, FSP, ARL, CCF, SENA e ICBF de los periodos mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2013, de acuerdo con lo señalado en la sentencia.

-Recalcular los montos de las sanciones por inexactitud y omisión, en los términos establecidos en la providencia.

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. No se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La demandada mediante la Resolución RDO-2018-04709, del 15 de diciembre de 2018, reliquidó el IBC (Ingreso Base de cotización) y los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) y aportes parafiscales, a cargo de la actora correspondientes a periodos de enero

¹ Samai Tribunal, índice 30, certificado 7311795B69BD000D F19D22FB8FD8777E 29952AC98F66A458 C713C99154A94801 (pdf), pp. 32 a 34.

² Samai Tribunal, índice 30, certificado 7311795B69BD000D F19D22FB8FD8777E 29952AC98F66A458 C713C99154A94801 (pdf), pp. 32 a 34.



a diciembre de 2013, junto con los respectivos intereses moratorios, e impuso sanciones por inexactitud y omisión³. Dicha decisión fue modificada parcialmente a través de la Resolución RDC-2019-02955, del 27 de diciembre de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración, excluyendo de la determinación de los aportes al SENA e ICBF, los pagos por auxilio de transporte⁴.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

Pretensión principal:

Se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución No. RDO-2018-04709, del 15 de diciembre de 2018 (...).
2. Resolución RDC-2019-02955, del 27 de diciembre del 2019 (...).

Pretensiones subsidiarias:

A. De manera cordial y como pretensión subsidiaria solicitamos a su señoría, que, en caso de no conceder la pretensión principal de nulidad total de los anteriores actos, solicitamos se realice un análisis detallado de cada uno de los cargos imputados en la presente demanda, y si es del caso, proceda a realizar una reliquidación en solo lo desfavorable a mi poderdante de la presunta deuda fijada por la UGPP, declarando la nulidad parcial de [los actos demandados].

B. De igual forma, señor juez, con el fin de evitar un perjuicio mayor a mi poderdante al haber interpuesto esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en el dado caso se obligue a realizar un pago a seguridad social. Solicitamos cordialmente que se le exonere del pago de los intereses moratorios del capital por deuda a la seguridad social, permitiéndole a mi representando por medio de la sentencia, utilizar la correspondiente planilla tipo J, la cual se utiliza para condenas de sentencia judicial.

Sobre el restablecimiento del derecho:

A. Sobre el daño emergente:

1. Que se reconozca por concepto de daño emergente el pago de los gastos incurridos en la defensa jurídica ejercida por mi poderdante durante el proceso de fiscalización de la UGPP y para interponer la presente demanda de nulidad y restablecimiento. Los valores de los gastos incurridos son por un valor de [\$8.778.030], los cuales se prueban con los contratos de prestación de servicios suscritos y que se allegan en el acápite de pruebas de la presente demanda.

2. En el caso de una eventual declaración de nulidad total o parcial de los actos atacados, solicitamos cordialmente, se ordene a la Unidad, la devolución de los dineros pagados por concepto de pago de seguridad social del año fiscalizado, respecto al capital, intereses moratorios y/o sanciones por omisión, inexactitud o mora.

Condena en costas: Solicito que se condene en costas a la [demandada], de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 48 y 338 de la Constitución; 708 y 730 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989); 9 del CST (Código Sustantivo del Trabajo,

³ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip), 9 (folder) (pdf), pp. 2 a 23.

⁴ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip), 11 (folder) 4 (pdf), pp. 1 a 33.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado D5C4A19692935387 4F2F911EE61C74F3 1E93AFACC98C7457 C8AD8B356F8526C8 (zip) 2 (folder) (pdf), pp. 2 a 4.



Decreto 2663 de 1950); 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012; 50 de la Ley 1739 de 2014; y 21 del Decreto 575 de 2013⁶:

-Aplicación de la caducidad de la potestad fiscalizadora de los periodos de enero a diciembre de 2013. Solicitó decretar la caducidad de la potestad de la UGPP para fiscalizar los periodos de enero a diciembre de 2013. A tales efectos, sostuvo que, según lo previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 y lo señalado por la demandada en un pronunciamiento previo emitido con ocasión de la resolución de un recurso a otro administrado, el término para el ejercicio de la fiscalización de la Administración, era de cinco años desde el momento en que el aportante debió declarar y no declaró o lo hizo, pero por valores inferiores a los que correspondía, hasta la notificación de la liquidación oficial, sin que tal término de caducidad se suspendiera con la notificación del requerimiento de información, pues en la redacción de la disposición, la referencia a tal acto se separó con una coma. Así, como la liquidación oficial demandada fue notificada el 21 de diciembre de 2018, se configuró la caducidad respecto de todos los periodos de enero a diciembre de 2013.

-Falsa motivación por deuda incierta - la liquidación oficial no se emitió en forma completa conforme lo ordena la Ley 1151 de 2007 y violación del derecho de defensa e imposibilidad de conocer el monto real de la liquidación oficial. Sostuvo que, al tenor del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, uno de los elementos que debía contener el acto de determinación oficial era la liquidación expresa y concreta de los intereses moratorios causados por los aportes al SPS objeto de revisión; sin embargo, estos no se incluyeron en la resolución ni en el CD que hace parte integral de la misma. En consecuencia, los actos estaban indebidamente motivados e incurrieron en falsa motivación, pues al quedar ejecutoriada la liquidación oficial no cumplía con las condiciones de ser clara, expresa y exigible, como se requería para que un acto administrativo «... pueda convertirse en título valor». Añadió que, al no cumplirse los elementos de los actos administrativos, entre ellos, la motivación, carecía de validez y eficacia y adicionalmente vulneraba el derecho de defensa y del debido proceso, lo que comportaba su nulidad.

-Pagos no retributivos de trabajo no se pueden clasificar como compensaciones extraordinarias. Adujo que el Decreto 3553 de 2008 no prohibía que las cooperativas de trabajo asociado incluyeran en su régimen, pagos no retributivos del servicio; por el contrario, las normas que regulan la actividad de estos entes, les permite pactar libremente tales aspectos en sus estatutos y en el régimen de trabajo asociado, como lo hizo la actora. En ese sentido, cuestionó que la demandada considerara como prohibido el concepto de «no compensaciones», pues la prenotada disposición no determinaba que solo existieran compensaciones ordinarias y extraordinarias, por el contrario, las definía y las condicionaba a que retribuyeran el servicio. Por ello, el régimen de compensaciones permitía pactar pagos no retributivos de la prestación del servicio, los cuales no se enmarcaban como compensaciones ordinarias o extraordinarias que sí tenían implícita la retribución directa del servicio. En tal contexto, señaló que era equivocado incluir los pagos por «compensación semestral», «compensación anual diferida» y el «interés por la compensación anual diferida» para calcular el valor de los aportes al sistema de seguridad social, dado que no retribuían el trabajo realizado.

Adujo que sí, como lo había señalado la Corte Constitucional con ocasión del análisis del artículo 63 de la Ley 1429 de 2010, las compensaciones de los trabajadores asociados por las labores realizadas debían estar acordes con lo regulado en el Código Sustantivo

⁶ Samai CE, índice 2, certificado D5C4A19692935387 4F2F911EE61C74F3 1E93AFACC98C7457 C8AD8B356F8526C8 (zip) 2 (folder) (pdf), pp. 13 a 31.



del Trabajo, entonces los pagos antes identificados, que eran asimilables a las prestaciones sociales, no integrarían el IBC para los aportes al SPS, ya que no retribuían los servicios prestados por los asociados; esto en concordancia con el artículo 339 del CST que señala que las cooperativas deben a sus trabajadores las mismas prestaciones que las empresas. Seguidamente, advirtió que aportaba un excel identificando los conceptos que debían excluirse por no ser compensatorios, y finalizó concluyendo que los actos acusados incurrieron en falsa motivación y, por eso, debían anularse.

-Principio de legalidad que cubre el régimen de compensaciones: Señaló que los artículos 7 y 25 del Decreto 4588 de 2006 preveían que las cooperativas debían contar con la autorización del régimen de trabajo y de compensación por parte del Ministerio de Protección Social, y establecían el contenido mínimo del régimen de compensaciones, el cual no prohíbe realizar pagos que no tengan como finalidad la retribución del servicio, sino que correspondan a garantías sociales, lo que se ha llamado «no compensaciones», lo que para el caso se integraba con los siguientes conceptos: «compensación semestral», «compensación anual diferida», «intereses por la compensación anual diferida», «ayuda para el transporte (subsidio de transporte)», «cuentas contables de cafetería, transportes fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, gto viáticos y otros» y «descanso anual compensado».

Arguyó que al modificar la Administración la naturaleza de estos pagos «no compensatorios» desconocía la voluntad de los asociados plasmada en el régimen de compensaciones, a tal punto que se desconocía la autorización del Ministerio del Trabajo, pronunciando que configuraba un acto administrativo «... revestido del principio de legalidad», el cual anexaba como prueba, y que no podía ser desvirtuado con la liquidación oficial, pues esto vulneraría el principio de confianza legítima, comoquiera que era el mismo Estado el que había avalado las «no compensaciones». Agregó que los pagos por concepto de «auxilio de transporte» así como los correspondientes a «cafetería, transportes fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, gto viáticos y otros» debían excluirse del cálculo del IBC al no retribuir servicios prestados por los asociados. Los primeros porque eran herramientas para la movilización y los segundos porque eran para el desarrollo normal de la cooperativa. Finalmente, sostuvo que la demandada carecía de competencia para cambiar la naturaleza de la compensación, convertir pagos no compensatorios en compensación extraordinaria, pues dicha facultad se encontraba reservada al juez natural.

-La clasificación de las cuentas contables según la Superintendencia Solidaria permite establecer que los pagos no compensaciones no son tomados para el IBC. Sostuvo que, según la doctrina de la Superintendencia Solidaria, las cooperativas de trabajo asociado no tienen una prohibición respecto de pagos que no retribuyan el servicio de los asociados, lo que se evidencia en la prenotada doctrina, al señalar unas cuentas contables especiales correspondientes a pagos que no tienen como finalidad la retribución del trabajo, de las cuales destacó:

Pagos efectuados	Pagos similares
Compensación anual diferida	Cesantías consolidadas
Compensación Semestral	Prima de Servicios
Descanso anual compensado	Vacaciones
Compensación Extraordinaria	Bonificaciones (...)

Bajo tal ilación, subrayó que el propio órgano de control de las cooperativas aceptaba que existían pagos similares a los entregados en una relación laboral que no retribuían el servicio. Así, los actos debían anularse al «... haber cambiado la naturaleza de las no compensaciones» y assimilarlas indebidamente a las compensaciones extraordinarias.



-*Cálculos errados en el descanso anual por terminación del contrato y error en el descanso anual compensado en tiempo*: Planteó que, a partir de la premisa de que las cooperativas debían asimilar su contabilidad y pagos de seguridad social a los parámetros de una empresa regida por el régimen ordinario laboral, la demandada había errado por lo siguiente: (i) sobre los pagos por concepto de «*descanso anual compensado por terminación del contrato*» no debían realizarse aportes al SPS, solo debían efectuarse aportes parafiscales, pues conforme al artículo 17 de la Ley 21 de 1982, estas compensaciones tenían la misma finalidad que las vacaciones por liquidación del contrato; y (ii) sobre los pagos por concepto de «*descanso anual compensado en tiempo*» no debían realizarse aportes al subsistema de riesgos laborales, pues este concepto equivalía a las vacaciones compensadas en dinero, y bajo el régimen ordinario no existía obligación de realizar aportes al subsistema ARL dado que durante ese periodo no se prestaba servicio.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, por considerarlas improcedentes. A tales efectos, argumentó que su actuación se ajustó a las facultades, funciones y competencias establecidas en la ley⁷. Manifestó que la demandante no determinaba con exactitud y claridad cuál era la supuesta infracción o quebrantamiento en que incurrió la entidad al expedir los actos demandados, pues solo hacía una enunciación de las normas sin efectuar un análisis pormenorizado de estas.

Arguyó que la demandante no efectuó correctamente la liquidación de los aportes de sus trabajadores, incurrió en omisión en su afiliación, presentó mora en el pago de sus aportes y cometió inexactitudes en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al SPS de los periodos enero a diciembre de 2013. En esa línea, se opuso a las pretensiones de la indemnización por daño emergente, costas y agencias en derecho, al considerar que se comprobó que la actora incurrió en las irregularidades determinadas en los actos administrativos. Frente a la indemnización por daño emergente, sostuvo que la demandante no probó la causación del perjuicio. En cuanto a la condena en costas y agencias en derecho, alegó que resultaban improcedentes porque se debatía un asunto de interés general (art. 188 del CPACA). También aseguró que no vulneró el debido proceso ni el derecho a la defensa. A continuación se refirió a los cargos de la demandada, así:

Respecto de la «*caducidad de la potestad fiscalizadora*», precisó que la entidad contaba con el término de cinco años para adelantar las acciones de determinación de las contribuciones al SPS, el cual comenzaba a correr desde el momento en que el aportante no declaró o declaró por valores inferiores a los debidos, el cual se interrumpía con la notificación del requerimiento de información, surtida el 12 de marzo de 2014, por lo que el plazo de firmeza fenecía «... en el año 2019», lapso dentro del cual se efectuó la actuación administrativa. Lo anterior, debido a que los periodos fiscalizados se regían por el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, al corresponder a periodos posteriores a su entrada en vigor.

En cuanto a la «*falsa motivación por deuda incierta*» y a la «*violación al derecho de defensa e imposibilidad de conocer el monto real de la liquidación oficial*», defendió que la liquidación oficial contenía acápites como: «*considerando...oportunidad, marco legal, fundamentos de derecho, aspectos que incidían en la determinación de las contribuciones de la protección social, análisis y conclusiones*» y bajo tal ilación destacó que los actos relacionados con la determinación de las contribuciones al SPS se componían de dos elementos que conformaba un solo acto

⁷ Samai Tribunal, índice 6, certificado ECAF0527FC656806 A96B88982B51C38B C665D0CEC4688873 31CFE5C24989D83E (zip) 2 (pdf), pp. 1 a 41.



integral: (i) la parte argumentativa: que exponía toda la motivación normativa y jurisprudencial que sustentaba el ejercicio de determinación y (ii) la parte liquidatoria: que se concretaba en un archivo Excel (SQL) que presentaba el análisis numérico detallado del caso concreto, documentos que eran complementarios. Añadió que los actos demandados contenían un resumen de los valores determinados, extraídos del citado SQL. En ese contexto, aseguró que los actos en cuestión estaban debida y completamente motivados, pudiendo observarse en ellos, cada uno de los trabajadores, el concepto de incumplimiento, la tarifa para cada subsistema, y el correspondiente ajuste.

Finalmente, frente a la liquidación de los intereses, sostuvo que estos no formaban parte del aporte, ya que se determinaban definitivamente al momento del pago de estos, por mes o fracción, desde que estos se hicieron exigibles, de modo que no resultaba procedente su liquidación en los actos demandados. A partir de ello, se evidenciaba que los actos habían sido proferidos en cumplimiento de un deber legal y se le permitió al aportante controvertirlos, de manera que no se configuró una falsa motivación por el hecho de no incluir los intereses.

Sobre la validez y eficacia de los actos administrativos, señaló que estos existían desde su expedición, ya que fueron emitidos observando los requisitos, formalidades y exigencias establecidas en la Ley. Asimismo, aseguro que eran eficaces, pues fueron notificados a la demandante, quien «... *interpuso el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, obviando presentar el recurso de reconsideración*». En consecuencia, dichos actos gozaban de presunción de legalidad, la cual no fue desvirtuada ni durante la actuación administrativa ni con la presente acción.

Frente a los cuestionamientos respecto de que los «... *pagos no retributivos de trabajo no se pueden clasificar como compensaciones extraordinarias*» para la determinación del IBC de los asociados, y al «*principio de legalidad que cobija el régimen de compensaciones*», sostuvo que contrario a lo señalado por la actora, si se tuvo en cuenta lo dispuesto en los estatutos y en el régimen de trabajo asociado. Añadió que no transgredió las normas que regulaban las cooperativas de trabajo asociado, pues los actos proferidos se encontraban ajustados a la ley. Seguidamente, reprodujo los artículos 59 de la Ley 79 de 1988; 10, 11, 13 y 25 del Decreto 4588 de 2006; 3 y 6 de la Ley 1233 de 2008; y 1 del Decreto 3553 de 2008, para seguidamente señalar que el acuerdo cooperativo obligaba al asociado a cumplir con los estatutos y el régimen de trabajo y de compensaciones, y que, el régimen de compensaciones aplicable a tales entidades abarcaba «... *todas las sumas de dinero que recibe el asociado, pactadas como tales, por la ejecución de su actividad material o inmaterial, las cuales no constituyen salario*», y debía detallar con claridad las condiciones de las mismas, acorde con lo establecido por los estatutos.

Asimismo, advirtió que dada la particular característica de las cooperativas, en que los aportantes eran al mismo tiempo asociados y trabajadores, el régimen de seguridad social era el establecido en los estatutos y reglamentos que se originaban en el acuerdo cooperativo, y por consiguiente no estaban sujetos a la regulación laboral ordinaria aplicable a los trabajadores independientes.

Luego, resaltó que acorde con el Decreto 3553 de 2008 artículos 1 y 2, las compensaciones se dividían en ordinarias y extraordinarias, entendidas las primeras, como aquellas que el asociado percibía mensualmente a título de retribución por su actividad, mientras que las extraordinarias eran los demás pagos adicionales a la compensación ordinaria -exceptuados los pagos realizados con cargo a los fondos de educación y/o solidaridad-. Así, conforme a lo previsto en los artículos 1, 2 y 6 de la Ley



1233 de 2008, el IBC de los trabajadores asociados para los aportes al SPS (salud, pensiones y riesgos) y a las Cajas de Compensación Familiar, debía calcularse con base en las compensaciones ordinarias y extraordinarias, mientras que los aportes al SENA (Servicio Nacional de Aprendizaje) e ICBF (Instituto Colombiano de Bienestar Familiar) se efectuaban solo sobre las compensaciones ordinarias.

Luego, arguyó que acorde con lo previsto en la Ley 79 de 1988, artículo 59, la fuente de derecho de las cooperativas eran sus estatutos, ahora, su autonomía estatutaria, aunque amplia, no era absoluta, sino limitada por las normas superiores, por ello era claro que aún aun si los estatutos contaban con la autorización del Ministerio de la Protección Social, lo allí contenido no producía ningún efecto en todo aquello que contrariara o desmejorara los derechos y las protecciones establecidas en el ordenamiento jurídico que regula la materia y que beneficiara a los trabajadores asociados. Esto, sin perjuicio de la creación de fondos con los excedentes, para distintos fines, como educación y solidaridad, cuyos pagos no constituían compensaciones.

Al hilo de lo anterior, señaló que en la fiscalización realizada a la actora, se estableció que los pagos efectuados por la actora a sus asociados por concepto de: *compensación anual diferida, Intereses compensación anual diferida, compensación semestral, descanso anual compensado, cafetería, transportes, fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, Viáticos, otros y demás pagos que no constituyen compensación*, fueron realizados directamente por la cooperativa, sin que esta hubiera constituido un fondo para la cobertura de dichos conceptos, de manera que se debían considerar como compensaciones extraordinarias. Agregó que, acorde con lo señalado por esta corporación⁸, si bien el Ministerio de trabajo había autorizado el régimen de trabajo y de compensaciones, el ente fiscalizador no estaba sujeto a lo allí establecido, puesto que debían analizarse elementos como la permanencia, habitualidad y periodicidad para establecer la naturaleza del pago, y para el caso se observaba que las compensaciones de los trabajadores en algunos casos eran permanentes y en otros habituales y periódicas.

Seguidamente, adujo que el Ministerio había señalado en el concepto 5117 de 2009 que: *«todo lo que recibe el trabajador asociado como contraprestación por sus servicios, se denomina Compensación, luego la norma no contempla el pago de auxilio alguno, sino que todo pago será una Compensación»*, razonamiento que compartía, de modo que la cooperativa no podía excluirlos de las compensaciones ordinarias o extraordinarias, bajo la premisa de ser *«no compensación»*. Así, los ajustes efectuados en los actos demandados observaban plenamente la normativa aplicable de las cooperativas de trabajo asociado, de manera que tampoco se había vulnerado el principio de legalidad.

En relación con las cuentas contables que debían utilizar las cooperativas de trabajo asociado, específicamente de la cuenta *«5105 Gastos de Personal»*, anotó que ninguna se denominaba *«... “no compensación” ni mucho menos “pagos que no constituyen compensación”»*, de modo que contrario a lo señalado por la actora, era claro que la Supersolidaria no describía cuentas que se excluyeran de ser compensaciones, tal como lo señaló el Ministerio en el concepto antes citado.

Igualmente, acotó que las normas propias de los trabajadores independientes eran inaplicables a las cooperativas, y añadió que, ante la inexistencia de un vínculo laboral, no se generaba el pago de prestaciones sociales ni las demás prerrogativas propias de

⁸ Sentencia del 18 de junio de 2014, exp 9267.



una relación de trabajo. Por lo anterior, no era aceptable que, partir de efectuar una comparación de las cuentas contables de la Supersolidaria con el régimen laboral, se entendiera que se tratara de pagos de prestaciones sociales a los cooperados para que estos no integraran el IBC. Por ello, advirtió que los ajustes que fueron determinados en los actos demandados se derivaron de que la actora no incluyó todas las compensaciones pagadas a los trabajadores en el IBC, con el argumento de las «no compensaciones», intentando así, menguar los derechos de los trabajadores asociados, al no pagar de manera completa y oportuna los aportes al SPS.

Finalmente, respecto del cargo relativo a los «*cálculos errados en el descanso anual compensando (sic) en tiempo*» afirmó que, de acuerdo con un concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta corporación y la Circular Externa 018, del 16 de abril de 2012, del Ministerio del Trabajo, la base para el cálculo de los aportes con destino al SENA, ICBF y CCF se integraba no solo por las sumas que configuraban el salario, sino además por las vacaciones incurridas, con independencia que fueran disfrutadas, compensadas o pagadas a la liquidación del contrato laboral, lo que se definía como nómina mensual de salarios. Sin perjuicio de ello, aseguró que dichos conceptos no fueron tenidos en cuenta para determinar los aportes al subsistema de riesgos laborales, y explicó a continuación los ajustes en el SQL respecto de dos trabajadores (Calderón Latorre José Misael y Feo Escobar Rodolfo)

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda⁹. Inicialmente, describió el «*marco normativo*» aplicable a las cooperativas de trabajo asociado y a la determinación del IBC para dichas entidades, con especial énfasis en la Sentencia de Unificación 2022CE-SUJ-4-001, del 24 de marzo de 2022, (exp. 24724, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Respecto de la falta de competencia temporal para la expedición de los actos demandados, señaló que acorde con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, la Administración estaba facultada para iniciar el procedimiento de determinación de las contribuciones al SPS mediante la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que el aportante: (i) debió declarar y no lo hizo; (ii) declaró por valores inferiores a los establecidos; (iii) presentó extemporáneamente la autoliquidación. Y para el caso, destacó que la actora liquidó y pagó los aportes al SPS correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2013 mediante la presentación de las respectivas planillas integradas de liquidación de aportes en las siguientes fechas: 05 de febrero, 04 de marzo, 02 de abril, 06 de mayo, 05 de junio, 03 de julio, 02 de agosto, 03 de septiembre, 02 de octubre, 05 de noviembre y 03 de diciembre de 2013 (para los periodos de cotización de enero a noviembre de 2013) y el 03 de enero de 2014 (para el periodo de diciembre de 2013), a partir de esto, resaltó que el requerimiento para declarar y/o corregir había sido notificado el 09 de mayo de 2018, de modo que a través de dicho acto preparatorio inició el proceso de determinación, el cual se profirió extemporáneamente respecto de los periodos de enero a abril de 2013, pues para esa fecha ya se encontraban en firme. En consecuencia, declaró la nulidad parcial de los actos respecto de dichos periodos por falta de competencia temporal.

En cuanto a la supuesta inclusión en el IBC, por parte de la Administración, de pagos que no retribuían el servicio prestado por los asociados, concluyó que la actora únicamente probó tal situación respecto del auxilio de transporte, de acuerdo con su reglamento de

⁹ Samai Tribunal, índice 30, certificado 7311795B69BD000D F19D22FB8FD8777E 29952AC98F66A458 C713C99154A94801 (pdf), pp. 1 a 35.



compensaciones. En consecuencia, ordenó reajustar del IBC excluyendo solo solo los pagos por concepto de auxilio de transporte y manteniendo la adición de los demás conceptos, al no haberse demostrado su naturaleza no retributiva.

Respecto de la exclusión del IBC, de los pagos por «descanso anual remunerado», «descanso anual compensado» y «compensación extraordinaria por desvinculación», el tribunal determinó que, conforme al régimen de compensaciones de la cooperativa, estos pagos se derivaban del vínculo de los trabajadores con la entidad y, en consecuencia, remuneraban «indirectamente» el servicio prestado por estos. Por ello, concluyó que la Administración actuó conforme al ordenamiento jurídico aplicable a las cooperativas de trabajo asociado al incluir dichos pagos en el IBC, especialmente porque la demandante los reconoce a favor de sus asociados «... en razón a la prestación del servicio de acuerdo con la antigüedad del vínculo del asociado».

Frente a la falta de determinación de los intereses moratorios en los actos, el *a quo* consideró que esto no vulneraba lo previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, ya que la Administración no podía prever la fecha exacta en la que los aportantes realizaran los pagos y, por tanto, la causación de los intereses estaba sujeta a una condición suspensiva (pago de la obligación). En consecuencia, determinó que la demandada no transgredió el marco jurídico aplicable ni incurrió en una indeterminación de la deuda que conllevara la nulidad de los actos demandados.

Confirmó la imposición de las sanciones por inexactitud y omisión, pues previo advertir que no fueron discutidas por la actora, señaló que procedían porque la actora liquidó erróneamente el IBC de los aportes al SPS del año 2013, excluyendo indebidamente conceptos que hacían parte de la retribución del servicio prestado por sus asociados. Con todo, dada la prosperidad parcial de los cargos, ordenó la reliquidación de las sanciones.

Finalmente, negó el monto reclamado como daño emergente por honorarios profesionales pagados al apoderado de la actora (\$8.788.030), bajo la consideración de que, aunque se aportó el contrato de prestación de servicios profesionales, no se presentó prueba del pago efectivo de los honorarios, ni se sustentó el carácter indemnizatorio de la solicitud.

Recursos de apelación

Ambas partes interpusieron recursos de apelación contra la sentencia del tribunal.

La apelante actora solicitó revocar el fallo y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados¹⁰. En primer lugar, argumentó que el *a quo* erró al tomar un acto preparatorio, como lo era el requerimiento para declarar y/o corregir, para calcular la firmeza de las declaraciones, ya que el único acto administrativo que determinaba la deuda era la liquidación oficial que le fue notificada el 21 de diciembre de 2018, pues el requerimiento no era susceptible de control judicial. A partir de esto, insistió en que la potestad de fiscalización de la Administración había caducado respecto de los aportes al SPS correspondientes a todos los periodos de 2013, conforme a lo previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, puesto que el primer momento en que se liquidó la deuda fue con la liquidación oficial, de manera que procedía decretar la nulidad total de los actos demandados.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 36, certificado DE1642C42E21E9B5 A5BA061A00B40391 A6F022CF26D34BA5 FB348D9462AEC75A (zip) 1 (pdf), pp. 1 a 12.



Por otra parte, señaló que el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 estableció el contenido de las liquidaciones oficiales, previendo que debía efectuarse una adecuada, completa y oportuna determinación de los aportes, así como la liquidación de los intereses; sin embargo, el acto demandado adolecía de esto último, pues no determinó expresa y concretamente el valor de los intereses moratorios por los periodos revisados; entonces los actos no cumplían los requisitos legales a los cuales estaba sujeto, y por ello, se encontraban indebidamente motivados «*incurriendo en una falsa motivación*», pues al momento de su ejecutoria, carecerían de las condiciones para reputarse claros, expresos y exigibles, lo que era necesario para que un acto administrativo «*... pueda convertirse en título valor*», lo que vulneraba su derecho de defensa y el debido proceso.

Luego, reiteró que si el régimen de compensaciones debía estar acorde con las previsiones del Código Sustantivo del Trabajo, entonces las prestaciones sociales del régimen ordinario se asimilaban a las «*compensaciones anuales diferidas, sus intereses y la compensación semestral*» y por ello, no podían realizarse sobre las mismas pagos a la seguridad social, ni se tenían en cuenta para el límite del 40%, aspecto sobre el cual se había pronunciado el Ministerio del Trabajo, por no tener las prestaciones carácter contributivo, tal como sucedía con las compensaciones señaladas.

Alegó que modificar la naturaleza de los pagos que son «*no compensaciones*» implicaba el desconocimiento de la voluntad de los asociados plasmada en el régimen de compensaciones autorizado por la asamblea general, así como la autorización impartida a tal régimen por parte del Ministerio de Trabajo, lo cual configuraba un acto administrativo revestido del principio de legalidad, el que no desvirtuaba la liquidación oficial. Así, siendo el Ministerio quien avaló las «*no compensaciones*», no podía ahora el Estado desconocerlas, en respeto de la confianza legítima.

Adujo que la Superintendencia de Economía Solidaria había señalado en el concepto 17860 de 2009, que existían pagos similares a los efectuados en una relación laboral que no se realizaban para retribuir el servicio, sino como una prestación social, los cuales no tenían la finalidad de retribuir el servicio, sino que correspondía a prestaciones sociales, y por ello, no podían ser considerados compensaciones extraordinarias.

Finalmente, advirtió que los pagos por «*descanso anual por terminación de contrato*» y «*descanso anual compensado en tiempo*» no debían incluirse en el IBC de los aportes a los subsistemas de Salud, Pensión, FSP ni ARL, pues solo integraban la base de los aportes «*parafiscales*». explicó que, al tener tales compensaciones anuales la misma finalidad que el pago de las vacaciones por liquidación del contrato, tampoco debían incluirse en la base para determinar los aportes al SPS, sino únicamente en la base para liquidar los aportes «*parafiscales*», según lo previsto en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

Por su parte, **la demandada apelante** solicitó la revocación de la sentencia de primera instancia, argumentando que el tribunal incurrió en un defecto procedimental absoluto, y, por ello, solicitó confirmar la legalidad de los actos, y no ser condenada en costas, por considerar que lo debatido tenía como objeto el interés público¹¹.

A los efectos anteriores, destacó que la actora realizó pagos de planillas en el año 2020, fecha posterior al requerimiento para declarar y/o corregir [sin que haya indicado su implicación o efecto]. Seguidamente, señaló que las planillas tenían el carácter de autoliquidación privada, a las que, por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, les eran aplicables las normas relativas a las declaraciones. Agregó que como las

¹¹ Samai Tribunal, índice 37, certificado 6091A2BA20B171B3 60CC51C3566B6E7F 99FDB1392221C2AE 0B5775E035CF4D65 (pdf), pp. 1 a 30.



planillas fueron presentadas en vigencia de la Ley 1607 de 2012, el término de firmeza era de cinco años -siguientes a la fecha en que debió declararse o se declaró por valores inferiores a los que correspondía- acorde con el parágrafo 2 del artículo 178 *ibidem*, y añadió que antes de la Ley 1607 de 2012 no existía ningún límite de tiempo. Luego precisó que la demandada notificó el requerimiento de información el 12 de marzo de 2014 y el requerimiento para declarar y/o corregir el 09 de mayo de 2018, lo que evidenciaba que la regulación, lejos de revestir con firmeza las planillas de autoliquidación de aportes, lo que había establecido era un término de caducidad para el «... el inicio de las acciones de fiscalización», lo que permitía concluir que las normas de determinación de los tributos en cabeza de la Dian y de la UGPP eran sustancialmente diferentes, resultando improcedente pretender la aplicación del artículo 714 del ET, pues la fiscalización se hizo con base en preceptos constitucionales y legales que garantizan el derecho a la seguridad social - artículos 48 de la Constitución y 2 de la Ley 100 de 1993- y en ejercicio de las funciones conferidas por la Ley 1151 de 2007, artículo 156.

En ese orden, argumentó que no era cierto que la Administración hubiera perdido competencia, pues estaba acreditado que el requerimiento de información se había notificado el 12 de marzo de 2014, acto con el que se dio inicio a las acciones sancionatorias y de determinación de las contribuciones, y no con el requerimiento para declarar y/o corregir. Así, no era posible atribuir firmeza a las autoliquidaciones de los aportes al SPS- porque esto iría en contravía de los derechos fundamentales de los trabajadores y de la naturaleza de dichos aportes. Resaltó que la remisión al Estatuto Tributario Nacional solo operaba para aspectos procedimentales, su aplicación debía ser de carácter residual, y al estar regulado el término prescriptivo y de caducidad de la actuación de la UGPP en el parágrafo 2 del art. 178 de la Ley 1607 de 2012, le estaba vedado aplicar el art. 714 del E.T. Agregó que, esta corporación en un asunto similar, había señalado que la remisión al estatuto tributario nacional -ET- no siempre podía ser directa, sin tener en cuenta la naturaleza y estructura del tributo. Así, al remitir el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 al ET en lo no contemplado en ella, no podían aplicarse normas incompatibles con la naturaleza de las contribuciones parafiscales.

Insistió en que, el proceso de determinación de los aportes no se iniciaba con el requerimiento para declarar y/o corregir, ni con la liquidación oficial, sino con el requerimiento de información, acorde con el artículo 1 del Decreto 169 de 2008. Adicionó que el *a quo* erró al no considerar la naturaleza de las contribuciones exigidas, los efectos de la declaratoria efectuada, y la característica especial de los actos de la demandada en su mixtura, pues sencillamente aplicó el artículo 714, *ibidem*. Además, solicitó tener en cuenta el artículo 53 constitucional, en virtud de lo cual, cualquier duda en las situaciones planteadas o la insuficiencia probatoria debía resolverse a favor de los trabajadores, buscando el amparo de sus derechos relacionados con las contribuciones parafiscales.

Finalmente, señaló que los ajustes realizados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración redujeron en un 26,41% el valor de los aportes correspondientes a los periodos de enero a abril de 2013, y seguidamente enlistó planillas, pagos y fecha de notificación del requerimiento para declarar o corregir.

En relación con la exclusión de los pagos por concepto de auxilio de transporte para la determinación del IBC de los aportes al SPS, adujo que al definir el Decreto 3553 de 2008 solo dos clases de compensaciones, independientemente de la denominación que se le diera a la retribución entregada al trabajador cooperado, o a la forma de registro contable, el pago necesariamente correspondería a una compensación ordinaria o extraordinaria, sin que pudiera existir otra clasificación. Así, el auxilio de transporte como compensación



extraordinaria, si bien no hacía parte del IBC para los subsistemas de Sena e ICBF, sí incidía en los demás subsistemas (salud, pensión, ARL y CCF).

En relación con la compensación anual diferida, compensación de intereses a la compensación anual diferida y compensación semestral, reiteró que no podían considerarse como pagos por prestaciones, sino que eran compensaciones extraordinarias y en consecuencia estaban sujetos al pago de aportes para el SPS.

Respecto del descanso anual por terminación del contrato y descanso anual compensado en tiempo, señaló que tales pagos fueron considerados como compensaciones extraordinarias, pero no fueron tenidos en cuenta para el subsistema ARL, pese a que la liquidación oficial señaló otra cosa. En esa línea, señaló que para los trabajadores Policarpo Rozo y Mary Luz Herrera, el descanso anual compensado hizo parte de la base de liquidación de aportes para los subsistemas de salud, pensiones y CCF, pero no para el de ARL. Finalmente, sobre las sanciones por inexactitud y omisión, se limitó a transcribir lo concluido por el tribunal [sin plantear cuestionamientos al respecto].

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal. Por su parte, el ministerio público rindió concepto sobre lo debatido, solicitando confirmar el fallo de primera instancia¹².

Afirmó que el término con el que cuenta la demandada para fiscalizar los aportes realizados por los contribuyentes es de cinco años, por lo que encontró que dicha competencia caducó para los periodos de enero a abril de 2013. Por otra parte, frente a la indebida inclusión de pagos que no correspondían a compensaciones de los trabajadores asociados para la determinación del IBC a efectos de los aportes al SPS, señaló que, de conformidad con las reglas adoptadas por esta Sección en la sentencia de unificación, del 24 de marzo de 2022, (exp. 24724, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), el tribunal concluyó correctamente que debían excluirse los pagos por concepto de auxilio de transporte y que debía mantenerse la inclusión de los conceptos de «... *caja menor, gastos de viáticos, compensación anual diferida, compensación semestral y otras compensaciones ordinarias* ...», al no haberse probado que no constituían parte de la compensación de la prestación de servicios, de acuerdo con los regímenes de trabajo asociado y de compensaciones de la actora.

Asimismo, compartió la conclusión del *a quo* de otorgar la calidad de compensaciones a los pagos por concepto de «... *compensación anual diferida, compensación semestral y otras compensaciones ordinarias* ...», al haberse acreditado, con base en los estatutos y reglamentos de la actora, su naturaleza retributiva. Finalmente, también respaldó lo determinado en el fallo impugnado respecto de la falta de liquidación de los intereses moratorios, señalando que, contrario a lo afirmado en la demanda, era suficiente con que se estableciera su condena y la fecha desde la cual debían calcularse, sin que fuera necesario su liquidación oficial, dada la imposibilidad de prever su monto exacto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

¹² Samai CE, índice 9, certificado 92A68B1FF2EF06D7 0955533205FF9ECA 2685F368857A06E9 BB1062CE63D363B8 (pdf), pp. 1 a 4.



Problema jurídico

2- Corresponde a la Sala determinar, en primer lugar, si para la fecha de notificación de la liquidación oficial, la facultad de determinación de los aportes correspondientes a todo el año 2013 había caducado -como lo sostiene la demandante- o si, por el contrario, la demandada se encontraba facultada para determinar la totalidad de dichos aportes por todo el periodo como lo aduce la demandada por haberse notificado oportunamente el requerimiento de información. De concluirse que la caducidad no operó respecto de todos los periodos del año 2013, la Sala estudiará: (i) si los actos demandados adolecieron de indebida motivación al no haber liquidado los correspondientes intereses moratorios, conforme a lo previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007; (ii) si la Administración incluyó indebidamente, en la determinación de los aportes al SPS, los pagos por concepto de compensaciones anuales diferidas y sus intereses; compensaciones semestrales; y el descanso anual compensado por terminación del contrato, en tanto, estos no correspondían a pagos retributivos de la prestación del servicio de los trabajadores asociados, como lo defiende la actora, o por si el contrario, todos ellos, correspondían a compensaciones extraordinarias sujetas a aportes, como lo propugna la demandada, y en consecuencia, el tribunal erró al excluir de la determinación del IBC los pagos por auxilio de transporte, el cual constituía compensación extraordinaria; y (iii) si las compensaciones por «descanso anual por terminación de contrato» y «descanso anual compensado» no debían incluirse en el IBC de los aportes a los subsistemas de Salud, Pensión, FSP ni ARL, pues solo integraban la base de los aportes «parafiscales» como lo aduce la actora apelante, o si, por el contrario, configuraban igualmente compensaciones extraordinarias sujetas a aportes al SPS por haberse acreditado, con base en los estatutos y reglamentos de la actora, su naturaleza retributiva .

2.1- En cambio, la Sala no abordará los planteamientos de las apelantes que no contravienen los argumentos en que se fundó la decisión del tribunal, o no constituyen un cuestionamiento directo a la legalidad de los actos demandados. En concreto, no se pronunciará la Sala sobre: (i) la improcedencia de la aplicación del artículo 714 del ET por resultar contrario a la naturaleza tributaria de los aportes al SPS; (ii) ser el requerimiento para declarar y/o corregir un acto de trámite no pasible de control ante la jurisdicción contenciosa-administrativa; (iii) el incumplimiento de los requisitos para que los actos demandados puedan considerarse como títulos valores; (iv) los pagos realizados por la actora en 2020 correspondientes a los periodos de 2013; (v) la reducción efectuada por la UGPP en un 26,41% del valor de los aportes correspondientes a los periodos de enero a abril de 2013; y (vi) al régimen de transición aplicable al Distrito de Bogotá, contemplado en el ordinal 2 del artículo 176 de Decreto 1421 de 1993, respecto a la armonización de la remisión al procedimiento tributario nacional a la naturaleza de los impuestos distritales.

Con todo, se precisa aclarar que la nulidad parcial decretada por el tribunal se fundó en que, acorde con el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, la Administración estaba facultada para iniciar el procedimiento de determinación de las contribuciones al SPS mediante la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir dentro de los (5) años siguientes a la fecha en que el aportante debió declarar y no lo hizo o declaró por valores inferiores a los que correspondía. Así, para el caso encontró que, como el prenotado acto había sido notificado el 09 de mayo de 2018, este había sido extemporáneo en relación con los periodos de enero a abril de 2013, en tanto estos se habían declarado mediante planillas integradas de liquidación de aportes en las siguientes fechas: 05 de febrero, 04 de marzo, 02 de abril, 06 de mayo. Lo señalado, evidencia que el fundamento del *a quo* para concluir operada la caducidad respecto de 4 meses del año 2013, no fue el término de firmeza regulado en el artículo 714 *ejusdem*, sino el término expresamente previsto



por la ley (art. 178 de la Ley 11607 de 2012) para que la UGPP adelantara las acciones sancionatorias y de determinación.

2.2- Tampoco se analizarán los cargos novedosos planteados por la apelante demandada, sobre: (i) el análisis del alcance de la interpretación *pro trabajador* prevista en el artículo 53 de la Constitución y (ii) la inexistencia de un término de firmeza respecto de las liquidaciones de los aportes al SPS, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 48 de la Constitución y 2 de la Ley 100 de 1993. Lo anterior, porque como lo ha advertido reiteradamente la Sección¹³ al juez de segunda instancia le está vedado estudiar y decidir cargos novedosos expuestos en la apelación que no fueron oportunamente planteados en la demanda, su reforma o en la contestación, en procura de garantizar los principios de lealtad procesal, debido proceso, buena fe y congruencia de las sentencias; lo cual implica que la decisión adoptada resuelva y se limite a la integridad de lo pedido por las partes evitando así fallos *extra, ultra o infra petita*.

Análisis del caso concreto

3- Como primer cargo de apelación, la actora sostuvo que para la fecha de notificación de la liquidación oficial, la facultad de determinación de los aportes correspondientes al año 2013 había caducado conforme al artículo 178 de la Ley 1607 de 2012. En línea con ello, reprochó que el tribunal hubiera concluido la caducidad de dicha facultad solo respecto de los periodos de enero a abril de 2013 y no sobre el resto de los periodos, basándose el *a quo* en la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir el 09 de mayo del 2018, pues a su entender, el término debió computarse teniendo en cuenta la fecha de notificación de la liquidación oficial -surtida el 21 de diciembre de 2018 por corresponder al único acto administrativo que determinaba la deuda.

En el otro extremo del debate, la demandada indicó que las autoliquidaciones de los aportes al SPS *sub judice*, se presentaron en vigencia del artículo 178 de la Ley 167 de 2012, el cual no exigía que se hubiera notificado la liquidación oficial, sino que se hubieran iniciado las acciones de fiscalización. De modo que, el término era de cinco años salvo que la Administración iniciara la determinación de las contribuciones, y para el caso concreto, con la notificación del requerimiento de información el 12 de marzo de 2014 inició la facultad de determinación de los aportes al SPS interrumpiendo tal término.

Al resolver lo debatido, el tribunal consideró que, según lo previsto en el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, la Administración se encontraba facultada para iniciar el proceso de determinación de los aportes al SPS dentro de los (5) años siguientes a la fecha en que debió presentarse la declaración o se declaró por valores inferiores a los debidos o se presentó extemporáneamente la autoliquidación. A partir de esto, y luego de verificar las fechas de presentación de las planillas de autoliquidación de aportes, concluyó que, la demandada había perdido competencia frente a las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de enero a abril de 2013, en tanto, el requerimiento para corregir y/o declarar fue notificado hasta el 09 de mayo de 2018, esto es, pasados los cinco años. En cambio, para los demás periodos no encontró consolidada la firmeza.

3.1- Advierte la Sala que, el pronunciamiento que se reclama en esta instancia se circunscribe a determinar el alcance de los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012 - que regulan la competencia para la expedición de los actos impugnados- y, a partir de ello, verificar si operó la caducidad de la potestad de fiscalización de la demandada.

¹³ Sentencias del 01 de agosto de 2019 (exp. 24074, CP: Jorge Octavio Ramírez); del 29 de abril de 2020 (exp. 22085, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 16 de noviembre de 2023, del 07 de marzo y 20 de junio de 2024 (exps. 27886, 27822 y 28106, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 08 de febrero y del 13 de junio de 2024 (exps. 27843 y 27826, CP: Wilson Ramos Girón).



3.2- Para dirimir el *sub lite*, la Sala acudirá al criterio de decisión establecido por la Sección en pronunciamientos previos¹⁴ con relación al *dies ad quem* aplicable a la facultad de determinación de los aportes al SPS y al ejercicio de la potestad sancionatoria asociada a estos; por lo que, se anticipa, se reiterarán los referidos pronunciamientos y, en consecuencia, se dictará sentencia reiterando en lo pertinente las reglas y fundamentos jurídicos allí desarrollados.

Sobre la competencia temporal que tiene la demandada para la determinación de las contribuciones al SPS, la Sección ha precisado que a partir del 26 de diciembre de 2012, las normas que rigen dicho plazo son los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012, según lo previsto en el artículo 198 *ibidem*. En ese contexto, la Sala ha señalado que dicha competencia debe ser ejercida dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable (par. 2 art. 178 *ejusdem*). A tales efectos, precisó la Sala, bajo una interpretación sistemática de la prenotada disposición, así como del artículo 180 *ejusdem* que, únicamente el acto que tiene la aptitud para impedir la caducidad de la competencia de la demandada es el acto preparatorio previsto por la propia ley, esto es, el requerimiento para declarar y/o corregir, pues se trata del acto mediante el cual inicia formalmente dicho procedimiento de determinación con la propuesta de las modificaciones a la autoliquidación, no así, el requerimiento de información, en tanto solo corresponde a un «... mero acto de trámite, no es propositivo de glosas, es solo uno de los mecanismos para que la autoridad acopie información que considere relevante para el procedimiento de revisión», con lo cual se superó una lectura meramente gramatical del párrafo 2 del artículo 178 *ibidem*, en garantía del principio constitucional del debido proceso¹⁵, en los precedentes que se reiteran en esta oportunidad (*Sentencias del 3 de noviembre de 2022 y 13 de febrero de 2025 (exps. 26266 y 29214, C.P. Milton Chaves García); del 19 de julio de 2023 (exp. 26571, CP: Wilson Ramos Girón); y del 19 de octubre de 2023, 20 de junio de 2024 y 11 de octubre del mismo año (exps. 27671, 28474 y 28280, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).*

3.3- Para resolver lo debatido, la Sala destaca que no fue objeto de discusión entre las partes el régimen aplicable a la caducidad de la facultad de determinación de los aportes al SPS por parte de la Administración (*i.e.* art. 178 de la Ley 1607 de 2012). Asimismo, se resalta que no se debatieron las fechas de presentación de las autoliquidaciones de los aportes *sub examine*: 05 de febrero, 04 de marzo, 02 de abril, 06 de mayo, 05 de junio, 03 de julio, 02 de agosto, 03 de septiembre, 02 de octubre, 05 de noviembre y 03 de diciembre de 2013 (para los periodos de cotización de enero a noviembre de 2013) y el 03 de enero de 2014 (para el periodo de diciembre de 2013)¹⁶. Tampoco se cuestionó que el Requerimiento para Declarar y/o Corregir RCD-2018-00500, del 24 de abril de 2018, fue notificado el 09 de mayo de 2018 -aunque no obre constancia de ello en el expediente-.

Con base en lo anterior y en el criterio jurisprudencial previamente expuesto, la Sala concluye que los argumentos presentados por las apelantes no desvirtuaron las conclusiones a las que llegó el tribunal respecto de la consolidación de la caducidad de la competencia de la demandada para determinar las autoliquidaciones respecto 4 periodos del año 2013, pues se reitera que, de acuerdo a una interpretación armónica de los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012, dicha facultad debe ejercerse mediante la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir – acto que inicia el proceso de

¹⁴ Sentencias del del 3 de noviembre de 2022 y 13 de febrero de 2025 (exps. 26266 y 29214, C.P. Milton Chaves García); del 19 de julio de 2023 (exp. 26571, CP: Wilson Ramos Girón); y del 19 de octubre de 2023 y 20 de junio y 11 de octubre de 2024 (exps. 27671, 28474 y 28280, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁵ Al respecto, ver: Corte Constitucional, sentencia C-054 de 2016, MP: Luis Ernesto Vargas Silva.

¹⁶ Samai Tribunal, Índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 2 (folder) 1 (folder) 1 (xlsx).



determinación de los aportes al SPS-, y que debe proferirse dentro de los cinco años siguientes a la presentación de la autoliquidación. De esa forma, al haberse notificado dicho requerimiento el 09 de mayo de 2018, respecto de los periodos de enero a abril de 2013, habría operado la caducidad de la facultad de la autoridad tributaria para su determinación. En cambio, la Administración conservó competencia en relación con los periodos de mayo a diciembre de 2013.

En el contexto anterior, debe precisar la Sala que, no resulta acertado afirmar que la Administración ejerció su facultad de determinación de los aportes *sub examine* solo hasta la notificación de la liquidación oficial, como lo sostuvo la actora, pues esto desconocería que la determinación del tributo inicia con el acto previo que propone y explica las glosas de la Administración para que el obligado pueda ejercer su derecho de defensa con antelación a la modificación de su declaración mediante una liquidación oficial, aspecto expresa y claramente regulado en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, en los siguientes términos: «[p]revio a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos...». Por las mismas razones, tampoco resulta de recibo lo indicado por la demandada, respecto de que la caducidad se interrumpe con un simple requerimiento de información, pues como se explicó, no corresponde a un acto de determinación. Aceptar lo contrario, implicaría vulnerar la garantía constitucional al debido proceso, pues bastaría con una simple solicitud de información por parte de la Administración para dejar abierto el término de caducidad de manera indefinida, al arbitrio de la Administración, lo que a todas luces resulta inaceptable, pues no pueden existir actuaciones administrativas sin ningún límite temporal. Por lo analizado, no prosperan los cargos de apelación.

4- En segundo lugar, **la actora apelante** alegó que los actos demandados adolecían de indebida motivación, al no establecer de forma expresa y concreta el valor de los intereses moratorios, en contravía de lo dispuesto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 -que regula el contenido de los actos de determinación de los aportes al SPS-. En contraste, la demandada sostuvo que dichos actos estaban debidamente motivados, pues en sus partes argumentativa y liquidatoria se explicó detalladamente la determinación del IBC de los aportes al SPS cuestionados, solo que los intereses de mora no integraban la liquidación de los aportes, ya que solo se debían calcular al momento de su pago.

Por su parte, el tribunal concluyó que la ausencia de la liquidación de los intereses moratorios en los actos demandados no vulneraba lo previsto en el artículo 156 ídem, en la medida que la Administración no podía anticipar la fecha exacta del pago de los aportes determinados por parte de la actora. Así, los intereses moratorios estaban sujetos a la condición suspensiva de su pago efectivo, y por ello desestimó el cargo.

4.1- Para resolver la *litis*, la Sala advierte que la falta de motivación de los actos administrativos, constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa, en la medida en que impide al contribuyente controvertir las razones y decisiones de las autoridades. Concordante con ello, las liquidaciones oficiales deben contener la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a lo declarado, conforme al artículo 712 del ET, aplicable por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

No obstante, para el caso no se advierte configurado el anterior defecto por la falta de liquidación de los intereses, por cuanto esto solo se determina a la fecha del pago,



conforme lo ha señalado la Sala en pronunciamientos anteriores¹⁷ al resolver controversias similares, en los siguientes términos: «... los actos de determinación oficial proferidos por la demandada, la Sala ha precisado que deben indicar con claridad el tipo de incumplimiento, periodo, trabajador, días trabajados, pagos que integran la base, pagos que se excluyen de la base, total remunerado, determinación del IBC y del monto del aporte», mientras que «... la tasación de los intereses moratorios no es parte de la liquidación oficial...», lo que se explica suficientemente si se tiene en cuenta que para su cálculo debe tenerse en cuenta el número de días transcurridos entre la fecha del vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación de los aportes al SPS y la fecha del pago efectivo de los aportes ajustados por parte del obligado tributario¹⁸.

En ese orden, la exigencia de que «en las liquidaciones oficiales se liquidarán a título de sanción intereses de mora la misma tasa vigente para efectos tributarios» (art. 156 *ibidem*), no implica que la Administración deba cuantificar dichos intereses dentro del acto definitivo, como lo entiende la actora, sino que estos deben ser liquidados al momento en que el contribuyente efectúe el pago efectivo de los aportes determinados. Por tal razón, se desestimaré el cargo de nulidad planteado. No prospera la apelación.

5- Finalmente, por guardar unidad argumentativa la Sala analizará de forma conjunta los cuestionamientos presentados por las partes, relativos a la inclusión o no, de los pagos efectuados por la actora a sus trabajadores por concepto de auxilio de transporte, compensación anual diferida, intereses de la compensación anual diferida, compensación semestral, descanso anual compensado y descanso anual compensado por terminación del contrato, para los efectos de la determinación del IBC para los aportes al SPS.

Al respecto, la **actora apelante** sostuvo que el régimen de compensaciones de las cooperativas de trabajo asociado debía ajustarse a lo previsto en el CST, de modo que al no remunerar servicios, los pagos realizados a los trabajadores asociados por concepto de «compensaciones anuales diferidas, sus intereses y la compensación semestral» no debían incluirse en la determinación del IBC como compensaciones extraordinarias, pues su naturaleza era similar a la de las prestaciones sociales. Asimismo, afirmó que la Administración vulneró los principios de legalidad y confianza legítima al haber desconocido la calificación de tales pagos como «no compensaciones» e incluirlos en la determinación del IBC, contrariando el régimen de compensaciones aplicable y la autorización otorgada por el Ministerio del Trabajo, que respaldó dicho carácter. En ese sentido, destacó que según doctrina de la Superintendencia Solidaria, las cooperativas de trabajo asociado no tenían una prohibición respecto de pagos que no sean retributivos de servicios, lo que evidenciaba el mismo concepto de la citada entidad, al señalar unas cuentas contables especiales frente a pagos que no tuvieran como finalidad retribuir el trabajo.

Finalmente, indicó que los pagos por «descanso anual por terminación de contrato» y «descanso anual compensado en tiempo» no debían incluirse en el IBC de los aportes a los subsistemas de Salud, Pensión, FSP ni ARL, pues solo integraban la base de los aportes «parafiscales». En cuanto a las «compensaciones anuales (sic) diferidas», explicó que, al tener la misma finalidad que el pago de las vacaciones por liquidación del contrato, tampoco debían incluirse en la base para determinar los aportes al SPS, sino únicamente en la base para liquidar los aportes «parafiscales», según lo previsto en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

¹⁷ Sentencias del 30 de junio de 2022 (exp. 24963, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y 07 de marzo, 26 de septiembre y 11 de octubre de 2024 (exps. 27774, 27413 y 28367, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

¹⁸ Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 24963, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



En el otro extremo del debate, la demandada sostuvo que el Decreto 3553 de 2008 clasificó expresamente las compensaciones recibidas por los trabajadores asociados en dos categorías: ordinarias y extraordinarias, sin admitir una clasificación diferente. Por lo tanto, afirmó que los pagos efectuados por concepto de auxilio de transporte, compensación anual diferida y sus intereses, compensación semestral, descanso anual compensado y descanso anual compensado por terminación del contrato debían considerarse como compensaciones extraordinarias y, en consecuencia, integrar el IBC para efectos de la liquidación de los aportes a los subsistemas en Salud, Pensión y CCF, pero no respecto de los destinados al SENA e ICBF. Finalmente, indicó que, en el caso de los trabajadores Policarpo Rozo y Mary Luz Herrera, los pagos correspondientes a los descansos anuales compensados no fueron tenidos en cuenta para cuantificar los aportes al subsistema de riesgos laborales (ARL).

Al desatar lo discutido, el *a quo*, con fundamento en las reglas de unificación jurisprudencial adoptadas por esta Sección en la sentencia 2022CE-SUJ-4-001, del 24 de marzo de 2022, concluyó que la actora demostró, con base en su reglamento compensatorio, que los pagos por auxilio de transporte no tuvieron un carácter retributivo del servicio prestado. En consecuencia, ordenó a la demandada reliquidar los aportes al SPS excluyendo dichos pagos de la determinación del IBC. No obstante, esta exclusión no se extendió a otros pagos, debido a la carencia de medios de prueba sobre su carácter no retributivo, específicamente respecto de los gastos de caja menor, gastos de viáticos, compensación anual diferida, compensación semestral, compensaciones ordinarias y descanso anual compensado.

Adicionalmente, al *a quo* concluyó respecto de los pagos por «*descanso anual remunerado*», «*descanso anual compensado*» y «*compensación extraordinaria por desvinculación*» que, conforme al régimen de compensaciones de la cooperativa, estos se derivaban del vínculo de los trabajadores con la entidad y, por tanto, remuneraban «*indirectamente*» el servicio prestado por estos, puesto que se reconocieron en razón a la antigüedad del vínculo del trabajador asociado. En consecuencia, mantuvo el ajuste determinado por la Administración.

5.1- De lo expuesto, la Sala observa que el debate planteado por la apelante demandante, versa sobre la procedencia de excluir del IBC los pagos efectuados a los trabajadores asociados por concepto de compensaciones anuales diferidas y sus intereses, compensación semestral, descanso anual por terminación del contrato y descanso anual compensado en tiempo. En contraste, la apelante demandada aduce que, constituyen compensaciones extraordinarias que deben integrar el IBC para efectos de la liquidación de los aportes a los subsistemas en Salud, Pensión, ARL y CCF, pero no respecto de los destinados al SENA e ICBF y, respecto de los auxilios de transporte que el tribunal excluyó como gravados, defendió que estos constituían compensaciones extraordinarias sujetas a los aportes antes señalados.

5.2- Para dirimir el debate planteado, la Sala, reiterará, en lo pertinente, las reglas de unificación jurisprudencial adoptadas por la Sección mediante la sentencia del 24 de marzo de 2022 (exp. 24724, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), las cuales establecen:

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

2. El IBC de los aportes con destino al SENA e ICBF será la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones, y para los destinados a las CCF, será la suma de las



ordinarias y extraordinarias devengadas en el mes, entendidas como los valores que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial.

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

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

5. Las planillas integradas de liquidación de aportes PILA, son consideradas declaraciones tributarias, por lo que las compensaciones ordinarias y extraordinarias sobre las cuales se calculan los aportes se presumen veraces. Sin embargo, si el ente fiscalizador cuestiona la falta de inclusión en la base gravable de pagos que a su juicio son compensaciones ordinarias o extraordinarias, le corresponde al empleador o aportante, con los medios probatorios pertinentes, justificar y demostrar que el pago realizado no constituye compensación, es decir, que no tiene por finalidad retribuir el servicio.

5.3- Con base en los cuestionamientos planteados por las apelantes, la Sala destaca los siguientes hechos y pruebas relevantes para el *sub lite*:

(i) El régimen de compensaciones¹⁹ del 10 de mayo de 2003, reguló las compensaciones para los trabajadores asociados, destacando que: a) es compensación toda retribución económica que perciba el trabajador asociado por su aporte de trabajo y con base en resultados del mismo, no obstante, por su naturaleza, no constituye salario (art. 1); b) las compensaciones a pagar a los trabajadores asociados que fueron establecidos por el consejo de administración de la cooperativa, con base en las funciones, especialidad, rendimiento, cantidad y calidad del trabajo aportado (art. 2); las compensaciones fueron clasificadas en ordinarias, semestrales, anuales y extraordinarias (art. 3); c) las compensaciones ordinarias son aquellas que recibe el trabajador como retribución por la labor realizada, de forma permanente y periódica, con el objetivo de satisfacer sus necesidades personales y familiares (arts. 4 y 5); d) la compensación semestral es aquella que reciben los asociados para atender sus gastos personales y familiares que se causen «*por costumbres sociales, religiosas o tradicionales con motivo de las vacaciones escolares de mitad de año y las festividades de navidad y año nuevo*», cuyo valor será equivalente al 50% del valor de la compensación mensual ordinaria y se entregará en la segunda quincena de junio y diciembre (arts. 11 y 12); e) cuando un asociado sea excluido de la cooperativa, tendrá derecho al pago de una compensación semestral con base en el tiempo de servicio (art. 14); f) los asociados tendrán derecho a un descanso anual remunerado por cada año laborado correspondiente a quince días hábiles o a su reconocimiento en dinero -i.e. descanso anual compensado-, cuando así lo convenga con la cooperativa o en caso de su desvinculación (arts. 15 y 16); g) las compensaciones semestrales y el descanso anual compensado serán pagados con cargo a un fondo especial para el efecto siempre y cuando hayan recursos disponibles y la cooperativa no registre pérdidas (pár. art. 16 y art. 17); h) se podrán hacer entregas parciales anticipadas del saldo acumulado de las compensaciones anuales diferidas para la compra, construcción o mejora de vivienda, liberación de gravámenes hipotecarios que afecten un inmueble de propiedad del asociado o para educación suya o de su núcleo familiar (art. 19); (i) podrán reconocerse a los trabajadores un aporte especial mensual para compensar los gastos de transporte y alimentación, el cual no retribuirá el trabajo realizado (art. 24); y (j) la cooperativa le proveerá a sus asociados los implementos necesarios para el desempeño de sus funciones (art. 25).

¹⁹ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 8 (folder) 2 (folder) (pdf), pp. 37 a 45.



(ii) En el régimen de trabajo asociado del 25 de marzo de 2007²⁰, la actora reguló el régimen de compensaciones aplicable a sus trabajadores asociados, de cuyas reglas se destacan las siguientes: a) se definió a las compensaciones como toda suma de dinero que recibirá el asociado «*por la ejecución de su actividad material o inmaterial las cuales no constituyen salario*» (art. 38); b) se clasificaron las compensaciones en ordinarias, semestrales, anuales y extraordinarias (art. 40); c) la compensación ordinaria puede ser fija y/o variable, la cual retribuye el trabajo realizado (art. 42); d) deberá entenderse por compensación semestral el valor pagado para atender los gastos personales y familiares del trabajador asociado «*que se causan por costumbres sociales, religiosas y tradicionales con motivo de las vacaciones escolares de mitad de año y festividades de navidad y año nuevo*», cuyo valores equivaldrán a la mitad de una compensación ordinaria y se entregará en la última quincena de junio y diciembre (arts. 48 y 49); e) todo trabajador asociado tiene derecho, una vez cumpla con un año de labores, a disfrutar de un descanso anual remunerado de quince días o a que se compense en dinero, cuando así lo convenga con la cooperativa o sea desvinculado de la entidad (arts. 17, 52 y 53); f) se reconocerá a los trabajadores asociados una compensación extraordinaria que será entregada al momento de su desvinculación, la cual equivaldrá a una compensación mensual ordinaria por un año completo de servicio o proporcional por la fracción trabajada, que se liquidará anualmente y se llevará en una cuenta individual por cada trabajador.

Las compensaciones anuales diferidas podrán ser entregadas anticipadas para la compra de vivienda o para la educación del trabajador o su núcleo familiar (arts. 54 y 56); g) podrán pactarse compensaciones extraordinarias adicionales, las cuales no sumarán a otras compensaciones o derechos económicos (art. 59); h) las compensaciones referidas serán pagadas con cargo a un fondo de compensaciones (art. 55); y i) la cooperativa podrá reconocer a los asociados un «*aporte especial mensual*» con el propósito de sufragar los gastos de transporte y alimentación, el cual no constituirá compensación por el trabajo realizado y, en consecuencia, no se tendrá en cuenta para ninguna de las liquidaciones previstas a favor de los trabajadores (art. 61).

(iii) En los estatutos de la actora, adoptados el 27 de octubre de 2012²¹, se establecieron las disposiciones generales de los pagos a realizar a favor de los trabajadores asociados, ordinales 2 y 3 de la cláusula octava; se consignó que al tratarse de una cooperativa de trabajo asociado no existía el pago de un salario, sino que, al ser los trabajadores los propietarios de la cooperativa, se trataba de compensaciones u otros conceptos que correspondían en realidad a anticipos de los resultados económicos recibidos por la entidad y que, por tanto, eran un reconocimiento societario a las labores aportadas por los asociados. Asimismo, en dichos estatutos se dispuso la existencia de «*reconocimientos prestacionales*» con el objetivo de amparar «*situaciones, momentos y/o causas puntuales ... destinados a reforzarle [a los asociados] la solución de situaciones y momentos precisos, de manera que por lo menos se constituyan para él en apalancamiento a su derecho a una calidad de vida por lo menos estable*», precisándose que no resultaba aplicable lo previsto en el CST respecto de las prestaciones sociales. No obstante, aclaró que lo anterior no implicaba la inexistencia de dichos reconocimientos prestacionales y que en su régimen de compensaciones fueran adoptados con denominaciones y cuantías distintas a las establecidas en la legislación laboral.

²⁰ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 8 (folder) 2 (folder) (pdf), pp. 21 a 36.

²¹ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 2 (folder) 2 (pdf), pp. 1 a 65.



(iv) En la Resolución RDO-2018-04709 del 15 de diciembre de 2018²² -liquidación oficial respecto de los periodos de enero a diciembre de 2013- se realizaron ajustes, entre otros, por inexactitud en la cuantificación del IBC de los trabajadores asociados de la actora bajo la consideración de que los pagos por concepto de «*compensaciones x p [y] auxilio de transporte*» eran compensaciones ordinarias, mientras que los pagos por «*intereses compensación anual diferida, compensación anual diferida, compensación semestral, descanso anual compensado, cafetería, transporte, fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, viáticos, otros [y] descanso anual compensado x terminación contrato*» eran compensaciones extraordinarias - que no eran asimilables a las prestaciones sociales del régimen ordinario de trabajo (primas, cesantías, sus intereses, vacaciones, subsidio de transporte) las cuales incluyó en el IBC para calcular los aportes al SPS, excluyéndolas para SENA e ICBF.

Lo anterior se fundó en que, para la Administración no existen pagos por fuera del régimen de compensaciones, las cuales solo pueden clasificarse como ordinarias o extraordinarias e integrarían el IBC de los aportes al SPS -excluyendo las compensaciones extraordinarias de los aportes del SENA e ICBF y en que, acorde con la Ley 1233 de 2008, no existían pagos a los asociados que pudieran ser excluidos de los aportes al SPS. Finalmente, precisó que la actora no aportó ningún medio de prueba que acreditara que dichos pagos tuvieran un origen distinto a la retribución por las labores prestadas.

(v) La Resolución RDC-2019-02955 del 27 de diciembre de 2019²³, que resolvió el recurso de reconsideración solo modificó la liquidación del IBC por el auxilio de transporte, pues al cambiar su clasificación como compensaciones extraordinarias, fueron excluidos de los aportes al SENA e ICBF, y confirmó los ajustes realizados en la liquidación oficial, reiterando en general los fundamentos del acto oficial, y resaltó que la aportante no suministro pruebas que demostraran que los pagos por «*cafetería, transportes fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, Gto. viáticos y otros*» hubiesen sido efectuados por una razón distinta al desarrollo de las labores como trabajadores asociados que permitiera excluirlos del cálculo del IBC.

5.4- Se extracta de lo anterior que los pagos cuestionados no dependían de los resultados o en general del trabajo del cooperado, sino que respondían a fines diferentes como sufragar las necesidades personales y familiares de los trabajadores asociados como descanso remunerado, fiestas tradicionales, antigüedad, cesación del vínculo cooperativo o gastos de transporte. En particular, la «*compensación semestral*» tenía como propósito atender gastos personales y familiares de los asociados «*... por costumbres sociales, religiosas o tradicionales con motivo de las vacaciones escolares de mitad de año y las festividades de navidad y año nuevo*». También se dispuso la consolidación de una compensación semestral en caso de que el «*... trabajador asociado ... sea excluido de la cooperativa por alguna de las causas previstas en los estatutos y el régimen de trabajo asociado...*», pudiéndose anticipar parcialmente para la adquisición o reforma de vivienda, pago de crédito hipotecario o para sufragar gastos educativos del asociado o su núcleo familiar. Asimismo, el pago de la compensación por descanso se reconocía cuando se hubiese cumplido «*... un año de labores en la cooperativa*» o proporcionalmente. Finalmente, se pactó el reconocimiento de un «*aporte especial mensual*» destinado a «*compensar los gastos de transporte y alimentación ... Esta ayuda de transporte y alimentación, para ningún efecto se constituirá en compensación por el trabajo...*» (puntos probatorios i, ii y iii).

²² Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 9 (folder) (pdf), pp. 1 a 23.

²³ Samai Tribunal, índice 6, certificado 30064B5CF5479B93 9971A13B8BCF1C6F B9230ACD6F919A05 2708B4F1AB9D8AA0 (zip) 11 (folder) 4 (pdf), pp. 1 a 33.



De acuerdo con la tercera regla de unificación establecida en la providencia citada, el IBC de los asociados de una cooperativa de trabajo asociado se integra únicamente por «... los valores que recibe el cooperado únicamente como retribución por la ejecución de su actividad material o inmaterial», mientras que los pagos 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...» deberán excluirse de la cuantificación del IBC a efectos de la liquidación de los aportes al SPS y de las contribuciones especiales.

Atendido lo anterior, y reiterando, en lo pertinente, la sentencia de unificación²⁴, la Sala concluye que, contrario a lo afirmado en los actos impugnados, en la apelación de la demandada y en la sentencia de primera instancia, los ajustes determinados no resultan procedentes. Los pagos por concepto de compensación anual diferida y sus intereses, compensación semestral, descanso anual por terminación del contrato, descanso anual compensado en tiempo y auxilio de transporte, no fueron reconocidos por la actora a sus asociados como contraprestación al trabajo realizado -esto es, por el cumplimiento de sus funciones o a la cantidad y/o calidad en el ejercicio de las mismas-, sino que, atendía finalidades distintas.

Por lo señalado, se desestimaré la apelación de la demandada, pues se reitera que, ninguno de los prenotados conceptos tienen connotación remunerativa, aspecto que por demás no fue analizado por parte de la UGPP en los actos acusados, pues se limitaron a afirmar que, según el régimen jurídico aplicable a las cooperativas de trabajo asociado, los pagos efectuados a los cooperados únicamente podían clasificarse como compensaciones ordinarias y extraordinarias, carácter bajo el cual reclamó que debían integrar la base de aportes a SPS y a parafiscales. En el mismo orden, la Sala confirma el razonamiento del tribunal, respecto de que el auxilio de transporte no integraría la base de aportes al SPS y a aportes parafiscales por no tener la connotación de un pago remunerativo. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

En consecuencia, se ordenará a la UGPP reliquidar el IBC de los trabajadores asociados excluyendo los pagos por concepto de compensación anual diferida, intereses a la compensación anual diferida, compensación semestral de los aportes al SPS (salud, pensión y riesgos laborales), y aportes parafiscales, y ajustar correlativamente la sanción por inexactitud.

Respecto de las compensaciones por descanso anual compensado en tiempo y descanso anual por terminación del contrato, se precisa aclarar que la apelante actora solo discutió que no tenían carácter remunerativo y que por ello no debían integrar el IBC para los aportes de salud, pensión y riesgos laborales, en lo que le asiste razón, como se analizó en precedencia; sin embargo, no discutió que tales emolumentos estuviesen sujetos a las contribuciones «parafiscales», de manera que el alcance de la nulidad y el restablecimiento frente a los citados conceptos, solo estaría referido a su exclusión del IBC para liquidar los aportes al SPS con la correlativa disminución de la sanción por inexactitud, y no a la liquidación de los aportes parafiscales. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

6- Finalmente, la Sala advierte que en los actos demandados se realizó un «ajuste por mora» al haberse determinado que la actora no efectuó el pago de los aportes al SPS respecto de tres trabajadores asociados (ff. 56 a 67 y 83 a 99 cp) e, igualmente, se impuso una sanción por omisión, debido a que no afilió a una trabajadora. Al respecto, se advierte que sobre tales aspectos no hizo la actora ningún reparo, razón por la que, los efectos

²⁴ Sentencia del 24 de marzo de 2022, exp. 24724, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiterada, entre otras, en las sentencias



de la presente decisión no se extenderán a dichos asuntos ni sobre los demás que no fueron apelados por las partes, tales como los pagos por concepto de «*cafetería, transportes fletes y acarreos, papelería y útiles de oficina, Gto. viáticos y otros*». En función de ello, a diferencia de la orden emitida por el tribunal, no se ordenará a la UGPP reliquidar la sanción por omisión, pues esta no fue controvertida ni se profirió decisión anulatoria que condujera a ordenar su reliquidación.

De conformidad con lo señalado, la Sala modificará el ordinal segundo de la providencia impugnada, a fin de ajustar el restablecimiento del derecho, según lo analizado y definido en esta providencia.

Conclusión

7- La Sala establece como criterio interpretativo de esta sentencia que: (i) conforme a las reglas previstas en los artículos 178 y 180 de la Ley 1607 de 2012, el acto que tiene la aptitud para impedir la caducidad de las competencias de la demandada es el acto preparatorio previsto por la ley como indispensable dentro del proceso de determinación de los aportes al SPS, esto es, el requerimiento para declarar y/o corregir, puesto que corresponde al acto mediante el cual se inicia formalmente el procedimiento de determinación con la propuesta de las modificaciones a la autoliquidación presentada por el contribuyente; (ii) La tasación de intereses moratorios, no hace parte de la liquidación oficial de los aportes al SPS, estos solo pueden liquidarse al momento del pago efectivo de los aportes por parte del contribuyente y (iii) las sumas que reciba el cooperado que no tengan carácter remuneratorio, no integran el IBC.

Costas

8- Acogiendo la posición mayoritaria de la Sección, en relación con el alcance del artículo 365.8 del CGP, no se condenará en costas, por no estar probadas en el expediente.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, así:

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la UGPP eliminar todos los ajustes realizados en los actos demandados respecto de los períodos de enero a abril de 2013 por carecer de competencia temporal para el efecto. Respecto de los períodos de mayo a diciembre de 2013, se ordena reliquidar el IBC para los aportes al SPS (salud, pensión y ARL) y a parafiscales (CCF, SENA e ICBF), para excluir los pagos realizados por concepto de auxilio de transporte, compensación anual diferida, intereses a la compensación anual diferida y compensación semestral. Respecto de los conceptos de descanso anual por terminación del contrato y descanso anual compensado en tiempo, se ordena reliquidar los aportes al SPS a fin de excluir del IBC tales conceptos, conforme a lo señalado en esta providencia de segunda instancia. En ese orden, igualmente deberá recalcularse la sanción por inexactitud.

2. En lo demás, confirmar la sentencia de primera instancia.

3. Sin condena en costas en esta instancia.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00132-01 (28300)
Demandante: Conesad CTA

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>