

RECURSO DE RECONSIDERACION - Auto inadmisorio. Se debe demandar junto con el acto que lo confirma y la liquidación oficial de revisión, de modo que si se demuestra la ilegalidad de la decisión inadmisoria el juez pueda establecer la configuración o no del silencio administrativo positivo o estudiar de fondo la legalidad de la liquidación oficial, pues, de lo contrario, la firmeza de dicho auto impide analizar el fondo del asunto / PRESCINDENCIA DEL RECURSO DE RECONSIDERACION - Supone abstenerse de interponer el recurso, lo que excluye la presentación extemporánea del mismo

De modo que para que la jurisdicción contencioso administrativa se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la actora, deben demandarse tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso y el que lo confirma. Ello, porque, como lo precisó la Sala, si no se demanda la inadmisión, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente. Además, de acuerdo con el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo deben demandarse el acto definitivo y los que lo modifiquen o confirmen en la vía gubernativa. *“No obstante, aunque el auto que inadmite la reconsideración no resuelve el recurso administrativo, puesto que no modifica, confirma o revoca el acto definitivo, debe demandarse. Lo anterior, porque sólo así el juez administrativo puede resolver sobre su legalidad como requisito previo para analizar el fondo de la controversia tributaria y la configuración o no del silencio administrativo positivo”*. De otra parte, para acogerse a la facultad del artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, y demandar directamente la liquidación oficial de revisión, es indispensable no haber interpuesto recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, como lo precisó la Sala al señalar que la facultad en mención *“presupone la prescindencia del recurso de reconsideración”*, esto es, abstenerse de interponer el citado recurso, lo que excluye la presentación extemporánea de este medio de impugnación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 138

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: En requerimiento especial, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA que Cooperadores Cooperativa de Trabajo Asociado- Cooperadores CTA presentó por el 6 bimestre de 2006. Aunque la contribuyente respondió el requerimiento, la DIAN le notificó liquidación oficial de revisión contra la que formuló recurso de reconsideración que fue inadmitido por extemporáneo. Cooperadores CTA demandó la liquidación oficial y pidió que se declarara en firme la liquidación privada del impuesto. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda que anuló dicho acto y, en su lugar, se inhibió para fallar el asunto de fondo al encontrar probada la excepción de inepta demanda. Lo anterior, en razón de que si bien se demandó el acto definitivo no se hizo lo mismo con el auto inadmisorio del recurso, respecto del cual tampoco se demostró que se hubiera recurrido en reposición, lo que hacía imposible analizar la legalidad de la liquidación oficial, en la medida en que ésta y el referido auto forman una unidad inescindible. Señaló que si no se demanda también la legalidad de ese auto, el mismo cobra firmeza y es de obligatorio cumplimiento para la administración y el contribuyente. La Sala aclaró que la contribuyente no podía demandar directamente la liquidación oficial, toda vez que la facultad que para el efecto prevé el parágrafo del art. 720 del E.T. presupone prescindir del recurso de

reconsideración, lo que excluye la presentación extemporánea del mismo, como ocurrió en el caso.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la posibilidad de prescindir del recurso de reconsideración para acudir directamente en *per saltum* se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 14 de junio de 2012, Exp. 17592, M.P. y 5 de julio de 2012, Exp. 17916, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

RECURSO DE RECONSIDERACION - Agota la vía gubernativa frente a la liquidación oficial de revisión, entre otros actos definitivos, salvo cuando se atiende en debida forma el requerimiento especial / RECURSO DE RECONSIDERACION - Auto inadmisorio. En su contra sólo procede el recurso de reposición y la notificación del acto que lo confirma agota la vía gubernativa respecto de la decisión inadmisoria

De acuerdo con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a las liquidaciones oficiales de revisión**, entre otros actos definitivos. Sin embargo, cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario permite al contribuyente prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción, si ha atendido en debida forma el requerimiento especial. De otra parte, la norma en mención, en concordancia con el artículo 722 *ibídem*, prevé que el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto definitivo que se recurre. Si el recurso se presenta por fuera de ese lapso, la DIAN debe inadmitirlo mediante auto contra el cual solamente procede recurso de reposición, como lo prevé el artículo 726 del Estatuto Tributario. Si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa frente a la inadmisión se agota en el momento de la notificación del acto que resuelve la reposición, como lo señala el artículo 728 [párrafo] *ibídem*. La Sala ha precisado que el agotamiento de la vía gubernativa a que se refiere el artículo 728 del Estatuto Tributario se refiere solamente a los motivos de inadmisión, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 722 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 726 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 728

NOTA DE RELATORIA: Sobre el agotamiento de la vía gubernativa respecto del auto inadmisorio del recurso de reconsideración se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 14 de junio de 2007, Exp. 14589, M.P. Héctor J. Romero Díaz; 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 15 de julio de 2010, Exp. 16919, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., primero (1) de agosto de dos mil trece (2013)

Radicación número: 66001-23-31-000-2010-00100-01(19630)

Actor: COOPERADORES COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – COOPERADORES CTA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 15 de marzo de 2012 del Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“1. Se declara la nulidad del acto administrativo demandado Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas – Revisión No. 162412009000064 del 18 de noviembre de 2009, por el año gravable 2006, período 6°, por las razones expuestas a lo largo de este proveído.

*3. (sic) Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho de la demandante Cooperativa de Trabajo Asociado “COOPERADORES C.T.A.”, se declara la firmeza de la declaración privada IVA, sexto período, año gravable 2006.
[...].”¹*

ANTECEDENTES

El 9 de enero de 2007, COOPERADORES COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – COOPERADORES CTA presentó la declaración de IVA del 6° período del año 2006, en la que liquidó un impuesto a pagar de \$46.665.000². La Cooperativa liquidó el gravamen a la tarifa del 16% sobre el componente AIU facturado a sus clientes por la prestación del servicio de suministro de personal, esto es, sin incluir las compensaciones de los asociados.

El 26 de febrero de 2009, la DIAN notificó el requerimiento especial 162382009000028³, en el que propuso modificar la liquidación privada de la Cooperativa. El 20 de marzo de 2009 la Cooperativa respondió el requerimiento⁴.

¹ Fl. 128 c.p.

² Fl. 200 c.a. Tomos I, II y III.

³ Fls. 2831 a 2847 c.a. Tomos XIX y XX

⁴ Fls. 2848 a 2855 c.a. Tomos XIX y XX

El 20 de noviembre de 2009, la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión 162412009000064 del 18 de noviembre de 2009, en la que modificó la declaración privada para adicionar ingresos gravables, teniendo en cuenta que la base gravable del IVA en servicios corresponde al valor total de la operación y no solo a la parte correspondiente al AIU. Por lo anterior, aumentó el impuesto a cargo a \$936.566.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$1.423.842.000, para un total a pagar de \$2.360.408.000⁵.

El 21 de enero de 2010, la Cooperativa interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁶ y por Auto 225 de 18 de febrero de 2010 la DIAN inadmitió el recurso por extemporáneo⁷.

DEMANDA

COOPERADORES COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – COOPERADORES CTA, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

***“PRIMERA:** Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas Revisión (sic) No 162412009000064 de fecha 18 de noviembre de de (sic) 2009, de conformidad con los argumentos analizados y expresados.*

***SEGUNDA:** Se reconozca la firmeza de la Declaración del Impuesto a las Ventas período sexto bimestre del año gravable 2006, stiker No 5230330000363 de fecha 9 de enero de 2007.*

***TERCERO (sic):** Se declare que **COOPERADORES COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO**, no está obligada a pagar mayores valores determinados en la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas Revisión No 162412009000064 de fecha 18 de noviembre de de (sic) 2009, de conformidad con los argumentos analizados y expresados.⁸*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 1º, 2º, 6º, 29, 83, 95 numeral 1º y 9º, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 103, 468-3, 647, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario.
- Artículos 70 y 158 de la Ley 79 de 1988.

⁵ Fls. 2890 a 2914 c.a. Tomos XIX y XX

⁶ Fls 2915 a 2934 c.a. Tomos XIX y XX

⁷ Fl 61 c.p

⁸ Fl. 48 c.p.

- Artículos 9º, 19 y 20 del Decreto 468 de 1990.
- Artículo 52 de la Ley 863 de 2003.
- Artículo 5º del Decreto 1372 de 1992.

El concepto de violación se sintetiza así:

Naturaleza del ingreso

De la interpretación armónica de los artículos 59, 64 y 70 de la Ley 79 de 1988, en concordancia con los artículos 103 del E.T., modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000 y 5º del Decreto 1372 de 1992, las compensaciones por el trabajo de los asociados son rentas de trabajo y, por ende, no están gravadas con IVA.

En efecto, lo pretendido por el Gobierno Nacional fue desarrollar el sistema cooperativo mediante la implementación de una normativa que permitiera el incremento del empleo sobre la figura de asociaciones cooperativas y no a través de la aplicación de impuestos sobre las compensaciones.

De conformidad con el artículo 468-3 del E.T., antes de la modificación del artículo 34 de la Ley 1111 de 2006, la actora podía liquidar el IVA sobre el componente AIU y no sobre la totalidad del ingreso.

En sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda, proferida dentro del expediente 2008-00001, se señaló que las compensaciones son rentas de trabajo de los asociados y no pueden considerarse como ingreso para la cooperativa.

En esas condiciones, si la Cooperativa contrata con un tercero no es viable tomar como base gravable los ingresos provenientes de emolumentos o compensaciones que no sean de ésta. Además, al gravar todos los ingresos se disminuye su monto en perjuicio de los trabajadores, pues se trata de ingresos para los gestores o asociados cooperadores.

Por lo anterior, la actora liquidó el IVA sobre el porcentaje cobrado por concepto de administración del personal de cooperadores y el 1% de los ingresos de estos por su relación con la cooperativa, pues solo tales ingresos son propios.

Indebida valoración de la prueba

La Administración omitió valorar los pagos de las compensaciones realizados por la actora a los asociados, por lo cual violó el derecho al debido proceso. Por esta razón, en la demanda se solicitó la práctica de una inspección judicial para demostrar que las compensaciones de los asociados son rentas de trabajo.

Enriquecimiento sin causa

Aceptar la carga fiscal determinada en la liquidación oficial demandada implica quedar incurso en una causal de disolución y liquidación, porque tal carga es impagable. Además, el pago de un impuesto que no fue recaudado obliga a la actora a pagar una suma sin justificación legal, lo que constituye un enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

Sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud en la medida en que no hubo omisión de ingresos gravados, pues los datos declarados son completos y verdaderos, es decir, no son inexistentes.

La inexactitud solo se configura cuando lo que se cuestiona es la realidad de los hechos económicos, no el cumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan tales hechos.

En este caso, la modificación de la declaración privada se produjo por diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente respecto de la interpretación del artículo 468-3 del E.T. En efecto, era tal la confusión sobre el alcance del artículo en mención que el Gobierno pidió un concepto a la Sala de Consulta y Servicio Civil, respecto del cual se expidió el Concepto 1751 de 8 de junio de 2006.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

La interpretación del artículo 103 del E.T., modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000, es equivocada, ya que la controversia no va encaminada al impuesto

sobre la renta sino al impuesto sobre las ventas, que son tributos distintos y con características propias.

De otra parte, no es objeto de discusión el impuesto sobre las ventas sobre los ingresos laborales, con base en el artículo 5º del Decreto 1372 de 1992. Tampoco se han objetado las compensaciones recibidas por los cooperados ni se pretende desconocer los beneficios fiscales que éstos tienen sobre dichos ingresos.

La DIAN determinó el incumplimiento de las obligaciones de la actora como agente retenedora del impuesto sobre las ventas, sin que la discusión se hubiera enfocado en la aplicación del gravamen sobre las compensaciones de los asociados.

Conforme con la respuesta del requerimiento ordinario de información, la DIAN estableció que en la declaración de IVA por el bimestre 6º del año 2006 se registraron como ingresos gravados solamente \$343.390.000, a pesar de que los ingresos facturados por la prestación de servicios ascendieron a \$5.905.242.000.

Así, de acuerdo con los artículos 437 y 437-2 del E.T., la actora incumplió el deber legal de facturar y cobrar correctamente el IVA a los terceros beneficiarios del servicio, quienes estaban obligados a pagar el tributo. En consecuencia, como agente retenedora debe responder ante el Estado por las sumas dejadas de retener.

A su vez, los asociados trabajadores de las cooperativas son sus propietarios y quienes directamente cumplen la labor contratada con el tercero. No obstante, dicha calidad no implica que la cooperativa, como responsable del impuesto sobre las ventas, deje de cumplir sus obligaciones legales de liquidar y recaudar correctamente el IVA.

Según la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la relación que existe entre la cooperativa de trabajo asociado y las personas con quienes ésta contrata la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios es diferente de la relación que existe entre la cooperativa y los asociados⁹.

⁹ Sentencia del 17 de julio de 2008, Exp. 15623, C.P. Héctor Romero Díaz.

Del numeral 2º del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002 y modificado por el artículo 52 de la Ley 863 de 2003, se infiere que el beneficio de IVA a la tarifa del 10% sobre el AIU solo puede aplicarse a las empresas que cumplan los requisitos legales, entre otros, la autorización de la autoridad competente.

Sin embargo, a las cooperativas de trabajo se les aplica la regla general de los artículos 447 y 468 del Estatuto Tributario, conforme con la cual la base gravable de IVA es el valor total de la operación y la tarifa es el 16%.

La DIAN no violó la Ley 79 de 1988 ni el Decreto 468 de 1990, pues tales normas corroboran que las cooperativas de trabajo asociado necesitan la autorización de la autoridad competente para prestar los servicios de suministro de personal.

Indebida valoración probatoria

La investigación se desarrolló respecto de la cooperativa y no frente a los asociados, por lo que no es relevante la información sobre las cuotas de compensación de los asociados, sino las pruebas documentales, como las facturas allegadas por la contribuyente, que permitieron establecer el total de los ingresos que obtuvo la cooperativa para la determinación del impuesto sobre las ventas.

En la vía gubernativa se dieron todas las garantías para que la actora ejerciera su derecho de defensa y contradicción y se le notificaron todas las actuaciones de la Administración, con el fin de que allegara las pruebas que considerara pertinentes.

Enriquecimiento sin causa

La actuación de la Administración no generó ningún perjuicio patrimonial a la contribuyente, toda vez que con base en las normas pertinentes se concluyó que la actora incumplió el deber legal de liquidar y recaudar correctamente el IVA, motivo por el cual es legal la determinación del valor dejado de recaudar, al igual que la sanción. En consecuencia, no se generó un enriquecimiento sin causa. Por el contrario, la contribuyente causó detrimento al patrimonio del Estado.

Falsa Motivación

No existe falsa motivación de la liquidación oficial de revisión, pues está demostrado que por el período en discusión la contribuyente omitió declarar la totalidad de los ingresos facturados por concepto de prestación de servicios a terceros.

Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud se configuró en este asunto porque la actora omitió ingresos y de ello se derivó un menor impuesto o saldo a pagar. Además, no existe diferencia de criterio porque son claras las normas que prevén que la base gravable del IVA es el valor total de la operación y lo que se presentó fue un desconocimiento de tales preceptos.

No se violaron los artículos 1º, 2º, 6º, 29, 209 y 363 de la Constitución Política, toda vez que las actuaciones de la Administración se fundamentaron en las normas tributarias aplicables para el caso en cuestión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:¹⁰

La actora demandó directamente la liquidación oficial de revisión con fundamento en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, pues aunque interpuso recurso de reconsideración, debe entenderse que prescindió de éste porque la presentación extemporánea del recurso equivale a no haberlo formulado. Además, atendió en debida forma el requerimiento especial, dado que la respuesta a ese acto fue oportuna, allegó las pruebas que consideró pertinentes y se opuso a las glosas de la Administración.

Las cooperativas de trabajo asociado son distintas de las empresas de servicios temporales. En las primeras, los trabajadores son a la vez propietarios de la cooperativa y cumplen la labor contratada con el tercero. Las segundas, por su parte, son intermediarias laborales y suministran personal a los terceros que lo requieren pero son las empleadoras de ese personal.

¹⁰ Folios 114 a 128 c.p.

En relación con la base gravable de IVA para las empresas de servicios temporales, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que está conformada no solo por el valor de la comisión por la actividad de intermediación sino por los ingresos por los servicios que presta, puesto que son ingresos propios dado que tienen el carácter de empleadora¹¹.

Tal criterio, sin embargo, no es aplicable a las cooperativas de trabajo asociado comoquiera que los ingresos por la prestación de servicios no son propios, por cuanto constituyen rentas de trabajo de los asociados que, además, están excluidas. A su vez, la actora cumple los requisitos del párrafo del artículo 103 del Estatuto Tributario.

Mediante Circular 009 del 17 de enero de 2007, la DIAN precisó el alcance de los cambios introducidos por la Ley 1111 de 2006, entre otros aspectos, en materia de IVA para las cooperativas de trabajo asociado. Tal decisión corrobora que antes de la Ley 1111 de 2006 la base gravable de IVA estaba constituida por los ingresos por AIU y no por la totalidad de los ingresos por la prestación de servicios.

Así, solo a partir del 1 de enero de 2007, los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociados están gravados a la tarifa del 1.6% y la base gravable está constituida por el valor total de la operación.

Por lo anterior, para el período gravable en discusión, la Administración no podía tomar como base gravable de IVA la totalidad de los ingresos de la cooperativa, puesto que una parte de estos está constituida por las compensaciones de los asociados, que son rentas de trabajo excluidas del gravamen. Así, solo son ingresos propios los correspondientes al AIU y el 1% de los ingresos recibidos de las compensaciones pagadas a los cooperadores.

De otra parte, no puede acogerse como fundamento de legalidad de los actos acusados, el Concepto 1751 de 8 de junio de 2006 proferido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, pues no tiene fuerza vinculante en el presente proceso, comoquiera que de la Circular DIAN 09 de 2007 se desprende que para el período en discusión la base gravable de IVA era solamente el AIU.

¹¹ Sentencia de 4 de abril de 2003, exp 13077

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso el recurso de apelación con fundamento en lo siguiente:

El Tribunal sustentó el fallo en la Circular 009 del 17 de enero de 2007, expedida por la DIAN, en la cual se precisó el alcance de la Ley 1111 de 2006 y del Decreto Reglamentario 4560 de 2006, relacionados con los servicios gravados con IVA con una tarifa del 1.6%. Sin embargo, no tuvo en cuenta que para los años 2004 y 2005 varios conceptos de la DIAN, que se encuentran vigentes, fijaban el alcance de los artículos 102-3, 447 y 468-3 del Estatuto Tributario.

Además, no es viable fundamentar la decisión en la Ley 1111 de 2006, que entró en vigencia en enero de 2007, por cuanto el período que se discute es el bimestre 6° 2006.

En dicho período gravable, la actora ejecutó contratos de prestación de servicios por los que expidió facturas por \$5.905.266.000. Sin embargo, liquidó el IVA sobre el valor del AIU a una tarifa del 10%, a pesar de que lo correcto era aplicar la tarifa del 16% y la base gravable era la general del artículo 447 del Estatuto Tributario.

Para acceder al beneficio del numeral 2° del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, relacionado con la base gravable correspondiente al AIU y una tarifa diferencial, las cooperativas de trabajo asociado deben tener autorización de la autoridad competente para prestar el servicio temporal de empleo. Sin embargo, la actora no cuenta con la autorización para prestar los servicios temporales de empleo, motivo por el cual no puede liquidar el IVA tomando como base gravable el AIU.

De otra parte, el impuesto sobre las ventas no afecta las compensaciones de los asociados, pues el IVA es un gravamen indirecto que recae sobre la venta de bienes y los servicios prestados.

En este caso, la cooperativa no cumplió el deber legal de recaudar y liquidar correctamente el IVA de los terceros con quienes suscribió contratos de prestación de servicios y a quienes, como beneficiarios, les correspondía pagarlo. Por esta razón, debe responder ante el fisco por las sumas dejadas de retener, con fundamento en el artículo 437-3 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no alegó de conclusión.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y del recurso.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe revocarse y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por los siguientes motivos:

De acuerdo con el artículo 420 del E.T. y la definición de servicios del Decreto 1372 de 1992, todas las ventas de bienes corporales y la prestación de servicios están gravadas con el impuesto sobre las ventas, salvo las operaciones expresamente excluidas.

En sentencia de 17 de julio de 2008, expediente 15623, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que las cooperativas de trabajo asociado deben tributar IVA por los servicios que presten, sobre los ingresos que obtengan, y no solo respecto de la utilidad.

Por su parte, el artículo 468 del E.T. determina la tarifa general del IVA y los artículos 468-1 y 468-2 ibídem señalan los bienes gravados con una tarifa diferente, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en dichas normas.

Para que las cooperativas de trabajo asociado puedan acogerse al régimen de excepción que reclama la demandante deben cumplir todos los requisitos legales, entre los cuales está la autorización de la autoridad competente, requisito que no se satisface en este caso.

Conforme con los artículos 447 y 448 del E.T., la demandante está obligada a declarar el IVA por los pagos que recibe por la prestación de servicios a empresas. Para efectos de la exclusión no puede aceptarse el criterio de la cooperativa de que percibe unos pagos por las labores que prestan sus asociados, pues la norma ha señalado como excluidos del IVA los pagos laborales y estos se predicán de la personas naturales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA que la actora presentó por el 6° bimestre del año 2006.

Teniendo en cuenta que la Sala encuentra probada la excepción de inepta demanda, revoca la sentencia apelada y, en su lugar, se declara inhibida para fallar de fondo, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

De acuerdo con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a las liquidaciones oficiales de revisión**, entre otros actos definitivos.

Sin embargo, **cuando se demanda la liquidación oficial de revisión**, el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario permite al contribuyente **prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción**, si ha atendido en debida forma el requerimiento especial.

De otra parte, la norma en mención, en concordancia con el artículo 722 *ibídem*, prevé que el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto definitivo que se recurre.

Si el recurso se presenta por fuera de ese lapso, la DIAN debe inadmistrarlo mediante auto contra el cual solamente procede recurso de reposición, como lo prevé el artículo 726 del Estatuto Tributario¹². Si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa frente a la inadmisión se agota en el momento de la notificación del acto que resuelve la reposición, como lo señala el artículo 728 [párrafo] *ibídem*¹³.

¹² "ARTICULO 726. INADMISIÓN DEL RECURSO. <Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición. Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo."

¹³ "ARTICULO 728. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

[...]

La Sala ha precisado que el agotamiento de la vía gubernativa a que se refiere el artículo 728 del Estatuto Tributario **se refiere solamente a los motivos de inadmisión**, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración. Sobre el particular, expresó¹⁴:

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el párrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”¹⁵.*

*Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, **la ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)¹⁶.*

No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente”.

De modo que para que la jurisdicción contencioso administrativa se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la actora, deben demandarse tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso y el que lo confirma. Ello, porque, como lo precisó la Sala¹⁷, si no se demanda la inadmisión, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.” (Se destaca)

¹⁴Ver sentencias de 14 de junio de 2007, exp. 14589; de 25 de marzo de 2010, exp 16831 y del 15 de julio de 2010, exp 16919.

¹⁵ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

¹⁶ Ibídem

¹⁷ Sentencia de 14 de junio de 2007, exp. 14589

Además, de acuerdo con el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo deben demandarse el acto definitivo y los que lo modifiquen o confirmen en la vía gubernativa. *“No obstante, aunque el auto que inadmite la reconsideración no resuelve el recurso administrativo, puesto que no modifica, confirma o revoca el acto definitivo, debe demandarse. Lo anterior, porque sólo así el juez administrativo puede resolver sobre su legalidad como requisito previo para analizar el fondo de la controversia tributaria y la configuración o no del silencio administrativo positivo”*¹⁸.

De otra parte, para acogerse a la facultad del artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, y demandar directamente la liquidación oficial de revisión, es indispensable no haber interpuesto recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, como lo precisó la Sala al señalar que la facultad en mención *“presupone la prescindencia del recurso de reconsideración”*, esto es, abstenerse de interponer el citado recurso, lo que excluye la presentación extemporánea de este medio de impugnación¹⁹.

En efecto, en sentencia de 5 de julio de 2012, la Sala precisó²⁰:

“Tampoco podía acudir la demandante a la jurisdicción en virtud de lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, que establece que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción Contencioso Administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

La norma se refiere a “prescindir del recurso de reconsideración” para acudir directamente en per saltum, esto es, elimina la posibilidad de impugnar el acto administrativo. En el caso en estudio la demandante interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, situación que lo inhabilita para acudir directamente ante la jurisdicción.”²¹ Destaca la Sala

En el caso en concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

- (i) El 20 de noviembre de 2009, la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión 162412009000064 del 18 de noviembre de 2009 que

¹⁸ Ibídem

¹⁹ Sentencias de 14 de junio de 2012, exp 17592 y de 5 de julio de 2012, exp 17916, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ Expediente 17916, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²¹ Este criterio fue reiterado en sentencia de 13 de junio de 2013, exp 18889.

modificó la declaración de IVA del bimestre 6° del año gravable 2006, presentada por la actora²².

- (ii) El 21 de enero de 2010, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión²³.
- (iii) Por Auto 225 de 18 de febrero de 2010 la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo, hecho que no discuten las partes ²⁴.

Así pues, aunque la actora demandó el acto definitivo, no hizo lo mismo frente al auto inadmisorio del recurso de reconsideración, respecto del cual tampoco aparece prueba de que lo hubiera recurrido en reposición.

Como la demandante no pidió la nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y de su confirmatorio, no podía analizarse la legalidad de la liquidación oficial de revisión. Ello, porque, la liquidación oficial de revisión y la inadmisión del recurso de reconsideración contra ésta "*constituyen una unidad inseparable*" en la medida en que si no se anula la inadmisión y, por tanto, se retira del ordenamiento jurídico, "*no es posible estudiar de fondo las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo*".²⁵ En consecuencia, la demanda es inepta.

Por lo demás, la actora no podía demandar directamente la liquidación oficial de revisión comoquiera que interpuso recurso de reconsideración contra dicho acto, es decir, no prescindió del citado recurso, en contra de lo previsto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, proferir fallo inhibitorio por inepta demanda.

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

F A L L A

²² Folios 2891 a 2913 c.a. Tomo XIX y XX.

²³ Folios 2914 a 2934 c.a. Tomo XIX y XX.

²⁴ Fl 61 c.p

²⁵ Sentencia de 14 de junio de 2007, exp 14589

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

DECLÁRASE INHIBIDA para pronunciarse de fondo por inepta demanda.

RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que existe en el folio 151 c.p.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

