

IVA PARA SERVICIOS PRESTADOS POR LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Base gravable y tarifa para periodos anteriores al 2007. Conforme con el artículo 102-3 del E.T. es el componente AIU (administración, imprevistos y utilidades) a una tarifa del 16% / COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Distribución de los ingresos. Se les aplica el artículo 102-3 del E.T. para todos los impuestos / IVA PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Con la distribución de ingresos se determina la base gravable / AUI - Es la diferencia entre el valor total del servicio y el monto de las compensaciones de los asociados

[...] para determinar la base gravable de IVA por los servicios prestados por la actora durante los períodos en discusión debe precisarse si se aplica el artículo 447 E.T., conforme con el cual en la venta y prestación de servicios, la base gravable de IVA es el valor total de la operación, o el artículo 102-3 E.T, adicionado por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, según el cual la base gravable por los servicios que prestan las cooperativas de trabajo asociado es el valor del AIU, esto es, la diferencia entre el valor total del servicio y el monto de las compensaciones que pertenecen a los asociados. En sentencia de 27 de septiembre de 2012, exp 18520, que ahora se reitera, la Sala concluyó que la norma aplicable es el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, para lo cual hizo el siguiente análisis: “Si bien la norma transcrita [se refiere al artículo 102-3 del Estatuto Tributario] hace referencia a la distribución de los ingresos y está ubicada dentro del Libro del Estatuto Tributario que rige el impuesto sobre la renta, de su lectura se advierte lo siguiente: - Está dirigida a los **servicios que presten** las Cooperativas de Trabajo Asociado, sin que haya precisado alguna clase especial de estos; - Tiene efectos en los **impuestos nacionales y territoriales**; - Señala qué **ingresos** corresponden a la Cooperativa y cuáles al asociado; - Establece expresamente que los ingresos de la Cooperativa determinados en la forma como lo establece la disposición **forman parte de su base gravable**. De acuerdo con lo anterior, se advierte que con la distribución de ingresos por los servicios de las CTA se determina la base gravable para este tipo de entidades, distribución que expresamente tiene efectos en los impuestos nacionales y territoriales. Restringir el alcance de la norma al cálculo de los ingresos en el impuesto de renta, es limitar la intención plasmada por el Legislador al hacerlo extensivo no sólo a los demás impuestos nacionales, como sería en este caso el IVA, sino a la determinación de la base gravable para las Cooperativas. Por lo tanto, la Sala observa que el artículo 102-3 E.T. es norma aplicable en materia del IVA para los servicios que en general prestan las CTA y dado que es una disposición posterior y especial para la materia objeto de regulación, prevalece respecto del artículo 447 E.T., para efectos de la base gravable de los servicios que presten las Cooperativas, para periodos anteriores al 2007, pues a partir de este año, en virtud de la Ley 1111 de 2006, se estableció una base gravable y tarifa específicas para las CTA.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 102-3

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN modificó las declaraciones del IVA que la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicios Varios - Contraserivi presentó por los bimestres 4 a 6 de 2005 y 1 a 6 de 2006, para tomar como base gravable del servicio de suministro de personal el valor total de la operación y no la parte correspondiente al AIU. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Quindío que anuló dichos actos, para lo cual reiteró que conforme con el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, para determinar la base gravable del IVA por tal servicio, durante los periodos en discusión, se toma el componente AIU

(administración, imprevistos y utilidades) a la tarifa general del 16%, esto es, la diferencia entre el valor total del servicio y las compensaciones de los asociados, de modo que concluyó que no había lugar a la modificación de las declaraciones privadas del IVA que efectuó la DIAN.

NOTA DE RELATORIA: Reiteración jurisprudencial de la sentencia de 27 de septiembre de 2012, Radicación número: 66001-23-31-000-2009-00132-01(18520), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SERVICIOS GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7 POR CIENTO - Base gravable del IVA. Servicio de aseo, de vigilancia aprobado por la Superintendencia de vigilancia Privada y servicios temporales de empleo autorizados por el Ministerio de Protección Social en la parte correspondiente al AUI. Se aplica a las cooperativas de trabajo asociado siempre que presten tales servicios y estén autorizadas por las entidades competentes

A juicio de la demandante, que es una cooperativa de trabajo asociado, con fundamento en el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, la base gravable de IVA es el componente AIU (administración, imprevistos y utilidad), esto es, las cuotas de administración y afiliación que recibió por la prestación de servicios de suministro temporal de empleo, a la cual aplicó la tarifa general de IVA (16%). La DIAN, por su parte, con fundamento en el artículo 447 del E.T. considera que la Cooperativa debió incluir dentro de la base gravable el monto de las compensaciones que facturó, pues como no contaba con la autorización de las autoridades competentes para prestar servicios temporales de empleo, no tenía derecho a liquidar el gravamen sobre la base gravable y la tarifa especiales que señala el numeral 2° del artículo 468-3 E.T. Para determinar cuál es la base gravable de IVA en este caso, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 27 de septiembre de 2012, exp. 18520. El artículo 468-3 E.T., vigente para la época de los hechos, disponía: "**Artículo 468-3. Servicios gravados con la tarifa del 7%. A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7%: (...) 2. Los servicios de aseo, los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente en la parte correspondiente al AUI (Administración, Utilidad e Imprevistos). Igual procedimiento se seguirá con las cooperativas de trabajo asociado constituidas bajo los parámetros señalados en el presente numeral. (...)** PARÁGRAFO 1. A partir del 1° de enero de 2005, los anteriores servicios quedarán gravados con la tarifa del 10%. (...)" La norma transcrita establece una base gravable y una tarifa especial para los servicios de aseo y vigilancia, aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo que presten las empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o la autoridad competente. Dicha base está constituida por el AIU y a partir del año 2005, la tarifa diferencial es del 10%. Este tratamiento especial se aplica también a las CTA, siempre y cuando presten los servicios antes indicados y cuenten con la autorización de las entidades competentes. Aunque la DIAN modificó las declaraciones de IVA con el argumento de que no resulta aplicable el régimen especial del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que la demandante aplicó el artículo 102-3 ibídem y no el 468-3 ya citado, porque la tarifa con la que liquidó el impuesto sobre el componente AIU no fue la especial del 10%, prevista en la última de las normas en mención, sino la general del 16%, consagrada en el artículo 468-3 del E.T. Por lo anterior, como lo precisó la Sala en la sentencia que se reitera los actos administrativos no podían desvirtuar la actuación de la demandante con fundamento en que no tenía derecho a aplicar el régimen especial del 468-3 E.T., ya que dicho precepto no

fue, en realidad, el sustento jurídico de la determinación privada del IVA.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 102-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 468-3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de agosto de dos mil trece (2013)

Radicación número: 63001-23-31-000-2009-00129-01(19709)

Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO Y SERVICIOS VARIOS – CONTRASERVI

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 12 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia:

<i>PERÍODO GRAVABLE</i>	<i>Liquidaciones Oficiales No.</i>	<i>Resoluciones de Reconsideración No.</i>
<i>BIMESTRE 4º DE 2005</i>	<i>010642008000003 de 2008</i>	<i>0120012009000005 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 5º DE 2005</i>	<i>010642008000012 de 2008</i>	<i>0120012009000003 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 6º DE 2005</i>	<i>010642008000014 de 2008</i>	<i>0120012009000004 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 1º DE 2006</i>	<i>010642008000013 de 2008</i>	<i>0120012009000002 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 2º DE 2006</i>	<i>010642008000004 de 2008</i>	<i>900009 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 3º DE 2006</i>	<i>010642008000025 de 2008</i>	<i>900140 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 4º DE 2006</i>	<i>010642008000006 de 2008</i>	<i>900006 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 5º DE 2006</i>	<i>010642008000007 de 2008</i>	<i>900007 de 2009</i>
<i>BIMESTRE 6º DE 2006</i>	<i>010642008000008 de 2008</i>	<i>0120012009000001 de 2009</i>

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas presentadas por la Cooperativa de Trabajo Asociado y Servicios Varios COOTRASERVI, durante los bimestres 4º, 5º y 6º del año gravable 2005, y 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2006.

[...].¹".

ANTECEDENTES

La COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO Y SERVICIOS VARIOS - COOTRASERVI presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los bimestres 4º, 5º y 6º del año gravable 2005 y 1º a 6º del año gravable 2006. En las declaraciones, 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 coasociados. Lo anterior, con fundamento en el artículo 102-3 del Estatuto Tributario.

Previa expedición del requerimiento especial por cada bimestre y la respuesta correspondiente, la DIAN modificó las declaraciones privadas para tomar como base gravable el valor total de la operación (a una tarifa del 16%) y no solo la parte correspondiente al AIU (administración, imprevistos y excedentes). No impuso sanción por inexactitud. Las liquidaciones oficiales de revisión fueron las siguientes:

Liquidación oficial de revisión	Período gravable	Saldo a pagar determinado por la DIAN
010642008000003 de 7 de febrero de 2008 ²	4º Bimestre de 2005	\$68.250.000
010642008000012 de 1 de abril de 2008 ³	5º Bimestre de 2005	\$119.100.000
010642008000014 de 1 de abril de 2008 ⁴	6º Bimestre de 2005	\$123.841.000
010642008000013 de 1 de abril de 2008 ⁵	1º Bimestre de 2006	\$124.737.000
010642008000004 de 13 de febrero de 2008 ⁶	2º Bimestre de 2006	\$123.719.000
010642008000025 de 13 de febrero de 2008 ⁶	3º Bimestre de 2006	\$170.705.000

¹ Folio 967 c.p. 2.

² Folios 63 a 88 c.p. 1.

³ Folios 136 a 160 c.p. 1.

⁴ Folios 206 a 230 c.p. 1.

⁵ Folios 276 a 300 c.p. 1.

⁶ Folios 346 a 369 c.p. 1.

mayo de 2008 ⁷		
010642008000006 de 14 de febrero de 2008 ⁸	4º Bimestre de 2006	\$151.485.000
010642008000007 de 15 de febrero de 2008 ⁹	5º Bimestre de 2006	\$131.168.000
010642008000008 de 15 de febrero de 2008 ¹⁰	6º Bimestre de 2006	\$57.057.000

Previa interposición del recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales de revisión, la DIAN profirió las siguientes resoluciones, por las que confirmó los actos liquidatorios:

Resolución recurso de reconsideración	Período gravable
012012009000005 de 29 de enero de 2009 ¹¹	4º Bimestre de 2005
012012009000003 de 30 de enero de 2009 ¹²	5º Bimestre de 2005
012012009000004 de 30 de enero de 2009 ¹³	6º Bimestre de 2005
012012009000002 de 30 de enero de 2009 ¹⁴	1º Bimestre de 2006
900009 de 23 de enero de 2009 ¹⁵	2º Bimestre de 2006
900140 de 19 de mayo de 2009 ¹⁶	3º Bimestre de 2006
900006 de 23 de enero de 2009 ¹⁷	4º Bimestre de 2006
900007 de 23 de enero de 2009 ¹⁸	5º Bimestre de 2006
012012009000001 de 28 de enero de 2009 ¹⁹	6º Bimestre de 2006

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO Y SERVICIOS VARIOS - COOTRASERVI solicitó:

“1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a) *LIQUIDACIONES OFICIALES DE REVISIÓN:*

⁷ Folios 388 a 407 c.p. 1.
⁸ Folios 424 a 447 c.p. 1.
⁹ Folios 466 a 489 c.p. 1.
¹⁰ Folios 509 a 532 c.p. 1.
¹¹ Folios 93 a 135 c.p. 1.
¹² Folios 164 a 205 c.p. 1.
¹³ Folios 232 a 275 c.p. 1.
¹⁴ Folios 305 a 345 c.p. 1.
¹⁵ Folios 375 a 387 c.p. 1.
¹⁶ Folios 410 a 423 c.p. 1.
¹⁷ Folios 452 a 465 c.p. 1.
¹⁸ Folios 495 a 508 c.p. 1.
¹⁹ Folios 537 a 579 c.p. 1.

AÑO	BIMESTRE	NÚMERO L.O.R.	FECHA NOTIFICACIÓN
2005	4º	010642008000003	FEBRERO 9 DE 2008
2005	5º	010642008000012	ABRIL 2 DE 2008
2005	6º	010642008000014	ABRIL 2 DE 2008
2006	1º	010642008000013	ABRIL 2 DE 2008
2006	2º	010642008000004	FEBRERO 14 DE 2008
2006	3º	010642008000025	MAYO 14 DE 2008
2006	4º	010642008000006	FEBRERO 15 DE 2008
2006	5º	010642008000007	FEBRERO 16 DE 2008
2006	6º	010642008000008	FEBRERO 16 DE 2008

b) **RESOLUCIONES DE RECURSOS:**

AÑO	BIMESTRE	NÚMERO RES.	FECHA NOTIFICACIÓN
2005	4º	012012009000005	FEBRERO 27 DE 2009 (E)
2005	5º	012012009000003	MARZO 3 DE 2009 (E)
2005	6º	012012009000004	MARZO 3 DE 2009 (E)
2006	1º	012012009000002	MARZO 3 DE 2009 (E)
2006	2º	900009	MARZO 3 DE 2009 (E)
2006	3º	900140	MAYO 19 DE 2009 (E)
2006	4º	900006	MARZO 3 DE 2009 (E)
2006	5º	900007	MARZO 3 DE 2009 (E)
2006	6º	012012009000001	FEBRERO 27 DE 2009 (E)

2. *Que como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste a la “COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO Y SERVICIOS VARIOS” – “COOTRASERVI”, declarando la improcedencia e ilegalidad de los actos impugnados y se declare la firmeza de las declaraciones de impuesto a las ventas por los Bimestres 4º, 5º y 6º de 2005 y 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de 2006.*

3. *Que se condene en costas a la entidad demandada, con las causaciones que se acreditarán en el curso del proceso.”²⁰*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 102-3, 103 y 468-3 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

De conformidad con el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, las compensaciones constituyen ingreso para los asociados. Y, son ingresos propios de las CTA, el AIU (administración, imprevistos y utilidad), que corresponde a la totalidad de los ingresos percibidos por éstas, menos las compensaciones de propiedad de los asociados.

²⁰ Folios 35 y 36 c.p. 1.

De acuerdo con los conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría y el Plan Único de Cuentas para el Sector Solidario, las compensaciones son ingresos percibidos para terceros, por cuanto no son de propiedad de las CTA y deben registrarse en la cuenta del pasivo.

Aun cuando el artículo 102-3 del E.T., se encuentra en el Título I Capítulo IV Rentas Líquidas Especiales, se aplica para determinar la base gravable de todos los tributos nacionales o territoriales que afectan a las CTA, entre ellos, el impuesto sobre las ventas.

La DIAN violó los artículos 102-3 y 103 del Estatuto Tributario, ya que no tuvo en cuenta que la determinación del AIU como ingreso propio de la actora tiene efectos en todos los impuestos y no solo en el de renta y complementarios. Además, consideró las compensaciones de los asociados como ingreso de las CTA, a pesar de que tales compensaciones son rentas de trabajo que están excluidas del impuesto sobre la renta.

De otra parte, el artículo 468-3, adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002, que también podía aplicarse a los períodos en discusión, fijó el AIU como base gravable especial de IVA en la prestación de algunos servicios (a una tarifa del 10%) y extendió ese tratamiento especial a las CTA que prestaran servicios temporales de empleo y registraran sus regímenes de trabajo ante el Ministerio de Protección Social. No era necesaria la autorización de ese Ministerio porque frente a las CTA la autoridad competente es la Superintendencia de Economía Solidaria.

En consecuencia, antes de la modificación del artículo 468-3 del Estatuto Tributario por el artículo 34 de la Ley 1111 de 2006, se podía liquidar el IVA sobre el componente AIU. Lo anterior, porque la Ley 1111 de 2006 fue expedida el 27 de diciembre de 2006 y solo produjo efectos a partir del año gravable 2007, lo cual, de plano, permite concluir que la última de las normas en mención no se aplica al presente proceso.

La DIAN interpretó erróneamente el Concepto 1751 del 8 de junio de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, pues dicho concepto no precisó que las CTA deben tener autorización del Ministerio de Protección Social para gozar del tratamiento especial de IVA.

De otra parte, el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 32 de la Ley 1111 de 2006, señala que todos los servicios que presten las CTA se gravan sobre el AIU. No obstante, el artículo 1° del Decreto 4650 de 2006 viola la norma legal, al determinar que las CTA no pueden prestar servicios de empleo temporal por la prohibición del artículo 17 del Decreto 4588 de diciembre de 2006.

Dado que se suspendieron provisionalmente los efectos del artículo 1° del Decreto 4650 de 2006, las CTA pueden aplicar el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, es decir, pueden cobrar la tarifa del 1.6% sobre la mano de obra por cualquier servicio que presten.

Por último, sobre la base de la posible aplicación del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, la DIAN desconoció el debido proceso y la prevalencia del derecho sustancial, toda vez que para los años 2003 y 2004 conminó al contribuyente a aplicar la tarifa del 7% sobre la base gravable especial del AIU, pero para los años 2005 y 2006 cambió de criterio sin justificación alguna y determinó que el contribuyente debía aplicar una tarifa del 16% sobre la base general prevista en el artículo 447 del E.T., tal como se afirma en el informe final de la investigación que adelantó contra la actora.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación²¹:

Los artículos 102-3 y 103 del Estatuto Tributario no rigen para IVA sino para el impuesto sobre la renta, como lo precisó el Concepto 1751 de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. En consecuencia, no tiene razón la demandante al invocar como violadas estas disposiciones.

De otra parte, según lo previsto en el artículo 468-3 del E.T., para obtener el beneficio de la tarifa diferencial del 10% sobre el componente AIU, las CTA cuya actividad sea la prestación de servicios de aseo, vigilancia, seguridad privada y temporales de empleo, deben tener autorización de la autoridad competente para desarrollar tales actividades.

²¹ Folios 909 a 925 c.p. 2.

Para acceder al tratamiento especial del numeral 2° del artículo 468-3 E.T., la actora debía contar con la debida autorización del Ministerio de Protección Social para prestar servicios temporales de empleo en los años 2005 y 2006. Como no la tenía, debió liquidar el IVA de conformidad con los artículos 447 y 468 E.T., es decir, sobre el valor total del servicio y a la tarifa del 16%, motivo por el cual era procedente la modificación de las declaraciones privadas de IVA.

La autorización exigida para dar aplicación al numeral 2° del artículo 468-3 del E.T. no se asimila al registro que deben hacer las cooperativas de trabajo asociado ante el Ministerio de Protección Social, ya que son trámites diferentes. En efecto, todas las CTA deben registrar los regímenes de trabajo asociado ante ese Ministerio y solo algunas CTA requieren autorización de la entidad competente, si van a prestar servicios temporales de empleo.

La expedición de la Ley 1111 de 2006 y su decreto reglamentario, que establecieron un tratamiento preferencial para las CTA y que empezó a regir a partir del 1° de enero de 2007, no eximía a la actora de cumplir lo preceptuado en el artículo 468-3 del E. T durante los años gravables 2005 y 2006.

Todas las actuaciones de la Administración estuvieron debidamente motivadas y las decisiones fueron notificadas en debida forma, por lo cual se garantizaron los derechos al debido proceso, de defensa y contradicción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones²²:

De acuerdo con el artículo 59 de la Ley 79 de 1988, reglamentado por el artículo 9° del Decreto 468 de 1990, en sus estatutos y reglamentos, las CTA deben establecer el régimen de trabajo, compensaciones, previsión y seguridad social, los cuales deben registrarse ante el Ministerio de Protección Social.

Solo a partir del Decreto 4588 de 27 de diciembre de 2006, que derogó el Decreto 468 de 1990, las CTA tienen la prohibición de actuar como intermediarios o empresas de servicios temporales.

²² Folios 955 a 968 c.p. 2.

Las actividades que ejerció la actora durante los años gravables 2005 y 2006, estaban autorizadas por la Resolución 124 de 2002 del Ministerio de Protección Social, por la cual se registraron los regímenes de trabajo asociado, compensaciones, previsión y seguridad social de la cooperativa, tal como lo ordenaba el Decreto 468 de 1990. Además, no se presentó investigación o sanción por parte de las autoridades competentes de inspección, vigilancia y control por el presunto desarrollo de actividades prohibidas de intermediación laboral, que son propias de las empresas de servicios temporales.

Base gravable y tarifa del IVA para las actividades de las CTA

El artículo 102-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, dispuso que los ingresos de las cooperativas de trabajo asociado para efectos de la liquidación de impuestos, son el valor que se obtiene una vez se deducen las compensaciones, que son las sumas que corresponden a los asociados por razón del servicio prestado.

Por su parte, el artículo 468-3 del E.T. prevé una base gravable de IVA sobre el componente del AUI y una tarifa especial del 10% para determinados servicios, entre ellos, los de aseo, vigilancia y temporales de empleo, siempre y cuando cuenten con la respectiva autorización de la autoridad competente.

De conformidad con el Concepto 1751 del 8 de junio de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil, cuando las CTA desarrollan servicios diferentes a los enunciados en el artículo 468-3 del E.T., deben liquidar el IVA teniendo en cuenta la base gravable general prevista en el artículo 447 ibídem.

No obstante las precisiones del concepto en mención, de acuerdo con los artículos 102-3 y 468-3 del Estatuto Tributario, para la prestación de servicios por las CTA la base gravable de IVA es el AIU (administración, imprevistos y utilidades) a una tarifa del 10%, cuando prestan servicios de aseo o vigilancia, y del 16%, para los demás servicios, como los temporales de empleo.

La DIAN no aplicó la base gravable especial del artículo 102-3 del E.T., porque consideró erróneamente que debía aplicar la base gravable general del artículo 447 del Estatuto Tributario, debido a que la actora no tenía autorización para prestar servicios temporales de empleo. Además, interpretó erróneamente el artículo 468-3 del E.T., pues calificó las actividades de la actora como si se tratara de una empresa de servicios temporales, a pesar

de que legalmente está prohibido que las CTA actúen como empresas de servicios temporales de empleo.

De otra parte, dentro del expediente se encuentra debidamente acreditado que la actividad de trabajo asociado de la actora estaba registrada, autorizada y regulada por la Superintendencia de Economía Solidaria y el Ministerio de Protección Social.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan²³:

Para los períodos gravables en discusión la actora sí ejercía actividades de intermediación laboral, tal como ella lo reconoció en la respuesta al requerimiento especial, el recurso de reconsideración y el libelo de la demanda.

Además, la demandante sostuvo que la prohibición para ejercer la actividad de prestación de servicios temporales empezó a regir a partir del 1º de enero de 2007, por lo cual, a su juicio, la prohibición no tiene incidencia en la actuación administrativa ni en las resultas del proceso.

El Tribunal no valoró todas las pruebas, ya que no tuvo en cuenta que la Administración inició la investigación porque la actora no tenía autorización de la autoridad competente para el ejercicio de su actividad de intermediación laboral, motivo por el cual no podía gozar del tratamiento especial de IVA, previsto en el artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

La autorización dada por el numeral 2º del artículo 468-3 del E.T. no se asimila al registro que deben hacer las CTA ante el Ministerio de Protección Social, pues la autorización es exclusiva para aquellas CTA que presten servicios temporales de empleo.

Los artículos 447 y 468-3 del E.T. se refieren exclusivamente al IVA. El primero, consagra la base gravable general y el segundo, prevé un tratamiento especial (tarifa diferencial del 10% sobre el AIU), siempre y cuando quienes presten servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo tengan la autorización del Ministerio de Protección Social o de la autoridad competente, pues, de lo contrario, deben aplicar la tarifa del 16% sobre el valor total de la operación o base gravable general de IVA.

²³ Folios 970 a 976 c.p. 2.

De otra parte, el Concepto 1751 de 8 de junio de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, precisa que el artículo 102-3 del E.T. se refiere única y exclusivamente al impuesto sobre la renta, motivo por el cual no es procedente su aplicación en este caso, pues, además, para el IVA existen normas especiales, como el artículo 468-3 ibídem.

Sin embargo, al no cumplirse la exigencia de la autorización para ejercer la actividad de servicios temporales de empleo, es procedente la modificación de las declaraciones privadas para aplicar la tarifa general del 16% sobre la totalidad de los ingresos percibidos por la actividad realizada por la cooperativa de trabajo asociado (artículo 447 del E.T.).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación y el recurso de apelación²⁴.

La **demandante** no alegó de conclusión y el **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos mediante los cuales la DIAN modificó las declaraciones del IVA que la actora presentó por los bimestres 4º, 5º y 6º del año 2005 y 1º a 6º del año 2006.

A juicio de la demandante, que es una cooperativa de trabajo asociado, con fundamento en el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, la base gravable de IVA es el componente AIU (administración, imprevistos y utilidad), esto es, las cuotas de administración y afiliación que recibió por la prestación de servicios de suministro temporal de empleo, a la cual aplicó la tarifa general de IVA (16%).

La DIAN, por su parte, con fundamento en el artículo 447 del E.T. considera que la Cooperativa debió incluir dentro de la base gravable el monto de las compensaciones que facturó, pues como no contaba con la autorización de las autoridades competentes para prestar servicios temporales de empleo, no tenía derecho a liquidar el gravamen sobre la base gravable y la tarifa especiales que señala el numeral 2º del artículo 468-3 E.T.

²⁴ Folios 992 a 995 c.p. 2.

Para determinar cuál es la base gravable de IVA en este caso, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 27 de septiembre de 2012, exp. 18520.

El artículo 468-3 E.T., vigente para la época de los hechos, disponía²⁵:

“Artículo 468-3. Servicios gravados con la tarifa del 7%. A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7%: (...)

2. Los servicios de aseo, los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente en la parte correspondiente al AUI (Administración, Utilidad e Imprevistos).

Igual procedimiento se seguirá con las cooperativas de trabajo asociado constituidas bajo los parámetros señalados en el presente numeral. (...)

PARÁGRAFO 1. A partir del 1° de enero de 2005, los anteriores servicios quedarán gravados con la tarifa del 10%. (...).”

La norma transcrita establece una base gravable y una tarifa especial para los servicios de aseo y vigilancia, aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo que presten las empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o la autoridad competente. Dicha base está constituida por el AIU y a partir del año 2005, la tarifa diferencial es del 10%. Este tratamiento especial se aplica también a las CTA, siempre y cuando presten los servicios antes indicados y cuenten con la autorización de las entidades competentes.

Aunque la DIAN modificó las declaraciones de IVA con el argumento de que no resulta aplicable el régimen especial del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que la demandante aplicó el artículo 102-3 ibídem y no el 468-3 ya citado, porque la tarifa con la que liquidó el impuesto sobre el componente AIU no fue la especial del 10%, prevista en la última de las normas en mención, sino la general del 16%, consagrada en el artículo 468-3 del E.T.

Por lo anterior, como lo precisó la Sala en la sentencia que se reitera²⁶ los actos administrativos no podían desvirtuar la actuación de la demandante con fundamento en que no tenía derecho a aplicar el régimen especial del 468-3 E.T.,

²⁵ Este artículo fue modificado por el artículo 34 de la Ley 1111 de 2006. La norma que actualmente regula la tarifa de las CTA y EST es el artículo 462-1 E.T. que fue adicionado por el artículo 32 de la mencionada Ley.

²⁶ De 27 de septiembre de 2012, exp. 18520.

ya que dicho precepto no fue, en realidad, el sustento jurídico de la determinación privada del IVA.

En ese contexto, para determinar la base gravable de IVA por los servicios prestados por la actora durante los períodos en discusión debe precisarse si se aplica el artículo 447 E.T., conforme con el cual en la venta y prestación de servicios, la base gravable de IVA es el valor total de la operación, o el artículo 102-3 E.T, adicionado por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, según el cual la base gravable por los servicios que prestan las cooperativas de trabajo asociado es el valor del AIU, esto es, la diferencia entre el valor total del servicio y el monto de las compensaciones que pertenecen a los asociados.

En sentencia de 27 de septiembre de 2012, exp 18520, que ahora se reitera, la Sala concluyó que la norma aplicable es el artículo 102-3 del Estatuto Tributario²⁷, para lo cual hizo el siguiente análisis:

“Si bien la norma transcrita [se refiere al artículo 102-3 del Estatuto Tributario] hace referencia a la distribución de los ingresos y está ubicada dentro del Libro del Estatuto Tributario que rige el impuesto sobre la renta, de su lectura se advierte lo siguiente:

- Está dirigida a los **servicios que presten** las Cooperativas de Trabajo Asociado, sin que haya precisado alguna clase especial de estos.
- Tiene efectos en los **impuestos nacionales y territoriales**.
- Señala qué **ingresos** corresponden a la Cooperativa y cuáles al asociado.
- Establece expresamente que los ingresos de la Cooperativa determinados en la forma como lo establece la disposición **forman parte de su base gravable**.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que con la distribución de ingresos por los servicios de las CTA se determina la base gravable para este tipo de entidades, distribución que expresamente tiene efectos en los impuestos nacionales y territoriales. Restringir el alcance de la norma al cálculo de los ingresos en el impuesto de renta, es limitar la intención plasmada por el Legislador al hacerlo extensivo no sólo a los demás impuestos nacionales, como sería en este caso el IVA, sino a la determinación de la base gravable para las Cooperativas²⁸.

Por lo tanto, la Sala observa que el artículo 102-3 E.T. es norma aplicable en materia del IVA para los servicios que en general prestan las CTA y dado que es una

²⁷“**Artículo 102-3. Adicionado por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003.** Distribución de los ingresos en las cooperativas de trabajo asociado. En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable.”

²⁸ Esta interpretación es en aplicación del «efecto útil de las normas» según el cual “debe considerarse, de entre varias interpretaciones de una disposición normativa, aquella que permita consecuencias jurídicas sobre la que no las prevea, o sobre la que prevea consecuencias superfluas o innecesarias”. (C-569/04)

disposición posterior²⁹ y especial para la materia objeto de regulación³⁰, prevalece respecto del artículo 447 E.T., para efectos de la base gravable de los servicios que presten las Cooperativas, para periodos anteriores al 2007, pues a partir de este año, en virtud de la Ley 1111 de 2006, se estableció una base gravable y tarifa específicas para las CTA.

La Administración también apoyó su argumento en los actos acusados en el Concepto 1751 de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil, que resolvió una consulta elevada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en relación con la aplicación del artículo 102-3 E.T., la cual se planteó así:

«Hace referencia a la tesis sostenida por las cooperativas de trabajo asociado, según la cual el espíritu de la norma interpretada es que “el IVA para todos los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado se liquide sobre la base especial denominada AIU (Administración, utilidad e imprevistos) y con la misma tarifa aplicable para los servicios prestados por las empresas de servicios temporales, las de vigilancia y aseo, es decir, para el año 2006 el 10 %, y que además esta disposición se interprete en concordancia con lo dispuesto en el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003.” Señalan que la norma citada permite a las Cooperativas aplicar respecto de todos los servicios que presten, el régimen especial previsto para el impuesto sobre las ventas en el numeral 2° del artículo 468-3 del E. T.»

A lo cual, en el mencionado Concepto, la Sala de Consulta y Servicio Civil respondió:

«Finalmente, el Ministro hace referencia al argumento de las cooperativas para que las disposiciones analizadas del IVA, se interpreten a la luz del artículo 102-3 del E. T.. Sobre el particular, encuentra la Sala que el precepto en mención forma parte del régimen tributario del impuesto sobre la renta, y que si bien produce efectos en los impuestos nacionales y territoriales y se refiere a los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, dicha norma tiene por objeto regular la manera como deben registrarse los ingresos, tanto para los trabajadores como para las cooperativas, determinando aquellos que forman parte de la base gravable. Esta disposición debe interpretarse atendiendo las particularidades propias de cada gravamen fijadas por el legislador y las normas especiales que los regulan, que para el caso del impuesto a las ventas sobre los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo prestados por las cooperativas referidas, como ya se precisó de manera reiterada en este concepto, tiene una base gravable especial de aplicación preferente».

Se advierte que del anterior Concepto no puede deducirse que la Sala de Consulta y Servicio Civil haya considerado que el artículo 102-3 E.T. no es aplicable para el impuesto a las ventas, pues la consulta se enmarcó en lo relacionado con los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo, frente a lo cual se concluyó que prevalece la base gravable especial del artículo 468-3 íb., aspecto que no es el que ahora se debate.”

²⁹ **Ley 153 de 1887. Art. 2.** La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior. El artículo 102-3 E.T. fue adicionado por el artículo 53 de la L.863/03, ley que también incluyó el artículo 468-3 E.T. relacionado con la base gravable especial para los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo, extensivo a las CTA.

³⁰ **Ley 153 de 1887. Art. 3.** Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería.

Comoquiera que en el caso en estudio la base gravable de IVA debía determinarse con fundamento en el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, esto es, sobre el componente AIU (administración, imprevistos y utilidad) a la tarifa general del 16%, no era procedente la modificación oficial de las declaraciones para tomar como base gravable el valor total de la operación, en los términos del artículo 447 del Estatuto Tributario.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva.

RECONÓCESE personería a ENRIQUE GUERRERO RAMÍREZ como apoderado de la demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido (fl. 1003 c.p. 2).

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

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ
Presidente**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA