

IVA PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Lo deben calcular sobre los ingresos obtenidos por los servicios prestados, independientemente de la naturaleza de las compensaciones de los asociados / IVA PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Compensaciones de los asociados. No están exentas del impuesto sobre las ventas las remuneraciones que perciben las cooperativas de trabajo asociados por los servicios que prestan, a través de sus asociados

En el caso en estudio, la Sala advierte que la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga, el día 15 de septiembre de 2003, presentó la declaración de impuesto sobre las ventas, correspondiente al cuarto bimestre del año 2003 (fl. 31), en la que registró un impuesto a cargo de \$20.602.000. La DIAN, mediante la liquidación oficial de revisión 050642006000079, del 11 de marzo de 2009, modificó la declaración presentada por la Cooperativa demandante, en el sentido de fijar el ingreso gravado en \$7.214.237.000 y el impuesto a cargo por operaciones gravadas en cuantía de \$1.153.746.000. La modificación que hizo la Administración de Impuestos corresponde a los ingresos de la cooperativa demandante por el servicio de “Compensación Ordinaria para Terceros”, representados en las facturas FV-13237 a FV-13870, que fueron excluidos por la sociedad actora, por considerar que estos ingresos no estaban gravados con el impuesto sobre las ventas, toda vez que fueron obtenidos mediante una actividad similar a la que desarrollan las empresas de servicios temporales. La DIAN, por su parte, estimó que los ingresos que obtuvo la demandante por el servicio de compensación ordinaria para terceros, están gravados con el impuesto sobre las ventas, con la tarifa general del 16%, pues la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA no comprobó su constitución como empresa de servicios temporales, y porque los servicios prestados correspondieron a la ejecución de labores desarrolladas a empresas contratistas, las que difieren de las ejecutadas por las empresas de servicios temporales. Asimismo, señaló que la naturaleza de las cooperativas de trabajo asociado difiere de la de las empresas de servicios temporales, ya que la cooperativa vincula el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, en tanto que la actividad de intermediación de empleo debe hacerse mediante una persona jurídica que se constituye únicamente para tal fin. De acuerdo con el criterio jurisprudencial antes referido, para la Sala no es de recibo el tratamiento que la parte actora le dio a los ingresos por compensación ordinaria para terceros, al asimilarlos como ingresos laborales, ya que, en realidad, éstos correspondieron a la remuneración por el servicio prestado por la cooperativa a través de sus asociados; servicio que, de acuerdo con la ley, no está excluido del impuesto sobre las ventas.

FUENTE FORMAL: LEY 79 DE 1988 - ARTICULO 59 / LEY 79 DE 1988 - ARTICULO 64

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 4° bimestre de 2003 que presentó la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia “Amiga”, en el sentido de adicionar ingresos gravados e imponer sanción por inexactitud. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y, en su lugar, negó la nulidad solicitada, en cuanto concluyó que no era válido el tratamiento de ingresos laborales que la actora le dio a los ingresos por compensación ordinaria para terceros que percibió, con el argumento de que los obtuvo en actividades similares a las ejecutadas por las empresas de servicios temporales, dado que, en realidad, tales ingresos correspondieron a la remuneración por el servicio que la cooperativa prestó a

empresas contratistas, a través de sus asociados, servicio que difiere del ejecutado por las referidas empresas y que, según la ley, no está excluido del impuesto sobre las ventas. Al respecto señaló que la naturaleza de las cooperativas de trabajo asociado difiere de la de las empresas de servicios temporales, ya que la cooperativa vincula el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, en tanto que la actividad de intermediación de empleo debe hacerse mediante una persona jurídica que se constituye únicamente para tal fin.

COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Noción. Características. Se diferencian de las demás en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores de la entidad, de modo que no pueden ser, a la vez, empleadores y trabajadores de la misma, razón por la que a los socios-trabajadores no se les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo / COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Compensaciones de los asociados. Son los ingresos percibidos por los asociados, que se entienden retribuidos a la cooperativa, en virtud de los principios de solidaridad y economía social que gobiernan esa forma de asociación

Las cooperativas de trabajo asociado, de conformidad con el artículo 64 de la Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, pertenecen a la categoría de las cooperativas especializadas, esto es, las que se organizan para atender una necesidad específica, una sola rama de actividad económica, social o cultural. Así mismo, se definen como *"aquéllas que vinculan el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios"*, en las que el principal aporte de los asociados es el trabajo, mientras que los aportes de capital son mínimos. El artículo 59 de la misma Ley 79 señala que, en esta clase de cooperativas, los aportantes de capital son al mismo tiempo los trabajadores y gestores de la empresa, y que su régimen de trabajo, de previsión, de seguridad social y de compensación, será el establecido en los estatutos y reglamentos. Esto, porque se originan en el acuerdo cooperativo y, por tanto, no están sujetas a la legislación laboral. No obstante lo anterior, excepcionalmente, las cooperativas de trabajo asociado pueden vincular trabajadores ocasionales o permanentes no asociados, caso en el que estas relaciones se rigen por las normas laborales. La Corte Constitucional, al estudiar la exequibilidad de la norma antes citada, artículo 59 de la Ley 79 de 1988, precisó que las cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores de la entidad, por lo que no es posible que sean empleadores, por una parte, y trabajadores, por la otra, como en las relaciones de trabajo subordinado o dependiente, razón por la que a los socios-trabajadores de tales cooperativas no se les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo. En este punto, es pertinente resaltar que los ingresos percibidos por los asociados de la cooperativa se entienden retribuidos a la misma, en virtud de los principios de solidaridad y economía social, que gobiernan esta forma de asociación, y el desarrollo del acuerdo cooperativo que regula su composición.

FUENTE FORMAL: LEY 79 DE 1988 - ARTICULO 59 / LEY 79 DE 1988 - ARTICULO 64 / LEY 79 DE 1988 - ARTICULO 70 / LEY 454 DE 1998

NOTA DE RELATORIA: En relación con la exequibilidad del artículo 59 de la Ley 79 de 1988 se cita la sentencia C-211 de 2000 de la Corte Constitucional y sobre la retribución a las cooperativas de trabajo asociado de los ingresos percibidos por sus asociados, en virtud de los principios de solidaridad y economía social que gobiernan esa forma de asociación se reiteran sentencias del Consejo de Estado,

Sección Cuarta, de 6 de diciembre de 2012, Exp. 18315, C.P. William Giraldo Giraldo y de 31 de enero de 2013, Exp. 18288, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SERVICIO - Noción / SERVICIO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Noción. Supone la realización de una actividad o labor por parte de una persona natural o jurídica a favor de otra. Características / PRESTACION DE SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL - Es un hecho generador del IVA

El artículo 1° del Decreto 1372 de 1992 señala que se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración. De acuerdo con la definición anotada, para efectos del impuesto sobre las ventas, la noción de servicio supone la realización de una actividad o labor por parte de una persona natural o jurídica en favor de otra. Es decir, que existe un prestador del servicio y un beneficiario del mismo; puede tratarse de actividades de carácter material o intelectual; no debe existir una relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien las contrata y, genera la obligación del contratante de pagar en dinero o en especie. Conforme con el artículo 420 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas se encuentra la prestación de servicios en el territorio nacional, siempre que no hayan sido excluidos por el legislador.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1372 DE 1992 - ARTICULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 LITERAL B

INCONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Da lugar a la configuración de un defecto sustantivo / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Violación. Ocurre cuando existe contradicción entre los fundamentos y la parte resolutive de la sentencia

Antes de entrar a resolver el asunto de fondo, la Sala advierte que la sentencia objeto de apelación incurrió en incongruencia, como lo expuso la DIAN en el recurso, pues declaró la nulidad de ciertos actos administrativos que no corresponden a los demandados. Los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil, aplicables a los asuntos de competencia de esta jurisdicción por expresa remisión del artículo 207 del Código Contencioso Administrativo, disponen que la sentencia que ponga fin al proceso deberá estar acorde con los hechos y las pretensiones de la demanda, toda vez que, en relación con ellos, el demandado ejerció su derecho de defensa y contradicción. En el caso en examen, la Cooperativa actora solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 050642006000079 del 3 de noviembre de 2006, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del 4° bimestre del año 2003, y su confirmatoria, Resolución 050662007000022 del 30 de mayo de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma. En la parte motiva del fallo, el *a quo* analizó si la sociedad demandante era sujeto pasivo del IVA, respecto del servicio de compensación ordinaria para terceros, lo que corresponde al tema objeto de controversia, y que fue discutido por las partes tanto en sede administrativa como judicial. Luego, consideró que la compensación debía tomarse como base para la liquidación del impuesto, pues la ley no

exceptúa los ingresos derivados de los servicios prestados por la cooperativa por intermedio de sus asociados. Seguidamente, aun cuando el Tribunal consideró que la compensación discutida hacía parte de la base gravable del impuesto, concluyó que la demandante no estaba obligada a presentar la declaración del IVA del 5º bimestre de 2002, pues, por su naturaleza, las compensaciones pagadas a los asociados por el trabajo aportado no son salario y, por ende, no están gravadas con el impuesto. Finalmente, en la parte resolutive, el Tribunal declaró la nulidad de la Resolución sanción por no declarar No. 050642006000010 del 24 de abril de 2006 y su confirmatoria, Resolución No. 050662007000005 del 29 de marzo de 2007, proferidas por la DIAN, actos administrativos que nada tienen que ver en el asunto que nos ocupa. Visto lo anterior, para la Sala es evidente que el Tribunal incurrió en un defecto sustantivo en la sentencia del 17 de julio de 2009, al presentarse una evidente contradicción entre los fundamentos de la sentencia y la parte resolutive de la misma, lo que constituye una violación del principio de congruencia.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 304 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 305

NOTA DE RELATORIA: Sobre el defecto sustantivo se cita la sentencia C-590 del 8 de junio de 2005 de la Corte Constitucional.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 76001-23-31-000-2007-01338-01(18442)

Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA – AMIGA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN contra la sentencia del 17 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió lo siguiente:

“1- DECLÁRESE la nulidad de la Resolución Sanción por No (sic) declarar No 050642006000010 de 24 abril de 2006 y la Resolución Recurso de Reconsideración Confirmando Resolución Sanción por no declarar No 050662007000005 de 29 de marzo de 2007, proferidas por la DIAN.

(...)"

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali profirió el requerimiento especial 050632006000022 del 21 de febrero de 2006, mediante el cual propuso modificar la declaración del IVA del 4º bimestre del año 2003, presentada por la demandante. La administración propuso adicionar ingresos gravados de \$7.214.237.000 e imponer sanción por inexactitud de \$1.102.270.000.
- Previa respuesta al requerimiento por parte de la demandante, la administración amplió el requerimiento especial (050642006000005 del 8 de julio de 2006), en el sentido de modificar la sanción por inexactitud a \$1.763.632.000.
- La División de Liquidación Tributaria profirió la liquidación oficial de revisión 050642006000079 del 3 de noviembre de 2006 y modificó la declaración privada del IVA cuestionada en el sentido propuesto en el requerimiento especial y en la ampliación.
- La modificación hecha en la liquidación oficial de revisión fue confirmada mediante la resolución 050662007000022 del 30 de mayo de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

• LA DEMANDA

El apoderado judicial de las Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga formuló las siguientes pretensiones:

"2.1 Que se declare nula la liquidación oficial de impuestos sobre las ventas No. 050642006000079 de Marzo 11 de 2006 (sic) que modifica la liquidación privada No. 13300010509377 expedida por la División de Liquidación por el cuarto bimestre de 2.003, en la suma de DOS MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS DOS MIL PESOS (\$2.865.902.000) mcte, expedida por la División de Liquidación.

2.2 Que se declare nula la Resolución Recurso de Reconsideración No. 050662007000022 de Mayo 30 de 2.007, originaria de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos de Cali, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración, interpuesto contra la Liquidación Oficial que modifica el impuesto a las ventas cuarto bimestre (4) de 2003 No. 050642005000079 de Noviembre 3 de 2.006, con la cual se confirma la citada liquidación oficial.

2.3 Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y, a título de restablecimiento del Derecho:

a- Se declare en firme la liquidación privada del Impuesto sobre las Ventas por el cuarto (4) bimestre de 2003, radicada bajo el número 133000105090377 de septiembre 15 de 2003 se ordene al Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección de Impuestos Nacionales de Cali, cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida por concepto de Impuesto sobre las ventas y sanción contra la sociedad demandante COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA "AMIGA".

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29, 95 numeral 9º, 209 y 333 de la Constitución Política;
- Artículos 28, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículos 102-3 y 103 de la Ley 633 de 2000 y,
- Artículos 643, 683, 684 literal f), 716, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario

• CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La demandante adujo que la administración olvidó que, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y la inspección tributaria, la Cooperativa demostró que liquidó y pagó el IVA discutido sobre la base especial denominada "bonificación por operatividad" AIU \$325.047.000, con tarifa del 16%, para un impuesto a cargo de \$51.476.000

Que la DIAN violó el artículo 21 de la Ley 633 de 2001, por falta de aplicación, al no reconocer que los ingresos que reciben las cooperativas de trabajo asociado son ingresos laborales (mano de obra, rentas de trabajo).

Que, en el sistema cooperativo, el contrato de trabajo es reemplazado por un convenio de asociación, la remuneración a los asociados es por compensaciones,

se tiene en cuenta la labor realizada, la especialidad, el rendimiento, la cantidad y la calidad de la labor prestada por el asociado.

Dijo que los actos demandados fueron falsamente motivados, por el hecho de que la DIAN haya concluido que la Cooperativa no comprobó su constitución como empresa de servicios temporales, ni la autorización del Ministerio de Protección Social (art. 82 Ley 50 de 1990); porque la Cooperativa no discutió o solicitó el reconocimiento como empresa de servicios temporales. Aclaró que no es de la esencia de las cooperativas de trabajo asociado suministrar personal para enviarlo a prestar servicios a terceros.

La DIAN ignoró que la Cooperativa tiene a sus asociados afiliados a la seguridad social, y paga conceptos parafiscales a los que no está obligada.

Que la afirmación de la DIAN en el sentido de que los servicios que prestó la cooperativa, en el período discutido, correspondieron a la ejecución de contratos de servicios temporales, no es cierta, pues los asociados son los dueños de la cooperativa, y prestan el servicio de esta manera para cumplir el objetivo de promover el trabajo de sus asociados, bajo los parámetros de la Ley 79 de 1988.

Dijo que el obligar a las cooperativas a pagar los impuestos sobre todos los servicios, incluso los que no le generan ingresos, permite que la DIAN pueda iniciar cobros inexistentes sobre impuestos no reales.

Indicó que en las cooperativas de trabajo asociado se rompe con el esquema tradicional de las empresas lucrativas de la economía de mercado, en la que unos son los empleadores y otros los trabajadores. Los trabajadores son los mismos socios y dueños de la cooperativa.

Sostuvo que en razón de la naturaleza de las cooperativas de trabajo asociado, la retribución que reciben los asociados por su trabajo no se puede determinar como salario, sino como compensación. Las cooperativas de trabajo asociado no son empresas de servicios temporales.

Adujo que las cooperativas de trabajo asociado se rigen por la Ley 79 de 1988, el Decreto 468 de 1990 y el Decreto 2996 de 2004.

- **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado judicial de la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Que la cooperativa demandante fue seleccionada en el programa DT "Denuncia de Terceros", año gravable 2003, con el propósito de establecer que el IVA se hubiera liquidado sobre la base total de la operación por el servicio de compensación ordinaria para terceros, conforme con el artículo 447 E.T.

Que como resultado de la investigación que hizo la entidad, estableció que la demandante declaró los ingresos por servicios de compensación ordinaria para terceros como excluidos y no gravados, cuando en realidad sí estaban gravados con el impuesto con una tarifa del 16%. Agregó que esto vulneró los artículos 420, 437 y 482 E.T.

Que la naturaleza de la demandante es ser cooperativa, de conformidad con la Ley 79 de 1988, el Decreto 468 de 1990 y la Ley 454 de 1988.

Que el objeto social de las cooperativas se encamina al desarrollo de la actividad humana libre, material o intelectual que, de manera permanente, temporal o intermitente, desarrolla en forma autónoma un grupo de personas que han acordado trabajar solidariamente, bajo sus propias reglas internas, con las que gobiernan sus relaciones laborales, con la finalidad de mantenerse ocupados dignamente y obtener unas justas y equitativas compensaciones por el trabajo realizado.

Que en la prestación de los servicios que implica el objeto social de las cooperativas, la demandante no adquirió para con los asociados de la cooperativa una relación de carácter laboral.

Que teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto de naturaleza real, por recaer sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación, se deben señalar las condiciones que caracterizan la prestación del servicio temporal de empleo, conforme con las disposiciones que lo regulan (Ley 50 de 1990).

Que la demandante no probó su constitución como empresa de servicios temporales, con el único objeto social señalado en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, ni la autorización del Ministerio de Protección Social (artículos 82 y 83 Ley 50/90).

Que las anteriores circunstancias no se demuestran con la resolución de registro de los regímenes de trabajo asociado, de previsión y seguridad social y de compensaciones y depósito de los estatutos de la cooperativa demandante en el Ministerio de Protección Social. Aclaró que este acto sólo demuestra el hecho al que se refiere y no al registro de empresa temporal de empleo.

Que la entidad encontró que el servicio prestado por la demandante durante el 4º período de 2003 correspondió a un servicio de compensación ordinaria para terceros, y no de intermediación de empresa temporal de empleo. Y que los ingresos que percibió los declaró como ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas, cuando esos ingresos estaban gravados con el impuesto.

Que el artículo 102-3 E.T. se aplica a la determinación de los ingresos y no a la facturación del IVA, como lo sugirió la demandante. Que de acuerdo con este artículo, los ingresos corresponden, en parte, a los trabajadores asociados cooperados, por la prestación de servicios. Y, en parte a la cooperativa. En ningún aparte se refiere a la base gravable del impuesto.

Que los conceptos verbales que emiten los funcionarios de la DIAN no son obligatorios para la entidad, por no estar contenidos y reglamentados bajo la expedición de una ley, decreto o concepto proferido por la Oficina de Normativa y Doctrina Tributaria de la Subdirección Jurídica. Que, en consecuencia, no era obligatorio el concepto emitido por el entonces director de la DIAN, en cierto consejo comunitario realizado por el entonces Presidente de la República, en el sentido de que era justo decir que la base gravable del IVA para las cooperativas de trabajo asociado está constituida por los ingresos correspondientes al porcentaje de la administración. Que esa interpretación fue una simple manifestación verbal que no comprometía a la entidad.

Que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado y el artículo 647 E.T., en el presente caso no se advierte diferencia de criterio jurídico alguno, que dé

lugar a levantar la sanción. Por el contrario, agregó, la ley es clara en establecer los bienes y los servicios gravados, exentos y excluidos del impuesto.

- **LA SENTENCIA APELADA**

La decisión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca se fundamentó en lo siguiente:

Después de citar la normativa aplicable, consideró que las cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás cooperativas en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores. Que no se presentan las relaciones de trabajo subordinado o dependiente, entre empleadores y empleados.

Que a los socios-trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado no se les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo, ni las normas que rigen a las empresas temporales de empleo, por tener una naturaleza y un objetivo diverso al planteado para estas asociaciones.

Que al ser las cooperativas de trabajo asociado, empresas contratantes, en cuanto en desarrollo de un contrato realizan una actividad sin vínculo laboral, el tratamiento para efectos del IVA es el mismo que se le da a los contratos de servicios gravados, prestados por las cooperativas.

Que, de acuerdo con la jurisprudencia, y conforme con el artículo 447 del E.T., que obliga incluir el valor total de la operación, las cooperativas de trabajo asociado deben tributar el IVA por los servicios que presten, sobre los ingresos que obtengan, y no sólo respecto de la utilidad. Esto, porque los ingresos tienen como origen las retribuciones percibidas por los asociados que prestan su fuerza laboral como aporte, bajo la figura cooperativa.

Que la anterior afirmación encuentra sustento en la ausencia de la relación laboral, que trae consigo la imposibilidad de encuadrar las compensaciones pagadas como salarios a la fuerza productiva, y así pretender su exoneración. Que, por tanto, la compensación reconocida debe tomarse como base para la liquidación del impuesto.

Que la demandante era sujeto pasivo del IVA, porque la ley no exceptúa del impuesto los ingresos derivados de los servicios prestados por la cooperativa, por intermedio de sus asociados.

Exoneró de la sanción por inexactitud, pues encontró en el caso diferencia de criterios en cuanto a la normativa aplicable.

Concluyó que la demandante no estaba obligada a presentar *“la declaración del IVA del 5º bimestre de 2002”* (sic), pues, por su naturaleza, las compensaciones pagadas a los asociados por el trabajo aportado no son salario y, por ende, no están gravadas con el impuesto.

- **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La U.A.E. DIAN recurrió la decisión del Tribunal y solicitó que se revoque la decisión y se nieguen las pretensiones de la demanda.

Puso de presente que la sentencia apelada incurrió en un error al concluir que la demandante no estaba obligada a declarar el IVA por el 5º bimestre del año 2002, cuando el período discutido era el 4º del bimestre de 2003.

Dijo que la decisión del Tribunal, contenida en la parte resolutive del fallo apelado, no guarda congruencia con los hechos objeto de estudio, pues declaró la nulidad de ciertos actos que no corresponden a los que fueron demandados por la parte actora.

Reiteró que según la Ley 79 de 1998, las cooperativas se organizan para atender una necesidad específica, correspondiente a una sola rama de actividad económica, social o cultural.

Insistió en que las cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores de la entidad, por lo que no es posible que sean empleadores y trabajadores.

Indicó que, en virtud del artículo 447 E.T., que obliga incluir en la base gravable el valor total de la operación, y no sólo el margen de utilidad, las cooperativas de

trabajo asociado deben pagar el IVA por los servicios que presten, sobre los ingresos que obtengan, y no sólo respecto de la utilidad.

Adujo que la demandante es sujeto pasivo del IVA discutido, porque la ley no exceptúa los servicios que presta a través de sus asociados.

- **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La U.A.E DIAN insistió en lo dicho en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La parte actora guardó silencio

- **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El representante del Ministerio Público pidió que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

En concreto, dijo que, de acuerdo con el artículo 476 E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema, los servicios personales derivados de una relación laboral y reglamentaria, que originan ingresos, están exceptuados del impuesto.

Sostuvo que la cooperativa demandante está obligada a presentar las declaraciones del IVA, con ocasión de los pagos que recibió por la prestación de servicios a empresas, provenientes de las relaciones contractuales que mantienen con las mismas, de conformidad con los artículos 446 y 468 E.T.

Indicó que las exclusiones son taxativas, y que la ley no excluye del impuesto los ingresos que reciben las cooperativas con ocasión de los servicios que prestan. Que para efectos de la exclusión no puede asumirse que la cooperativa percibió unos pagos por servicios laborales que prestan sus asociados, pues la ley sólo fija como excluidos del IVA los pagos laborales, derivados de las personas naturales y no de las cooperativas.

Que no es viable interpretar, como lo hizo la demandante, que los ingresos que percibió se originaron en una relación laboral, pues uno es el vínculo que tiene la

cooperativa con las entidades a quienes presta los servicios, y otro, el vínculo que tiene con los asociados.

Concluyó que los ingresos que recibió la demandante en el período discutido no gozan del tratamiento de excluidos previsto en el artículo 5º del Decreto 1372 de 1992, y que, por tanto, están gravados con el IVA.

Finalmente, dijo que no existió diferencia de criterios que dé lugar a levantar la sanción por inexactitud. Que, por el contrario, existió la omisión, por parte de la demandante, de presentar la declaración del impuesto respecto de los ingresos que obtuvo por la prestación de servicios.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la UAE DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle que declaró la nulidad de la **Resolución sanción 050642006000010 del 24 de abril de 2006 y la Resolución 050662007000005 del 29 de marzo de 2007**, que resolvió el recurso de reconsideración contra la anterior.

- **ASUNTO PREVIO**

Antes de entrar a resolver el asunto de fondo, la Sala advierte que la sentencia objeto de apelación incurrió en incongruencia, como lo expuso la DIAN en el recurso, pues declaró la nulidad de ciertos actos administrativos que no corresponden a los demandados.

Los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil¹, aplicables a los asuntos de competencia de esta jurisdicción por expresa remisión del artículo 207 del Código Contencioso Administrativo, disponen que la sentencia que ponga fin al proceso deberá estar acorde con los hechos y las pretensiones de la demanda, toda vez que, en relación con ellos, el demandado ejerció su derecho de defensa y contradicción.

En el caso en examen, la Cooperativa actora solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 050642006000079 del 3 de noviembre de 2006, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del 4º bimestre del año 2003, y su confirmatoria, Resolución 050662007000022 del 30 de mayo de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma.

En la parte motiva del fallo, el *a quo* analizó si la sociedad demandante era sujeto pasivo del IVA, respecto del servicio de compensación ordinaria para terceros, lo

¹ ARTÍCULO 304. CONTENIDO DE LA SENTENCIA. En la sentencia se hará una síntesis de la demanda y su contestación. La motivación deberá limitarse al examen crítico de las pruebas y a los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, y citando los textos legales que se apliquen.

La parte resolutive se proferirá bajo la fórmula "administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley"; deberá contener decisión expresa y clara sobre cada una de las pretensiones de la demanda, las excepciones, cuando proceda resolver sobre ellas, las costas y perjuicios a cargo de las partes y sus apoderados, y demás asuntos que corresponda decidir, con arreglo a lo dispuesto en este Código.

La redacción de toda sentencia deberá iniciarse en folio que no contenga actuación alguna, ni escrito en las partes, y de ella se dejará copia en el archivo de la secretaría.

ARTÍCULO 305. CONGRUENCIAS. La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.

Si lo pedido por el demandante excede de lo probado, se le reconocerá solamente lo último.

En la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio.

que corresponde al tema objeto de controversia, y que fue discutido por las partes tanto en sede administrativa como judicial. Luego, consideró que la compensación debía tomarse como base para la liquidación del impuesto, pues la ley no exceptúa los ingresos derivados de los servicios prestados por la cooperativa por intermedio de sus asociados.

Seguidamente, aun cuando el Tribunal consideró que la compensación discutida hacía parte de la base gravable del impuesto, concluyó que la demandante no estaba obligada a presentar la declaración del IVA del 5º bimestre de 2002, pues, por su naturaleza, las compensaciones pagadas a los asociados por el trabajo aportado no son salario y, por ende, no están gravadas con el impuesto.

Finalmente, en la parte resolutive, el Tribunal declaró la nulidad de la Resolución sanción por no declarar No. 050642006000010 del 24 de abril de 2006 y su confirmatoria, Resolución No. 050662007000005 del 29 de marzo de 2007, proferidas por la DIAN, actos administrativos que nada tienen que ver en el asunto que nos ocupa.

Visto lo anterior, para la Sala es evidente que el Tribunal incurrió en un defecto sustantivo² en la sentencia del 17 de julio de 2009, al presentarse una evidente contradicción entre los fundamentos de la sentencia y la parte resolutive de la misma, lo que constituye una violación del principio de congruencia.

Esta circunstancia da lugar a revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, se resolverá el aspecto de fondo cuestionado por la DIAN.

- **DEL CASO CONCRETO**

El problema jurídico en el presente asunto se contrae a decidir si la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA, podía excluir de la base gravable del Impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2003, los ingresos que percibió por el servicio de compensación ordinaria para terceros, por considerar que este servicio se asimila al que prestan las empresas de servicios temporales.

² Corte Constitucional, Sentencia C-590 de 8 de junio de 2005: "d. Defecto material o sustantivo, como son los casos en que se decide con base en normas inexistentes o inconstitucionales o que presentan una evidente y grosera contradicción entre los fundamentos y la decisión."

Al respecto se considera:

El artículo 1° del Decreto 1372 de 1992 señala que se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

De acuerdo con la definición anotada, para efectos del impuesto sobre las ventas, la noción de servicio supone la realización de una actividad o labor por parte de una persona natural o jurídica en favor de otra. Es decir, que existe un prestador del servicio y un beneficiario del mismo; puede tratarse de actividades de carácter material o intelectual; no debe existir una relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien las contrata y, genera la obligación del contratante de pagar en dinero o en especie.

Conforme con el artículo 420 del Estatuto Tributario³, dentro de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas se encuentra la prestación de servicios en el territorio nacional, siempre que no hayan sido excluidos por el legislador.

Las cooperativas de trabajo asociado, de conformidad con el artículo 64 de la Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa⁴, pertenecen a la categoría de las cooperativas especializadas, esto es, las que se organizan para atender una necesidad específica, una sola rama de actividad económica, social o cultural. Así mismo, se definen como *“aquéllas que vinculan el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios”*⁵, en las que el principal aporte de los asociados es el trabajo, mientras que los aportes de capital son mínimos.

³ Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...)

b. La prestación de servicios en el territorio nacional.

⁴ La Ley 454 de 1998 derogó las disposiciones que le resultaran contrarias, el legislador señaló “La Ley 79 de 1988 continuará vigente en lo que no resulte contrario a lo dispuesto en la presente ley 454.

⁵ Artículo 70 Ley 79 de 1998

El artículo 59 de la misma Ley 79 señala que, en esta clase de cooperativas, los aportantes de capital son al mismo tiempo los trabajadores y gestores de la empresa, y que su régimen de trabajo, de previsión, de seguridad social y de compensación, será el establecido en los estatutos y reglamentos. Esto, porque se originan en el acuerdo cooperativo y, por tanto, no están sujetas a la legislación laboral.

No obstante lo anterior, excepcionalmente, las cooperativas de trabajo asociado pueden vincular trabajadores ocasionales o permanentes no asociados, caso en el que estas relaciones se rigen por las normas laborales.

La Corte Constitucional, al estudiar la exequibilidad de la norma antes citada, artículo 59 de la Ley 79 de 1988, precisó que las cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores de la entidad, por lo que no es posible que sean empleadores, por una parte, y trabajadores, por la otra, como en las relaciones de trabajo subordinado o dependiente, razón por la que a los socios-trabajadores de tales cooperativas no se les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo.⁶

En este punto, es pertinente resaltar que los ingresos percibidos por los asociados de la cooperativa se entienden retribuidos a la misma, en virtud de los principios de solidaridad y economía social, que gobiernan esta forma de asociación, y el desarrollo del acuerdo cooperativo que regula su composición.

Así lo manifestó esta Corporación en la sentencia del 6 de diciembre de 2012⁷, cuyos apartes pertinentes se transcriben a continuación:

“Las cooperativas de trabajo asociado en desarrollo del acuerdo cooperativo, pueden integrar voluntariamente a sus asociados para la ejecución de labores materiales o intelectuales, organizadas por la entidad para trabajar en forma personal, de conformidad con las aptitudes, capacidades y requerimientos de los cargos, sin que ello implique sujeción a la legislación laboral ordinaria⁸.”

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-211 de 2000, Magistrado ponente Carlos Gaviria Díaz.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre de 2012, expediente 18315, Consejero ponente William Giraldo Giraldo.

⁸ Artículo 3º del Decreto 468 de 1990, por el cual se reglamentó las normas correspondientes a la cooperativa de trabajo asociado contenidas en la Ley 79 de 1988.

Por la labor desempeñada, los trabajadores asociados perciben una compensación, la cual debe ser presupuestada en forma adecuada, técnica y justificada para retribuir de la mejor manera posible, el trabajo del asociado con base en los resultados del mismo⁹.

De conformidad con lo anterior, las cooperativas de trabajo asociado pueden vincular a los asociados para la prestación de servicios, y éstos por la labor desempeñada reciben una retribución económica denominada compensación, que debe ser determinada atendiendo la especialidad, el rendimiento, y la cantidad de trabajo aportado.

Como el servicio que presta la cooperativa consiste en vincular a sus socios para la ejecución de ciertas labores, es claro que la actividad que desarrolla el asociado se realiza en virtud del servicio de administración de personal que realiza la entidad.

En ese sentido, la compensación por el trabajo del asociado forma parte de la retribución por el servicio que presta la cooperativa, toda vez que la actividad que realiza la entidad no se limita a la vinculación del socio, sino también, a que éstos ejecuten determinada labor para un tercero.

Esta actividad de servicio es realizada por la cooperativa, en virtud de los principios de solidaridad y economía social, que permiten que varias personas se asocien para trabajar en forma mancomunada y, organizar una persona jurídica que se encargue de vincularlos para realizar una determinada labor, ejecución de obras, o la prestación de servicios.

Ahora bien, el hecho de que para el impuesto de renta las compensaciones que reciban las personas naturales por el trabajo asociado cooperativo se consideren como rentas de trabajo para los asociados (artículo 103 del Estatuto Tributario), no tiene implicaciones en el impuesto a las ventas a cargo de las cooperativas en mención. Ello, no sólo porque es un tributo distinto y las exenciones de renta no son aplicables a IVA (artículo 482 del Estatuto Tributario), sino porque tales compensaciones son para la persona natural, no para las cooperativas, por lo que no es cierto que constituyen rentas de trabajo de dichos entes y, por tanto, no se genera IVA, según el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992¹⁰.

Además, los ingresos laborales que no están sometidos a IVA sólo se aplican a las personas naturales, según el contexto mismo del artículo 5 del Decreto 1372¹¹. Y, el hecho de que de los ingresos que reciban las cooperativas deban pagarse las compensaciones para los asociados, no significa que tales ingresos tengan carácter laboral para quien hace el pago, en este caso, las cooperativas¹².

De conformidad con lo expuesto, es procedente que la compensación de trabajo asociado forme parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas, por cuanto corresponde a una remuneración que se recibe por el servicio que presta la cooperativa.

⁹ Artículo 11 *ibídem*.

¹⁰ Sentencia del 17 de julio de 2008, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz, expediente 15623.

¹¹ El artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 señala que los ingresos provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas. Así como tampoco los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas.

¹² *Ibídem*

Lo anterior fue reiterado en la sentencia del 31 de enero de 2013¹³, así:

*“Ahora bien, el artículo 1° del Decreto 468 de 1990¹⁴, vigente para el año 2003, definía a las cooperativas de trabajo asociado como empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculaban el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, en forma autogestionaria. A su vez, el artículo 5° ibídem¹⁵ disponía que las cooperativas de trabajo asociado debían ser las propietarias, poseedoras o tenedoras de los medios materiales de labor o de los derechos que proporcionen fuentes de trabajo o de los productos del trabajo. Y el artículo 6 del Decreto en mención¹⁶ aclaraba que la cooperativa de trabajo asociado era la encargada de **organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados, con autonomía administrativa, y tenía que asumir los riesgos en su realización**¹⁷.*

De los artículos a que se ha hecho alusión, la Sala infiere que aún cuando los asociados ejecutaban materialmente la labor contratada, las cooperativas de trabajo asociado son las que en realidad prestan el servicio, pues son quienes suscriben los contratos respectivos ante terceros, proporcionan los medios materiales para realizar la labor y, a su vez, responden ante cualquier eventualidad, según la normativa aplicable para el bimestre que se analiza¹⁸.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de enero de 2013, expediente 18288, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ DECRETO 468 DE 1990. Artículo 1. **“Definición y características.** De conformidad con la Ley 79 de 1988, las cooperativas de trabajo asociado son empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios en forma autogestionaria.

Parágrafo.- Las labores extractivas, como la pesquera, minera y demás actividades de explotación de recursos naturales que realicen las cooperativas de trabajo asociado, serán consideradas como de producción de bienes para los efectos del presente artículo”.

¹⁵ Ibídem. Artículo 5. **“Manejo de los medios materiales de labor.** Las cooperativas de trabajo asociado deberán ser propietarias, poseedoras o tenedoras de los medios materiales de labor o de los derechos que proporcionen fuentes de trabajo o de los productos del trabajo.

Cuando la cooperativa requiera de equipos, herramientas y demás medios materiales de trabajo que posean los trabajadores asociados, podrá convenir con éstos el uso de los mismos, en cuyo evento, para el caso de ser remunerado, lo será independientemente a las retribuciones que perciban éstos por su trabajo”.

¹⁶ Ibídem. Artículo 6. **“Autonomía administrativa y responsabilidad en la realización de las labores.** La cooperativa de trabajo asociado deberá organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados con autonomía administrativa y asumiendo los riesgos en su realización, características estas que deberán también prevalecer cuando se conviene o contrata la ejecución de un trabajo total o parcial en favor de otras cooperativas o terceros en general”.

¹⁷ El Decreto 468 de 1990 fue derogado por el Decreto 4588 de 2006, cuyo artículo 17 precisó lo siguiente: “Las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado no podrán actuar como empresas de intermediación laboral, ni disponer del trabajo de los asociados para suministrar mano de obra temporal a usuarios o a terceros beneficiarios, o remitirlos como trabajadores en misión con el fin de que estos atiendan labores o trabajos propios de un usuario o tercero beneficiario del servicio o permitir que respecto de los asociados se generen relaciones de subordinación o dependencia con terceros contratantes. **Cuando se configuren prácticas de intermediación laboral o actividades propias de las empresas de servicios temporales, el tercero contratante, la Cooperativa y Precooperativa de Trabajo Asociado y sus directivos, serán solidariamente responsables por las obligaciones económicas que se causen a favor del trabajador asociado.**”

¹⁸ El Decreto 468 de 1990 fue derogado por el Decreto 4588 de 2006. El artículo 6° precisó que las condiciones para contratar con terceros serían las siguientes: “Las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado, podrán contratar con terceros la producción de bienes, la ejecución de obras y la prestación de servicios, siempre que respondan a la ejecución de un proceso total en favor de otras cooperativas o de terceros en general, cuyo propósito final sea un resultado específico. Los procesos también podrán contratarse en forma parcial o por subprocesos, correspondientes a las diferentes etapas de la cadena productiva, siempre atados al resultado final”. Con todo, el artículo 17 prohibió a estas entidades actuar como empresas de intermediación laboral, o disponer del trabajo de los asociados para suministrar mano de obra temporal

En el caso en estudio, la Sala advierte que la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga, el día 15 de septiembre de 2003, presentó la declaración de impuesto sobre las ventas, correspondiente al cuarto bimestre del año 2003 (fl. 31), en la que registró un impuesto a cargo de \$20.602.000.

La DIAN, mediante la liquidación oficial de revisión 050642006000079, del 11 de marzo de 2009, modificó la declaración presentada por la Cooperativa demandante, en el sentido de fijar el ingreso gravado en \$7.214.237.000 y el impuesto a cargo por operaciones gravadas en cuantía de \$1.153.746.000.

La modificación que hizo la Administración de Impuestos corresponde a los ingresos de la cooperativa demandante por el servicio de “Compensación Ordinaria para Terceros”, representados en las facturas FV-13237 a FV-13870, que fueron excluidos por la sociedad actora, por considerar que estos ingresos no estaban gravados con el impuesto sobre las ventas, toda vez que fueron obtenidos mediante una actividad similar a la que desarrollan las empresas de servicios temporales.

La DIAN, por su parte, estimó que los ingresos que obtuvo la demandante por el servicio de compensación ordinaria para terceros, están gravados con el impuesto sobre las ventas, con la tarifa general del 16%, pues la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA no comprobó su constitución como empresa de servicios temporales, y porque los servicios prestados correspondieron a la ejecución de labores desarrolladas a empresas contratistas, las que difieren de las ejecutadas por las empresas de servicios temporales.

Asimismo, señaló que la naturaleza de las cooperativas de trabajo asociado difiere de la de las empresas de servicios temporales, ya que la cooperativa vincula el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, en tanto que la actividad de intermediación de empleo debe hacerse mediante una persona jurídica que se constituye únicamente para tal fin.

a usuarios o a terceros beneficiarios, o remitirlos como trabajadores en misión con el fin de que estos atiendan labores o trabajos propios de un usuario o tercero beneficiario del servicio o permitir que respecto de los asociados se generen relaciones de subordinación o dependencia con terceros contratantes.

De acuerdo con el criterio jurisprudencial antes referido, para la Sala no es de recibo el tratamiento que la parte actora le dio a los ingresos por compensación ordinaria para terceros, al asimilarlos como ingresos laborales, ya que, en realidad, éstos correspondieron a la remuneración por el servicio prestado por la cooperativa a través de sus asociados; servicio que, de acuerdo con la ley, no está excluido del impuesto sobre las ventas.

Vale la pena resaltar que, tampoco le asiste razón a la demandante al solicitar la aplicación del artículo 102-3 del Estatuto Tributario, toda vez que esta norma no había sido expedida para la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la ventas del bimestre 4º del año 2003 (15 de septiembre de 2003).¹⁹

En consecuencia, el recurso de apelación está llamado a prosperar, dado que los actos administrativos demandados no incurrieron en causal alguna de nulidad.

Finalmente, la Sala mantendrá la sanción por inexactitud liquidada en los actos acusados, pues no existió diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración frente a la normativa aplicable al caso.

Por el contrario, está probado que la demandante omitió ingresos gravados con el IVA, justificado en disposiciones legales que no estaban vigentes para el periodo en discusión, lo que derivó en un menor impuesto a pagar.

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

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

¹⁹ Esta disposición fue adicionada por el artículo 53 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los términos y para los efectos del poder otorgado.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidenta de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ