

**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 aplica el artículo 102-3 del E.T. para todos los impuestos / IVA PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Base gravable. Se determina con la distribución de ingresos / SERVICIOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - La base gravable es la diferencia entre el valor total del servicio y las compensaciones de los asociados / COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Naturaleza jurídica / COMPENSACIONES - Son rentas de trabajo de los asociados y no constituyen ingreso de las Cooperativas de Trabajo Asociado**

Para efectos de determinar la base gravable de los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006 que estableció una base gravable y una tarifa específicas para dichos entes, es preciso acudir a las reglas de distribución de los ingresos percibidos por estas formas asociativas, establecidas en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, [...] La norma transcrita es clara al afirmar que para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, la base gravable de los servicios prestados por las C.T.A. está conformada por los valores resultantes, una vez deducido el ingreso de las compensaciones entregadas a los trabajadores asociados cooperados, circunstancia acorde con la naturaleza misma de dichos entes asociados. En efecto, las mencionadas cooperativas son personas jurídicas de origen contractual, y sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados, entre otros, para la prestación de servicios en forma autogestionaria, de tal forma que los trabajadores fungen como aportantes y gestores de la empresa. Así, son los asociados quienes desarrollan personalmente y a título de aporte las actividades previstas en el objeto social de la cooperativa, a fin de satisfacer las obligaciones comerciales que esta última adquiere con terceros, a cambio de una compensación establecida en función de *"...la especialidad, el rendimiento y la cantidad del trabajo aportado"*, que fue considerada como renta de trabajo por el artículo 21 de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000, que modificó el artículo 103 del Estatuto Tributario, [...] En tal sentido, las compensaciones son rentas de trabajo que solo pueden ser percibidas por personas naturales y que, por tanto, no pueden considerarse como un ingreso de las cooperativas de trabajo asociado. No obstante, dentro de los rubros percibidos por los servicios prestados en el marco del objeto social de las cooperativas, éstas perciben un porcentaje por concepto de administración, siendo este un ingreso propio de la cooperativa, que surge, como lo dispuso el citado artículo 102-3 del Estatuto Tributario, al descontar *"...el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados"*, y que sirve de base gravable del impuesto sobre las ventas. De lo dicho hasta el momento, se advierte que la determinación de la base gravable por los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado está regulada en forma especial por el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, y se constituye por el monto resultante de restar, del ingreso percibido, las compensaciones ordinarias y extraordinarias entregadas a los trabajadores.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 102-3 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 53 / DECRETO 468 DE 1990 - ARTICULO 1 / DECRETO 468 DE 1990 - ARTICULO 11 / LEY 633 DE 2000 - ARTICULO 21

**NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente:** Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN modificó la declaración de IVA del 5° bimestre del 2006 presentada por Coolaboramos Cooperativa de Trabajo Asociado, para determinar un mayor impuesto a pagar y sancionar por inexactitud. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda que anuló totalmente dichos actos y, en su lugar, los anuló parcialmente y modificó la liquidación del impuesto, en cuanto a la tarifa y la sanción. Al respecto indicó que si bien la actora determinó correctamente la base gravable, como lo prevé el art. 102-3 del E.T., esto es, restando de los ingresos gravados percibidos las compensaciones de los trabajadores asociados, aplicó la tarifa diferencial del 10%, que no le correspondía, al no encontrarse dentro de los supuestos del art. 468-3 del E.T. En consecuencia, la Sala aplicó la tarifa general del 16% sobre la base indicada y liquidó la respectiva sanción por inexactitud.

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

**SERVICIOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Tarifas. Solo los de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de vigilancia Privada y los temporales de empleo autorizados por el Ministerio de Protección Social o la autoridad competente y que presten las cooperativas están gravados con la tarifa especial del 10 por ciento; los demás se gravan a la tarifa general del 16 por ciento**

En el caso de marras, la Sala observa que la actora hizo uso de la tarifa diferencial del 10% sobre la base gravable establecida en la suma de \$61.078.000, para lo cual se fundamentó en el artículo 468-3, vigente durante el periodo que es objeto de la *litis*. El texto del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, vigente para el 5° bimestre de 2006, dispuso: “Art. 468-3. Servicios gravados con la tarifa del 7%. Artículo adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002. A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7%: (...) 2. Numeral modificado por el artículo 52 de la Ley 863 de 2003. 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 1o. de enero de 2005, los anteriores servicios quedarán gravados con la tarifa del 10%”. (...) De la lectura de la norma se evidencia que no toda cooperativa de trabajo asociado puede hacer uso de la tarifa diferencial del 10%, y por tanto su aplicación es restrictiva para aquellas que cumplan con los siguientes requisitos: - Que se trate de empresas que presten los servicios de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada; - Que presten los servicios temporales de empleo, siempre y cuando se trate de empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social o por la autoridad competente. En ese orden de ideas, en el *sub-examine* está demostrado que la actora no contaba con los supuestos exigidos por la norma para liquidar el impuesto a la tarifa del 10%, antes señalada, pues si bien en el certificado de existencia y representación legal, expedido por la Superintendencia de la Economía Solidaria, consta que la prestación del servicio de aseo y vigilancia hace parte de las actividades socioeconómicas adelantadas por COOLABORAMOS C.T.A.; lo cierto es que, contrario a lo dicho por el *a-quo*, la demandante no cuenta con la autorización expedida por las entidades públicas competentes, pues en el

acervo probatorio no obra ningún documento que soporte tal afirmación. Por lo expuesto, la actora debió liquidar el impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2006 a la tarifa general del 16% prevista en el artículo 468 del Estatuto Tributario, sobre la base gravable, antes indicada, de conformidad con lo establecido en el artículo 102-3 del mismo ordenamiento.

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

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente:** CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., trece (13) de marzo de dos mil catorce (2014)

**Radicación número:** 66001-23-31-000-2011-00022-01(19467)

**Actor:** COOLABORAMOS COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – COOLABORAMOS C.T.A.

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante la cual se anularon los actos administrativos demandados.

La parte resolutive del fallo dispuso:

*“1. Se declara la nulidad de los actos administrativos demandados Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas – Revisión No. 16241200900060 de noviembre 10 de 2009, por el año gravable 2006, periodo 5º, e igualmente de la Resolución No. 900146 del 29 de septiembre de 2010, que confirma el primero de los actos administrativos mencionados.*

*2. En consecuencia de la anterior declaración, como restablecimiento del derecho de la demandante Cooperativa de Trabajo Asociado, “COOLABORAMOS C.T.A.” se declara la firmeza de la declaración privada IVA, quinto periodo, año gravable 2006. (...).”*

## ANTECEDENTES

El 14 de noviembre de 2006 la demandante presentó la declaración de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del 2006, en la que registró un total saldo a pagar de \$4.861.000.

Mediante auto de apertura del 27 de julio de 2007, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Pereira inició investigación administrativa a la demandante por el programa IR “*impuesto a las ventas*”, en relación con la declaración señalada.

El 19 de febrero de 2009 la mencionada dependencia profirió el Requerimiento Especial número 162382009000026, en el que propuso modificar la declaración privada de la actora e imponer la sanción por inexactitud. Dicho acto fue respondido el 5 de junio de 2009.

El 10 de noviembre de 2009 la División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión número 162412009000060, que modificó la declaración presentada por el contribuyente en el sentido de determinar un mayor impuesto a pagar de \$304.009.000 e imponer sanción por inexactitud en la suma de \$478.636.800.

Frente a la liquidación señalada, el 31 de diciembre de 2009, la actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución 900146 del 29 de septiembre de 2010, confirmatoria del acto recurrido.

## LA DEMANDA

La actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

*“1. La nulidad de los actos administrativos a través de los cuales se liquidó el impuesto a las ventas del 5º bimestre del año 2006, contenidos en la LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – REVISIÓN No. 162412009000060 DE NOVIEMBRE 10 DE 2009 y la RESOLUCIÓN 900146 DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2010, por ser violatorios de la ley.*”

*2. A título de restablecimiento del derecho, declare en firme y sin modificaciones la declaración del impuesto a las ventas del 5º bimestre del año 2006 presentada por COOLABORAMOS COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – COOLABORAMOS C.T.A.*

*3. Subsidiariamente, solicito al H. Tribunal efectuar la liquidación del impuesto a las ventas 5º bimestre del año 2006”*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 102-3, 447, 468 y 468-3 del Estatuto Tributario y 52 y 53 de la Ley 863 de 2003.

#### **Concepto de la violación.**

La actora definió la naturaleza jurídica de las cooperativas de trabajo asociado y dijo que dichos organismos se sujetan a las reglas y principios de la economía solidaria en la que no se habla de salarios sino de compensaciones, entendidas como rentas de trabajo, según los términos del artículo 103 del Estatuto Tributario, y destacó que el cooperativismo fue declarado como una actividad de interés común por el artículo 2º de la Ley 79 de 1988.

Precisó que las relaciones que surgen entre las C.T.A. y los terceros son de carácter laboral y, por esto, los ingresos que reciben de los usuarios son compensaciones de los socios individualmente considerados, que no constituyen un ingreso propio de la cooperativa.

Señaló que los artículos 51 y 52 de la Ley 863 de 2003 determinaron que los ingresos de las C.T.A. se registran así: para los trabajadores asociados cooperados, la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria y, para la cooperativa, el valor resultante de descontar las compensaciones entregadas a aquellos.

Explicó que la Cooperativa liquidó el IVA del 5º bimestre del año gravable 2006 a una tarifa del 10%, tomando como base gravable su ingreso y no el ingreso para terceros.

Se refirió a la base gravable dispuesta por el artículo 468 del Estatuto Tributario, para significar que las C.T.A. pueden tomar como base gravable el A.U.I. (administración utilidad e imprevistos), por lo que consideró que a la

Administración no le era dado aplicar el régimen que cobija a las empresas de servicios temporales de empleo y desconocer la anterior previsión.

Cuestionó que la Dian afirmara que el artículo 52 de la Ley 863 de 2003 era aplicable únicamente a las cooperativas de trabajo asociado de aseo y vigilancia, pues, a su juicio, dicha norma no establece tal diferenciación.

Adujo que si en gracia de discusión se admitiera que las C.T.A. no pueden liquidar la base gravable a que hace referencia el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, de todas formas la actora estaría actuando dentro del marco previsto por el artículo 477 ibídem, según el cual, en la venta y prestación de servicios la base gravable la constituye el valor total de la operación, disposición que al ser concordada con el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, permite que las cooperativas registren como *“ingresos para terceros”* el valor correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria (pasivo) y, como ingreso propio, el valor que queda de restar el rubro anterior, siendo este último la base gravable del IVA.

Manifestó que los actos demandados se fundaron en un concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil, en que se concluyó que el artículo 53 de la Ley 863 no es aplicable al impuesto sobre las ventas, posición que, por demás, contraría el sentido literal de dicha norma y no es de obligatorio cumplimiento.

Se opuso a la imposición de la sanción por inexactitud, al considerar que la cooperativa declaró datos completos y verdaderos y, además, porque lo debatido obedece a la interpretación de la normativa aplicable para el caso en concreto.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se exponen a continuación:

Explicó que la responsabilidad del impuesto sobre las ventas es de carácter objetivo y surge cuando concurren los elementos del hecho generador, sin importar la calidad del beneficiario del bien o del servicio que se adquiere, pues lo relevante es que los bienes o servicios estén gravados, exentos o excluidos.

Citó los oficios Dian números 028806 del 10 de mayo de 2004 y 052753 del 3 de agosto de 2005, para destacar que las C.T.A. sólo pueden liquidar la tarifa del 7% y del 10% del A.U.I., siempre y cuando presten los servicios de aseo y vigilancia, pues, en los demás casos, los servicios que presten se gravan sobre la base gravable general dispuesta en el artículo 447 del Estatuto Tributario, posición que fue confirmada por el Concepto 1751 del 8 de junio de 2006, de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

Dijo que durante el periodo en discusión la actora ejecutó contratos de prestación de servicios gravados por \$1.907.849.802, de los que la suma de \$1.846.771.802 corresponde a *“compensación por fuerza de trabajo asociado”* y a *“dotación de personal”*; en cuanto a los \$61.078.000 restantes, precisó que se trata de los ingresos que la cooperativa factura por concepto de administración y que gravó a una tarifa del 10%.

Reiteró que el suministro de personal temporal, realizado por la actora es exclusivo para las empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social, tal como lo dispone el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, las que están facultadas para determinar como base gravable el AUI y aplicar la tarifa del 10% referida. En consecuencia, estimó que a la demandante le correspondía liquidar la tarifa general del 16% sobre la totalidad de los servicios prestados, en los términos de los artículos 447 y 468 del Estatuto Tributario.

Agregó que el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, contempló un tratamiento particular en materia de renta, que no es aplicable en el impuesto sobre las ventas por disposición expresa del artículo 482 del mismo estatuto, según el cual, *“las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas”*.

Finalmente, avaló la imposición de la sanción por inexactitud porque la actora no liquidó el IVA sobre el total de los ingresos gravados obtenidos por la prestación de servicios.

#### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Risaralda accedió a las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Luego de resumir los hechos del proceso y las argumentaciones de la partes, citó el artículo 52 de la Ley 852 de 2002 que modificó el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, para significar que dicha disposición era aplicable para la época en que la actora presentó la declaración del IVA en discusión y, por tanto, la demandante estaba facultada para liquidar el gravamen referido al 10%, en uso de la tarifa diferencial, por tratarse de una Cooperativa de Trabajo Asociado autorizada por el Ministerio de la Protección Social.

Se refirió a la Circular Conjunta N° 0067 expedida por el Ministerio de la Protección Social y por la Superintendencia de Economía Solidaria (no indicó la fecha), que distinguió entre las Empresas de Servicios Temporales y las Cooperativas de Trabajo Asociado, para afirmar que en estas últimas los trabajadores son los propietarios de las mismas y quienes cumplen con la labor contratada por terceros, mientras que en las primeras la empresa funge como empleadora y debe cumplir con las obligaciones laborales frente a sus trabajadores.

Señaló que, para el caso de las Cooperativas de Trabajo Asociado, los ingresos obtenidos por la prestación de sus servicios no pueden considerarse como propios en razón a las relaciones de los asociados con la cooperativa. Al respecto, entendió que en la contratación realizada con terceros, la cooperativa sólo administra el trabajo realizado por los trabajadores y la remuneración (renta de trabajo) por los servicios que estos prestan constituye las denominadas compensaciones.

Explicó que la cooperativa, al contratar la prestación de un servicio con un tercero, define el valor de las compensaciones con destino a los trabajadores y el porcentaje que le corresponde por concepto de administración, siendo ésta la razón por la que la base gravable de sus ingresos no debe contener los emolumentos que le pertenecen a los trabajadores.

Resaltó que la Cooperativa liquidó el impuesto sobre las ventas del periodo en discusión sobre el porcentaje de administración de los cooperadores y del 1% de los ingresos de estos porque tales ingresos eran propios de la cooperativa.



Transcribió la Circular DIAN N° 0009 del 17 de enero de 2007, para señalar que antes de la expedición de la Ley 1111 de 2006, la base de liquidación del impuesto sobre las ventas para las cooperativas la constituía el ingreso por concepto de A.U.I., al que se le aplicaba la tarifa diferencial del 10%; sin embargo, afirmó que después de la entrada en vigencia de dicha norma el A.U.I. desapareció y la base gravable pasó a ser la totalidad de la operación, sobre la que se cobra una tarifa del 1.6%.

Concluyó que no le asiste la razón a la Administración para tomar como base gravable la totalidad de los ingresos captados por la cooperativa, pues parte de estos responden a las compensaciones de los trabajadores, tal como lo señaló la Circular DIAN N° 0009 del 17 de enero de 2007, citada con anterioridad.

Advirtió que el Concepto 1751 del 8 de junio de 2006, expedido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, citado por la demandada, no tiene fuerza vinculante respecto de las partes del presente proceso, mientras que la circular DIAN, antes indicada, sí.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

La Dian apeló la sentencia de primera instancia, por las razones que se resumen a continuación:

Alegó que la Administración fundamentó sus actuaciones en múltiples conceptos relativos a la responsabilidad fiscal de las cooperativas de trabajo asociado, en materia del impuesto sobre las ventas, que corresponden a la interpretación de las normas tributarias vigentes y son de aplicación inmediata.

Advirtió que el Tribunal sustentó su decisión en la Circular DIAN N° 0009 del 17 de enero de 2007, que precisó el alcance de la reforma introducida por la Ley 1111 de 2006, siendo ésta una norma posterior a los hechos que se discuten y que, por tanto, no cuenta con ninguna aplicabilidad en el *sub examine*.

Reprochó que a pesar de que la actora ejecutó contratos de prestación de servicios de suministro de personal o temporal de empleo por valor de

\$1.907.850.000, liquidó el impuesto sobre las ventas por el periodo discutido sobre el AUI, cuya base gravable era de \$61.078.000 a una tarifa diferencial del 10%, siendo lo correcto aplicar la tarifa general del 16% sobre el valor total de la operación.

Citó el artículo 468-3 del Estatuto Tributario con la modificación traída por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002, para significar que el beneficio allí contenido no opera en el caso de marras, pues la actora no estaba autorizada por el Ministerio de la Protección Social para prestar los servicios temporales de empleo, ni tampoco se encontraba dentro de los demás supuestos previstos en la norma, por lo que debió liquidar el IVA a la tarifa general traída por los artículos 447 y 468 del mismo estatuto.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

- **La actora** reiteró las argumentaciones de la demanda y resaltó los fundamentos del fallo de primera instancia.
- **La demandada** insistió en las argumentaciones expuestas en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.
- **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2006.

Para el efecto, debe la Sala determinar si la Cooperativa de Trabajo Asociado – COOLABORAMOS C.T.A. estaba autorizada para liquidar el impuesto sobre las ventas, a la tarifa del 10%, sobre la base gravable especial conformada por el AUI (administración, utilidad e imprevistos), como lo establecen los artículos 102-3 y 468-3 del Estatuto Tributario, o si debió seguir la regla general prevista en los

artículos 447 y 468 ibídem, esto es, aplicando la tarifa del 16% sobre el valor total de la operación.

### **Base gravable**

Para efectos de determinar la base gravable de los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006 que estableció una base gravable y una tarifa específicas para dichos entes, es preciso acudir a las reglas de distribución de los ingresos percibidos por estas formas asociativas, establecidas en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, así:

*“Artículo 53. Distribución de los ingresos en las Cooperativas de Trabajo Asociado. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

*ARTÍCULO 102-3. 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”.*(Resalta la Sala).

La norma transcrita es clara al afirmar que para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, la base gravable de los servicios prestados por las C.T.A. está conformada por los valores resultantes, una vez detruido el ingreso de las compensaciones entregadas a los trabajadores asociados cooperados, circunstancia acorde con la naturaleza misma de dichos entes asociados.

En efecto, las mencionadas cooperativas son personas jurídicas de origen contractual, y sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados, entre otros, para la prestación de servicios en forma autogestionaria<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> El artículo 1º del Decreto 468 de 1990, definió las C.T.A. así: “... 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”.

de tal forma que los trabajadores fungen como aportantes y gestores de la empresa.

Así, son los asociados quienes desarrollan personalmente y a título de aporte las actividades previstas en el objeto social de la cooperativa, a fin de satisfacer las obligaciones comerciales que esta última adquiere con terceros, a cambio de una compensación establecida en función de “...la especialidad, el rendimiento y la cantidad del trabajo aportado<sup>2</sup>”, que fue considerada como renta de trabajo por el artículo 21 de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000, que modificó el artículo 103 del Estatuto Tributario, así:

*“Artículo 21.- Rentas de trabajo. Modifícase el artículo 103 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

*Artículo 103. Rentas de trabajo. Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y en general, las compensaciones por servicios generales”. (Resalta la Sala).*

En tal sentido, las compensaciones son rentas de trabajo que solo pueden ser percibidas por personas naturales y que, por tanto, no pueden considerarse como un ingreso de las cooperativas de trabajo asociado.

No obstante, dentro de los rubros percibidos por los servicios prestados en el marco del objeto social de las cooperativas, éstas perciben un porcentaje por concepto de administración, siendo este un ingreso propio de la cooperativa, que surge, como lo dispuso el citado artículo 102-3 del Estatuto Tributario, al descontar

---

<sup>2</sup> El artículo 11 del Decreto 468 de 1990 prevé: *Características de las compensaciones y criterios para su fijación. Por la labor desempeñada, los trabajadores asociados percibirán compensaciones que serán presupuestadas en forma adecuada, técnica y justificada que buscarán retribuir de la mejor manera posible, el aporte de trabajo con base en los resultados del mismo y las cuales no constituyen salario. De conformidad con el artículo 59 de la Ley 79 de 1988, las compensaciones se establecerán teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado.*

“...el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados”, y que sirve de base gravable del impuesto sobre las ventas.

De lo dicho hasta el momento, se advierte que la determinación de la base gravable por los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado está regulada en forma especial por el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, y se constituye por el monto resultante de restar, del ingreso percibido, las compensaciones ordinarias y extraordinarias entregadas a los trabajadores, norma que fue interpretada por la Sala, así<sup>3</sup>:

*“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.*(Negrilla original).

---

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre de 2012, expediente 18520, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

Así las cosas, del total de los ingresos gravados percibidos por la actora durante el periodo discutido por valor de \$1.907.849.802, la suma de \$1.846.771.802 corresponde a compensaciones por fuerza de trabajo asociado, valor que al detrarse del total de ingresos arroja, por concepto de "cuota de administración" la suma de \$61.078.000, siendo esta última la base gravable del impuesto sobre las ventas.

Por lo tanto, para la Sala, la base gravable del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2006, llevada por la actora a su declaración tributaria por la suma de \$61.078.000, responde a las previsiones traídas por el artículo 102-3 del Estatuto Tributario.

### **Tarifa**

En el caso de marras, la Sala observa que la actora hizo uso de la tarifa diferencial del 10% sobre la base gravable establecida en la suma de \$61.078.000, para lo cual se fundamentó en el artículo 468-3, vigente durante el periodo que es objeto de la *litis*.

El texto del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, vigente para el 5º bimestre de 2006, dispuso:

*"Art. 468-3. Servicios gravados con la tarifa del 7%. Artículo adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002. A partir del 1º de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7%: (...)*

*2. Numeral modificado por el artículo 52 de la Ley 863 de 2003. 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 1º. A partir del 1o. de enero de 2005, los anteriores servicios quedarán gravados con la tarifa del 10%".* (Resalta la Sala).

De la lectura de la norma se evidencia que no toda cooperativa de trabajo asociado puede hacer uso de la tarifa diferencial del 10%, y por tanto su aplicación es restrictiva para aquellas que cumplan con los siguientes requisitos:

- Que se trate de empresas que presten los servicios de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada;
- Que presten los servicios temporales de empleo, siempre y cuando se trate de empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social o por la autoridad competente.

En ese orden de ideas, en el *sub-examine* está demostrado que la actora no contaba con los supuestos exigidos por la norma para liquidar el impuesto a la tarifa del 10%, antes señalada, pues si bien en el certificado de existencia y representación legal, expedido por la Superintendencia de la Economía Solidaria<sup>4</sup>, consta que la prestación del servicio de aseo y vigilancia hace parte de las actividades socioeconómicas adelantadas por COOLABORAMOS C.T.A.; lo cierto es que, contrario a lo dicho por el *a-quo*, la demandante no cuenta con la autorización expedida por las entidades públicas competentes, pues en el acervo probatorio no obra ningún documento que soporte tal afirmación.

Por lo expuesto, la actora debió liquidar el impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2006 a la tarifa general del 16% prevista en el artículo 468 del Estatuto Tributario, sobre la base gravable, antes indicada, de conformidad con lo establecido en el artículo 102-3 del mismo ordenamiento

#### **Sanción por inexactitud**

---

<sup>4</sup> Visible en los folios 14 a 19 del cuaderno principal.

En cuanto a la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que la demandante determinó correctamente la base gravable, pero a una tarifa que no le correspondía, lo que derivó en un menor impuesto a su cargo, conforme con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sala liquidará la sanción por inexactitud, así:

Base gravable	\$61.078.000
Tarifa	16%
Impuesto a pagar	8.525.000
Impuesto determinado	\$8.525.000
Menos valor declarado	<u>\$4.861.000</u>
Diferencia base la sanción	\$3.664.000
Por el porcentaje del art. 647 del E.T	<u>160%</u>
Total sanción por inexactitud:	\$5.862.400

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda y, en su lugar, modificará la declaración tributaria de la actora, correspondiente al 5º bimestre del año gravable 2006, así:

Conceptos	Valor Privada	Valor determinado por la Sala
Impuesto generado a la tarifa del 10%	\$6.108.000	\$0
Impuesto generado a la tarifa del 16%	\$0	\$9.772.480
Total impuestos descontables	\$1.247.000	\$1.247.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$4.861.000	\$8.525.480
Saldo a pagar por imp.	\$4.861.000	\$8.525.480
Sanciones	\$0	\$5.862.400
Total saldo a pagar	\$4.861.000	\$14.387.880

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,



## **FALLA**

**PRIMERO.- REVÓCASE** la sentencia del 16 de febrero de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N°. 16241200900060 de noviembre 10 de 2009, y de la Resolución N°. 900146 del 29 de septiembre de 2010.

A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2006, a cargo de la Cooperativa de Trabajo Asociado COOLABORAMOS C.T.A. NIT 816.007.257-8, la inserta en la parte motiva de la presente providencia.

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**