

**SERVICIOS GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7 POR CIENTO – Servicio de aseo y vigilancia aprobada por la Superintendencia de Vigilancia Privada, servicios temporales de empleo autorizados por el Ministerio de Protección Social. Base gravable**

El artículo 468-3 del E.T. establece una base gravable y tarifa especiales para los servicios de aseo, vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y de servicios temporales de empleo prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social. Dicha base está constituida por el AUI y la tarifa es del 10% a partir del año 2005. Este tratamiento se hace extensivo a las CTA, siempre y cuando presten los servicios antes indicados y con la autorización de las autoridades mencionadas. En el sub examine, con base en las pruebas recaudadas, la Administración cuestionó los contratos celebrados por la demandante, a partir de los cuales concluyó que la Cooperativa prestó servicios temporales de empleo, razón por la cual, a lo largo de la actuación administrativa, discutió que la demandante no podía acogerse a la base gravable especial prevista en el artículo 468-3 E.T., por no cumplir con el requisito allí exigido, esto es, la autorización del Ministerio de Protección Social. Sin embargo, la Sala advierte que la demandante no ha invocado a su favor la aplicación de esta norma porque la tarifa con la que liquidó el IVA fue la general del 16%, prevista en el artículo 447 E.T., en esas condiciones, los actos administrativos no podían desvirtuar la actuación de la demandante con fundamento en la indebida aplicación de esta disposición, por no ser el sustento jurídico con base en el cual se liquidó el impuesto, porque de haber sido la citada disposición el fundamento de la declaración privada, la tarifa a aplicar hubiera sido el 10% y no el 16%, como lo hizo la demandante.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 468-3**

**COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO – Distribución de los ingresos. Se les aplica el artículo 102-3 del E.T. para todo tipo de impuestos / IVA PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO – Con la distribución de ingresos se determina la base gravable.**

El artículo 102-3 del E.T. 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**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., veintisiete (27) de septiembre de dos mil doce (2012)

**Radicación: 66001-23-31-000-2009-00132-01(18520)**

**Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO GESTIONANDO COOP.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante la cual accedió a las súplicas de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

*«1. Se declara no probada la excepción de inepta demanda propuesta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*2. Se declara la nulidad de los actos administrativos demandados, liquidación oficial N° 160642008000019 del 10 de abril de 2008, por el año gravable 2006, período 4 e igualmente de la Resolución N° 900099 del 29 de abril de 2009, que confirmó la primera.*

*3. En consecuencia de la anterior declaración, como restablecimiento del derecho de la demandante Cooperativa de Trabajo Asociado “GESTIONANDO COOP” se declara la firmeza de la declaración privada del IVA, cuarto período año gravable 2006.*

*4. Sin costas, por las razones expuestas».*

**ANTECEDENTES**

El 13 de septiembre de 2006, la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO -GESTIONANDO COOP- presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 4° período del año 2006, en la que liquidó un saldo a pagar de \$2.183.000<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Fl. 185 c.a. 1

El 16 de julio de 2007, la DIAN notificó el requerimiento especial 160762007000049 del 11 de julio de 2007, en el que propuso modificar la liquidación privada de la Cooperativa, teniendo en cuenta que los servicios varios prestados por la contribuyente corresponden a suministro de personal o temporal de empleo, razón por la cual la base gravable del IVA corresponde al valor total de la operación a una tarifa del 16% y no sólo a la parte correspondiente al AUI. Por lo anterior, aumentó el impuesto a cargo a \$85.625.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$132.390.000, para un total a pagar de \$217.317.000<sup>2</sup>. El contribuyente respondió el requerimiento<sup>3</sup>.

El 14 de abril de 2008, la Administración notificó la liquidación oficial de revisión 16064008000019 en la que confirmó la modificación planteada en el requerimiento especial<sup>4</sup>.

Previa interposición del recurso de reconsideración<sup>5</sup>, mediante Resolución 900099 del 29 de junio de 2008 confirmó en todas sus partes el acto liquidatorio<sup>6</sup>.

### **DEMANDA**

COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO -GESTIONANDO COOP-, en ejercicio de la acción del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración del IVA presentada por el 4º bimestre de 2006.

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 102-3 y 683 del Estatuto Tributario
- Artículo 21 de la Ley 633 de 2000
- Artículo 5º del Decreto 1372 de 1992

El concepto de violación se sintetiza así:

---

<sup>2</sup> Fls. 217 a 231 c.a. 1

<sup>3</sup> Fls. 232 a 236 c.a. 1

<sup>4</sup> Fls. 253 a 274 c.a. 1

<sup>5</sup> Fls. 276 a 287 c.a. 1

<sup>6</sup> Fls. 2 a 12 c.p.

Las Cooperativas de Trabajo Asociado (en adelante CTA) reciben unos dineros de los terceros con los cuales celebran acuerdos, los cuales se distribuyen así: (i) unas compensaciones que se entregan directamente a los trabajadores que prestan los servicios y constituyen rentas de trabajo y (ii) unas comisiones que recibe la cooperativa por adelantar su labor entre trabajadores y terceros.

Los ingresos reales de las CTA por la prestación de sus servicios son las comisiones, pero no lo recibido por las compensaciones que pertenecen a los trabajadores.

El artículo 21 de la Ley 633 de 2000 señala que el pago por honorarios, comisiones, etc., que se realice a un asociado cooperativo a título de compensaciones recibidas por el trabajo asociado, se consideran rentas de trabajo y, conforme al artículo 5° del Decreto 1372 de 1992, los ingresos provenientes de la relación laboral están exonerados del IVA. Por lo anterior, la Cooperativa pagó el IVA sobre lo que recibió como ingresos propios.

La DIAN desconoce la naturaleza real del contrato de administración celebrado con las empresas y el de mandato cooperativo realizado con los asociados, por lo que incurrió en errores de derecho que desvían la atención y eluden el análisis jurídico que corresponde.

No se explica por qué la DIAN no ha descrito en ningún momento en qué consiste el contrato de prestación de servicios realizado por la Cooperativa, sin embargo, lo modifica en forma arbitraria para gravarlo con la tarifa general, con lo cual, además, viola el consenso de los contratantes.

Si la DIAN tuviera en cuenta el material probatorio que reposa en el expediente, encontraría que la contribuyente no produce bienes o servicios por creación o transformación de materia prima, no intermedia ni comercializa en ningún renglón de la actividad económica diferente de la de administrar el recurso humano que esos terceros vinculan para producir sus propios bienes o servicios, comercializarlos o intermediarlos. Esta actividad no estaba prohibida para las CTA por norma alguna, prueba de ello es que el mismo Estado hizo uso permanente y abundante de esta figura.

Mediante el mandato cooperativo, el trabajador eleva solicitud de afiliación a la Cooperativa y paga un precio por ser administrado como trabajador, después de lo cual y, gracias a su condición de asociado, recibirá beneficios adicionales, como solidaridad social, crédito blando contra el valor de la nómina y otros derechos económicos que brinda la cooperativa.

Las actividades concernientes al servicio de administración prestado por la Cooperativa a terceros y al trabajador asociado, son: a) Suscribir acuerdo cooperativo con el trabajador asociado, previa solicitud de este para acogerse a las normas estatutarias y reglamentarias de la cooperativa; b) Afiliar al trabajador a la seguridad social integral (EPS, pensión y ARP); c) Recibir el monto o valor de la mano de obra asignado por el contratante al trabajador, monto que casi siempre se hace constar en documento anexo al contrato de administración.

La Cooperativa recibe los emolumentos pactados con el contratante de sus servicios como un pago para terceros asociados, recurso económico que la demandante no genera sino que recibe por causa o con ocasión del contrato de administración celebrado con el contratante. Esta suma de dinero no representa un costo ni un gasto para la cooperativa sino un ingreso para terceros y, como tal, lo acredita y debita como un pasivo.

El precio del servicio prestado por la cooperativa al tercero contratante si tiene valor fijo o variable, calculado casi siempre por un porcentaje sobre el monto de los recursos económicos que recibe para terceros. Este es el valor real o auténtico del contrato de prestación de servicios de administración del recurso humano y es, por tanto, el ingreso que registra la Cooperativa y, sobre el cual, se aplica la regla general del impuesto sobre las ventas establecida en el artículo 447 E.T. para los contratos de servicios gravados a la tarifa del 16%.

El trabajador asociado, por su parte, al suscribir el acuerdo cooperativo y vincularse a la Cooperativa como asociado, realiza el contrato de naturaleza cooperativa específica, para ser sujeto pasivo de esa acción de administración que de su mano de obra realizan la cooperativa y un tercero.

El asociado acepta, como contraprestación de los servicios que recibirá de la cooperativa, pagar el 1% del monto de los dineros que la cooperativa administra para él, suma que si constituye ingreso para la demandante por el servicio

prestado y que, como tal, en aplicación del artículo 447 E.T., es gravado con la tarifa del 16%.

La apreciación de la DIAN se aleja de la verdad real o material puesto que si un ingreso no se recibe para el contribuyente, en este caso la Cooperativa, sino para un tercero y es de carácter laboral, como lo establece el artículo 21 de la Ley 633 de 2000, el ingreso no es gravado con el impuesto sobre las ventas según el artículo 5° del Decreto 1372 de 1992.

El artículo 103 E.T. dispone que se consideran rentas exclusivas de trabajo, las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, con lo cual se determina la naturaleza del ingreso como rentas de trabajo del asociado y no de la Cooperativa.

El párrafo segundo del artículo 103 E.T. establece de una manera específica, el tratamiento que se le debe dar a las compensaciones recibidas por los asociados a la cooperativa, lo cual indica a todas luces que son rentas de trabajo no gravadas con el IVA.

Para dar cumplimiento al párrafo del artículo 103 E.T., la Cooperativa demostró que registró el régimen de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Protección Social y que los trabajadores están afiliados al régimen de seguridad social.

El artículo 102-3 E.T. aclara que los ingresos por los servicios que prestan las CTA, para efectos de los impuestos nacionales, se distribuyen, o deben registrar así: (i) para los trabajadores asociados cooperadores la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensación y (ii) para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores, lo cual forma parte de su base gravable. No obstante lo anterior, la DIAN ha considerado que la anterior norma sólo es aplicable para el impuesto de renta.

En cuanto a la sanción por inexactitud, alegó que en el caso se trata de diferencias de criterio entre el particular y la Administración de impuestos, porque no se ocultaron hechos económicos, no se desvirtuó la realidad del ingreso, no se derivaron menores impuestos a través de medidas engañosas. Las cifras que se

han incluido a través de todas las declaraciones son completas y verdaderas, conocidas por la Administración, expuestas a través no solo de los denuncios rentísticos sino de la propia contabilidad, en consecuencia no cabe ninguna sanción por tener un criterio diferente al aplicado por la DIAN.

Finalmente, precisó que no es posible gravar a la Cooperativa sin causarle un perjuicio de carácter irremediable por medio de la liquidación oficial.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

En primer término, propuso la excepción de inepta demanda por falta de requisito formal, toda vez que en la demanda se señalan como normas violadas, los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política y 683 del E.T., pero sin hacer análisis o fundamentación del por qué de dicha violación. En consecuencia, debe prosperar la excepción por falta de requisitos formales, de conformidad con lo indicado en el numeral 7° del artículo 97 del Código de Procedimiento Civil.

En relación con el asunto de fondo planteado, indicó que de acuerdo con la investigación adelantada y una vez revisadas las facturas de cobro expedidas a los clientes durante el bimestre en discusión, se determinó que la demandante cobra tanto las compensaciones, denominadas «labor de trabajo asociado» como el costo del servicio denominado «ingresos recibidos por administración», siendo este costo del servicio la base gravable utilizada para el cálculo del IVA.

La Cooperativa demandante ejecutó contratos de prestación de servicios en el 4° bimestre de 2006, período en el que expide facturas por valor de \$546.890.172, mientras que la parte correspondiente al AIU, base gravable sobre la cual se liquida el IVA es de \$25.947.404 a la tarifa del 16%, pero ocurre que los servicios prestados por la Cooperativa a sus clientes corresponden a suministro de personal o temporal de empleo, para realizar labores propias del contrato celebrado con cada uno de ellos, por ende, es necesario, remitirse al numeral 2° del artículo 468-3 E.T., que dispone en su último inciso, que las cooperativas de trabajo asociado, al igual que las empresas de servicios de aseo, de vigilancia y de servicios temporales de empleo, calcularán el IVA sobre el AUI (administración, utilidad e imprevistos).

Ese tratamiento legal es restrictivo, toda vez que para acceder a dicho beneficio, la contribuyente debe cumplir con los siguientes requisitos: a) que se trate de prestación de servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo; b) que en el caso de los servicios de vigilancia, debe estar autorizado por la Superintendencia de Vigilancia y en el de prestación de servicios temporales de empleo, deben estar autorizados por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social o autoridad competente.

Teniendo en cuenta que la Cooperativa no cuenta con la autorización respectiva para prestar los servicios temporales de empleo por parte del Ministerio de la Protección Social o autoridad competente, el IVA no puede ser liquidado sobre el AUI, porque estos servicios se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas y la liquidación se debe hacer sobre el valor total del servicio prestado a la tarifa del 16% de conformidad con lo establecido en los artículos 447 y 468 E.T.

La Cooperativa demandante no se puede enmarcar en ninguno de los servicios enunciados en el numeral 2° del artículo 468-3 E.T., por lo tanto, debió tomar como base gravable el total de los ingresos brutos obtenidos, por concepto de prestación de servicios de suministro de personal para la ejecución de las actividades particulares de cada contrato y aplicar sobre el total de ingresos la tarifa del 16%, así como discriminar en la factura el IVA correspondiente, de acuerdo con el artículo 617 E.T., en concordancia con lo dispuesto por el artículo 14 del Decreto 1001 de 1997.

Si los servicios prestados por la Cooperativa no se enmarcan para el 4° bimestre de 2006, dentro de la excepción que contempla el citado artículo 468-3 E.T., se concluye que debe aplicarse la regla general del artículo 447 ibídem, como es que en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación.

El artículo 53 de la Ley 863 de 2003 adicionó el artículo 102-3 E.T., pero para efectos del impuesto de renta, por lo que permitir que por conveniencia para un contribuyente o responsable se hagan extensivas al impuesto sobre las ventas, normas que sólo aplican en materia de renta, se violaría de manera flagrante el orden jurídico en materia fiscal. Al respecto transcribe apartes de la sentencia del 17 de julio de 2008, Exp. 15623, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

No es procedente fundamentar la facturación del impuesto sobre las ventas con el contenido del artículo 102-3 E.T., porque éste se limita únicamente a la determinación de los ingresos, para lo cual solicita remitirse a los argumentos expuestos en los actos acusados, frente a la aplicación de esta norma.

En relación con la sanción por inexactitud, la Cooperativa incurrió en una de las causales para su imposición, al no liquidar el IVA sobre la totalidad del ingreso por la prestación del servicio.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación:

En relación con la excepción planteada estimó que en la demanda no se sustenta el concepto de violación respecto de los artículos 338 y 363 de la Constitución, razón por la cual no pueden ser objeto de análisis. Sin embargo, en relación con los artículos 29 C.P. y 683 E.T. encontró que de las argumentaciones expuestas en la demanda puede establecerse su violación.

Para dar claridad al debate en cuanto a las diferencias entre las CTA y las Empresas de Servicios Temporales de Empleo (EST), el *a quo* transcribió la Circular Conjunta 0067 del Ministerio de la Protección Social y la Superintendencia de Economía Solidaria, según la cual, en las CTA, los trabajadores son a su vez los propietarios de la cooperativa y quienes de manera directa y con la administración de ésta, cumplen la labor contratada con el tercero. En cambio, las EST, en desarrollo de su intermediación laboral, celebran contratos de trabajo con las personas que comisiona o delega para el cumplimiento de su objeto en la contratación con terceros que requieren el servicio, es decir, la empresa es la empleadora y debe cumplir con las obligaciones laborales, de seguridad social y prestacionales con sus trabajadores en calidad de patrón.

Lo expresado en la sentencia del Consejo de Estado, de 4 de abril de 2003 Exp. 13077, en cuanto a que las EST deben registrar como ingresos propios los obtenidos en desarrollo de su objeto social, no resulta aplicable a las CTA, toda vez que los ingresos obtenidos por la prestación de sus servicios no pueden

considerarse propios por las relaciones de los asociados o cooperados con la cooperativa.

En las CTA, el objeto de la contratación de servicios con terceros es la administración del recurso humano conformado por los cooperados, quienes prestan el servicio contratado a cambio de una remuneración que establece el tercero contratante y que constituye las denominadas compensaciones, que no son ni pueden ser cosa diferente que la remuneración o renta de trabajo, tal como lo establece el artículo 103 E.T.

Si como lo dispone el artículo 103 E.T., las compensaciones son rentas exclusivas de trabajo, mal haría en considerarse como un ingreso de la cooperativa, cuando la misma ley les atribuye la calidad de rentas de trabajo a las compensaciones de los trabajadores y no de la cooperativa, en tanto ésta cumpla las exigencias del párrafo 1° del artículo señalado, situación que quedó demostrada dentro del plenario y que no fue objeto de reparo por la DIAN.

La demandante, al contratar el servicio con el tercero, define o concreta, el valor de las compensaciones con destino a los trabajadores o cooperadores, por una parte, y el porcentaje de la administración de ese personal por otro. Entonces, no pueden incluirse en la base gravable, los emolumentos o compensaciones que no son de la cooperativa; gravar tales conceptos con el IVA disminuye su monto en desmedro de los trabajadores. No se trata de ingresos para la Cooperativa sino para los gestores o asociados cooperadores.

Señaló el Tribunal que, la Cooperativa liquidó el IVA sobre el porcentaje cobrado por concepto de administración del personal de cooperados y del 1% de los ingresos de estos, por su relación con la cooperativa y para los fines establecidos en sus estatutos.

Con fundamento en la Circular 0009 del 17 de enero de 2007 que precisó el alcance y la vigencia de los cambios introducidos por la Ley 1111 de 2006, el *a quo* concluyó que dicho acto deja claro que la base gravable para la aplicación del IVA la constituía antes de la reforma, el ingreso por concepto del AUI y no de la totalidad de los ingresos de la cooperativa.

Según el Tribunal, los servicios que actualmente prestan las cooperativas de trabajo asociado están gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 1.6% ya que hasta la expedición de la Ley 1111 de 2006, los servicios prestados por tales cooperativas, estaban gravados a la tarifa del 16% y su base gravable era el AUI, pero con la reforma tributaria del 2006, el AUI desaparece para efectos del IVA y la base gravable pasa a ser la totalidad de la operación, sobre la cual se aplica una tarifa del 1.6%.

Del artículo 32 de la Ley 1111 de 2006 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 462-1 y su decreto reglamentario el 4650 de 2006 puede concluirse, que el decreto estableció una sola base gravable para el IVA de las CTA y es la totalidad de la operación facturada. De conformidad con lo señalado en el artículo 1° del Decreto 4650 del 27 de diciembre de 2006, reglamentario de la Ley 1111 de 2006, la tarifa del 1.6% en el caso de los servicios prestados por cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, solo se aplica cuando se trate de los servicios antes señalados.

En esas condiciones, concluyó el *a quo*, que no le asiste razón a la Administración para tomar como base gravable para la tarifa del 16% la totalidad de los ingresos captados por la cooperativa, pues parte de los recibidos constituyen las compensaciones de los trabajadores cooperados que son rentas de trabajo o ingresos laborales de los gestores o cooperadores.

Sólo constituyen ingresos propios de la cooperativa demandante lo correspondiente al AUI y el 1% de los ingresos recibidos de las compensaciones pagadas a los cooperados tal y como acertadamente lo ha sostenido la demandante.

En relación con el hecho que la DIAN alude como fundamento de legalidad de los actos enjuiciados el concepto 1751 de junio 8 de 2006 proferido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, el Tribunal estimó que este no tiene fuerza vinculante respecto de las partes del presente proceso, de hecho, no lo tiene siquiera para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que fue la entidad que elevó la consulta que lo generó.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

La entidad demandada interpuso recurso de apelación contra la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente:

La Circular 0009 de 2007 de la DIAN, que precisa el alcance de la Ley 1111 de 2006, relacionada con los servicios gravados con el IVA, no tenía que ser invocada por el Tribunal, cuando la entidad demandada se pronunció en los años 2004 y 2005 mediante conceptos que fijaron el alcance de los artículos 102-3, 447, 468-3 E.T., entre otros vigentes, porque no habían sido declarados inexecutable.

No se podía fundamentar la decisión en una norma creada por el Congreso de la República en diciembre de 2006 y que entró en vigencia en el año o período gravable de 2007 (Ley 1111 de 2006), es decir tiempo después de ocurridos los hechos que ahora se debaten.

Reiteró los argumentos planteados en la contestación e insiste en que la Cooperativa, no cuenta con la autorización respectiva para prestar los servicios temporales de empleo y por esa razón el impuesto no puede ser liquidado sobre el AUI, como lo hizo la actora, pues la liquidación del tributo se debe hacer sobre el valor total del servicio prestado a la tarifa del 16% de conformidad con lo establecido en los artículos 447 y 468 E.T. Lo consignado en el inciso segundo del artículo 468-3 del ordenamiento tributario, es un régimen especial, siendo restrictiva su aplicación en los términos expresos que la ley señale.

Transcribió apartes de la sentencia de 6 de diciembre de 2006, Rad. 25713 de la Corte Suprema de Justicia y concluyó que el tratamiento en IVA de una cooperativa será el general para los contratos de servicios, salvo que se trate de aquellos regulados con una tarifa y base gravable específicas como son las señaladas en el numeral 2º del artículo 488-3 E.T. respecto de servicios de aseo, vigilancia privada y servicios temporales de empleo, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el trato preferencial.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La parte **demandada** reiteró en síntesis los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos acusados, que adicionaron ingresos gravados en la declaración de IVA del 4º bimestre del año gravable 2006, presentada por la demandante.

La discusión entre la Administración y la actora se ha centrado en la *base gravable* con la que la contribuyente debió liquidar el IVA por los servicios prestados de “administración de personal”, a los que se obligó en virtud de contratos celebrados con diferentes empresas, y respecto de los cuales la DIAN fundamentó su glosa.

La *actora* sostiene que la *base gravable* del impuesto declarado la constituye únicamente: (i) el valor total que recibe por concepto de los contratos de «administración de recurso humano», una vez descontadas las compensaciones que corresponden a los asociados, y (ii) por la administración de los asociados, equivalente al 1% de lo que reciben. El valor total de estos ingresos conforma la base gravable a la cual le aplicó la tarifa general del **16%**, fundamentada en lo dispuesto en el artículo 102-3 del E.T.

Por su parte, la Administración adicionó ingresos por operaciones gravadas, al considerar que no era procedente que la Cooperativa liquidara el impuesto sobre las ventas sobre el AUI, porque la aplicación de tal procedimiento, previsto en el artículo 468-3 E.T. es exclusivo de servicios de aseo y de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y para los *servicios temporales de empleo* prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente, requisito este último que no cumple la demandante, razón por la cual debió liquidar el impuesto sobre el total de los ingresos, de conformidad con el artículo 447 E.T.

Delimitada así la controversia, la Sala considera:

El artículo 468-3 E.T., vigente para la época de los hechos<sup>7</sup>, disponía:

---

<sup>7</sup> 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.

**ARTÍCULO 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 1o. A partir del 1o. de enero de 2005, los anteriores servicios quedarán gravados con la tarifa del 10% (Negrillas fuera de texto).**

La norma transcrita establece una base gravable y tarifa *especiales* para los servicios de aseo, *vigilancia* aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y de servicios *temporales de empleo prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social*. Dicha base está constituida por el AUI<sup>8</sup> y la *tarifa es del 10%* a partir del año 2005. Este tratamiento se hace extensivo a las CTA, siempre y cuando presten los servicios antes indicados y con la autorización de las autoridades mencionadas.

En el *sub examine*, con base en las pruebas recaudadas, la Administración cuestionó los contratos celebrados por la demandante, a partir de los cuales concluyó que la Cooperativa prestó servicios temporales de empleo, razón por la cual, a lo largo de la actuación administrativa, discutió que la demandante no podía acogerse a la *base gravable especial* prevista en el artículo 468-3 E.T., por no cumplir con el requisito allí exigido, esto es, la autorización del Ministerio de Protección Social.

Sin embargo, la Sala advierte que la demandante no ha invocado a su favor la aplicación de esta norma porque la tarifa con la que liquidó el IVA fue la general del **16%**, prevista en el artículo 447 E.T., en esas condiciones, los actos administrativos no podían desvirtuar la actuación de la demandante con

---

<sup>8</sup> Administración, Utilidad e Imprevistos. En materia tributaria el término AUI o AIU es utilizado principalmente en los contratos de construcción de obra, para lo cual existe una regulación especial en el impuesto sobre las ventas en el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 y para el impuesto sobre la renta se tiene el artículo 8° del decreto 2509 de 1985.

fundamento en la indebida aplicación de esta disposición, por no ser el sustento jurídico con base en el cual se liquidó el impuesto, porque de haber sido la citada disposición el fundamento de la declaración privada, la tarifa a aplicar hubiera sido el 10% y no el 16%, como lo hizo la demandante.

Ahora bien, aunque la demandante aplicó una base gravable especial constituida por los ingresos recibidos realmente para la Cooperativa e integrados de la utilidad que le queda de los contratos celebrados durante los periodos cuestionados y del 1% que recibe de sus asociados, esta base gravable si bien podría asimilarse al AUI del artículo 468-3 E.T., lo cierto es que la demandante ha indicado que los servicios prestados no encuadran en servicios temporales de empleo y, por tanto, no le es exigible el requisito de autorización del Ministerio de Protección Social previsto en esa norma.

Entonces, en el *sub examine*, independientemente de que se determinara que el tipo de servicio prestado por la demandante fue en realidad el de un servicio temporal de empleo, la cuestión a resolver sobre la base gravable aplicable conduciría obligatoriamente a que no podría aplicarse lo previsto en el artículo 468-3 E.T., porque la Cooperativa no cumple con los requisitos exigidos en esa norma, aspecto que no discute la demandante.

Además, bajo el supuesto de que la Cooperativa hubiera prestado servicios temporales de empleo, tal situación por sí sola no la convierte en una Empresa de Servicios Temporales, lo cual tampoco resultaría determinante o decisivo para efectos de la base gravable del impuesto sobre las ventas, pues la única base gravable especial para este tipo de servicios es la consagrada en el artículo 468-3 E.T. sin que la demandante cumpla con tales requisitos, además de que ni la DIAN ni esta jurisdicción son competentes para establecer si la actora como CTA estaba o no autorizada legalmente para prestar dichos servicios, pues ello corresponde a otras autoridades facultadas para tal fin.

En esas condiciones, la controversia se ubica en decidir cuál es la base gravable del IVA para los servicios que prestan las CTA y que no tienen previstos una base gravable especial o porque no cumplen los presupuestos para su aplicación, como ocurre en este caso, si lo dispuesto en el artículo 447 E.T. que contiene la regla

general de la base gravable en el IVA<sup>9</sup>, o lo establecido en el artículo 102-3 E.T. que dispone:

**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.**

Si bien la norma transcrita 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<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> **Artículo 447. En la venta y prestación de servicios, regla general.** En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

<sup>10</sup> 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)

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<sup>11</sup> y especial para la materia objeto de regulación<sup>12</sup>, 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**

<sup>11</sup> **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.

<sup>12</sup> **Ley 153 de 1887. Art. 3.** Estimase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, ó por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, ó por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia á que la anterior disposición se refería.

***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.

En esas condiciones, se observa que la determinación de la base gravable por parte de la Cooperativa demandante, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 102-3 E.T., se ajusta a la legalidad y, por las anteriores razones, se confirmará la decisión del Tribunal Administrativo de Risaralda que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados.

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.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Presidente**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**