



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2020-00028-00 (25410)
Demandante	CRISTINA STIEFKEN ARBOLEDA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA. Definición de servicio para efectos del IVA. Activo intangible en materia fiscal. Pago de membresía a un club de compras.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide la demanda de simple nulidad presentada por Cristina Stiefken Arboleda, que pretende la nulidad del Concepto Nro. 100208221-494 del 29 de abril de 2020, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Cristina Stiefken Arboleda solicitó a la DIAN que absolviera la siguiente consulta:

*«Por favor confirmar que el pago de membresía para pertenecer a un club de compras (derecho de acceso a tienda física y virtuales) **no** es una transacción gravada con el impuesto sobre las ventas (IVA), en tanto corresponde al pago por un derecho, es decir un bien incorporal no asociado a la propiedad industrial. Por lo tanto, y dado que tampoco constituye la prestación de un servicio, ni la venta de un bien corporal, se trata de una transacción que no está comprendida dentro de los hechos generadores del IVA» (negrilla y subrayado del original).*

La autoridad tributaria dio respuesta mediante el Concepto Nro.100208221-494 del 29 de abril de 2020, en los siguientes términos:

«Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 1.3.1.13.5 del Decreto 1625 de 2016 (compilatorio del artículo 7 del Decreto 1372 de 1992) establece cuáles cuotas de afiliación y sostenimiento no se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, así:

“Artículo 1.3.1.13.5. Cuotas de afiliación y sostenimiento no gravadas con IVA. Para efectos del impuesto sobre las ventas, se entienden como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de afiliación y sostenimiento, de los sindicatos, de las asociaciones gremiales, de las asociaciones de exalumnos, de padres de familia, de profesionales, políticas y religiosas, de organizaciones de alcohólicos anónimos y/o drogadictos, de las juntas de defensa civil, de las sociedades de mejoras públicas, así como las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios”.

Nótese que esta disposición normativa consagra una lista taxativa de entidades cuyas cuotas



de afiliación y sostenimiento califican como aportes de capital y, en consecuencia, no se encuentran sometidas al impuesto sobre las ventas. Por lo tanto, si las cuotas de afiliación y sostenimiento no se encuentran dentro de las excepciones previstas en el artículo 1.3.1.13.5 del Decreto 1625 de 2016, éstas estarán gravadas con dicho tributo».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Cristina Stiefken Arboleda formuló las siguientes pretensiones:

«Por medio de la presente demanda, respetuosamente se solicita al Honorable Consejo de Estado que en atención a los motivos de hecho y de derecho que se exponen a lo largo de esta demanda, declare la **nulidad** del Concepto número 100208221 – 494 (radicado virtual 901305), expedido el 29 de abril de 2020 por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN (Anexo 2)»¹ (negrilla del original).

Para estos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 150 (numeral 11) y 338 de la Constitución Política; el artículo 420 del Estatuto Tributario; el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2015; y los artículos 653, 664, 665 y 666 del Código Civil.

Los cargos de nulidad se resumen así:

Señala la actora que la DIAN afirmó que el pago de membresías para pertenecer a un club de compras, por la cual se otorga el derecho de acceso a tiendas físicas y virtuales, está gravado con IVA por no encontrarse dentro de las excepciones del artículo 1.3.1.13.5 del Decreto 1625 de 2016. Sin embargo, la autoridad tributaria no tuvo en cuenta que este tipo de pagos corresponde a la adquisición de un derecho, lo que constituye un bien incorporal, que no está relacionado con la propiedad industrial. En consecuencia, a la luz del artículo 420 del Estatuto Tributario, la demandante sostuvo que debió entenderse que se trataba de un activo inmaterial no gravado por IVA.

Discutió que la interpretación de la DIAN, parte de que todas las cuotas de afiliación y sostenimiento están gravadas con IVA, salvo el listado del decreto reglamentario, olvidando que dichas cuotas no están gravadas con IVA por sí mismas, sino únicamente cuando su pago constituye la contraprestación de un servicio, lo que a su juicio no ocurre en este caso.

Luego, manifestó con fundamento en la jurisprudencia constitucional², que el acto acusado infringe los principios de legalidad y de seguridad jurídica, y supone un abuso impositivo de la DIAN porque señala que la membresía de los clubes de compras está gravada con IVA a pesar de ser un supuesto no enunciado por el artículo 420 del Estatuto Tributario.

Destacó que el concepto objeto de controversia no señala por qué considera que la venta o cesión de membresías está comprendida en el hecho generador del IVA, sino que directamente pasa a concluir que al no hacer parte de las exclusiones previstas por el decreto reglamentario, se encuentra gravado. Con esto, a su juicio, la DIAN tuvo la intención de subvertir el principio de legalidad y reemplazarlo por un

¹ SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 4.

² La actora citó las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-568 de 2019, C-594 de 2010, C-030 de 2019, C-060 de 2018, C-1153 de 2008, y C-1043 de 2003.



principio negativo, en el cual todo está gravado con IVA excepto aquello claramente exceptuado.

A continuación, reiteró que la membresía a un club de ventas no implica la prestación de un servicio, ni de ninguna otra transacción gravada con IVA, aun en el evento de que se asimile a una cuota de afiliación o sostenimiento. Para lo anterior citó el Concepto Nro. 100208221-867 del 16 de julio de 2020, y afirmando que en el mismo la DIAN reconoce que la cuota de afiliación solo está gravada en aquellos periodos en que se realice la remuneración del servicio.

Posteriormente, destacó que la adquisición de una membresía corresponde a la de un derecho, y no al pago de un servicio, por cuanto de conformidad con el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016 el «servicio» se define como toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona o una sociedad de hecho que se concreta en una obligación de hacer, sin que importe que predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie.

Teniendo esto presente, señaló que la actividad propia de un club de compras es la venta de productos a sus clientes y la prestación de algunos servicios dentro de las instalaciones físicas o a través de la plataforma virtual, pero ninguno de ellos se adquiere por el solo pago de la membresía. Además, sostuvo que permitir la entrada a las tiendas físicas o virtuales de los afiliados no es *per se*, parte de la actividad comercial propia de un club de compras.

Al hilo con lo anterior, manifestó que la legislación y la doctrina civil definen la obligación de hacer como aquella cuyo objeto consiste en una actividad material o intelectual por parte del deudor de la obligación, o como aquella obligación que tiene por objeto una actividad material o jurídica que no consiste en una obligación de dar. En concordancia, el artículo 1605 del Código Civil define la obligación de dar como de entregar una cosa, sea corporal o incorporal.

Con base en lo anterior, concluyó que para que exista un servicio gravado con IVA debe existir: *i*) una actividad, labor o trabajo y *ii*) una obligación de hacer. Para el caso bajo estudio, consideró que el pago de una membresía en un club de compras constituye una obligación de dar, no de hacer, toda vez que la única contraprestación que se recibe es el derecho de acceder a las tiendas del club respectivo, lo que tampoco puede considerarse una actividad, trabajo o labor.

Con base en las definiciones de bienes incorporeales previstas en los artículos 653, 664, 665 y 666 del Código Civil, afirmó que la membresía en un club de compras es un bien corporal que corresponde a un derecho personal, en la medida que solo tiene acceso a las tiendas el afiliado, luego de que es verificada esta calidad.

Ahora, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario, la demandante reiteró que solo están gravados con IVA las transacciones de activos intangibles que están asociados a la propiedad industrial. Según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual, la propiedad industrial abarca las patentes de invención, marcas, diseños industriales e indicaciones geográficas. Entonces, a su juicio, dado que la membresía a un club de compras no constituye una creación de la mente, ni está relacionada con marcas, patentes de invención, diseños industriales ni indicaciones geográficas, no corresponden a un activo intangible relacionado con la propiedad industrial.



Finalmente, la actora puso de presente que la DIAN reconoció que la enajenación de este tipo de derechos no se encuentra gravada con IVA en los Conceptos Nro. 48464 de 2001 (sobre venta de derechos de uso, disfrute, disposición y otras prerrogativas de inmuebles destinados al sistema de tiempo compartido turístico); Nro. 1702 de 2019 (sobre venta de bonos de almacenes de cadena) y Nro. 001 de 2003 (sobre venta de propiedad industrial para la época en que no estaba gravada con IVA).

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Señaló que no existe definición legal de «*membrecía*», pero que la RAE la hace entendiéndola como «*condición de miembro de una entidad*», de lo cual infiere que este concepto deviene del procedimiento a través del cual un usuario decide ser parte de un grupo selecto de consumidores a los ojos de una empresa.

Continuó, destacando que en este contrato el oferente se obliga a *i)* contar con la capacidad, infraestructura y recursos necesarios para ofrecer productos y servicios con altos estándares de calidad, *ii)* autorizar el acceso a las tiendas físicas y virtuales, *iii)* seleccionar y ofrecer productos y servicios exclusivos, de marca y de alta calidad, *iv)* ofertar productos y servicios a precios diferenciales respecto de otras tiendas, *v)* ofrecer beneficios, promociones y ofertas a sus clientes, *vi)* seleccionar personal capacitado que ofrezca orientación a los clientes, *vii)* seleccionar empresas o personal que presten servicios adicionales a los ofrecidos por sus tiendas, *viii)* responder por el incumplimiento de los servicios que presta en sus instalaciones y atender los reclamos y quejas, *ix)* garantizar al cliente los términos y condiciones del servicio durante el periodo pactado, *x)* mantener informado a sus afiliados de los beneficios y promociones sobre servicios y productos y *xi)* garantizar la protección de datos. Y, agregó que desde lo inmaterial, el oferente se obliga a *i)* otorgar al cliente la denominación de afiliado, *ii)* clasificarlo según la membresía adquirida y *iii)* otorgarle el carné que lo identifica como miembro del club de compras.

De otro lado, según la DIAN, el cliente se compromete a: *i)* pagar una contraprestación por el servicio ofrecido representado en el valor de la membresía, *ii)* refrendar su membresía una vez finalice el periodo pactado, *iii)* no transferir su membresía a terceros, *iv)* hacer uso debido de la membresía y *v)* no causar daños a las instalaciones del club ni sustraer mercancía sin cubrir su precio.

Con lo anterior, concluyó que la membresía es un contrato de prestación de servicios en virtud del cual el oferente no se limita a permitir el acceso del afiliado a sus tiendas físicas o virtuales, sino que pone a su disposición en un mismo lugar productos, bienes y servicios seleccionados, exclusivos, de calidad y a buen precio para que sean adquiridos a cambio de una contraprestación económica. A partir de estas apreciaciones, aseveró que la venta de membresías de afiliación y sostenimiento de club de compras, están gravadas con IVA por tratarse de pagos realizados como contraprestación de un servicio de acceso a la oferta de productos y servicios.

Explicó que el artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que está gravado con IVA la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles asociados con la propiedad industrial y los servicios prestados en el territorio nacional no excluidos.



Luego, destacó que no existe definición legal de activos intangibles para efectos del IVA, por lo que debe realizarse un análisis sistemático con otras disposiciones fiscales y contables. Así, destacó que en aplicación de las NIIF, se entiende por activo intangible un activo identificable, de carácter monetario y sin apariencia física.

Para la DIAN, el litigio de la referencia solo está relacionado con la venta, no con la cesión de derechos, por lo que anunció que centrará su defensa en este punto. Así, indicó que el literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario considera venta todo acto que implique la transferencia del dominio de bienes corporales o activos intangibles relacionados con propiedad industrial. En otras palabras, según la entidad, la ley establece que hay venta cuando existe una obligación de dar, sin importar si se entrega a título gratuito u oneroso.

En concordancia, los artículos 669 y 670 del Código Civil definen el dominio como el derecho real que recae sobre una cosa corporal o incorporeal para gozar y disponer de ella, siempre que no se contraría la ley o un derecho ajeno. Entonces, la transferencia de dominio, comprende la entrega de la cosa con sus atributos a un tercero. Destacó que estas definiciones no se cumplen con la adquisición de membresías, de tal modo que no representan la venta de un intangible. Por el contrario, consideró que estas operaciones están gravadas con IVA en aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, porque se trata de una prestación de servicios.

A partir de las premisas anteriores, la DIAN insistió en que la obligación de la compañía enajenante de la membresía es una obligación de hacer, no de dar, que al permitir el acceso a sus tiendas pone a disposición sus instalaciones para los afiliados, sin que haya transferencia del derecho del dominio sobre ningún bien intangible, sino solo un servicio de acceso a las tiendas de forma temporal.

De otro lado, destacó que la demandante admitió que la membresía constituye un derecho personal e intransferible, de tal modo que carece del atributo del *ius abutendi*. Es decir, que el adquirente no recibe el atributo de la disposición. Precisó que si se considera que se obtiene la nuda propiedad se estaría hablando de un negocio jurídico diferente al de venta.

Dijo que la membresía constituye la prestación de un servicio, en los términos definidos en el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016 y el Concepto Unificado sobre IVA Nro. 00001 del 19 de julio de 2003, de los cuales se desprenden los siguientes elementos: *i)* la prestación consiste en una obligación de hacer, que no siempre supone una posición activa, porque en ocasiones su papel en relación con el acontecimiento económico es pasivo; *ii)* la presencia de dos partes, *iii)* la ausencia de un vínculo o dependencia laboral, y *iv)* una contraprestación en dinero o en especie.

Así, consideró que la adquisición de una membresía de un club de compras supone la prestación de un servicio porque *i)* el oferente adquiere la obligación de hacer de permitir el acceso a sus tiendas y de seleccionar y poner a disposición bienes y servicios exclusivos; *ii)* están presentes dos partes en el negocio jurídico, que son el club y el afiliado, *iii)* no existe un vínculo laboral entre las partes del contrato y *iv)* existe una contraprestación en dinero para adquirir la membresía por el tiempo ofrecido.

Finalmente, indicó que las cuotas de afiliación o sostenimiento están gravadas con



IVA siempre que corresponden a la contraprestación por un servicio, salvo en los casos enlistados por el artículo 1.3.1.13.5 del Decreto 1625 de 2016. Así las cosas, comoquiera que la afiliación a un club de compras no está enlistada en este artículo, esta operación está gravada.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró lo expuesto en la demanda. Además señaló que, los argumentos de defensa propuestos por la DIAN no sustentan la legalidad del acto acusado por los siguientes motivos: *i)* no tiene en cuenta que los contratos de membresía acarrean diferentes obligaciones, *ii)* el hecho de que la afiliación sea un derecho intransferible no modifica la naturaleza jurídica del acto de venta, *iii)* existe una contradicción en afirmar que el contrato de membresía es atípico y, al mismo tiempo, de prestación de servicios, *iv)* ofrecer mejores productos y a precios bajos no constituye una obligación de hacer sino una característica propia de la competencia en mercado, *v)* otorgar el derecho de acceso a la tienda constituye una obligación de dar y no de hacer ya que no se realiza ninguna actividad por el club de compra, *vi)* el simple hecho de que no se transfiera el atributo de la disposición no significa que no haya venta, pues así ocurre ante la transferencia de la nuda propiedad, y *vii)* la limitación temporal de la membresía tampoco desvirtúa que estemos ante un activo intangible porque, por ejemplo, el usufructo es un derecho que también se puede pactar por solo un período.

La DIAN reiteró lo expuesto en la oposición a la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Concepto Nro. 100208221-494 del 29 de abril de 2020, proferido por la DIAN, en el que concluyó que, el pago por la membresía a un club de compras está gravado con IVA.

La actora sostuvo que la obtención de la membresía a un club de compras supone la adquisición de un bien intangible que no está asociado a la propiedad industrial porque: *i)* solo se otorga el derecho personal e intransferible de acceder a las tiendas físicas o virtuales del respectivo club y *ii)* de la adquisición de este derecho no surge una obligación de hacer, sino de dar, pues el club no realiza ninguna actividad, trabajo o labor. Adicionalmente, discutió que la administración no explicó las razones por las cuales considera que la membresía a un club de compras está gravada con IVA.

En cambio, la DIAN afirmó que la membresía a un club de compras constituye la prestación de un servicio en la medida que el oferente-club contrae diferentes obligaciones con el afiliado para otorgarle productos y servicios de alta calidad y a bajos precios. Además, señaló que no existe ninguna obligación de dar en la medida que el afiliado no puede disponer de su derecho de ingresar a las tiendas del club.

Entonces, el problema jurídico planteado por las partes consiste en determinar si la membresía a un club de compras constituye un derecho y, por lo tanto, no está gravado con IVA o si, como lo indica la demandada, es un servicio gravado con IVA.



Al respecto, es preciso tener en cuenta que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que está gravado con IVA «*la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial*», por su parte, el literal c) *ibidem* determina como hecho generador del gravamen «*La prestación de servicios en el territorio nacional*».

A estos efectos, el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, incorporada en el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016 define servicios como «*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*».

Para dilucidar el aspecto debatido, se partirá de destacar que, la consulta formulada a la DIAN y que ocupa la atención de la Sala, propuso una hipótesis concreta: que el pago de la membresía únicamente otorgaba el «*derecho de acceso a tienda física y virtuales*».

Resulta este hecho especialmente relevante para decidir el caso bajo examen en la medida que bajo este concreto supuesto, el pago de la membresía no retribuye una obligación de hacer por parte del club de compras, sino el derecho a ingresar al sitio donde se ofertan los respectivos bienes, lo cual no se enmarcaría dentro del hecho generador del IVA bajo el concepto de servicios, habida consideración de que en virtud de la membresía, no se desarrolla una «*actividad, labor o trabajo*», presupuestos indispensables para que se configure un servicio. Así, bajo el estricto supuesto consultado, la membresía sólo retribuye un derecho, lo cual no se encuentra previsto como hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Finalmente es de observar que, para resolver la consulta formulada, el concepto acusado se limitó a transcribir el artículo 1.3.1.13.5 del Decreto 1625 de 2016, norma que establece lo siguiente:

«Artículo 1.3.1.13.5. Cuotas de afiliación y sostenimiento no gravadas con IVA. Para efectos del impuesto sobre las ventas, se entienden como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de afiliación y sostenimiento, de los sindicatos, de las asociaciones gremiales, de las asociaciones de exalumnos, de padres de familia, de profesionales, políticas y religiosas, de organizaciones de alcohólicos anónimos y/o drogadictos, de las juntas de defensa civil, de las sociedades de mejoras públicas, así como las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios».

Sobre este particular debe advertirse que, esta norma reglamentaria solo reguló los conceptos asimilables a aportes de capital, que en tal carácter, no se gravarían con IVA, lo que no significa que, lo no regulado allí, se encuentre gravado pese a no enmarcarse dentro del hecho generador del IVA. Resultaría un imposible jurídico regular los hechos no gravados por resultar ajenos al ámbito de aplicación del IVA.

Por lo expuesto, se declarará la nulidad del Concepto Nro. 100208221-494 del 29 de abril de 2020.

Con todo, es del caso advertir que, como en esta oportunidad sólo se realiza el control abstracto de legalidad del acto acusado respecto de una hipótesis concreta: «*derecho de acceso a tienda física y virtuales*», se precisa analizar en cada caso, el alcance y contenido de una “membresía”; la sola denominación, no determina por sí sola que se trate de un derecho no gravado con IVA.



No se impondrá condena en costas, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por tratarse de un proceso de simple nulidad, asunto de interés público.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del Concepto Nro. 100208221-494 del 29 de abril de 2020 proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por los motivos expuestos en esta providencia.
2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Salva el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO