



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 76001233100020070025002 (21212)

**Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO COOPEXFER-
PRIVILEGIO`S**

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

IVA bimestres 1 a 6 de 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 17 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal



Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

La COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO COOPEXFER – PRIVILEGIO'S presentó las declaraciones de IVA por los bimestres 1 a 6 del año 2002². En las declaraciones registró como gravados los ingresos por administración (margen de rentabilidad) y como excluidos o no gravados, las compensaciones para los asociados.

Previos requerimientos especiales, mediante liquidaciones oficiales de revisión, la DIAN modificó las declaraciones de IVA presentadas por la actora, así:

Bimestre 1 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000110 de 16/12/2005³

¹ Folios 1036 a 1047 c.p.

² Folios 731 a 739 c.a.

³ Folios 118 a 130 anexo 1

CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$3.219.000	\$38.937.000
Total impuestos descontables	\$154.000	\$154.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$3.065.000	\$38.783.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$556.000	\$556.000
Más sanciones	\$0	\$57.149.000
Total saldo a pagar	\$2.509.000	\$95.376.000
Total saldo a favor	\$0	\$0

Bimestre 2 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000111 de 16/12/2005⁴		
CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$3.408.000	\$40.708.000
Total impuestos descontables	\$342.000	\$342.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$3.066.000	\$40.366.000
Retenciones por IVA que le	\$297.000	\$297.000

⁴ Folios 106 a 118 anexo 2

practicaron		
Más sanciones	\$0	\$59.680.000
Total saldo a pagar	\$2.769.000	\$99.749.000
Total saldo a favor	\$0	\$0

Bimestre 3 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000084 de 18/11/2005⁵		
CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$8.620.000	\$103.651.000
Total impuestos descontables	\$2.333.000	\$2.333.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$6.287.000	\$101.318.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$6.414.000	\$6.414.000
Más sanciones	\$0	\$152.050.000
Total saldo a pagar	\$0	\$246.954.000
Total saldo a favor	\$127.000	\$0

Bimestre 4 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000112 de 16/11/2005⁶

⁵ Folios 174 a 182 anexo 3

CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$10.565.000	\$127.290.000
Total impuestos descontables	\$960.000	\$960.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$9.605.000	\$126.330.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$6.191.000	\$6.191.000
Más sanciones	\$0	\$186.963.000
Total saldo a pagar	\$3.287.000	\$307.102.000
Total saldo a favor	\$0	\$0

Bimestre 5 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000085 de 21/11/2005⁷		
CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$11.603.000	\$140.078.000
Total impuestos descontables	\$1.775.000	\$1.775.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$9.828.000	\$138.303.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$9.897.000	\$9.897.000

⁶ Folios 99 a 111 anexo 4

⁷ Folios 141 a 150 anexo 5



Más sanciones	\$0	\$205.560.000
Total saldo a pagar	\$0	\$333.966.000
Total saldo a favor	\$69.000	\$0

Bimestre 6 de 2002

Liquidación Oficial de Revisión 50642005000086 de 18/11/2005⁸		
CÓDIGO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	\$10.189.000	\$144.062.000
Total impuestos descontables	\$1.004.000	\$1.004.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$9.185.000	\$143.058.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$11.489.000	\$11.489.000
Más sanciones	\$0	\$214.307.000
Total saldo a pagar	\$0	\$345.876.000
Total saldo a favor	\$2.373.000	\$0

La modificación a las declaraciones consistió en adicionar como ingresos gravados, las compensaciones para los asociados, teniendo en cuenta que

⁸ Folios 141 a 150 anexo 6



estas hacen parte del valor total de los contratos de prestación de servicios celebrados entre la Cooperativa y sus clientes. Por lo anterior, por los periodos en mención, la DIAN determinó un mayor impuesto a cargo de la Cooperativa e impuso sanción por inexactitud.

Las liquidaciones oficiales de revisión fueron confirmadas en reconsideración por las Resoluciones 050662006000043 de 27 de octubre 2006, 050662006000044, 050662006000045, 050662006000046, 050662006000048 de 31 de octubre de 2006 y 050662006000047 de 3 de noviembre de 2006, respectivamente⁹.

Los actos que decidieron el recurso de reconsideración fueron notificados por edicto el 29 de noviembre de 2006.

DEMANDA

La COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO COOPEXFER – PRIVILEGIO`S, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad de las liquidaciones oficiales de

⁹ Folios 7 a 100 c. 1 c.p.



revisión y de los actos que las confirmaron en reconsideración y a título de restablecimiento del derecho solicitó lo siguiente:

“Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca el derecho declarando que la **COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO TÉCNICO Y SERVICIOS GENERALES “Coopexfer” hoy “PRIVILEGIOS”**, no está obligada a pagar al Fisco Nacional las sumas que se le exigen, y se levanten las medidas cautelares que llegaren a imponer, por el presunto no pago del impuesto de ventas por los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 correspondiente al año gravable 2002 descritas en las pretensiones anteriores y por ende, declarando la firmeza de dichas declaraciones tributarias”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13 y 29 de la Constitución Política.
- Artículo 21 de la Ley 633 de 2000.
- Artículo 5 del Decreto 1372 de 1992.
- Artículo 70 de la Ley 79 de 1988.
- Artículos 1 y 20 del Decreto 468 de 1990
- Artículo 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:



El artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 establece que los ingresos provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas.

Conforme con los artículos 70 de la Ley 79 de 1988 y 1 del Decreto Reglamentario 468 de 1998, la actora es una cooperativa de trabajo asociado que vincula el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios y tiene los reglamentos debidamente registrados y aprobados mediante Resolución 793 de 15 de mayo de 2001 del Ministerio de Protección Social, como lo exigen los artículos 59 de la Ley 79 de 1988 y 20 del Decreto 468 de 1990.

Por lo anterior, y conforme con el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992, no es responsable del IVA pues sus ingresos corresponden a rentas de trabajo, en los términos del artículo 21 de la Ley 633 de 2000.

Los ingresos que la Cooperativa recibe se dividen en dos: los excluidos de IVA porque se destinan al pago de rentas de trabajo, seguridad social y parafiscales y los correspondientes al valor pactado por la prestación del servicio o administración (margen de rentabilidad), que se consideran sus ingresos brutos, y que se gravan con el IVA a la tarifa del 16%.



Los ingresos brutos fueron registrados en la cuenta 4- Ingresos del PUC, pues, en la cuenta 2-Pasivos se registraron las rentas de capital, prestaciones sociales, impuestos y parafiscales, que no están gravados con IVA. Dicha contabilización debe ser apreciada como prueba, de conformidad con el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Conforme con el contrato CVC 0076 de 2002, suscrito con base en la Licitación CVC SARH-J-015-202 de 3 de mayo de 2002, la actora se obligó con la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca a responder por la administración integral del personal que le suministró a esta. La mayor parte del dinero que recibió en desarrollo del contrato corresponde a rentas de trabajo y solo el 9% corresponde al pago por la administración, suma que fue registrada en la cuenta 4145-Ingresos por servicios y en la subcuenta 4145005, sobre la que se pagó el IVA a la tarifa del 16%.

No obstante, la DIAN pretende el pago del IVA sobre rentas de trabajo correspondientes a las cuentas 27400501-compensación ordinaria, 27400502-ayudas alimentación y transportes y 27400503 -compensación acumulada.



De acuerdo con los artículos 3, 4 y 5 de la Resolución 793 de 15 de mayo de 2001 del Ministerio de Protección Social y 21 [parágrafo] de la Ley 633 de 2000, las compensaciones recibidas por el trabajo de los asociados se asimilan a las rentas de trabajo. Por tanto, no están gravadas con IVA.

Además, los ingresos registrados en las declaraciones de IVA por los 6 bimestres del año 2002 coinciden con los reportados en la declaración de renta de ese año gravable, como lo exige la DIAN en el Concepto 39264 de 29 de junio de 2004. Dicha declaración no fue objetada por la demandada. Al corresponder a los mismos ingresos, se colige que los ingresos sobre los cuales la actora declaró IVA son correctos.

Violación del derecho a la igualdad jurídica y al debido proceso

La DIAN violó el principio de igualdad porque a la Cooperativa COOEXISTIR le determinó el IVA solamente sobre los ingresos que obtuvo por administración, mientras que a la actora le gravó también ingresos que no están sujetos al IVA.

Asimismo, violó el debido proceso y el derecho de defensa porque la demandada no desvirtuó las pruebas ni tuvo en cuenta las objeciones



planteadas contra los actos demandados. Además, no se pronunció sobre la solicitud de nulidad y denuncia del pleito.

Violación de los artículos 742 del Estatuto Tributario y 187 del Código de Procedimiento Civil

El artículo 742 del E.T. se vulneró por falta de aplicación, por cuanto los actos demandados no tuvieron en cuenta que la actora demostró que la base gravable del IVA se constituye solamente por los ingresos por administración y no por el valor total de los contratos.

Se violó también el artículo 187 del C.P.C., porque las pruebas no fueron apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, pues estas desvirtuaron las razones que expuso la DIAN en los actos demandados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA



La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹⁰:

Las declaraciones de IVA presentadas por la actora fueron modificadas porque, de acuerdo con las pruebas aportadas, se determinó que los servicios que la Cooperativa prestó a la C.V.C., Tren de Occidente S.A. y Ferrovías en cada uno de los bimestres de 2002, están gravados con IVA, conforme con la noción de servicio del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 y el Concepto DIAN 30501 de 18 de mayo de 2004.

Al examinar cada uno de los contratos celebrados con dichas entidades, se estableció que las empresas contratantes no tienen una relación laboral con los asociados de la Cooperativa. De igual manera, se determinó que el objeto de los contratos era el suministro de personal para el control operacional y que la Cooperativa era la responsable del cumplimiento de las obligaciones laborales. De allí, que el objeto de la contratación y la descripción de los servicios prestados en las facturas desvirtúan el argumento de la demandante en el sentido de que los ingresos que obtuvo eran laborales.

No puede confundirse el carácter de los ingresos que percibió la Cooperativa con las compensaciones recibidas por los asociados. La actora pactó la

¹⁰ Folios 814 a 825 c.p.



prestación de unos servicios que no están excluidos de IVA por el artículo 476 del Estatuto Tributario. Tampoco se puede aplicar por analogía, a la Cooperativa, el criterio de empresa de servicios temporales, como lo plantea la actora cuando afirma que ambas cumplen la misma función pero tienen diferente naturaleza jurídica.

En el Oficio 77177 de 2 de diciembre de 2003, la DIAN estableció las diferencias entre las empresas de servicios temporales y las cooperativas de trabajo asociado. Las primeras, se rigen por el Código Sustantivo del Trabajo y son verdaderos empleadores, tienen ánimo de lucro y requieren del permiso del Ministerio de la Protección Social. Por su parte, las cooperativas de trabajo asociado son entidades sin ánimo de lucro, tienen prohibición de constituirse como sociedades comerciales, su régimen laboral se rige por el acuerdo cooperativo y su vigilancia y control corresponden a la Superintendencia de Economía Solidaria.

Conforme con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, la empresa de servicios temporales actúa como intermediaria que facilita al patrono la consecución de fuerza de trabajo y cobra una comisión. Para la prestación del servicio temporal de empleo, la empresa envía al cliente, personal no asociado para el cumplimiento de la función requerida en los casos señalados en el artículo 7 de la Ley 50 de 1990, que corresponde a la ejecución de labores ocasionales, accidentales o transitorias.



De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, la actora no está constituida como empresa de servicios temporales y su objeto social no corresponde al señalado en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, ni cuenta con autorización del Ministerio de la Protección Social para funcionar como tal.

Está demostrado que por los periodos en discusión la actora prestó sus servicios de suministro de personal en la ejecución de labores técnicas en las áreas de mantenimiento y actividades relacionadas con la administración y/o funcionamiento, de acuerdo con los contratantes de los servicios. Lo que, contrario a lo sostenido por la actora, difiere de la naturaleza de servicio temporal, que es una labor de intermediación.

Por lo tanto, las actividades desarrolladas por la actora por los periodos en discusión están gravadas con IVA.

No se violó el principio de igualdad, por cuanto lo que se discute es el carácter de servicio prestado por la demandante para establecer si está gravado o no con IVA.

Tampoco existe violación del debido proceso y del derecho de defensa pues la actora pudo ejercerla en cada una de las etapas del proceso de discusión y determinación del tributo.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones¹¹:

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, la actora tiene dentro de sus objetivos, fomentar la creación de fuentes de trabajo para sus asociados y prestar servicios a personas naturales o jurídicas, mediante el trabajo personal, familiar y solidario de sus asociados.

En los términos del contrato 76 de 2002 y sus adiciones, la Cooperativa se obligó a prestar a la Corporación Autónoma del Valle del Cauca-C.V.C, el servicio establecido en el pliego de condiciones con personal asociado que tiene los perfiles de aptitud e idoneidad requeridos para la ejecución de actividades relacionadas con la administración y funcionamiento de dicha entidad.

De igual manera, en el contrato 16-0148-0-02 y sus adiciones, la actora se obligó a prestar a Ferrovías los servicios de suministro de personal para el

¹¹ Folios 1036 a 1047 c.p.



control operacional del tramo comprendido entre la Estación de la Sabana y el Km 5, Regional Central, de acuerdo con la distribución adoptada por Ferrovías en los siete pasos a nivel autorizados. Asimismo, se obligó al manejo de estaciones, a cumplir y hacer cumplir el reglamento de movilización de trenes, administrar el personal, cumplir el régimen laboral y pagar impuestos, tasas y demás cargas que se deriven del contrato.

Y en el contrato 056-02, la Cooperativa se obligó, en nombre propio como patrono directo, a suministrar al Tren de Occidente S.A., personal técnico y/o capacitado para las funciones de tripulación de los vehículos férreos.

De conformidad con los artículos 1 del Decreto 1372 de 1992 y 420 del Estatuto Tributario, constituye hecho generador de IVA, toda actividad de servicios, ya sea prestada por persona natural o jurídica, o por sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer. Por su parte, el artículo 476 del E.T. estableció algunas exclusiones para ciertos servicios, dentro de los que no se encuentran los prestados por la actora.

La jurisprudencia ha precisado que una es la relación existente entre la cooperativa de trabajo asociado y los clientes, con quienes contrata la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, relación por la que obtiene unos ingresos, y otra, la relación que hay entre la



cooperativa y sus asociados. Por ello, resulta equivocado confundir estas dos relaciones jurídicas para obtener exenciones tributarias.

De otra parte, según el artículo 103 del Estatuto Tributario, los ingresos por las compensaciones que reciban los asociados se consideran rentas de trabajo para ellos. Sin embargo, dicha norma no se aplica al IVA y solo tiene efectos en el impuesto sobre la renta, como lo ha establecido el Consejo de Estado.

El hecho de que dentro de la facturación exista la prestación de servicios en beneficio de terceros, no significa que estas actividades sean de carácter laboral, pues son los asociados quienes ejecutan las labores.

De este modo, la base gravable del IVA para las cooperativas de trabajo asociado está constituida por el total del servicio facturado y no solo por el valor de administración como lo pretende la actora.

RECURSO DE APELACIÓN



La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

Los actos demandados son nulos porque los ingresos que obtuvo la Cooperativa durante el año 2002 corresponden al pago de la administración, que recibió de C.V.C., Ferrovías y Tren de Occidente, en desarrollo de los contratos celebrados con estas entidades en cumplimiento de la Ley 80 de 1993 y sobre estos ingresos se pactó el IVA. Además, los contratos fueron revisados y avalados por interventores y auditados y certificados por los entes de control, sin que fueran objetados.

El Tribunal interpretó erróneamente los artículos 5 del Decreto 1372 de 1992, que establece que los ingresos provenientes de una relación laboral o legal reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas, y 21 de la Ley 633 de 2001, que modificó el artículo 103 del Estatuto Tributario, conforme con el cual, las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo son rentas de trabajo.

Si la cooperativa hubiera contabilizado las compensaciones de los cooperados como ingresos propios de la entidad hubiera incurrido en doble

¹² Folios 1048 a 1056 c.p.



tributación, pues a los asociados se les entregaron los respectivos certificados de ingresos para que los declararan en cabeza de cada uno.

La sentencia apelada no se pronunció sobre la violación del derecho a la igualdad por parte de la DIAN, pues a la Cooperativa Coexistir solo le aceptó como ingresos gravados, los de administración, mientras que a la actora le adicionó como gravados, los derivados de la compensación para los asociados.

También se violaron el derecho a la igualdad procesal y el debido proceso porque las cooperativas de trabajo asociado tienen un objeto social similar al de las empresas de servicios temporales y a pesar de ello, la DIAN les da un trato distinto a unas y otras.

Ambas empresas tienen por objeto la prestación de servicios para satisfacer necesidades de la comunidad, por lo cual desarrollan actividades análogas. En consecuencia, en virtud del principio de la analogía, deben recibir el mismo tratamiento tributario, aun cuando sean de naturaleza jurídica distinta, pues la controversia no gira en torno a este punto.

Así, por analogía, la base gravable del IVA para ambos tipos de empresas es el mismo: los ingresos obtenidos por el pago de la administración por la



prestación de servicios y no por el valor total de los contratos, como se ha venido aplicando a cooperativas como la actora, como se demuestra en el dictamen pericial que no fue valorado por el Tribunal.

Por último, no se comparte el fallo apelado porque no analizó todas las pruebas aportadas, que demuestran que la Cooperativa no tiene la obligación de pagar los valores que la DIAN determinó en los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión. La **demandada** reiteró, en términos generales, los argumentos de la contestación de la demanda¹³.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada por las siguientes razones¹⁴:

Los ingresos que la Cooperativa recibió por administración de personal (suministro de personal a C.V.C., Ferrovías y Tren de Occidente) no corresponden a rentas de trabajo para los asociados, en la medida que se

¹³ Folios 1067 a 1071 c.p.

¹⁴ Folios 1088 a 1091 c.p.



trata de obligaciones asumidas únicamente por la Cooperativa. Por tanto, están gravados con IVA.

La actora no desvirtuó que los contratos celebrados eran de prestación de servicios con terceros ni que obtuvo ingresos por la ejecución de estos. Solo atribuyó el carácter de rentas de trabajo exentas a los ingresos que percibió por este concepto, que claramente no tienen ese carácter.

De acuerdo con los artículos 71 de la Ley 50 de 1990 y 64 y 70 de la Ley 79 de 1988, son evidentes las diferencias entre las cooperativas de trabajo asociado y las empresas de servicios temporales de empleo, en razón a su finalidad, conformación y desarrollo de actividades. En particular, por la labor de intermediación que tienen las últimas y que, por su naturaleza, no pueden desarrollar las cooperativas de trabajo asociado, como lo expuso el Consejo de Estado¹⁵.

En cuanto a la violación del derecho a la igualdad, se advierte que la actora fue clasificada dentro del programa de revisión “regímenes especiales”, independientemente de que a otras cooperativas no se les hubiera revisado sus declaraciones, en los mismos términos, por lo que carece de sustento legal su inconformidad.

¹⁵ Sección Cuarta, sentencia de 29 de noviembre de 2012, exp. 18515.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si por los periodos en discusión (bimestres 1 a 6 de 2002), la DIAN debió adicionar como gravados con IVA, los ingresos que la actora obtuvo por las compensaciones que cobró a los clientes y que eran para los asociados, pues la actora no los incluyó en la base gravable de IVA porque, en su criterio, son rentas de trabajo.

Para resolver este asunto, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 31 de enero de 2013¹⁶.

Hasta antes de la entrada en vigencia del artículo 53 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, la base gravable del IVA en los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado se determinaba con base en la regla general contenida en el artículo 447 de dicho estatuto.

Luego de la modificación introducida al Estatuto Tributario por el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, la base gravable de los impuestos territoriales y nacionales, entre ellos el **IVA, para las cooperativas de trabajo asociado está**

¹⁶ Exp. 18288, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



conformada por los ingresos que resulten de descontar las compensaciones entregadas a los asociados¹⁷.

La modificación en mención no es aplicable al asunto en estudio, pues los periodos en discusión corresponden a los bimestres 1 a 6 de 2002 y la Ley 863 de 2003 entró a regir el 29 de diciembre de 2003, esto es, con posterioridad a los bimestres que se discuten.

En ese orden de ideas, debe determinarse si en aplicación de las normas generales de IVA, esto es, los artículos 447 del Estatuto Tributario y 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, la demandante podía liquidar el IVA por los periodos en mención, únicamente sobre ingresos que obtuvo por concepto de “administración” o si dentro de la base gravable también debió incluir las compensaciones para los asociados.

De conformidad con el artículo 420 literal b) del E.T., el IVA se genera por la prestación de servicios en el territorio nacional.

¹⁷ **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”.



Por su parte, el artículo 437 literal c) del Estatuto Tributario establece que quienes presten servicios son responsables del impuesto a las ventas. La base gravable en la prestación de servicios es la prevista en el artículo 447 del mismo estatuto, que dispone lo siguiente:

“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.

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.”

Para efectos del IVA, el artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 define el servicio de la siguiente manera:

“Artículo 1º. DEFINICIÓN DE SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera



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

La demandante sostiene que las compensaciones que recibió para los asociados son rentas de trabajo con fundamento en los artículos 5 del Decreto 1372 de 1992 y 103 del Estatuto Tributario, por lo cual no hacen parte de la base gravable del IVA.

El artículo 1 del Decreto 468 de 1990 reglamentario de la Ley 79 de 1988, vigente para el año gravable 2002, definía las cooperativas de trabajo asociado como empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculaban el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras o **la prestación de servicios, en forma autogestionaria**¹⁸.

El artículo 5 del mismo decreto disponía que las cooperativas de trabajo asociado debían ser las propietarias, poseedoras o tenedoras de los medios

¹⁸ El Decreto 468 de 1990 fue derogado por el Decreto 4588 de 2006. El artículo 17 del último decreto precisó que “Las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado no podrán actuar como empresas de intermediación laboral, ni disponer del trabajo de los asociados para suministrar mano de obra temporal a usuarios o a terceros beneficiarios, o remitirlos como trabajadores en misión con el fin de que estos atiendan labores o trabajos propios de un usuario o tercero beneficiario del servicio o permitir que respecto de los asociados se generen relaciones de subordinación o dependencia con terceros contratantes”.



materiales de labor o de los derechos que proporcionen fuentes de trabajo o de los productos del trabajo.

Y el artículo 6 del decreto en mención señalaba que las cooperativas de trabajo asociado eran las encargadas de **organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados, con autonomía administrativa, y que tenían que asumir los riesgos en su realización.**

De los artículos en mención, que son aplicables a los periodos que se discuten, puede concluirse que aun cuando los asociados ejecuten materialmente la labor contratada, el servicio lo prestan las cooperativas de trabajo asociado, pues son quienes se obligan ante el contratante, proporcionan los medios materiales para realizar la labor y, a su vez, responden ante cualquier eventualidad., según la normativa aplicable para el bimestre que se analiza.

El artículo 103 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000, señala lo siguiente:

“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 personales.

PARÁGRAFO 1º. Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales.

PARÁGRAFO 2º. Las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo están gravadas con el impuesto a la renta y complementarios en los mismos términos, condiciones y excepciones establecidos en el Estatuto Tributario para las rentas exentas de trabajo provenientes de la relación laboral asalariada".

De acuerdo con la norma transcrita, para efectos del impuesto sobre la renta las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo se consideran rentas de trabajo para las personas naturales que las obtienen. Y según el parágrafo 2 del artículo 103 del E.T., las compensaciones están gravadas con dicho impuesto en los términos generales del Estatuto Tributario y también se



consideran rentas exentas laborales en los términos previstos en la misma normativa (artículo 206).

Por su parte, el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 señala que *“Los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas. Así como tampoco los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas”*. Por lo mismo, **los ingresos o compensaciones que reciben las personas naturales por el trabajo asociado no están gravados con IVA para estas.**

En sentencia de 17 de julio de 2008, la Sala precisó que las compensaciones que reciben las personas naturales por el trabajo asociado cooperativo no constituyen rentas de trabajo para las cooperativas sino para los asociados. Al respecto, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁹:

“Ahora bien, el hecho de que para el impuesto de renta las compensaciones que reciban las personas naturales por el trabajo asociado cooperativo se consideren como **rentas de trabajo para los asociados** (artículo 103 del Estatuto Tributario), **no tiene implicaciones en el impuesto a las ventas a cargo de las cooperativas en mención**. Ello, no sólo porque es un tributo distinto y las exenciones de renta no son aplicables a IVA (artículo 482 del Estatuto Tributario), sino porque **tales compensaciones**

¹⁹ Exp. 15623, C.P. Héctor J. Romero Díaz



son para la persona natural, no para las cooperativas, por lo que no es cierto que constituyen rentas de trabajo de dichos entes y, por tanto, no se genera IVA, según el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992.

Además, **los ingresos laborales que no están sometidos a IVA sólo se aplican a las personas naturales**, según el contexto mismo del artículo 5 del Decreto 1372. Y, el hecho de que de los ingresos que reciban las cooperativas deban pagarse las compensaciones para los asociados, no significa que tales ingresos tengan carácter laboral para quien hace el pago, en este caso, las cooperativas”. (Se destaca)

En el mismo orden de ideas, en fallo de 26 de septiembre de 2013, en el que se analizó un asunto similar al aquí estudiado, la Sala sostuvo que *“no es de recibo el tratamiento que la parte actora le dio a los ingresos por compensación ordinaria para terceros, al asimilarlos como ingresos laborales, ya que, en realidad, éstos correspondieron a la remuneración por el servicio prestado por la cooperativa a través de sus asociados; servicio que, de acuerdo con la ley, no está excluido del impuesto sobre las ventas”*²⁰.

De acuerdo con lo expuesto, para los bimestres 1 a 6 del año gravable 2002, las compensaciones que las cooperativas de trabajo asociado cobraban a

²⁰ Exp. 18442, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



sus clientes, para los asociados, hacían parte de la base gravable del IVA a cargo de estas.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

De conformidad con el certificado de existencia y representación legal, el objeto social de la actora es el siguiente²¹:

“ARTÍCULO 5º. OBJETIVOS: LA COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO COOPEXFER SIGLA: “PRIVILEGIOS`S”, ES UNA EMPRESA DE LA ECOMOMÍA SOLIDARIA, CREADA PARA DESARROLLAR ACTIVIDADES DE APOYO OPERATIVO, ADMINISTRATIVO Y LOGÍSTICO AL SECTOR EMPRESARIAL PÚBLICO Y PRIVADO, PARA LO CUAL ORGANIZARÁ DIRECTAMENTE EL TRABAJO DE SUS ASOCIADOS EN PROCURA DE LOS SIGUIENTES OBJETIVOS:

[...]

SECCIÓN DE TRABAJO ASOCIADO.

²¹ Folios 3 a 5 c. 1



TENIENDO EN CUENTA QUE LA COOPERATIVA CUENTA ENTRE SUS ASOCIADOS CON PERSONAL ALTAMENTE CALIFICADO, ESPECIALIZADO, CAPACITADO E IDÓNEO PARA EL BUEN DESARROLLO DE LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES:

[...]

3. PRESTACIÓN DE SERVICIO DE PASONIVELISTAS, CONTROL Y OPERACIÓN FÉRREA, PRESTACIÓN DE SERVICIO Y CAPACITACIÓN EN EL RAMO DEL TRANSPORTE Y TRÁNSITO TERRESTRE Y/O SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE MASIVO, EN TODAS SUS MODALIDADES TANTO EN EL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO”.

La actora celebró el contrato CVC 076 de 2002 con la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca – CVC, en el que se obligó “a *prestar el servicio [...] establecido en el Pliego de Condiciones a los precios consignados en su propuesta y en los términos que señala este contrato, con personal asociado vinculado con esta y con los perfiles de aptitud e idoneidad requeridos por el servicio para la ejecución de actividades relacionadas con la administración y funcionamiento de la CVC.*”

En la cláusula novena del contrato se pactó lo siguiente:



“CLÁUSULA NOVENA – NATURALEZA JURÍDICA.- Este es un contrato de prestación de servicios, sin subordinación jurídica, ni salario, ni servicio personal del contratista para con la CVC, este no tendrá relación laboral ya que la relación existente entre el trabajador asociado y el contratista es a través de un convenio asociativo”.

La actora también celebró con la Empresa Colombiana de Vías Férreas – FERROVÍAS los contratos 16-0036-0-02 de 28 de febrero y 16-0148-0-02 de 16 de octubre de 2002, en los que se obligó a prestarle los *“servicios de suministro de personal para el control operacional y operación de los puntos de control (pasos a nivel) en el tramo de la Estación de la Sabana al km 5, Regional Central de acuerdo con la distribución adoptada por Ferrovías en los siete (7) pasos a nivel autorizados de acuerdo con el anexo N° 1 de la propuesta²²”*. Además, la Cooperativa se obligó a cumplir todas las obligaciones de carácter laboral.

Igualmente, la actora celebró con Tren de Occidente S.A los contratos 002, 038-02, 039-02, 040-02 de 2 de enero de 2002; 041-02, 042-02, 043-02, de 1 de febrero de 2002; 047-02, 048-02, 049-02, de 1 de marzo de 2002; 050-02, 051-02, 052-02, de 1 de abril de 2002; 054-02, 055-02, 056-02 de 2 de mayo de 2002, en los que se obligó a suministrarle personal técnico y/o capacitado, en general, para las funciones de tripulación de los vehículos férreos, taller y

²² Cláusula primera de los contratos



operación. Lo anterior, a nombre de propio y como patrono directo y responsable por todas las obligaciones laborales²³.

De los anteriores contratos, se advierte que (i) las partes eran los terceros contratantes y la cooperativa contratista; (ii) aunque se acordó que los asociados debían realizar la labor material, la Cooperativa era la encargada de prestar los servicios contratados y (iii) la Cooperativa era la responsable por el cumplimiento de las obligaciones pactadas. Es decir, los asociados no intervenían en la contratación, ni se obligaban a prestar el servicio por cuenta propia, pues era la Cooperativa la que directamente se obligó ante el contratante como prestadora del servicio.

En consecuencia, los ingresos recibidos por la demandante provenían de la prestación de los servicios directos de la Cooperativa al tercero, por lo que, de acuerdo con el artículo 447 del Estatuto Tributario, la base gravable del IVA por los periodos en discusión es el **valor total de la operación**, que incluye lo que la demandante recibió por compensaciones para los asociados y no solamente el valor correspondiente a “administración”, como lo considera la actora.

²³ Folios 600 a 714

De otra parte, la demandante alega que al no aceptar como ingresos gravados únicamente los de administración, la DIAN violó el principio de igualdad. Ello, porque a la Cooperativa COEXISTIR le aceptó como gravados con IVA únicamente los ingresos que obtuvo por ese concepto, como lo demuestra el dictamen pericial que se practicó dentro del proceso.

El artículo 13 de la Constitución Política prevé que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley. La Corte Constitucional ha precisado que el principio de igualdad ante la ley puede descomponerse en cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes²⁴.

El dictamen da cuenta de que las cooperativas de trabajo asociado COEXISTIR²⁵ y COOPEXFER²⁶ contabilizan de la misma manera los ingresos por compensaciones para los asociados, es decir, en la cuenta del

²⁴ Sentencia C-250/12

²⁵ Folios 7, 10 y 11 c. 2

²⁶ Folios 16, 17 c. 2



pasivo 2785 o 2740 llamada ingresos para terceros. Igualmente, registran los ingresos propios en las cuentas 416545 o 41451005. Al respecto, el dictamen concluye lo siguiente²⁷:

“CONCLUSIONES

1. Las 2 cooperativas de trabajo asociado COOPEXFER Y COEXISTIR facturan los servicios que prestan de forma igual. Es decir, manejan una cuenta de pasivo 2785 o 2740 llamada ingresos para terceros donde contabilizan los valores que le deben pagar al asociado como compensaciones (salarios), prestaciones sociales (cesantías, intereses/cesantías, prima de servicios y vacaciones), parafiscales (aporte a la caja de compensación), seguridad social (aportes en salud, pensión y riesgos profesionales) y otros valores como aportes sociales, cuotas de afiliación, gastos funerarios, auxilio de alimentación, etc. Al igual manejan una cuenta de ingresos propios gravados con IVA del 16% y que la registran en cuentas de ingreso operacional 416545 o 41451005. Estas cuentas normalmente son por servicios prestados y sus nombres pueden variar de acuerdo al cliente como por ejemplo servicios de seguridad y previsión o administración”.

De los anexos al dictamen, como los requerimientos especiales por los bimestres 1 a 6 de 2002²⁸, y la liquidación oficial de revisión por el bimestre 1 de 2002²⁹ practicados a COEXISTIR, se advierte que mientras esta declaró

²⁷ Folio 19 c. 2

²⁸ Folios 165 a 170 c. 2

²⁹ Folios 48 a 55 c. 2



los ingresos por previsión (administración) en el renglón de *“ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas”*, la demandante los declaró como gravados con IVA. Además, mientras COEXISTIR no incluyó en sus declaraciones de IVA los ingresos por compensaciones a los asociados, la demandante sí lo hizo, pero en el renglón de *“ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas”*.

Así, las dos cooperativas dieron un tratamiento tributario distinto a los ingresos por compensaciones y administración, lo que, en cierta medida, justifica que a COEXISTIR la DIAN solo le hubiera adicionado como gravados con IVA los ingresos por administración, mientras que a la demandante le adicionó como gravados, los ingresos por compensaciones.

No obstante, independientemente de que, al parecer, por los bimestres 1 a 6 de 2002, la DIAN no adicionó a COEXISTIR como gravados con IVA, los ingresos por compensaciones a los asociados, lo determinante es que la igualdad se predica ante la ley, lo que en este caso se traduce en el acatamiento del artículo 447 del Estatuto Tributario, como se evidencia en los actos demandados.

De otra parte, tampoco es aceptable que por analogía se pretenda dar el mismo tratamiento tributario a las cooperativas de trabajo asociado y a las empresas de servicios temporales de empleo, puesto que la aplicación de las



normas por analogía es viable solo cuando existe vacío normativo y las situaciones son similares³⁰.

En el presente asunto no existe vacío normativo, pues, como se precisó, durante los periodos en discusión, la base gravable del IVA para las cooperativas de trabajo asociado es la general prevista en el artículo 447 del Estatuto Tributario, esto es, el valor total del servicio prestado.

Además, las cooperativas de trabajo asociado y las empresas de servicios temporales son diferentes, como lo expuso la Sala, en los siguientes términos³¹:

«...atendiendo a la naturaleza de las cooperativas prevista en los artículos 4 y 59 de la Ley 79 de 1988, 1º y 3º del Decreto 468 de 1990, éstas por tratarse de 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; **no pueden actuar como una empresa temporal de empleo, puesto que estas sociedades desarrollan su objeto social de intermediación** enviando trabajadores en misión a otras empresas, los cuales no tienen la

³⁰**Ley 153 de 1887, artículo 8.** Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho.

³¹ Sentencia de 29 de noviembre de 2012, exp. 18515, C.P. William Giraldo Giraldo



calidad de socios o dueños, sino de empleados porque son vinculados por medio de un contrato laboral³².

Así las cosas, las cooperativas no pueden actuar como intermediarias laborales enviando trabajadores en misión pues desnaturalizan la actividad empresarial como cooperativa de trabajo asociado, además de no estar autorizada pues para ello se requiere cumplir con las normas establecidas en la legislación laboral y tener objeto social único y exclusivo³³».

Por último, en lo que respecta a que los actos demandados desconocen los contratos celebrados por la actora, porque en estos se pactó que la base gravable del IVA estaba integrada solo por los ingresos por administración, la Sala precisa que no es la voluntad de las partes sino la ley la que determina la base gravable del IVA. Además, de acuerdo con el artículo 553 del Estatuto Tributario, los convenios sobre impuestos no son oponibles al fisco.

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

³² Artículos 71, 77 y 75 de la Ley 50 de 1990.

³³ En ese sentido se pronunció el Ministerio de Protección Social y la Superintendencia de Economía Solidaria en la Circular Conjunta No. 0067 del 27 de agosto de 2004.



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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Sandra Patricia Moreno Serrano, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 1072 del expediente.

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

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



**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BASTIDAS BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
RODRÍGUEZ**

CARMEN TERESA ORTIZ DE

