

CONCEPTO 18560 DEL 17 DE JULIO DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

SERGIO ANTONIO VIDALES CAMACHO

Carrera 26 No. 16-28, piso 1, Barrio Los Helechos
Yopal – (Casanare)

Ref: Radicado 000580 del 29/12/2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 006 de 2009, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional., aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

En la solicitud de la referencia consulta ¿Están gravados con el impuesto al valor agregado IVA los aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento que los cooperados pagan periódicamente a su entidad como contribución a los gastos de operación y tributación de la empresa?, De ser cierto solicita expresar el tipo de servicio que le presta la cooperativa a sus cooperados para que se genere el IVA sobre dichos aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento?, En que norma nacional o reglamentaria se encuentran estos aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento constituidos como un servicio sometidos al gravamen del IVA?.

Antes de dilucidar el interrogante es menester resumir las condiciones de hecho del consultaste para lo cual tenemos lo siguiente:

En su derecho de petición de consulta expone una serie de consideraciones Constitucionales respecto de los tributos en Colombia como son los principios de justicia y equidad (art. 95 - 9 de nuestra carta política), equidad y progresividad de los tributos (art. 353 de nuestra carta política), el de legalidad tributaria del numeral 12 del artículo 150 y 338 de la Constitución Política: menciona el artículo 420 del Estatuto Tributario para señalar que dentro de los hechos generadores del tributo la prestación de servicios dentro del territorio nacional que no tengan el carácter de excluidos expresamente en la Ley. Transcribe el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016 sobre la definición de servicio, expone la normatividad sobre la cual se fundamentan las cooperativas e indica que las cooperativas cobran a

sus asociados un aporte ordinario o cuotas de sostenimiento para cancelar conceptos como servicios públicos, mantenimiento de instalaciones, vigilancia y aseo con personal propio, préstamos bancarios recibidos por la cooperativa, nominas e impuestos de renta, predial, etc., que los cooperados no están cancelando un servicio recibido, sino contribuyendo al sostenimiento de los gastos de la entidad.

Resumido el contenido de los hechos planteados por el solicitante tenemos lo siguiente:

Como problema jurídico fundamental por dilucidar se encuentra el determinar si los aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento que pagan los cooperados periódicamente a la cooperativa se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas, para lo cual tenemos que establecer que señalan las normas de cooperativismo sobre dichos aportes o cuotas de sostenimiento así:

La Ley 79 de 1988, "Por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa" establece sobre el régimen económico de las cooperativas que el patrimonio de estas estará constituido por los los (sic) aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial, así:

Artículo 46. El patrimonio de las cooperativas estará constituido por los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial.

Artículo 47. Los aportes sociales ordinarios o extraordinarios que hagan los asociados pueden ser satisfechos en dinero, en especie o trabajo convencionalmente evaluados.

Parágrafo. Podrá establecerse en los estatutos un procedimiento para mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales, dentro de los límites que fije el reglamento de la presente Ley y sólo para ejercicios económicos posteriores a la iniciación de su vigencia.

Esta revalorización de aportes se hará con cargo al Fondo de que trata el numeral 1o. del artículo 54 de la presente Ley.

Como se observa el patrimonio de las cooperativas se constituye por los aportes sociales ordinarios y extraordinarios individuales y amortizados por los fondos permanentes y las donaciones que se reciben; (de la la

(sic) lectura de la Ley 79 de 1988 no se encuentra disposición alguna que nos hable de aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento como aporte de capital).

De otra parte se expidió la Ley 454 de 1998 por medio de la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones. (Norma en la cual no establece conceptos tales como aportes ordinarios o cuotas de sostenimiento como aportes de capital).

Sin embargo lo anterior la Superintendencia de Economía Solidaria expidió la Circular Externa de 6 de 2015, la cual fue publicada en el diario oficial No. 49.452 del 13 de marzo de 2015, la cual es de estricto cumplimiento por parte de las entidades cooperativas en donde se indica:

<i>PARA:</i>	<i>REPRESENTANTES LEGALES, MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN O JUNTAS DIRECTIVAS, MIEMBROS DE JUNTA DE VIGILANCIA O COMITÉ DE CONTROL SOCIAL, REVISORES FISCALES Y ASOCIADOS DE ORGANIZACIONES DE LA ECONOMÍA SOLIDARIA</i>
<i>DE:</i>	<i>SUPERINTENDENTE</i>
<i>ASUNTO:</i>	<i>EXPEDICIÓN DE LA CIRCULAR BÁSICA JURÍDICA</i>
<i>FECHA:</i>	<i>Bogotá, D.C., 24 de febrero de 2018</i>

"Las organizaciones supervisadas no podrán cobrar a los asociados cuotas de administración, de sostenimiento u otra equivalente sobre los aportes por el sólo hecho de estar vinculados a ellas. Estas cuotas se constituyen en un sobre costo a los aportes sociales que están confiando a dichas organizaciones, en la medida que con esto se disminuiría el valor real de sus aportes, o en su defecto se elevaría el costo de los servicios prestados a los asociados. Lo anterior no es aplicable a los organismos de integración". (El subrayado es nuestro).

Como se extrae de la Circular Básica Jurídica No. 6 de 2015, expedida por el órgano rector de la economía solidaria, las cuotas de administración o de sostenimiento sobre los aportes cobradas por el solo hecho de estar vinculadas a ellas, se considera un sobre costo a los aportes sociales o costo adicional a los servicios que presten las cooperativas a sus

asociados. De cualquier manera y desde el punto de vista jurídico de la Superintendencia de Economía Solidaria las cuotas de administración de sostenimiento u otras equivalentes no se podrán cobrar a los asociados de las empresas solidarias, porque con esto se disminuye el valor real de sus aportes o se incrementa el costo de los servicios prestados a ellos.

Expresado lo anterior tenemos entonces que al no conformar las cuotas de administración, de sostenimiento u otras equivalentes parte del patrimonio de la empresa asociativa, pues necesariamente tendrán que ser mayor costo de los servicios que estas presten a sus asociados; ahora bien la pregunta es qué tipo de servicios o a qué tipo de servicios se refiere la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia de Economía Solidaria, la respuesta debe ser entendida en el marco del acuerdo cooperativo establecido en el artículo 3 de la Ley 79 de 1988 y las características señaladas en el artículo 6 de la Ley 454 de 1998, que indican:

Artículo 3º. Es acuerdo cooperativo el contrato que se celebra por un número determinado de personas, con el objetivo de crear y organizar una persona jurídica de derecho privado denominada cooperativa, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y sin ánimo de lucro.

Toda actividad económica, social o cultural puede organizarse con base en el acuerdo cooperativo. (el subrayado es nuestro).

A su turno el artículo 5 de la Ley 454 de 1998 señala:

Artículo 6º.- Características de las organizaciones de economía solidaria. Son sujetos de la presente Ley las personas jurídicas organizadas para realizar actividades sin ánimo de lucro. en las cuales los trabajadores o los usuarios según el caso; son simultáneamente sus aportantes y gestores, creadas con el objeto de producir distribuir y consumir conjunta y eficientemente, bienes y servicios para satisfacer las necesidades de sus miembros y al desarrollo de obras de servicio a la comunidad en general, observando en su funcionamiento las siguientes características:

- 1. Estar organizada como empresa que contemple en su objeto social, el ejercicio de una actividad socioeconómica, tendiente a satisfacer necesidades de sus asociados y el desarrollo de obras de servicio comunitario. (el subrayado es nuestro).*

(...)

Es claro para el despacho que como tal la actividad económica de producir, distribuir y consumir conjunta y eficientemente, bienes y servicios para satisfacer las necesidades de sus miembros y al desarrollo de obras de servicio a la comunidad en general, o las actividades sociales o culturales en beneficio de sus asociados o para la comunidad, todas estas en abstracto, valga decir sin actividad concreta en relación con el impuesto sobre las ventas en Colombia, se debe presumir que mientras estas no están estipuladas clara, precisa e inequívocamente como actividades excluidas del impuesto, ha de recurrirse a la fórmula fiscal general de que dichas actividades generan el impuesto a las ventas por la sencilla razón de que impuesto al valor agregado sobre las ventas es de régimen general en el país, lo cual implica que los bienes y servicios que no se encuentran taxativamente señalados como excluidos o no gravados del impuesto.

Este raciocinio es una conclusión en la aplicación de los principios generales del impuesto sobre las ventas en Colombia, avalados por las normas, la jurisprudencia y de doctrina, por lo cual se descarta que la tributación en esta materia se imponga vía doctrina, pues es el régimen fiscal quien ha definido que los bienes y servicios que no se encuentren taxativamente señalados como excluidos del tributo, se encuentran gravados a la tarifa general.

El artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, incorporado al artículo 1.3.1.13.5. del Decreto Único en Materia Tributaria 1525 de 2016, establece para efectos fiscales que cuotas de afiliación o sostenimiento se encuentran no gravadas con el impuesto sobre las ventas para ciertos gremios, para lo cual señala:

"Artículo 7°. 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".

Las cuotas de administración o de sostenimiento que realizan los asociados de las cooperativas a diferencia de las que realizan entidades como asociaciones de alumnos, de padres de familia, de profesionales, políticas y religiosas, no se encuentran taxativamente señaladas en las normas como excluidas o no gravadas del tributo, por lo cual la doctrina oficial de la entidad ha reiterado como servicios gravados con el impuesto sobre las ventas; v.gr. el Oficio 063666 del 31 de julio de 2006; si bien es cierto que los cooperados se reúnen asociativamente en la persona jurídica de la cooperativa y que pueden aportar trabajo y recursos para la construcción patrimonial de entidad, también lo que los recursos invertidos por la vía de cuotas de administración o de sostenimiento, no aumentan el patrimonio de entidad, constituyéndose así en la remuneración de los mismos servicios prestados por la cooperativa a sus cooperados.

Finalmente es necesario enfatizar que el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, incorporado al artículo 1.3.1.2.1. del Decreto Único en Materia Tributaria 1625 de 2016 establece para efectos del impuesto sobre las ventas la definición de servicio:

"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".

En todo caso de conformidad con lo anterior es la cooperativa o entidad la que debe establecer claramente a título de que percibe dichos pagos y cual es su retribución en el negocio.

En las sociedades comerciales y en las entidades públicas de conformidad con su naturaleza no existen cuotas de administración o de sostenimiento u otras equivalentes por lo cual equipararlas para efecto de demostrar la exclusión sobre el impuesto sobre las ventas no es un argumento válido.

El solicitante arguye que el impuesto sobre las ventas aquí expuesto desconoce el artículo 3 de la Ley 454 de 1988, sin aportar las razones de hecho y de derecho que sustentan tal apreciación.

En los anteriores términos se resuelve la consulta y nos permitimos informarle que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso

directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet, www.dian.gov.co la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "Técnica", dando clic en el link "Doctrina"

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá. D.C.