



NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Abril 21 del año 2003

FLASH 100

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

CONTRATOS DE APRENDIZAJE: MANEJO TRIBUTARIO

Como se sabe, la ley 789 de 2002 (ley de reforma laboral) en sus artículos 30 y subsiguientes reguló de manera integral el contrato de aprendizaje; mediante el decreto 933 de abril 11 de 2003, publicado en el diario oficial 45160 de abril 14, el Gobierno ha reglamentado el dicho contrato. A los fines del presente FLASH nos interesa destacar el manejo tributario que se deriva de la ejecución de los contratos de aprendizaje, los que deben celebrarse de inmediato según se desprende de la reglamentación recientemente expedida.

1. Obligados a tener aprendices y cómputo de la cuota: Según lo indican los artículos 32 y 33 de la ley de reforma laboral y el 11 del decreto reglamentario, la obligación de contratar aprendices recae sobre ***empresas privadas***, sean ellas de personas naturales o jurídicas, con ánimo o sin fines de lucro, y con cualquier actividad económica, ***diferentes de la construcción***, que tengan vinculados 15 trabajadores o más, a razón de un aprendiz por cada 20 empleados, más uno adicional por cada fracción de 10 o superior, así: de 15 a 29 empleados: un (1) aprendiz; de 30 a 49: dos (2) aprendices; de 50 a 69: tres (3) aprendices; de 80 a 89: cuatro aprendices, y así sucesivamente.

Vale la pena destacar que la ley 789 de 2002 extendió la obligación de vincular aprendices por parte de las ***empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta*** del cualquier orden (nacional, departamental, distrital, municipal).

Las demás entidades públicas, lo mismo que las que tengan menos de 15 trabajadores, pueden voluntariamente contratar aprendices.

2. Obligaciones derivadas del contrato de aprendizaje: esencialmente, las empresas obligadas a cumplir con la cuota de aprendices, quedan obligadas a pagar un *apoyo de sostenimiento mensual* y a *afiliar a los aprendices contratados al sistema de seguridad social en salud y riesgos profesionales*, debiendo asumir en forma total el pago de dichos aportes.

3. Formas de cumplir con la obligación de contratar aprendices: la ley ha dispuesto que la obligación de contratar aprendices se puede cumplir de una de dos formas: (a) mediante contrato directo con el aprendiz, caso en el cual el *apoyo de sostenimiento* se le cancela directamente a él; o (b) mediante *monetización* de la cuota de aprendizaje, caso en el cual se deberá cancelar al SENA la cuota mensual



que resulte de multiplicar el 5% del número total de trabajadores, sin contar los independientes y transitorios, por un salario mínimo legal mensual vigente.

4. Naturaleza tributaria de la cuota de apoyo de sostenimiento: como queda dicho, las empresas, al contratar aprendices, quedan en la obligación de entregar a éstos un apoyo de sostenimiento mensual, el cual ***en ningún caso constituye salario*** (Art. 30 ley 789 de 2002), y como mínimo, en la fase electiva, es equivalente al 50% del salario mínimo legal, y al 75% en la fase práctica. Este apoyo de sostenimiento mensual tiene como fin garantizar el proceso de aprendizaje.

Como queda expresamente calificado por la ley, este apoyo de sostenimiento no constituye salario, es decir que no causa prestaciones legales ni genera aportes parafiscales ni de pensiones (recordemos que sí genera aportes a salud y ARP). Con todo, desde el punto de vista tributario, ¿debemos entender que el apoyo de sostenimiento es INGRESO y, por ende, debe someterse a imposición?

Pues bien, si tomamos en cuenta que el *apoyo de sostenimiento* se entrega al aprendiz sólo con la finalidad de garantizarle su proceso de aprendizaje, más no como una forma de pagarle su posible trabajo dentro de la empresa, es decir que por mandato legal dicha partida no “remunera” al aprendiz, habremos de concluir que no es ingreso por no enriquecer al sujeto perceptor. En otras palabras, el apoyo de sostenimiento no genera enriquecimiento para el aprendiz y, por tanto, conforme al artículo 26 del ET, no constituye ingreso.

5. Retención en la fuente sobre la cuota de apoyo de sostenimiento: De lo acabado de expresar se deriva, como consecuencia, que el apoyo de sostenimiento ***no estará sometido a descuento de retención en la fuente***, ni por servicios ni por ningún otro concepto.

6. IVA e ICA sobre la cuota de apoyo de sostenimiento: por la misma razón que se viene comentando, es decir porque no hay remuneración, tampoco el aprendiz tiene obligaciones frente al IVA (o sea que no tiene que inscribirse en el RUT ni sacar NIT), ni el valor del pago de apoyo de sostenimiento causa el impuesto a las ventas ni retención del IVA autoasumida. Tampoco hay lugar a descontar ni pagar suma alguna por concepto de impuesto municipal de industria y comercio.

7. Deducibilidad de la cuota de apoyo o de la monetización: entendemos nosotros, apoyados en el artículo 107 del ET, que el pago de las cuotas de apoyo de sostenimiento y los aportes por salud y ARP derivados, así como la monetización de la misma, por tener origen en la ley, configuran una expensa, que goza de los atributos de necesidad y relación de causalidad. En efecto, por tratarse de pagos exigibles por disposición de la ley, se tornan “necesarios”; además, en la medida que el aprendiz debe participar en labores de administración, operación, comerciales o financieras, propias del giro ordinario de las actividades de las empresas (Art. 30 de la ley 789 de 2000), goza del atributo de la relación de causalidad con las actividades generadoras de renta.



8. Sobre deducción por pago de aprendices: hasta el año anterior resultaba legítimo contratar aprendices en exceso de los que legalmente resultaban exigibles, buscando con ello la *sobre deducción* ordenada por el artículo 189 de la ley 115 de 1994. Conforme a esta norma, había derecho a deducir hasta los 130% de los salarios y prestaciones pagados a los trabajadores contratados como aprendices, adicionales a los previstos legalmente.

Hemos dicho “hasta el año anterior” porque para el 2003 esta norma se entiende tácitamente derogada en razón de que por virtud de la ley 789 de 2002, los aprendices ya no tienen derecho a percibir salarios y prestaciones sociales sino, simplemente, el apoyo de sostenimiento. En tal virtud, la norma contentiva del beneficio tributario queda sin elementos para ser aplicada, es decir, se torna derogada por inexistencia del supuesto de hecho que ella misma contempla.

***** Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales. En todo caso deberá citarse su fuente.**