



NOTICIAS TRIBUTARIAS

Enero 16 del año 2004

FLASH 124

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

INCIDENCIAS DE LA REFORMA TRIBUTARIA 2003 (I)

LOS puntos esenciales de la reforma contenida en la ley 863 de 2003 han sido dados a conocer, ya sea por los medios informativos, ya por publicaciones especializadas. No es noticia, por tanto, por ejemplo, que el GMF subió, a partir de enero de 2004, al 4 (cuatro) por mil y que su única modificación fue esta, es decir que no se modificaron los demás elementos del tributo.

Con todo, creemos importante transitar por algunas de esas modificaciones, en la vía de indagar posibles efectos colaterales surgidos al amparo de la nueva reglamentación y de mejorar su entendimiento. Eso esperamos hacer a través de esta serie de FLASHES informativos que iniciamos a partir de la fecha.

1. EL IVA DE LOS SERVICIOS DE ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO.

La ley 863 modifica el yerro cometido en la ley 788 de 2002, ya que allí se había indicado que estos servicios, estarían gravados al 7% sobre el AUI, y que sólo causarían el impuesto cuando el beneficiario de los mismos fuera un sujeto responsable perteneciente al régimen común. El Gobierno intentó por reglamento superar esta disposición pero, como se recordará, la norma del reglamento fue demandada y suspendida provisionalmente por el Consejo de Estado. En otras palabras, los servicios en comento, prestados a empresas no responsables del IVA (p.ej. administradoras de fondos de pensiones, condominios, productores o comercializadores de arroz, comercializadores de energía, entre muchos otros) no causaban el tributo del 7%.

Pues bien, el artículo 52 de la reforma de 2003, elimina esa regla especial de causación, de tal manera que a partir de enero 1° de 2004, los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo, causan el IVA del 7%, aplicado sobre el AUI, y el mismo se cobrará a todo tipo de sujetos beneficiarios del servicio.

Ahora bien, algo que resulta verdaderamente importante es que la ley ha dispuesto que la misma base gravable se tomará cuando el prestador del servicio sea una cooperativa de trabajo asociado (OTA). Así las cosas, si se constituye una OTA para prestar servicios de aseo, de vigilancia o de empleo temporal (alternativa ésta última altamente cuestionable desde el punto de vista de la ley cooperativa y de las regulaciones de las empresas de servicios



temporales), la base sobre la cual se deberá liquidar el IVA será el AIU, y la tarifa a utilizar será del 7%.

2. NUEVA CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DE LAS OTAS

De la mano con lo anteriormente comentado, el artículo 53 de la reforma establece una nueva renta bruta especial consistente en que en los “servicios” que presten las cooperativas de trabajo asociado, la remuneración por la actividad se deberá descomponer y *registrar* [en la contabilidad] así: como ingreso recibido para terceros, la parte que corresponda a los trabajadores asociados por concepto de compensaciones cooperativas; y el remanente como ingreso propio de la OTA.

Dice la norma que esta división es para efectos de los impuestos nacionales y territoriales. Pero como, adicionalmente, indica que las empresas deberán *registrar* el ingreso en la forma señalada, es de concluir y entender que dicha descomposición produce, también, efectos contables. Ahora bien, el tratamiento contable y tributario que se analiza aplicará únicamente respecto de los ingresos derivados de prestación de servicios y no de la comercialización de bienes, lo que resulta violatorio del derecho al tratamiento igual, porque no hay razón que permita diferenciar entre una OTA que se constituya para prestar servicios y una que se forme para producir y/o comercializar bienes. En ambos casos la legislación es la misma, las regulaciones, obligaciones y derechos son idénticos y por ende la regulación legal tributaria debería haber sido la misma. Seguramente que si se tramita demanda ante la Corte, ésta pueda sentenciar que la norma es constitucional en cuanto se entienda que también cubre a las productoras y comercializadoras de bienes. Por ahora, cumpliendo el mandato legal, la división fijada por la norma aplicará solamente para las OTAS prestadoras de servicios.

Resulta interesante la división que hace la ley para favorecer a estos entes (que no a todas las cooperativas sino sólo a las de trabajo asociado) ya que les reduce su base de tributación: pensemos en el ICA, que a partir del año 2004 ya no se deberá liquidarse sobre el valor total de la remuneración, sino únicamente sobre el monto del ingreso propio.

Lo propio ocurre en impuesto de renta, en el sentido de que las OTAS no deberán declarar las compensaciones pagadas a sus asociados como un gasto deducible sino que ahora su estado de resultados mostrará únicamente el ingreso propio, sin considerar el gasto por compensaciones ordinarias ni extraordinarias.

El tema nos resulta claro en ICA y en renta. Sin embargo, nos preguntamos si esta división también afectará el cobro del IVA en el sentido de si la base gravable para liquidarlo será el monto del ingreso total o únicamente la parte del ingreso propio. Al respecto surgen dos posibilidades interpretativas:



Una, basada en la redacción literal del artículo 53 que al decir “para efectos de los impuestos nacionales y territoriales”, deja ver que la tal división produce efectos, sin distinción, para todos los impuestos nacionales, siendo el IVA uno de ellos. Así, con esta orientación, la base del IVA sería el valor del ingreso propio en la medida que, además, por mandato del artículo 103 del ET, las compensaciones de estos trabajadores se consideran rentas de trabajo y, como sabemos, las rentas de trabajo no causan IVA. Por ello, siendo renta de trabajo y habiéndose dispuesto por la ley 863 que *“para efectos de impuestos nacionales...”*, la consecuencia es que el IVA sobre los servicios prestados por una OTA (que no sólo los servicios de vigilancia, aseo y temporales de empleo, sino todo tipo de servicio gravado) debe ser liquidado sobre el monto del ingreso propio, es decir, dejando por fuera el valor de las compensaciones recibidas para los trabajadores asociados. Un posible aval para respaldar esta interpretación se encuentra en la parte final del artículo 53 de la ley, que se comenta, ya que al fijar el ingreso de la cooperativa dice: “...y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual constituye parte de su base gravable”. Entendemos que la expresión “lo cual” hace relación al ingreso a registrar como propio.

La otra alternativa de interpretación, que en nuestro criterio es la que debe ser, superando la literalidad de la norma, es mirando el puesto en el que ha sido inserta la norma. En efecto, el artículo 53 de la reforma dice adicionar el ET con el artículo 102-3, quedando, por tanto, ubicado dentro de las regulaciones relativas al impuesto a la renta, concretamente como una renta bruta especial. Así, con todo y que la norma indique que para efectos de impuestos nacionales..., sería dable concluir que por encontrarse inserta la norma dentro del libro correspondiente a RENTA, no es posible extender su contenido al IVA. De otra parte, la misma disposición, en su texto, parece clara cuando señala que las cooperativas deberán registrar el INGRESO en forma dividida, lo cual quiere decir que la “remuneración” [que es el ingreso] causada por el servicio debe ser contabilizada de manera dividida, sin que ello signifique que se esté regulando la base gravable del IVA de manera diferente a como la regula el artículo 447 del ET, mismo que señala que la base será el valor total de la operación, es decir, el valor total de la remuneración que perciba el responsable. Con esta visión, la base para el cobro del IVA debería ser la general regulada por el ordenamiento tributario, es decir, el 100% de la remuneración cobrada, antes de la división ordenada por la ley.

Un argumento en contra de esta segunda forma de interpretación indicaría que el mismo raciocinio podría tomarse frente al ICA, pero frente a ello existe una explicación: el ICA se mide sobre el valor del ingreso de cada sujeto y no sobre el valor total de las operaciones, lo que significa que de cara al ICA la base para la cooperativa sí es el monto del ingreso propio y el ingreso de los cooperados no está sujeto por ser una renta de orden laboral.

*** *Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales.*



TRIBUTAR ASESORES LTDA
