

SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL

CONCEPTO 1199

(14 de Octubre de 2009)

Señora

CLAUDIA PATRICIA JAIMES PUENTES

GERENTE CUIDADOS PROFESIONALES- COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO

KR 89 38 Of. 629

Ciudad

Referencia: Radicación 2009ER45781 del 05 de junio de 2009.
Tema: Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros
Subtema: Base de retención Cooperativas de Trabajo Asociado.
No sujeción de aportes a salud

Cordial saludo:

De acuerdo con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

CONSULTA

Actuando en calidad de Gerente de CUIDADOS PROFESIONALES, Cooperativa de Trabajo Asociado, pregunta usted sobre qué base debe efectuarse la retención a la empresa que regenta, cuando presta un servicio de salud en calidad de contratista, tratándose del impuesto de industria y comercio.

Igualmente, inquiera a este Despacho acerca de cuál es la base de retención aplicable en el caso contrario, es decir, cuando es la Cooperativa de Trabajo Asociado la que efectúa el pago o abono en cuenta.

RESPUESTA

Para dar cabal contestación a su inquietud, es necesario desglosar el análisis, de la siguiente manera:

1. Cooperativa de trabajo asociado como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Es necesario en este punto analizar el concepto de Cooperativa de Trabajo Asociado; entendido como tal a las 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 en forma autogestionaria (Art. 1 Decreto 468/90), lo que quiere decir que los trabajadores asociados son simultáneamente los aportantes y los gestores de su Cooperativa, siendo este un requisito básico para ejercer su actividad o su objeto social en la comunidad.

Una cooperativa de trabajo asociado es, entonces, aquella que constituyen personas naturales para que dicha entidad les proporcione un puesto de trabajo. Como todos los asociados deben trabajar en la cooperativa, se da una identidad entre los empleadores y los trabajadores, de tal suerte que no se puede hablar de contrato de trabajo, ni de salario, porque las dos partes de la relación laboral son las mismas personas. Las relaciones de trabajo se rigen, en consecuencia, por lo estipulado en los estatutos y reglamentos. En el caso de que excepcionalmente se contraten trabajadores no asociados, éstas relaciones sí se rigen por las normas del Código Sustantivo del Trabajo. (artículo 59 de la Ley 79 de 1988)

Por otro lado los artículos 7 y 17 del Decreto 4588 de 2006 y de la Ley 1233 de 2008 , señalan 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.

De esta manera, se concluye en este ítem que no es posible que exista una intermediación entre los trabajadores asociados cooperados y la compañía contratante, al entenderse como dineros para terceros los recibidos por la Cooperativa de Trabajo Asociado, a nombre de los cooperados.

Ahora bien, el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

“Artículo 32. Hecho generador.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá, lo constituye la realización en su jurisdicción de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin él de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar qué debemos entender por cada una de estas, conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002:

“Artículo 33. Actividad industrial.

Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

Artículo 34. Actividad comercial.

Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 35. Actividad de servicio.

Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.”

De lo anterior se concluye que de la realización del hecho generador del impuesto de industria y comercio deviene la obligación de declarar y pagar el mismo, para el caso de Bogotá, respecto de las cooperativas de trabajo asociado, cuyo objeto es la prestación de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, a través de sus trabajadores cooperados, a las empresas que así lo requieran.

2. Retención a una cooperativa de trabajo asociado

Sobre el particular, es necesario advertir que este Despacho inicialmente manifestó, a través de los Conceptos 1178 del 02 de octubre de 2008 Y 1185 del 16 de diciembre de 2008, que la retención tratándose de las Cooperativas de Trabajo Asociado, cuando ejercían actividades de intermediación, se efectuaba sobre la totalidad de la operación en el momento del pago o abono en cuenta que hagan los agentes retenedores, a la tarifa vigente, distribuyéndose la retención de acuerdo al porcentaje que representen los ingresos propios y los pagos o abonos en cuenta que se hagan al trabajador asociado cooperado

Tanto el Concepto 1178 como el 1185 de 2008 eran concordantes en establecer que, como se manifestó anteriormente, la base de la retención debía ser la totalidad de la operación en el momento del pago o abono en cuenta, a la tarifa vigente.

Se considera necesario modificar los mencionados conceptos, por las siguientes razones:

La Ley 863 de 2003 en el artículo 53, adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional al señalar lo siguiente:

“Distribución de los ingresos en la cooperativa 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”. (se remarca)

Entonces con este nuevo artículo del estatuto se excluyen de la base gravable de la cooperativa los ingresos correspondientes a las compensaciones que se darán a los trabajadores socios de la cooperativa.

Los ingresos que reciben las cooperativas de trabajo asociado por la prestación de servicios está conformado por dos partes, una de ellas que constituye la retribución que se da a los asociados comúnmente conocida como compensación y otra la parte de los gastos de administración definidos para el ente cooperativo y se deben registrar contablemente siguiendo la clasificación y dinámicas establecidas en el Plan Único de Cuentas del Sector Solidario, destacando que en esa dinámica se encuentra modificada la parte de los ingresos que se ha de entregar a los cooperados como compensación por el trabajo realizado, conforme al artículo 102-3 del E.T.N., al consagrarse que no se trata de ingresos propios de la entidad solidaria sino que se trata de ingresos propios de los socios, captados por el ente cohesionante de los mismos, que es la entidad cooperativa. Esto es, se trata de valores recibidos para terceros y así ha de registrarse contablemente. Dichos

ingresos, por lo mismo no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio de la cooperativa.

La parte de los ingresos que va para la cooperativa una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual si forma parte de su base gravable, se registrará como ingreso propio de la entidad en una de las cuentas en una de las cuentas del PUC, según sea la actividad que desarrolle la cooperativa, es decir su objeto social y liquidará el impuesto a la tarifa que corresponda según el Código de Actividad.

En cuanto a la parte del ingreso que se entrega como compensaciones a los socios de la cooperativa conviene aclarar que constituyen renta de trabajo en los términos del artículo 103 del E.T.N.

“ARTICULO 103. DEFINICION. *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.*

PARAGRAFO 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. (Resaltado fuera del texto)*

Las Cooperativas de Trabajo Asociado, son 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 en forma autogestionaria (Art. 1 Decreto 468/90), lo que quiere decir que los trabajadores asociados son simultáneamente los aportantes y los gestores de su Cooperativa, siendo este un requisito básico para ejercer su actividad o su objeto social en la comunidad.

Una cooperativa de trabajo asociado es, entonces, aquella que constituyen personas naturales para que dicha entidad les proporcione un puesto de trabajo y por el trabajo que realicen recibir una remuneración denominada compensación, que de acuerdo al artículo 103 del Estatuto Tributario Nacional, constituye renta de trabajo, léase laboral.

Sin embargo, la naturaleza de la vinculación de los socios es distinta a la de un contrato de trabajo, razón por la cual la relación laboral entre la cooperativa y el asociado no se rige por la legislación laboral sino por las disposiciones que establezca el régimen de compensaciones contenido en los estatutos de la cooperativa o en otro instrumento aprobado por el órgano competente de la misma.

Pero para que se consideren rentas de trabajo la cooperativa debe cumplir los requisitos previstos en el párrafo primero del artículo 103 del Estatuto Tributario Nacional, a saber:

- Tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- Tener los trabajadores asociados de aquellas vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptadas por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley.
- Tenerlos igualmente vinculados al sistema general de riesgos profesionales.

En el caso de que excepcionalmente se contraten trabajadores no asociados, éstas relaciones sí se rigen por las normas del Código Sustantivo del Trabajo. (Artículo 59 de la Ley 79 de 1988)

Ahora, en la medida que las compensaciones son los ingresos que reciben los trabajadores asociados como retribución por su trabajo no constituyen ingreso por servicio en los términos definidos por el artículo 35 del Decreto 352 de 2002 y por lo mismo no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio.

“ART. 35.—Actividad de servicio. *Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.”*

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003 la totalidad de los ingresos de la cooperativa hacían parte de la base gravable, pues así es la norma general para el impuesto de industria y comercio, definida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 y los pagos que se efectuaban a sus cooperados por el trabajo realizado salían como un gasto de Administración, pero se reitera, ya habían constituido ingreso propio de la cooperativa y habían afectado la base gravable.

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Con la expedición del artículo 53 de la Ley 863 de 2003 se beneficia a las cooperativas de trabajo asociado reduciéndoles su base gravable al deducirles lo que pagan por compensaciones a sus trabajadores asociados.

Bajo este contexto, cuando se contrate con una cooperativa de trabajo asociado y proceda efectuar la retención por concepto de impuesto de industria y comercio, ésta se debe efectuar en los pagos que se le efectúen a la cooperativa por actividades gravadas tomando como base solamente los ingresos propios de la cooperativa obtenidos después de haberles deducido lo correspondiente a las compensaciones dadas a sus asociados.

Por otra parte quien efectúa el pago a la cooperativa y actúa como agente retenedor no puede efectuar retención alguna a los trabajadores asociados por cuanto no tiene relación contractual alguna con ellos y aún teniéndola no podría descontar retención alguna por tratarse de ingresos laborales no gravados con el impuesto de industria y comercio.

En el caso que sea la cooperativa la que efectúe algún pago a un tercero retribuyendo actividades gravadas (industriales, comerciales o de servicio), como persona jurídica perteneciente al régimen común del impuesto de industria y comercio, efectuará la retención que corresponda de acuerdo a la naturaleza del beneficiario del pago y a las reglas sobre retenciones definidas en el Acuerdo 65 de 2002, los Decretos Distritales 271 y 472 de 2002 y las Resoluciones 23 de 2003 y 09 de 2004.

Adicionalmente, al actuar como agente retenedor, debe cumplir con unas obligaciones posteriores que emanan de tal condición, establecidas por el artículo 127-9 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 71 del Decreto Distrital 362 de 2002, el cual establece:

Artículo 127 -9. Obligaciones del Agente Retenedor. *Los agentes retenedores del impuesto de industria y comercio deberán cumplir, en relación con dicho impuesto, las obligaciones previstas en los artículos 375, 377 y 381 del Estatuto Tributario Nacional.*

A su turno, los artículos enunciados en la norma precitada disponen:

Estatuto Tributario Nacional:

ARTICULO 375. EFECTUAR LA RETENCIÓN. *Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción.*

ARTICULO 376. CONSIGNAR LO RETENIDO. *Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.*

ARTICULO 381. CERTIFICADOS POR OTROS CONCEPTOS. *Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:*

- a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.*
 - b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.*
 - c. Dirección del agente retenedor.*
 - d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.*
 - e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.*
 - f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.*
 - g. La firma del pagador o agente retenedor.*
- A solicitud de la persona o entidad beneficiaria del pago, el retenedor expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual.*

PARAGRAFO 1o. *Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados.*

3. No sujeción al impuesto de industria y comercio de actividades POS- Prestación servicios de salud.

A raíz de los diferentes fallos proferidos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, se hizo necesario por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda hacer una revisión de la doctrina emitida frente al tema de la sujeción al impuesto de industria y comercio en los servicios de salud con fundamento en lo dispuesto por el artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 4° numeral 4° del Acuerdo 21 de 1983.

Es así como a través de memorando concepto No. 1166 del 06 de noviembre de 2007, esta Subdirección se pronunció al respecto, interrogándose en principio acerca de si la no sujeción prevista en las normas arriba citadas comprende integralmente a todos los sujetos y entidades que

conforme a su objeto social prestan servicios de salud o si dicho tratamiento exceptivo es de orden restrictivo predicable únicamente de determinadas actividades realizadas por las entidades involucradas con los servicios de salud.

Podemos citar los siguientes apartes del concepto 1166 de 2007, para mayor claridad:

(...) “Es indudable que la no sujeción estudiada entraña una doble connotación por un lado es subjetiva al señalar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, y por otra es objetiva al expresar los servicios prestados, condición que se tipifica como se explicó con relación a los servicios públicos de salud.

Como vemos, esta no sujeción conforme el actual sistema de salud en Colombia, debe interpretarse sólo con relación a los recursos que comprometan el POS, que en últimas son los que se ocupan de lo que se entiende como SERVICIO PÚBLICO DE SALUD y todo aquello que no hace parte de él, se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio por las actividades que se realicen en la jurisdicción del Distrito Capital, como así queda expuesto en el artículo III de la ley 788 de 2003 conforme al fallo de inexequibilidad parcial (...).”

Hay que aclarar entonces que cuando la cooperativa de trabajo asociada se encuentre constituida como IPS reconocida por el Estado y preste servicios de salud cubiertos con el Plan Obligatorio de Salud POS, que son retribuidos con recursos de la seguridad social, los pagos que así reciba no serán objeto de retención alguna en atención a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Nacional y la jurisprudencia y doctrina emitidas al respecto. Los servicios que preste por fuera del POS si están gravados y la retención se efectuará sobre el ingreso propio deducidas las compensaciones, tal como arriba se indicó.

4. Conclusiones:

- Las Cooperativas de Trabajo Asociado son sujeto pasivo del Impuesto de industria y comercio, respecto de las actividades industriales, comerciales o de servicios gravadas en la Jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá; debiendo declarar y pagar el tributo sobre los ingresos netos obtenidos, previa las deducciones de ley.
- Al ser sujetos del impuesto de industria y comercio, a las Cooperativas de Trabajo Asociado que prestan servicios de salud como IPS, en el Distrito Capital, se les deben practicar las retenciones en la fuente de dicho tributo, tomando como base para el cálculo de dichas retenciones los ingresos netos que corresponden a servicios no cubiertos por el POS.
- Al actuar como agente retenedor, las Cooperativas de Trabajo Asociado se rigen por las disposiciones generales contenidas en el artículo 127 y siguientes del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 71 y siguientes del Decreto Distrital 362 de 2002, las cuales podemos sintetizar de la siguiente manera:

		SUJETOS A RETENCION						
		Entidad Pública	Grandes Contribuyentes	Consortios y Uniones Temporales	Régimen Común	Transportador	Régimen Simplificado	Profesional independiente régimen común
AGENTES DE RETENCION	Entidades Públicas	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI
	Grandes Contribuyentes	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI

Consortios y Uniones Temporales	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Común	NO	NO	NO	NO	SI	SI	SI
Transportadores	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Simplificado	NO						

- No obstante lo anterior, al pagar el impuesto de industria y comercio, bien mediante el mecanismo de retención, anteriormente señalado, o a través de declaración privada, la Cooperativa de Trabajo Asociado liquidará el impuesto sobre los ingresos netos obtenidos en el respectivo período, descontados los conceptos señalados anteriormente (compensaciones a los cooperados y bienes y servicios cubiertos con el Plan Obligatorio de Salud por tratarse de recursos del sistema de seguridad social).

En los anteriores términos, se modifican los Conceptos 1178 y 1185 de 2008.

Esperamos haber atendido de la mejor manera sus inquietudes.

Atentamente

ANA MARIA BARBOSA RODRÍGUEZ
 Subdirectora Jurídico Tributaria
abarbosa@shd.gov.co