



## Documento **TRIBUTAR-io**

Mayo 9 de 2020

Número 721

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

**Síguenos en twitter: @ocorredoralejo**

### **SUBSIDIO PARA EL EMPLEO FORMAL (PAEF)**

Conocido es que el Gobierno ha decretado nuevamente la emergencia económica en todo el territorio nacional por el periodo mayo 6 a junio 5 del año que avanza (Cfr. Decreto 637). A consecuencia de ello, ha adoptado el programa de apoyo al empleo formal (PAEF) mediante el Decreto 639 de mayo 8, el cual nos permite los siguientes comentarios:

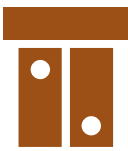
**Objeto del programa.** Con el fin de estimular el mantenimiento de empleo formal en el país, el Gobierno lanza un salvavidas de caja por medio del pago de un aporte estatal a las empresas que demuestren necesidad de tal apoyo. Se trata de un subsidio equivalente al 40% de un salario mínimo (\$351.121) por cada trabajador formal que se tenga debidamente vinculado por nómina y con afiliación a seguridad social. A estos efectos, no importa el nivel salarial de los empleados como quiera que el aporte estatal se reconocerá en función del número de empleos que el sujeto se comprometa a mantener. El decreto no ha puesto límite alguno en cantidad de empleados, de suerte que el subsidio está en función directa con el número de empleados formales del beneficiario.

**Beneficiarios del programa.** Acorde con el decreto emitido, pueden solicitar el apoyo estatal las **personas jurídicas** que estén constituidas desde antes de enero 1º de 2020 y cuenten con su registro mercantil debidamente actualizado al menos hasta el año 2019 (porque el año 2020 aún no se ha vencido su plazo de renovación que cubre hasta julio 3 según Decreto 434 de 2020). Podrá verse que no importa si el sujeto es grande contribuyente o no, o si es responsable de IVA o no, o si tiene muchos o pocos trabajadores; lo que importa es que sea una persona jurídica.

Aclara el decreto que las ESAL son beneficiarias (lo que es obvio porque son personas jurídicas), pero en lugar de exigirse su registro mercantil deben demostrar que están inscritos en el RUT bajo el régimen tributario especial.

Significa lo anterior que, sin razón ni justificación, las personas naturales no son beneficiarias del programa de apoyo, lo que resulta completamente inconstitucional por violar el principio de justicia e igualdad de trato. Adicionalmente, al hablar de las ESAL y exigir su pertenencia en el régimen tributario especial, automáticamente deja por fuera aquellas ESAL que son calificadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, tales como los sindicatos, los fondos de empleados, asociaciones gremiales y las iglesias.

Si de lo que se trata es de proteger el empleo formal, es claro que no debería haber distinción ni discriminación de sujeto porque los no contribuyentes y las



personas naturales son generadores de empleo formal y pueden estar atravesando las mismas dificultades de todas las empresas del país.

Tampoco son beneficiarios del programa las entidades cuya participación de la Nación y/o de sus entidades descentralizadas sea mayor al 50% de su capital. Dentro del concepto nación entendemos incluidos todos sus órdenes, es decir, nacional, departamental y municipal.

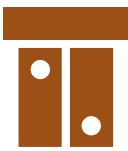
**Reducción de ingresos.** Un requisito para ser beneficiario del programa es que se demuestre una disminución del 20% o más en sus ingresos. Para poder establecer una disminución, es indispensable conocer el referente comparativo contra el cual se debe computar la reducción. Puede pensarse, por ejemplo, en que los ingresos de abril de 2020 sean inferiores en un 20% o más respecto del mes de abril de 2019. Pero es posible también pensar en una reducción del ingreso en el periodo acumulado enero a abril de 2020 versus el mismo periodo de 2019. Puede pensarse igualmente en una reducción sobre la base del promedio de ingresos obtenidos en 2019, es decir, el ingreso promedio de 2019 multiplicado por cuatro (enero a abril) comparado con el valor del ingreso enero a abril de 2020. Puede pensarse, en fin, en una reducción del ingreso de los meses de enero y febrero contra los ingresos de marzo y abril.

No define el decreto una metodología de cómputo y deja en manos del Ministerio de Hacienda la determinación del método de cálculo de la disminución de los ingresos. Por tanto, debemos esperar al reglamento que emita el citado Ministerio para conocer la metodología de cómputo de la reducción en el ingreso.

**¿Ingresos devengados o efectivamente recibidos?** Un aspecto fundamental que tendrá que definir el Gobierno tiene que ver con el tipo de ingreso que servirá para computar la reducción. Una empresa puede mantener su nivel de facturación durante la pandemia, pero sus clientes no le pagan las facturas. En estas circunstancias, aunque el ingreso devengado no se haya reducido, es muy posible que su ingreso a caja sí se haya estrechado en un nivel del 20% o más. O pueden existir empresas que han reducido su nivel de ingresos en más del 20%, pero las ventas que siguen realizando no les ha deteriorado su flujo de caja (ejemplo, los restaurantes que han ampliado su línea de domicilios y que siguen vendiendo, menos, pero de contado).

Así, nos movemos en una línea muy fina que tendrá que ser definida celosa y claramente por el gobierno al emitir el reglamento correspondiente, aplicando para ello la máxima de los abuelos: ¡el Derecho a prueba de vivos y de bobos!

**Postulación para acceder al programa.** Dispone el artículo 4 del decreto que quien quiera participar del programa debe postularse por medio de la entidad financiera en la que se posea un producto financiero, certificando el número de empleados formales que se mantendrán en el mes de beneficio y manifestando que los recursos serán destinados exclusivamente para el pago de la nómina correspondiente, por supuesto, demostrando la reducción de los ingresos mediante certificación emitida por el representante legal y revisor fiscal o contador público. Serán, pues, las entidades financieras, las encargadas de canalizar las solicitudes y de girar los recursos una vez el sujeto logre aprobación.



**El usual apoyo al sector financiero.** Al valerse de las entidades financieras para hacer el trámite de las ayudas, el sector financiero cobrará una comisión, que el decreto califica expresamente como excluida del IVA y exenta del GMF. En las circunstancias, las entidades financieras obtienen una línea de negocio adicional, que para el estado representa un gasto más dentro de su presupuesto, que sin duda, pudiera evitarse acogiendo un programa distinto al desarrollado por el decreto que venimos analizando.

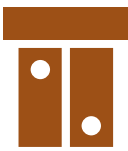
De acuerdo con las cifras anunciadas por el director de la DIAN a través de un tweet, serían alrededor de 8 millones de empleos que se pretenden proteger, lo que más o menos arroja una ayuda de unos 2 billones por cada mes de apoyo. Según el decreto, el apoyo será otorgado por los meses de mayo, junio y julio, con lo cual el Estado gastará alrededor de \$6 billones, lo que nos lleva a estimar una comisión para el sector financiero de unos \$400.000 millones, partida bien importante en las actuales circunstancias.

**No hay que llorar sobre la leche derramada.** Creemos que el programa de apoyo al mantenimiento del empleo pudo haberse materializado por medio del pago de los impuestos, creando unos títulos de apoyo al empleo formal (TAEF), que una vez emitidos sirven para pagar el IVA, la retención, la renta e inclusive el ICA. El Estado es lo suficientemente grande y capaz para desarrollar con sus propios medios el programa y, lo mejor, evitando un gasto cuyo recurso pudiera servir para otros fines estatales.

**Efectos contables y tributarios del apoyo.** En esta oportunidad, el programa es de ayuda estatal gratuita a favor de quienes mantengan los empleos formales. Como queda señalado, el programa operará por tres meses solamente y generará para los beneficiarios una entrada de recursos que ayudarán al pago de su nómina. Pero ¿cuál es el tratamiento contable y tributario de ese apoyo?

El Decreto 639 nada indica al respecto, de manera que debemos orientarnos por las reglas generales. Así, en dimensión contable, las entidades que utilizan NIIF Pymes deben seguir la sección 24 que obliga a reconocer el subsidio como un ingreso del periodo en que se cumplen las condiciones para hacerse acreedor al mismo. Quienes utilizan NIIF plenas deben utilizar la NIC 20, misma que permite el uso de dos métodos de reconocimiento: el método del capital y el método de la renta. En el primero, el subsidio recibido se reconoce dentro del balance, como una cuenta patrimonial. En el segundo, el subsidio se reconoce como un ingreso en el resultado integral del periodo. Entendemos que en este caso, por tratarse de un apoyo para pagar la nómina, el subsidio que se reciba debe ser contabilizado utilizando el método de la renta, es decir, como un ingreso no operacional del periodo.

Ahora bien, en dimensión tributaria, nos queda claro que el subsidio representa un ingreso fiscal que se somete a descuento de retención en la fuente a la tarifa del 2.5%, retención que tendrán que descontar las entidades financieras por medio de las cuales se canalice la ayuda, pero que deberá ser declarada y pagada por el Ministerio de Hacienda, que es el titular del FOME (creado por el Decreto 444 de 2020).



Ese subsidio representa un ingreso gratuito que se obtiene por parte de los beneficiarios y que visto en dimensión de los contribuyentes, será gravado con el impuesto de renta y complementarios. Encontramos aquí otra circunstancia particular, porque el Decreto de creación del apoyo económico pudo prever que el apoyo económico fuere no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, tal como lo hace el artículo 42 ET para los apoyos para financiar programas educativos. Por tanto, mientras no se diga lo contrario, este apoyo será un ingreso gravado.

Ahora, el real problema de estos apoyos es que están inspirados en la gratuidad, tal como lo admite el mismo Decreto 639 en sus considerandos, al traer a colación la sentencia C-159 de 1998 y pudieran ser vistos como ingresos sujetos al impuesto de ganancias ocasionales. Con todo, realmente este tipo de apoyos no son constitutivos de ganancia ocasional porque a pesar de provenir de la gratuidad estatal, no se derivan de un "acto inter vivos", dada la voluntad unilateral del Estado de conceder el beneficio a quienes cumplan las condiciones exigidas. Por ello, el subsidio será un ingreso extraordinario, sujeto al impuesto de renta dentro del sistema ordinario.

Y para concluir, valiéndonos de las normas reguladoras del ICA, tengamos en cuenta que este ingreso no se somete al impuesto municipal porque no proviene de una actividad comercial, industrial ni de servicios.

**ASESORES SAS, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.**

**Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**