

LOS IMPUESTOS DIRECTOS ENTRE 2000-2015: REFORMAS, CÁLCULO Y ANÁLISIS DE LA CARGA TRIBUTARIA (TET) EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS EMPRESAS MEDIANAS EN EL SECTOR MANUFACTURERO EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER

Autor: Jorge Orlando Uribe Márquez¹ (Fundación Universitaria Iberoamericana, México)

Coautor: José Miguel Cermeño² (Universidad de San Carlos de Guatemala)

Recibido: mayo 18 del 2020

Aprobado: agosto 11 del 2020

RESUMEN:

Los estudios de los efectos de la tributación sobre la mediana empresa no han sido realizados en clave regional y sectorial en Colombia, por lo que se hace necesario analizarlos en el periodo 2000-2015, a la luz de las reformas tributarias aprobadas. Se hace desde dos enfoques: la revisión crítica de la normativa tributaria y sus efectos en la mediana empresa, y el estudio de la Tasa Efectiva de Tributación (TET) en el impuesto sobre la renta para las empresas medianas en el sector manufacturero del Departamento de Santander. Se analizan los efectos de la tributación en sus diferentes reformas, teniendo en cuenta estas variables para evidenciar que la mediana empresa ha sido una de las más afectadas por la variabilidad de las normas, así como para poner de manifiesto la necesidad de estudios regionales que permitan comprender este problema en la dimensión territorial y sectorial.

1 Contador Público, Máster en Administración de Empresas, Candidato doctoral Derecho económico y de la empresa, Fundación Universitaria Iberoamericana (México).

2 Investigador independiente. Abogado y notario. Máster en Criminología, Máster en Relaciones Laborales y Diálogo Social. Doctor en Ciencias Penales, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Palabras clave: Mediana Empresa; Santander; Tributación; Manufactura; Renta.

DIRECT TAXES BETWEEN 2000-2015: REFORMS, CALCULATING AND ANALYZING THE EFFECTIVE TAX RATE (ETR) ON MEDIUM-SIZED ENTERPRISES' INCOME TAXES IN THE MANUFACTURING SECTOR OF THE DEPARTMENT OF SANTANDER

ABSTRACT:

Studies on the effect of taxation on medium-sized enterprises have not been performed in regional and sectoral terms in Colombia, reason why it is necessary to analyze them in the 2000-2015 period in light of the tax reforms that have been approved. Two approaches have been taken: critically reviewing tax regulations and their effects on medium-sized enterprises and studying the Effective Tax Rate (ETR) on income taxes for medium-sized enterprises in the Department of Santander's manufacturing sector. The effects of taxation are analyzed in their different reforms, taking these variables into account to show that medium-sized enterprises have been among those most affected by the regulations' variability, as well as to demonstrate the need for regional studies that allow understanding this issue in a territorial and sectoral dimension.

Keywords: Medium-sized Enterprise; Santander; Taxation; Manufacturing; Income.

INTRODUCCIÓN

Las reformas tributarias se concentran en aspectos robustos de carácter técnico que se detienen a evaluar y establecer las mejores decisiones para los individuos de manera particular o colectiva, que luego el Gobierno, como ente garante de los derechos de los ciudadanos y de las sociedades, está en el deber de distribuir de manera equitativa y justa, de modo que sus decisiones se vean reflejadas en beneficios colectivos. En una economía capitalista, el Estado desarrolla políticas y marcos legales para que por medio de la carga impositiva sea posible garantizar ingresos con los cuales suplir las necesidades de las personas y gastos del Estado. Los sistemas tributarios son el producto de coyunturas orientadas por la necesidad de aumentar el recaudo para cumplir los objetivos en distintas esferas (Jaimes y Fuentes, 2017).

Los resultados de la imposición, tanto directa como indirecta de tasas expresadas en impuestos, distorsionan el mercado que involucra a los diferentes actores de la economía, razón por la cual se consideraría que

un entorno justo y equitativo se lograría como lo afirma Bolaños (2013), que un gravamen tuviera la capacidad para generar una redistribución de los ingresos y su relación con el sistema económico; por lo anterior, se requiere reconocer los efectos de los impuestos, es decir, “(...) conocer el impacto de los impuestos sobre el consumo, los costos de producción ,a la inversión privada, el crecimiento económico y la distribución de la carga tributaria. A la vez es clave para la toma de decisiones de política tributaria” (Rincón y Delgado, 2017, p.1)

La disyuntiva de elección entre la imposición de carga tributaria, entre personas y empresas, ha sido un tema que en Colombia parece no tener fin, en tanto detractores como defensores de ambos lados consideran que deben ser exceptuados de la modificación o creación de nuevos impuestos. Es entre los sectores productivos de la economía donde se crean las grandes brechas de desigualdad, dado que las exenciones y otros tipos de beneficios tributarios terminan desincentivando la actividad productiva de unas industrias o sectores sobre otros. Encontrar el punto de equilibrio en temas tributarios no es tarea fácil; sin embargo, una opción de acercamiento y solución al problema es el análisis de las empresas como aquellas capaces de generar empleo y mantener activa la economía. En Colombia, dicho análisis puede hacerse puntualmente desde sectores y regiones específicos debido a que cada sector económico tiene particularidades únicas, puesto que el comportamiento económico, de desarrollo y oportunidad entre cada sector de la economía varía por razones de contexto como de marco jurídico tributario.

Estudiar detalladamente un sector debe su importancia a la capacidad de reconocer que es necesario una evaluación de cada tipo de empresa y contexto. Para este caso, el foco se pone sobre la mediana empresa como última fase en la escala de crecimiento de la Mipyme, específicamente aquellas pertenecientes al sector manufacturero en el departamento de Santander. Así mismo, la revisión bibliográfica permite evidenciar que existen estudios que abordan los impuestos en Colombia, especialmente desde el punto de vista económico, asociados a otros aspectos como competitividad, crecimiento de las empresas, generación de empleo, evasión con ciertos tintes de aproximación a los sectores económicos y de ubicación geográfica, pero ninguno recoge estas dos últimas características, es decir que los estudios regionales crucen las variables tamaño. En este sentido, el objetivo de este artículo es aportar al conocimiento detallado de los cambios principales de los impuestos directos entre el 2000 y 2015 en el sector manufacturero de la mediana empresa en Santander, y al mismo tiempo, conocer de manera particular el comportamiento de la carga tributaria del impuesto sobre la renta en las empresas de estas características en el periodo señalado.

De acuerdo con lo anterior, este estudio presenta una descripción analítica de los impuestos directos en Colombia desde el 2000 hasta el 2015, con el fin de contextualizar críticamente el desarrollo de las imposiciones tributarias en Colombia, en el caso particular de la mediana empresa. Posteriormente, realiza el cálculo y análisis de la Tasa Efectiva de Tributación (TET) del impuesto de renta entre el 2000 y 2015. La TET es el monto de impuestos pagado por una empresa como porcentaje de sus utilidades brutas, y que mide de forma directa el total de la carga tributaria impuesta por la regulación nacional a las firmas en proporción a las ganancias que obtienen por sus actividades. (Gómez y Steiner, 2003, p.14)

Se trata de una operación aritmética básica, definida como el total de impuesto de renta dividida entre el total de utilidades, aunque se trate de una herramienta sencilla, la inclusión de estas dos variables puede generar un acercamiento a la situación de carga de las empresas, en este caso en el impuesto a renta que históricamente grava de manera significativa a las empresas en Colombia.

2. Las reformas tributarias entre el 2000 y 2015: balances hacia la mediana empresa

En Colombia, desde el año 2000 se han expedido 10 reformas tributarias³; esto indica que, en un periodo de once años, en promedio cada 13 meses se expidieron leyes que modificaron la carga tributaria en Colombia. No son pocos los casos en los que ley actual deja sin efectos a su predecesora, es decir, se derogan de manera parcial o total el contenido de los artículos conformantes, y muchas de las disposiciones ni siquiera llegan a cumplirse.

En estos procesos de cambio se han generado modificaciones en bases y porcentajes de aplicación, eliminación y creación de nuevos impuestos, tanto a personas naturales como jurídicas. Una interpretación correcta de la legislación y debida aplicación de estos impuestos se ha dificultado debido a la poca claridad en las mismas y a la presencia de un escenario de transición de la contabilidad a las normas internacionales. Estos impuestos, tanto directos como indirectos, han cambiado e incluso se han eliminado de un marco jurídico al otro; es decir, la mayoría de ellos han sido de carácter transitorio para mitigar o superar momentos difíciles para la economía. En cierta medida, dicha característica de temporalidad se justifica en tanto la economía es cambiante; no obstante, lo debatible es que estos cambios se realizan de forma muy recurrente dentro de distintos periodos de gobierno, e incluso en el transcurso de un mismo mandato (y por ende de una misma política económica), y en consecuencia, las empresas están en permanentes procesos de adecuación del tratamiento contable y financiero de los impuestos.

3 Ley 633 de 2000, ley 788 del 2002, ley 863 de 2003, ley 1111 del 2006, ley 1370 de 2009, ley 1430 de 2010, ley 1607 de 2012, ley 1739 de 2014, ley 1819 de 2016 y ley 1943 de 2018

En Colombia se han hecho distintos estudios sobre los efectos de las reformas por periodos de tiempo, como el de Jaimes y Fuentes (2017) que aborda las seis reformas del periodo 2016-2016⁴ y señala también la efectividad del cálculo de la TET para el estudio de la carga tributaria. Al analizar las reformas en su progresión de tiempo, afirman que no es necesario generar reformas tributarias estructurales y complicar el sistema tributario nacional con nuevos impuestos y tasas impositivas para mejorar los ingresos por este concepto a la nación, sino que se pueden generar cambios en bases gravables o se puede recurrir a estrategias anti-evasión. Adicionalmente, concluyen que las reformas tributarias en los últimos años han generado disminución en la carga tributaria para las empresas. Se logró este objetivo, pero para solventar dicha disminución se generó aumento significativo en la imposición a personas con menores ingresos, la cual se representa en mayor medida en la clase media. Finalmente, se encontró que el incremento en el recaudo tributario tiene efecto positivo en el PIB, frente a la inflación no tiene un efecto significativo y frente al desempleo se encontró que el incremento en el recaudo tributario genera efecto negativo en el desempleo. (Fuentes y Jaimes, 2017, p. 52)

Clavijo (2013) plantea algunas soluciones para la estructura fiscal colombiana entre el 2010 y 2020, el IVA, y el PIB, señalando que, para la época en la que se escribe el texto (2011), Colombia tenía un bajo recaudo tributario que bordeaba los 13 puntos del PIB frente a un promedio del 17% del PIB en América Latina. Dicho recaudo ha sido el resultado de 16 reformas tributarias entre 1990 y 2010. Clavijo propone analizar las transiciones entre gobiernos y políticas fiscales en clave de los desajustes y retos en materia de recaudo. Analiza el Impuesto al Patrimonio, el impuesto temporal del 2x1000, que pasó y se mantuvo como impuesto fijo del 4x1000, mostrando las maneras en las que el Acto Legislativo N° 19 de 2010, bajo el gobierno de Santos, tuvo que enfrentar los desbalances recibidos. En el mismo periodo, Parra (2011) concluye que el sistema tributario colombiano ha sido óptimo en la medida que es capaz de capturar las dinámicas de crecimiento económico, pues se evidencia un alza en los impuestos cuando la economía crece. Estas posturas evidencian una amplia disidencia en cuanto a la interpretación de los impuestos frente al desarrollo económico, frente al mismo sistema tributario y sus deficiencias heredadas, y frente al crecimiento de las empresas en cada sector. Es decir, según el lente desde donde se mire las conclusiones son diferentes y problemáticas frente al comportamiento de los impuestos.

La Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de la - CEPAL (2015) realizó una aproximación a la tasa promedio

4 ley 1111 de 2006, ley 1370 de 2009, ley 1430 de 2010, ley 1607 de 2012, ley 1739 de 2014 y ley 1819 de 2016

de tributación de los sectores de la economía, de acuerdo con dos metodologías, Ávila (2015) y Salazar y Correa (2015) (citados en CEPAL, 2015, p.69). A partir de estos datos la CEPAL expone que las tasas se encontraron en un rango de 49% y 105% donde indican que estos datos son altos debido a que se encuentran empresas que declaran y tributan, es decir que no evaden, y por ende pagan sumas altas de impuestos; la dispersión de tasas dentro de la economía se debería a los diferentes beneficios para cada sector. En el otro caso, el rango se ubicó entre el 5,5% y el 43%, indicando que se aprecian los privilegios tributarios, evasión y subdeclaración de las utilidades, motivos por los cuales las tasas son bajas.

Es evidente que las diversas reformas han generado un panorama de inestabilidad e incertidumbre en la economía, en especial en el sector empresarial. Fedesarrollo (2002) concluye que las empresas prefieren pagar impuestos a los municipios que a la nación. Esto podría llevar a pensar que se prefiere que las decisiones de destinación de los recursos recaudados sean tomadas por autoridades locales y no nacionales. En este mismo estudio, los empresarios afirmaron que los parafiscales eran muy altos y debían disminuir entre un 20% y 40%.

Frente al impuesto de renta de las personas jurídicas hay que iniciar diciendo que se trata de un impuesto directo tradicional de carácter nacional, entendido como el pago sobre las utilidades generadas en el año. Ligado a este impuesto nace en el 2013 el CREE impuesto sobre la renta para la equidad en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social, el impuesto al patrimonio establecido a partir del 2004, denominado a partir del 2015 hasta 2018 como impuesto a la riqueza, y de nuevo renombrado como impuesto al patrimonio desde el 2019 hasta el 2021.

Como lo indica la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015), el CREE en su momento generó hasta un 7% del PIB en recaudo, considerablemente relevante, pero con serias carencias en la aplicación de principios como la equidad horizontal y la progresividad vertical, concepto introducido con la Constitución de 1991. De manera central destaca el amplió desequilibrio de aplicación que recae de manera más fuerte en las personas jurídicas que en las personas naturales, y sumando a lo anterior, un desbalance notorio frente a las empresas con privilegios como las establecidas en las zonas francas, rentas líquidas y contratos de estabilidad jurídica, lo que ha devenido en la debilidad de la competitividad de las empresas; como recomendación, esta comisión recomendó la eliminación del impuesto a la renta, el CREE y el impuesto a la riqueza, y en reemplazo crear un impuesto único denominado impuesto a las utilidades empresariales que sería igual para todas las empresas y podría ubicarse entre un 30% y 35%.

La CEPAL (2017) indica que, de acuerdo con el trabajo de Alvarado y Londoño (2013), en Colombia el efecto distributivo del impuesto de renta es reducido a causa de una concentración del ingreso en una parte pequeña de la población y a la presencia de rentas exentas y deducciones. Ello contrasta con que para el mismo año, Ávila (2015) encontró que la carga tributaria para las empresas fue del 63% y del cual el 28% estaba representado por el impuesto a la renta y el CREE. Las diferencias sectoriales son pronunciadas, y que las tasas más altas son para aquellas más intensivas en el uso de mano de obra para la producción dentro de las que se encuentra la industria manufacturera.

El impuesto sobre la renta es la carga impositiva más antigua introducida en 1918 por Esteban Jaramillo que expresó que “el impuesto sobre la renta es el que mejor consulta los dictados de justicia distributiva” (Rodríguez 2015, p. 5). Al inicio del año 2000, como incentivo se introdujo un beneficio para aquellos contribuyentes que realizaron inversiones en desarrollo científico y tecnológico con una deducción hasta del 125% del valor invertido, teniendo en cuenta que dicha deducción no podía superar el 20% de la renta líquida (cumpliendo con ciertos requisitos exigidos por la ley). Se incluyó un descuento por donaciones equivalente al 60% realizadas a instituciones de educación superior u oficiales privadas reconocidas por el Ministerio de Educación Nacional. Con respecto a la renta presuntiva, se estableció que la renta líquida del contribuyente no podía ser menor al 6% de su patrimonio líquido.

Parra y Patiño (2010) analizan la evasión de los impuestos de renta e IVA en el periodo 2001-2009, pues implica un grave problema para el recaudo y un enorme reto para el control de los evasores. Los autores concluyen que, en la primera década del siglo XXI, la evasión en Colombia ha disminuido frente a los ingresos de los tributos de Renta e IVA, pasando de un 46,3% en 2001 a un 31,4% en 2009. En esta misma línea, Avila y Cruz (2015) estudian el periodo 2007-2012, en donde son evidentes las variaciones de la recaudación debido a los cambios normativos del sistema tributario, lo que reforzaría la idea anteriormente expuesta por Clavijo (2013) en relación con los desajustes y discontinuidades del sistema fiscal. A pesar de que se evidencian problemas con las metodologías para la medición, se observa que la evasión de las personas jurídicas es menor en comparación con las personas naturales. Para las jurídicas, utilizando el método de brechas tributarias (lo que se debe recaudar versus lo recaudado), se estima que en Colombia la evasión promedio del impuesto de renta para el periodo fue del 39%. Entre las causas, los autores se refieren a la complejidad de la legislación, la desconfianza en las instituciones, la corrupción y la alta concentración del ingreso.

Otro problema vinculado al impuesto de renta como parte de la erosión de la base del impuesto es la transferencia de recursos de un país al otro

con el objetivo de evadir el pago por concepto de este impuesto, prueba de ello son las estadísticas para América Latina que indican que en el 2015 mientras la evasión tributaria ascendía a un monto equivalente al 2,4% del PIB regional en el caso del IVA, esta representaba un 4,3% del PIB regional en el caso del ISR, lo que conjuntamente significó ese año un total aproximado de 340.000 millones de dólares. (CEPAL, 2018, P.61)

Frente a esta situación, los países han generado alianzas a través de la cooperación con organismos internacionales, en tanto se trata de un fenómeno que supera los esfuerzos nacionales, un ejemplo de ello es la transferencia de información fiscal, pues las empresas gozan de beneficios públicos en el país donde están, y no en el que tributan (Tibocha y López, 2007).

Para enfrentar el escenario anterior, el Estatuto Tributario adicionó un capítulo sobre Precios de Transferencia, que expresaba quiénes estaban obligados a determinar esta parte del impuesto, los métodos del precio o utilidad de las operaciones vinculadas, criterios de comparabilidad, costos y deducciones, y obligaba a los contribuyentes del impuesto sobre la renta a presentar una declaración informativa de las operaciones vinculadas a estos hechos económicos. Fue necesario debido a los cambios en la estructura de globalización de las empresas, y esto en ocasión a lo que la OCDE señaló posteriormente sobre “la adopción de legislación en materia de precios de transferencia que incorpore el principio de libre competencia puede contribuir a lograr este doble objetivo” (2011, p.2).

En el año 2002 se agregaron límites a los ingresos no constitutivos de renta⁵ y de rentas exentas indicando un porcentaje del 70%, 50%, 20% y 0% desde el 2003 al 2006, respectivamente. Posteriormente, la ley 863 de 2003, estableció que, a partir del año 2004, los límites a los ingresos no constitutivos de renta⁶ quedarían gravados en el 100%, que comparados con los del año 2002 se encuentra que seis de los nueve ingresos tratados en el Estatuto se vieron modificados para iniciar el año 2004, es decir se generaron límites del 50% y 20%, que finalmente no se aplicaron. En relación con los límites a las rentas exentas⁷ a partir del 2004 quedaron gravadas con el 100% del impuesto sobre la renta, en este caso, todas las rentas exentas fueron modificadas y, por ende, no se cumplieron los límites porcentuales establecidos; si bien no se tratan de ingresos y rentas amplias, sí generaron expectativas respecto los ingresos y rentas que no harían parte del impuesto.

En Colombia, según Clavijo (2005), a partir del 2002 la temporalidad de la sobretasa desaparece y, además, afecta negativamente a las empresas que para su momento ya tenían una tasa del 35%; para el 2002 se contaba

5 artículos 36-1, 36-4, 37, 43, 44, 46, 54, 55 y 56 del Estatuto Tributario

6 artículos 36-4, 37, 43, 46, 54, 55 y 56 del Estatuto Tributario.

7 artículos 211 parágrafo 4o, 209, 216, 217, 219, 221 y 222 del Estatuto Tributario; los artículos 14 a 16 de la Ley 10 de 1991, 58 de la Ley 633 de 2000 y 235 de la Ley 685 de 2001, del Estatuto Tributario

con una tasa del 10% y 5%, para el 2003 y 2004, respectivamente, del impuesto neto de renta correspondiente a dicho año gravable. Sin embargo, para los años 2004, 2005 y 2006 esta se estableció en el 10% del impuesto, modificación también relevante teniendo en cuenta que para el año 2002 esta sobretasa era inicialmente del 10% y luego bajaría al 5% para el 2004, porcentaje que no presentó una disminución, sino por el contrario, un aumento de 5 puntos frente a lo proyectado en un periodo muy corto.

Estas variaciones del sistema tributario, y sumado a cambios continuos en los beneficios y/o exenciones, han generado un entorno de incertidumbre para las empresas. La CEPAL (2018) incita a los países a evaluar la pertinencia de la gran cantidad de tratamientos especiales y gastos tributarios en las sociedades, por lo que sugiere la elaboración de informes sólidos que permitan conocer los efectos de estas medidas. Además, los estudios podrían ser más favorables si se enfocan en los sectores y regiones que, dadas las características diversas en Colombia, generan que todas no se comporten igual ante decisiones tributarias generales.

Un ejemplo es lo ocurrido con la ley 1111 de 2006 que incluyó la deducción por inversión en activos fijos a partir del 1 de enero de 2007 del 40% del valor de las inversiones realizadas en *activos fijos reales productivos*, definido este último concepto por el Decreto 1766 de 2004 en su artículo 2 como “bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”; esta definición es concreta, pero su delimitación tan restrictiva no permitió dejar por dentro activos fijos relacionados directamente con la producción, razón por la cual algunos sectores no se beneficiaron; más tarde, la ley 1430 de 2010, eliminó para el año gravable 2011 la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

En el año 2012, la ley 1607 creó el impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, que de acuerdo con el artículo 20 es el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.

La tarifa de este impuesto se estableció para el 2012 del 8% y del 9%, para los años 2013, 2014 y 2015, y su destinación específica, se centraba en la financiación de programas de inversión social prioritaria a beneficiar población usuaria más necesitada del Servicio Nacional de Aprendizaje SENA y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF.

Esta tasa para el 2016 y 2017 se estableció en el 9% y se destinaría a financiar el ICBF, el SENA, el sistema de seguridad social, programas

para la primera infancia e instituciones públicas de educación superior, créditos - becas del Icetex y mejoramiento de la calidad de la educación. Así mismo, se crea una sobretasa a este impuesto para los años 2015, 2016, 2017 y 2018 la cual no tendría una destinación especial; solo haría parte de los ingresos corrientes de la Nación. Frente a su propósito de solucionar o fortalecer a los trabajadores, como lo concluyó la ANIF (2014), no se presentaría un aumento del recaudo e incluso las empresas que usan capital humano calificado se verían perjudicadas al no poder deducir los parafiscales; esto de acuerdo con los resultados encontrados por Ayala (2014). Otros trabajos que involucran la generación de trabajo, como el realizado por Martínez (2018), concluyen, de acuerdo con estimaciones econométricas, que la incidencia del impuesto CREE sobre la tasa de ocupación es negativa.

Algunos aspectos de nuevo con la ley 1819 de 2016 presentaron cambios, el costo fiscal de activos adquiridos con posterioridad al 31 de diciembre de 2016 correspondió al precio de adquisición, más los costos directos en los que se incurrió para que el activo se encontrará disponible para su uso o venta. Para efectos del impuesto sobre la renta se presumió que la renta líquida no podía ser inferior al 3,5% del patrimonio líquido, y la tarifa general se estableció en un 33% para sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extrajeras o sin residencia, y para el año 2017 la tasa general fue del 34%.

En síntesis, este panorama de reformas tributarias ha dado como resultado estudios descriptivos y algunos cuantitativos desde la academia, asociaciones y organizaciones nacionales e internacionales, con un enfoque amplio que se dirigen en su mayoría con un sentido crítico a evaluar los resultados tangibles de las medidas adoptadas en materia tributaria frente a las ambiciones de los distintos periodos de gobierno que toman más fuerza ante la presencia de continuos cambios que ligados a recomendaciones de órganos superiores, necesidades transitorias de la economía y seguramente a experiencias previas del comportamiento de los impuestos.

3. La Tasa Efectiva de Tributación (TET) y la mediana empresa manufacturera en Santander

La tasa efectiva de tributación TET ha sido entendida como una herramienta sencilla que permite conocer la carga tributaria a la que se enfrenta una empresa. Distintos autores la han usado para conocer el comportamiento de los impuestos en razón con las utilidades de la actividad económica. Autores como Gómez y Steiner (2015) calcularon la TET a partir de datos contables del 2012 y 2013 en Colombia, concluyendo que la tasa en general se ubicó en un rango del 52% al 59% respectivamente. La mediana empresa, al disponer de un patrimonio importante frente a sus

ingresos operacionales y una representativa cantidad de trabajadores, le generan montos de contribuciones sociales altos y por ende una TET sumamente altas.

Otro estudio de Fedesarrollo (2018) se basó en la metodología de Gómez y Steiner (2015) para calcular la TET en Bogotá, arrojando una TET promedio para el impuesto de renta del 29,7%; en la mediana empresa un promedio del 29,3%, y con respecto al sector manufacturero fue del 27,05%. A la fecha no se encuentran estudios que hayan analizado el caso de las empresas medianas manufactureras en el departamento de Santander que permitan revisar los efectos de la tributación en el desarrollo y crecimiento de las empresas, pues como es bien sabido, las condiciones geográficas, económicas, políticas, sociales y ambientales no son las mismas en los departamentos. Es necesario construir un análisis que aporte a la evidencia sobre la necesidad de un sistema tributario más equilibrado, donde las reglas se apliquen en función de las necesidades de cada sector.

Metodológicamente, a partir del trabajo de Gómez y Steiner (2015), se toman los datos de los estados financieros (balance general y estado de resultados) del Sistema de Información y Reporte Empresarial-SIREM del 2000 al 2015 en el departamento de Santander, para calcular la TET. Posteriormente, se realizó la clasificación del tamaño de las empresas de acuerdo con la ley 590 de 2000⁸, la ley 905 de 2004 y la ley 1450 de 2011⁹, y se seleccionaron las empresas medianas, teniendo como criterio el valor total de los activos. Con respecto a las actividades económicas se usó como guía la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas CIIU para los años 2000 al 2013 la versión 3 A.C. y para los años siguientes la versión 4 A.C. en atención a lo sugerido por la Superintendencia de Sociedades. Adicionalmente, se consideró el total del impuesto sobre la renta y el total de las utilidades netas antes de impuestos. El estudio toma una población compuesta por un total 2.807 reportes de empresas del sector manufacturero de Santander para el periodo comprendido entre el 2000 y 2015, de los cuales el 23% son empresas grandes, el 35% empresas medianas y el 42% empresas pequeñas.

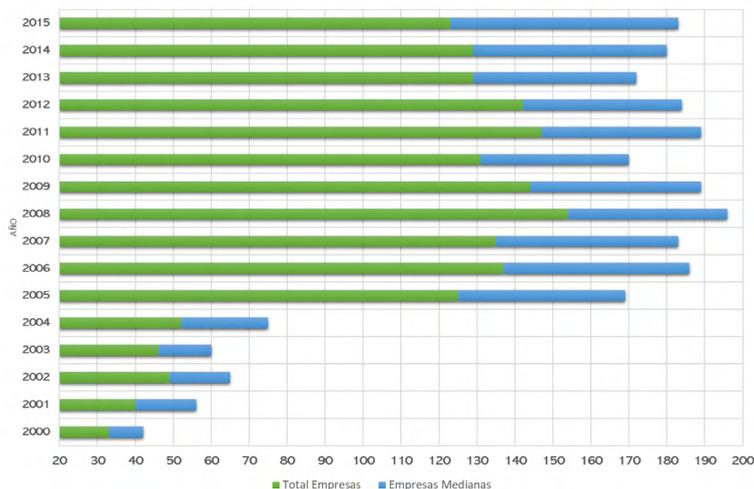
De acuerdo con la gráfica N°1, las empresas medianas pertenecientes al sector manufacturero en el departamento de Santander que presentaron información a la Supersociedades en el periodo de estudio muestran una tendencia creciente, pasando en el año 2000 de nueve (9) firmas al 2015 a sesenta (60) firmas, en promedio un crecimiento del 36,4 %. El

⁸ Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) y quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes

⁹ Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) y treinta mil (30.000) salarios mínimos mensuales legales vigent.

sector manufacturero en Santander sin discriminar por el tamaño de las empresas también aumentó con un crecimiento promedio del 107,2%.

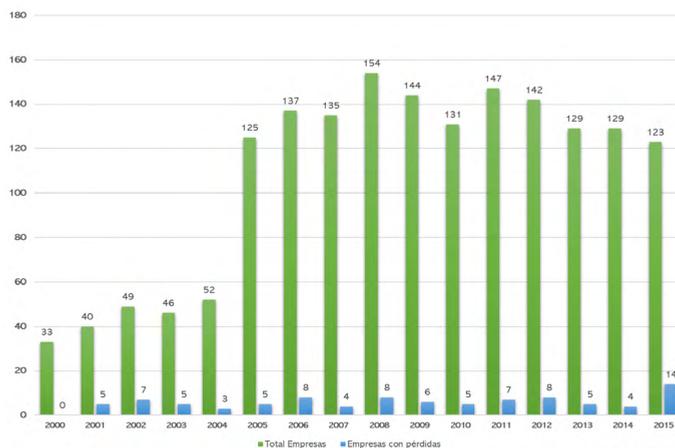
Gráfico Número 1.
Empresas medianas del sector manufacturero en el departamento de Santander



Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

De las empresas medianas del sector manufacturero en Santander se evidencia que, en promedio, entre el año 2000 y 2015, el 19% presentaron pérdidas como resultado final del ejercicio económico, siendo el más alto registrado en el 2002, cuando siete (7) de las dieciséis (16) firmas presentaron pérdidas.

Gráfico 2.
Total, empresas frente al total empresas con pérdidas.



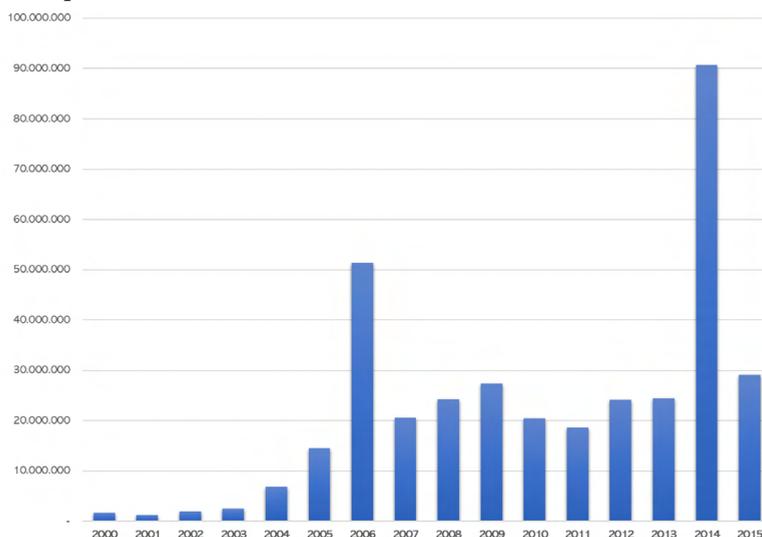
Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

Las empresas que registraron pérdidas en cada año no fueron consideradas para el cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación TET, dado que la inclusión de estos datos altera los resultados. Aunque el porcentaje de empresas con pérdidas no es tan representativo, el último año (2015) muestra el nivel más alto alcanzado en comparación con los años anteriores, el cual resulta destacable. Del proceso de determinación de las variables de la TET de manera desagregada, como se muestra en la gráfica 3, las utilidades de las empresas medianas manufactureras en Santander no presentan un comportamiento uniforme, solo se aprecian dos picos en el 2006 y 2014, para este último año se registra de una parte, un número alto de firmas y segundo año de recaudo del impuesto CREE.

Ley 11 de 2006, ley 1430 de 2010, la primera del segundo periodo Uribe, la segunda del primer periodo Santos.

Gráfico 3.

Utilidades empresas medianas manufactureras de Santander. Cifras en miles de pesos.



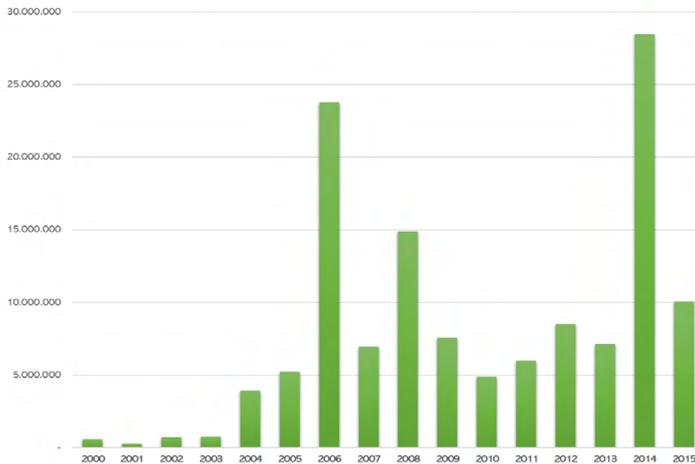
Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

De otra parte, el impuesto sobre la renta de las empresas entre el 2000 y el 2015, representados en la gráfica 4, muestra un comportamiento bastante similar al de las utilidades, en especial para los años 2006 y 2014. Sin embargo, la tendencia es menos uniforme debido a las modificaciones del impuesto en sus diferentes reformas tributarias que cambiaron las reglas de tributación y, por ende, no permiten una lectura homogénea. La amplia emisión y derogación de leyes hace que este tipo de comportamientos se presenten en casos en los que el Estado busca por medio de la tributación solventar los recursos que necesita. Debido a

estas variaciones de información, la TET comparada con las pequeñas y grandes empresas es de gran utilidad.

Gráfico 4.

Impuesto de renta empresas medianas manufactureras de Santander. Cifras en miles de pesos.



Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

Año	TET Sector	TET Empresas grandes	TET Empresas medianas	TET Empresas pequeñas
2000	22,8%*	21,3%	34,4%	32,2%
2001	23,4%*	23,3%	23,7%	38,0%
2002	19,4%*	18,3%	35,7%	45,3%
2003	34,6%*	35,3%	30,5%	26,7%
2004	17,6%*	11,5%	57,9%	46,0%
2005	25,6%*	22,6%	36,0%	28,5%
2006	35,5%*	8,2%	46,2%	39,0%
2007	28,5%*	27,2%	33,7%	30,7%
2008	24,8%*	11,1%	61,5%	25,6%
2009	25,3%*	21,1%	27,7%	32,8%
2010	25,2%*	15,9%	23,8%	31,1%
2011	34,5%	36,2%	32,0%	34,6%
2012	28,0%*	26,9%	35,2%	24,1%
2013	30,3%	30,5%	29,3%	29,8%
2014	32,5%	35,1%	31,4%	34,7%
2015	36,6%	37,6%	34,5%	33,2%

Tabla No. 1. Tasas Efectivas de Tributación comparada, sector manufacturero Santander

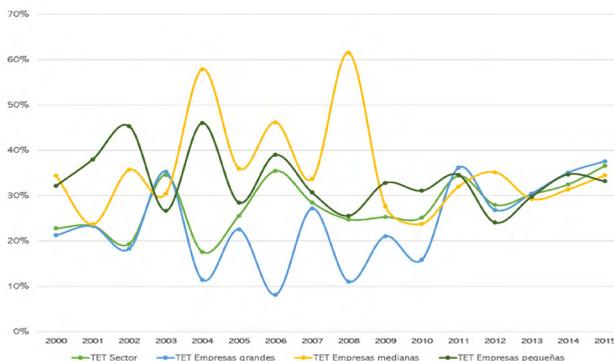
Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

El sector manufacturero presentó una TET promedio del 27,8% para el periodo de estudio. Las empresas grandes presentaron las tasas más bajas que oscilaron entre un 8% y 37% con una tasa promedio del 33%, por lo que en este tipo de empresas se observó un comportamiento inestable, caracterizado por tasas que variaron fuertemente de un año al otro, en parte, debido a la inestabilidad del marco tributario. El movimiento de las tasas de las empresas pequeñas fue la más estable, y como resultado presentaron la TET promedio más baja con el 24%.

Las tasas más altas presentadas correspondieron a las empresas medianas. Como se observa, la tasa más alta se presentó en el año 2008 con un 61,4%, seguida en el año 2004 con un 57,9%, y como resultado en promedio, la carga impositiva fue del 36%: la más alta del sector manufacturero. La mediana empresa manufacturera en Santander ha cargado con el promedio de tributación más alto del sector, al tiempo que ha sido de las más perjudicadas comparativamente por las variaciones de marcos legales. Los ítems en negrita en la Tabla 1 muestran todos los años en que esta empresa fue la mayor contribuyente de las tres, y los años con asterisco (*) señalan los años en los que la tributación de la mediana estuvo por encima del promedio del año. Como se evidencia, la carga impositiva de las empresas del caso de estudio es mucho mayores. También se observa un proceso de equilibrio en la carga de las tres clases de empresas entre los años 2013-2015, pues, de un lado, la tributación ha sido similar entre las empresas, y de otro lado, la de la mediana es menor que la del promedio.

Estos resultados muestran que el sector manufacturero en conjunto entre el 2000 y el 2015 presentó una tasa efectiva de tributación baja, pero dentro la clasificación del tamaño las empresas pequeñas son las que se encuentran más cerca a reflejar el estado tributario del sector. En segundo lugar, se encuentran las empresas grandes, y en último lugar las empresas medianas que generan preocupación, en tanto representan el 42% del sector y se encuentran muy por encima de la tributación del sector, especialmente con tasas desproporcionales en algunos años.

Gráfico 5.
Comportamiento Tasas Efectivas de Trib.



Fuente: SIREM 200-2015, cálculos propios.

De acuerdo con la gráfica 5, al inicio del periodo, las empresas grandes eran las que presentaban las tasas más bajas y de forma paralela, aunque el comportamiento superior lo reporta la empresa mediana. Entre 2004 y 2010, las empresas grandes presentaron una disminución frente a la carga tributaria del sector, mientras que, para el mismo periodo, las empresas medianas se vieron enfrentadas a la carga tributaria más alta históricamente. A partir del año 2011, se observa que la diferencia entre las cargas tributarias de cada tamaño de las empresas se estrecha, lo que puede verse como un mejoramiento frente a la brecha del sector que para los años precedentes era más amplia y, por ende, más desigual. Esto es sin duda un comportamiento que encuentra explicación en los ajustes a las políticas tributarias que van saliendo año a año, pero al tiempo su desajuste es consecuencia de de la múltiple expedición de normas.

La tendencia de la carga tributaria, tanto en el sector como en los tamaños de las empresas, ha ido creciendo en los últimos cinco años, desde el 2013 con tasas cercanas al 30% y superiores. Solo en el año 2015, la TET de las empresas pequeñas presentó una leve disminución. En definitiva, podría decirse que los objetivos de las reformas han generado aumentos en la carga tributaria como opción para incrementar los ingresos del gobierno destinados a cubrir huecos fiscales o financiar programas prioritarios. Sobre los sujetos pasivos los impuestos recaen de manera desigual.

Algunas conclusiones: las normas tributarias y la mediana empresa

En Colombia, la promulgación de reformas parciales y estructurales en materia tributaria han sido demasiadas si se tiene en cuenta su producción en cortos periodos de gobierno. Dichas reformas se han creado bajo criterios de necesidad de recursos, externalidades, fortalecimiento de las empresas y/o de las personas, entre otros; sin embargo, los periodos de aplicación de las leyes que se planean a partir de estudios de un nivel técnico avanzado no se han cumplido en su totalidad, lo que ha creado un escenario de cambios reiterativos que dificultan el proceso de acomodación de las empresas, en tanto estas no terminan de incluir o adaptar sus procesos cuando ya se están produciendo otros.

Como resultado de lo anterior, los sectores productivos del país se han mantenido en un escenario de incertidumbre ante eventuales cambios que los sitúa en dos puntos extremos, el de beneficio o pérdida, en tanto los puntos medios parecen ser un espacio de estabilidad un poco más difícil de encontrar. De acuerdo con la revisión de las leyes y las conclusiones de otros autores, un fenómeno ligado se relaciona con la creación excesiva de disposiciones en beneficios y exenciones generando brechas más amplias que no permite igualdad de oportunidades en los sectores, ni dentro de ellos. A su vez, la ausencia de fuertes medidas de control y penalización generan que la evasión se convierta en un problema adicional y, por ende, que el recaudo esperado no se cumpla.

El cruce de la TET para el sector y la región muestra que los dos periodos presidenciales de Álvaro Uribe presentaron las tributaciones más inestables y variables, y fueron los picos de la alta tributación de la mediana empresa y la baja de la gran empresa. A su vez, la mayor cantidad de años en los que la tributación de la mediana manufacturera estuvo por encima del promedio del año. En este periodo estuvieron la Ley 1111 de 2006 y la Ley 1370 de 2009. Para los años posteriores, la tributación se equilibra paulatinamente, que corresponde especialmente a los periodos de Juan Manuel Santos, en los cuales se profirió la Ley 1430 de 2010, del 29 de diciembre de 2010.

En términos descriptivos, el ejercicio de comparación de la normativa cada vez resulta más difícil de adelantar, debido al número de leyes que se han creado y reformulado que incluyen nuevos impuestos y métodos o procedimientos diferentes para la deducción de los impuestos, que como resultado ha ocasionado que el proceso de transición no sea óptimo en el sentido que las empresas no se encuentran establecidas en el mismo nivel de desarrollo. De otra parte, periodos cortos de aplicación de nuevos impuestos y de otras tasas anexas no permite disponer de una serie representativa de datos que posibiliten el análisis amplio y robusto de los efectos de estos tributos en la sociedad. De manera complementaria, se evidencia cómo las decisiones legislativas en materia jurídica afectan los estudios económicos sobre el sector, por lo que es pertinente una revisión crítica al marco jurídico de derecho tributario de las empresas, sus efectos en la economía y sus efectos en la medición a mediano plazo.

De su parte, el sector manufacturero en Santander presentó entre el 2000 y 2015 un crecimiento destacado respecto al número de firmas y sus utilidades, esto teniendo como fuente las empresas obligadas a reportar a la Supersociedades. La mediana empresa, a partir del 2005, muestra un mayor número de sociedades indicando que el 35% del sector para el periodo de estudio se encuentra representado por medianas empresas. Así mismo, las utilidades generadas para cada año guardan proporcionalidad, solo para el 2014¹⁰ se aprecia un incremento muy superior a los demás años, pero al final, sus efectos respecto a la carga tributaria son equiparables.

De acuerdo con la tasa efectiva de tributación TET del sector manufacturero en Santander entre el 2000 y 2015, las empresas medianas son las que han enfrentado escenarios más volátiles, por tanto, puede decirse que en cierta medida las reformas tributarias en este caso relacionadas con el impuesto a la renta, probablemente, han generado efectos negativos en su crecimiento. Resulta inquietante que, a pesar de un escenario

10 Se debe tener en cuenta que las firmas presentes en un periodo no siempre se mantienen para los siguientes periodos, esto por tratarse de una obligación de reporte al SIREM y que se inicia el recaudo del impuesto CRE

de inestabilidad del sector manufacturero de las empresas medianas, estas han logrado mantenerse. Una de las hipótesis explicativas puede plantearse para el caso en que las empresas han optado por la afectación de otras variables para mitigar el riesgo de pérdida. Este sería un trabajo pendiente de realizar, en materia de empleo, formalidad u otros factores del crecimiento empresarial. También lo sería el estudio de la TET en la pequeña empresa.

En general, el sector manufacturero en Santander en el periodo comprendido entre el 2000 y 2014 se caracterizó por cargas tributarias desiguales entre las grandes, medianas y pequeñas empresas; solo para finales del 2015 se aprecia una tendencia a la estabilización de las cargas tributarias dentro del sector. Una conclusión plausible es que los efectos de las reformas tendieron a igualar las cargas impositivas para las empresas de distintos tamaños, aunque también tiene lugar la pregunta de la relación entre si la carga tributaria debería ser menor para los sectores y empresas en proceso de crecimiento frente a aquellas más establecidas. Sin embargo, debido a la carencia de datos para años posteriores al 2015, por no encontrarse para su consulta en el SIREM, los años de estudio no son aun suficientes para considerar esto como un efecto constante.

Estos resultados contribuyen a consolidar otra de las hipótesis iniciales sobre la carencia de estudios regionales y sectoriales que permitan la mejor comprensión, para este caso de estudio, de la mediana empresa manufacturera en Santander. Este estudio se propone como un aporte a esta mirada, así como al estudio de las relaciones entre la economía y el marco jurídico tributario, indisolubles en su análisis sectorial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ávila, J., y Cruz, Á. (2015). *Colombia: Estimación de la Evasión del Impuesto de Renta de Personas Jurídicas 2007-2012*. Bogotá: DIAN: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional
- Bolaños, J. (2013). Una aproximación a la evolución de los impuestos y la curva de LAFFER en Colombia (1990-2008). *Tendencias*, 11(1), 7-23. Recuperado a partir de <https://revistas.udenar.edu.co/index.php/rtend/article/view/590>
- Clavijo, S. (2005). *Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: Guía para salir de un sistema tributario amalgamado*. Borradores de Economía, 41, 1-29.
- Clavijo, S. (2013). *Estructura Fiscal en Colombia y Ajustes Requeridos (2010-2020)*. Bogotá: Centro de Estudios Económicos.
- Clavijo, S., Vera, A., y Vera, N. (2014). *Elementos para una Reforma Tributaria Estructural*. Bogotá: ANIF.
- Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá: Fedesarrollo.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*. Estudios y Perspectivas, 51.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2018 (LC/PUB.2018/4-P), Santiago, 2018.
- Decreto- Ley 1333 de 1986 Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. (14 de mayo de 1986). Diario Oficial No. 37.466. Colombia.
- Fuentes, J., y Jaimes, S. (2017). *Estudio de las reformas tributarias en Colombia y sus efectos sobre variables macroeconómicas*. (Tesis de pregrado). Universidad Católica de Colombia. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Programa de Economía. Bogotá, Colombia.
- Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo. (2018). *Tasa Ectivad e Tributación para Bogotá*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Gómez, H. J., y Steiner, R. (2015). *La Reforma Tributaria y su impacto sobre la Tasa Efectiva de Tributación de las firmas en Colombia*. Coyuntura Económica: Investigación Económica y Social, 13-44.
- Ley 633 de 2000 Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. (29 de diciembre de 2000). Diario Oficial No. 44.275. Colombia.
- Ley 788 del 2002 Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. (27 de diciembre de 2002). Diario Oficial No. 45.046. Colombia.
- Ley 863 de 2003 Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. (29 de diciembre de 2003). Diario Oficial No. 45.415. Colombia.
- Ley 1111 de 2006 Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (27 de diciembre de 2006). Diario Oficial No. 46.494. Colombia.
- Ley 1370 de 2009 Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. (30 de diciembre de 2009). Diario Oficial No. 47.578. Colombia.
- Ley 1430 de 2010 Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. (29 de diciembre de 2010). Diario Oficial No. 47.937. Colombia.
- Ley 1607 de 2012 Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. (26 de diciembre de 2012). Diario Oficial No. 48.655. Colombia.

- Ley 1739 de 2014 Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. (23 de diciembre de 2014). Diario Oficial No. 49.374. Colombia.
- Ley 1819 de 2016 Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. (29 de diciembre de 2016). Diario Oficial No. 50.101. Colombia.
- Ley 1943 de 2018 Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. (28 de diciembre de 2018). Diario Oficial No. 50.820. Colombia.
- Martínez, G. (2018). Incidencia tributaria CREE sobre la demanda de trabajo en Colombia (2006-2017) Análisis desde un modelo de Vector de Corrección Error (VEC). Bogotá. Obtenido de <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/15351/2018giovannimartinez.pdf?sequence=7&isAllowed=y>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. (10 de 11 de 2011). Legislación en Materia de Precios de Transferencia-Propuesta de Enfoque. Obtenido de OECD Better Policies for Better Lives. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>
- Parra, O., y Patiño, R. (2010). *Evasión de impuestos nacionales en Colombia. Años 2001-2009*. Revista Facultad de Ciencias Económicas, 18 (2), 177-198. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.2279>
- Parra, T. (2011). *Colombia: estimación de un modelo VAR para el producto interno*. Revista civilizar de empresa y economía, 2 (4), 108-122. DOI: <https://doi.org/10.22518/2462909X.74>
- Rincón, H., y Delgado, M. E. (2018). *¿Cuánto tributan efectivamente el consumo, el trabajo y el capital en Colombia?* Borradores de Economía, 1041, 1-32.
- Rodríguez, J. A. (2015). *Impuesto sobre la Renta: dime cómo opera y te diré como se distribuye*. Documentos Escuela de Economía, 54, 2-34.
- Schomberger, J., y López, J. (2007). *La problemática actual de los paraísos fiscales*. Revista Colombiana de Derecho Internacional, 311-338.