

UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN
CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN Y POLÍTICA FISCAL

**PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO DE RENTA EN LAS PYME EN
EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO COLOMBIANO**

Presentado por:

LINA MARÍA SALAZAR VILLADA

Contadora Pública, Especialista en Legislación Tributaria, Derecho Empresarial y Normas
Internacionales de Información Financiera

Investigador

MEDELLÍN

2015

DEDICATORIA

A DIOS Y NUESTRAS FAMILIAS

Dedicamos el éxito y la satisfacción de esta investigación a Dios quien nos regala los dones de la Sabiduría y el Entendimiento, a nuestras familias quienes siempre han estado con nosotros por su gran calidad humana, apoyo incondicional, amor, alegría y ánimo contagioso, que no nos dejaron desfallecer para así poder llevar a cabo la culminación de este proyecto.

ÍNDICE

GLOSARIO	v
LISTA DE TABLAS Y FIGURAS	vii
LISTA DE APÉNDICES	ix
SUMMARY	x
RESUMEN	xii
INTRODUCCIÓN	14
CAPÍTULO 1: EL PROBLEMA, LOS OBJETIVOS Y SU RELEVANCIA METODOLÓGICA	16
1.1. Planteamiento del problema	16
1.1.1. <i>Formulación del problema</i>	18
1.2. Objetivos	19
1.2.1. <i>Objetivo general</i>	19
1.2.2. <i>Objetivos específicos</i>	19
1.3. Hipótesis	20
1.4. Metodología	21
CAPÍTULO 2: ELEMENTOS TEÓRICOS	22
2.1. Marco conceptual	22
2.2. Marco Legal	24
2.3. Marco teórico	25
2.3.1. <i>Igualdad en la creación y modificación de los tributos: criterios de justicia tributaria</i>	25
2.3.2. <i>Noción propedéutica del impuesto sobre la renta en el sistema de tributación colombiano</i>	33
2.3.3. <i>Las Pymes en el crecimiento societario de Colombia</i>	35
2.3.4. <i>Progresividad del impuesto de Renta en Colombia</i>	42
2.3.4.1. <i>Contexto nacional del impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE -</i>	50
2.3.5. <i>De los beneficios tributarios 1429, 1430 y 1450 artículo 173</i>	61

CAPÍTULO 3: APLICACIÓN METODOLÓGICA, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS	65
3.1. Naturaleza de la investigación	65
3.2. Instrumento	66
3.3. Análisis y procesamiento de datos	67
3.3.1. <i>Resultados obtenidos de la encuesta</i>	77
3.4. Análisis de los resultados: entrevista derivados y opciones	82
CONCLUSIONES	90
RECOMENDACIONES	93
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y CIBERGRÁFICAS	94

GLOSARIO

Beneficio tributario: “Los beneficios tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recaudos para el Estado. La legislación tributaria colombiana contempla diversos beneficios que involucran diferentes objetivos económicos, entre otros el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de algunos sectores económicos, la protección y conservación ambiental, el fomento a la inversión nacional o extranjera y el impulso de las exportaciones. De la misma manera han posibilitado el desarrollo de regiones específicas, otorgando incentivos a los inversionistas y a las empresas que se establecen allí” (Minhacienda.gov.co, 2014).

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Equidad: Atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma. Principio fiscal que establece que un sistema impositivo es equitativo cuando que se encuentran en las mismas condiciones, reciben el mismo trato, y las que se encuentran en diferentes condiciones son objeto de trato diferente.

Impuesto de Renta: “El impuesto sobre la renta grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos. Este es un impuesto directo ya que recae sobre los contribuyentes individualmente considerados, según su capacidad contributiva sean o no declarantes”. La forma de cómo es obtenido el

valor de presentación de este impuesto y sus diferentes formas de realizarlo constituye uno de los puntos neurálgicos del desempeño profesional de un contador (Actualícese.com, 2014).

Obligación tributaria: La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

UAE: Unidad Administrativa Especial.

LISTA DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla 2.1. Extracto Ley Mipymes	38
Figura 3.1. Encuesta derivados dependientes en la progresividad del impuesto de renta	67
Figura 3.2. Porcentaje Encuesta Global	68
Figura 3.3. ¿Considera usted que la empresa posee un adecuado sistema de Información Financiera?	68
Figura 3.4. ¿Tiene Políticas y procedimientos establecidos por cada área de la empresa?	69
Figura 3.5. ¿Los empleados Conocen estos procedimientos y los cumplen?	69
Figura 3.6. ¿La empresa Posee un Sistema de Control Interno?	70
Figura 3.7. ¿El Sistema de Control Interno se lleva a cabo y cumple con las exigencias de cada área?	70
Figura 3.8. ¿Su empresa tiene definidas las áreas de trabajo y delimita la carga de trabajo y el grado de responsabilidad?	71
Figura 3.9. ¿Tiene un adecuado sistema de costos?	71
Figura 3.10. ¿Se tiene control presupuestario?	72
Figura 3.11. ¿Aplica el Control presupuestario para Proyectar el pago del Impuesto de Renta?	73
Figura 3.12. ¿Tiene definido Calendario para Cierre mensual y Anual Contable?	73
Figura 3.13. ¿Tiene definido Calendario Tributario para el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias?	74
Figura 3.14. ¿Actualiza constantemente los empleados de la Compañía sobre los cambios en normatividad tributaria?	74
Figura 3.15. ¿Se realizan auditorias tributarias y contables periódicamente?	75
Figura 3.16. ¿Realiza su empresa Planificación Tributaria? Entendiendo ésta como evaluar los efectos del Impuesto de Renta de acuerdo a los proyectos de inversión y las metas de crecimiento de la empresa en forma anticipada	75

Figura 3.17. ¿Conoce la reglamentación vigente que ofrece beneficios y Descuentos tributarios?	76
Figura 3.18. ¿Utiliza beneficios fiscales para optimizar el Impuesto de Renta?	76
Figura 3.19. ¿Considera usted una herramienta necesaria el Control Interno y la planeación estratégica?	77

LISTA DE APÉNDICES

Apéndice 1: Consentimiento informado	95
Apéndice 2: Formato entrevista derivados y opciones	96
Apéndice 3: Fichas de investigación directas	99

SUMMARY

The political constitution in its first article has established the political model within which the Colombian State is framed, precept that due to its normative prevalence becomes the basis of all actions and is expressed as;

Colombia is a social state of law, organized as a united Republic, decentralized, with autonomous territorial entities, democratic, participatory and pluralistic, based on respect for human dignity in the workplace and the solidarity of its citizens and prevalence to their general interest.

The introduction of this new political model implicates a radical departure in the form with which to conceive a state, faced with the sacramental loss of the legal text understood as the emanation of popular will and the greater concern for material justice and for the achievement of solutions that rely on the specificity of the facts (M.P. BARON, Ciro, 1992), a situation that merits a change in thought in the elaboration of the guidelines and from 1991 must consult its impact on the solution to the problems that impact society.

Consistent with the above, the tax system cannot be oblivious to the principles stated in the first article of the political constitution, and in that sense the constituent assembly, although at that time it did not accept the recommendations made by the Colombian Institute of Tax Law (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), in the sense

of including an article that said that the taxes should be based on the economic capacity of the taxpayer, if it were established in Article 363 thereof, that the tax system should be based on the principles of equity and progressiveness, among others (BRAVO, 1997).

This is the focus of the present research project that seeks to investigate the principle of progressivity, which for methodological effect is limited to SMEs, particularly in small businesses, one with plant personnel from eleven (11) to fifty (50) workers and total assets between five hundred and one (501) and less than five thousand and one (5,001) minimum monthly wages.

These businesses are obligated into strong direct taxation, where income tax regains relevance, making it necessary to analyze its impact in light of the new reform, in order to glimpse the effective realization of the principle of progressivity or conversely if recent regulatory changes have contradicted the mandate imposed in the Constitution with regard to the respect that any statute on taxation should contain, with regards to the main focus of the investigation.

RESUMEN

La constitución política en su artículo primero ha establecido el modelo político en el cual se enmarca el Estado Colombiano, precepto que por su prevalencia normativa, se convierte en fundamento de todo actuar y que se expresa así:

Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

La introducción de este nuevo modelo político implica un cambio radical en la forma de concebir el Estado, ante la pérdida sacramental del texto legal entendido como emanación de la voluntad popular y la mayor preocupación por la justicia material y por el logro de soluciones que consulten la especificidad de los hechos (M.P. BARÓN, Ciro., 1992), situación que conviene un cambio de pensamiento en la elaboración de las normas y que a partir, de 1991 debe consultar su impacto en la solución de los problemas que aquejan la sociedad.

Consecuente con lo anterior, el sistema tributario, no puede ser ajeno a los postulados incluidos en el artículo primero de la constitución política atrás citado, y en tal

sentido la Asamblea Constituyente, aunque en su momento no acogió las recomendaciones dadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en el sentido de incluir un artículo que dijera que los tributos debían fundarse en la capacidad económica del sujeto pasivo, si consagró en su artículo 363 que el sistema tributario debía fundarse en los principios de equidad y progresividad, entre otros (BRAVO, 1997).

Es aquí donde se centra el presente proyecto de investigación, que busca indagar por el principio de progresividad, que por efecto metodológicos se limitara a las pyme, específicamente en la pequeña empresa, aquella con planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores y activo total entre quinientos un (501) y menos de cinco mil un (5.001) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Estas personas jurídicas, se ven abocadas a una fuerte carga impositiva directa, en el cual el impuesto de renta recobra relevancia, haciéndose necesario analizar su impacto a las luces de la nueva reforma, a efecto de vislumbrar la efectiva materialización del principio de progresividad o por si el contrario los recientes cambios normativos han contradicho el mandato impuesto en la Constitución política en cuanto al respeto que debe contener toda norma en materia tributaria, en cuanto al principio objeto de estudio.

INTRODUCCIÓN

Toda reforma tributaria que se emprenda en cualquier estado, tendrá resistencia dentro de los sujetos pasivos que se ven afectados por la misma, y en tal sentido se escuchará dentro del común de la población marcadas críticas a la medidas de ingresos acogida por el gobierno de turno, sin embargo dentro del marco de un estado social de derecho es menester de todos los sujetos contribuir al sostenimiento del Estado, a efectos de que este pueda cumplir las funciones que le son asignadas.

Sin embargo en la imposición de dichas cargas, no se puede desconocer toda una gama de principios esbozados en el modelo político adoptado en Colombia, y es así como el análisis de la principalística recobra interés para los estudiosos de tema, por cuanto se constituye en un conocimiento del fondo del asunto, en cuanto a que el investigador en búsqueda de la verdad deberá ahondar en las normas, jurisprudencia y doctrina aplicable a la materia a efectos de reconocer el trasfondo del asunto y poder presentar a la sociedad un material que pueda contribuir a la discusión por el respeto de los valores, principios y derechos constitucionales reconocidos a toda persona en la carta política colombiana.

Dentro del desarrollo de una economía, en donde se admite que la empresa es motor de desarrollo social y por esta vía se reconoce la importancia de la misma en el mercado y la promoción de la actividad empresarial, recobra especial interés la pyme, al constituirse como una fuente de iniciativa privada que a su vez genera empleo y bienestar a la sociedad.

Sin embargo dichas personas jurídicas se ven abocadas en dificultades de sostenibilidad en el mercado, situación dada por múltiples factores en donde se debe incluir el análisis de la carga tributaria, que afecta directamente sus estados financieros y el crecimiento de su patrimonio, que debe ser analizado a la luz de la normativa aplicable y tomando en consideración las cargas y exenciones que le son aplicables en el marco del impuesto de renta, lo anterior permitirá vislumbrar la aplicación del principio de progresividad y determinar cómo las recientes reformas han incidido en la concepción del principio de progresividad.

La presente investigación se justifica desde la necesidad que se tiene de un estudio detallado de la incidencia de las recientes reformas a nivel tributario, haciendo énfasis en el impuesto de renta, que dé cuenta de las reales afectaciones que a nivel de progresividad han tenido en las pyme, a efectos de confirmar o desvirtuar el clamor popular de los empresarios que consideran una carga exagerada que desfavorece la legalidad en las nuevas iniciativas que a nivel de mercado se han dado.

CAPÍTULO 1: EL PROBLEMA, LOS OBJETIVOS Y SU RELEVANCIA METODOLÓGICA

1.1. Planteamiento del problema

El proyecto de investigación se enfoca en el análisis de un tema de gran relevancia para la contabilidad y el derecho tributario en la época actual, la Constitución Política ha definido un Estado de Derecho que tiene implicaciones en todos los órdenes de organización político social, al cual la tributación no puede ser ajeno, y en tal sentido es necesario analizar la presencia de ciertos elementos en las cargas tributarias impuestas a los sujetos partícipes de ese estado, haciendo énfasis en un tema de profunda discusión como es la progresividad en el impuesto a la renta.

En una etapa inicial, interesa la identificación del modelo político planteado en la constitución, en el cual el principio de progresividad se convierte en una consecuencia del mismo, para posteriormente entrar a analizar el impacto en las pymes en cuanto al impuesto de renta, enfocados principalmente en las últimas reformas expedidas en el ámbito tributario, que dejarían entrever algunas consecuencias en el manejo de dicho principio.

Con la ley 590 de 2000 nace el concepto de pyme como estrategia para Promover el desarrollo integral de las micro, pequeñas y medianas empresa.

Dentro del ámbito Colombiano recobra especial interés el estudio de la pequeña empresa (aquella con planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores y activo total entre quinientos un (501) y menos de cinco mil un (5.001) salarios mínimos mensuales legales vigentes) por su incidencia nacional en el panorama empresarial, por cuanto representan el 96.4% de los establecimientos de las sociedades, siendo preponderante las empresas dedicadas a la manufactura. (PIZA, 2013).

Esta categoría de empresas, por su alta participación en el mercado, son grandes generadores de empleo lo cual contribuye a los fines establecidos en la constitución, sin embargo conviene su análisis a la luz de la reforma introducida en la ley 1607 de 2012, por cuanto se les exonerara del pago de parafiscales, situación que en un primer análisis permite concluir una adecuada aplicación del principio de progresividad del sistema, que a su vez contribuye a la formalización de la mano de obra para incentivar el empleo formal, sin embargo en la práctica ha generado complicaciones en su organización contable y el funcionamiento de las exenciones establecidas.

Con la presentación de la reforma, el gobierno pretendió vender la idea de bajar el impuesto de la renta de un 33% a un 25% considerando las excepciones realizadas en el pago de parafiscalidad; sin embargo conviene considerar el surgimiento del impuesto para la equidad Cree, con el cual se grava las empresas sobre ingresos, lo que no permite deducciones en la declaración de renta, causando una doble tributación con una figura que se puede considerar errónea e inconsulta del principio equidad en la distribución, causando efectos sociales y macroeconómicos. (Legis Informacion y Soluciones, 2014)

En tal sentido la presente investigación plantea un análisis de empresas con gran incidencia en la economía nacional, dado su impacto en la generación de bienes y servicios y la cantidad de mano de obra que requieren produciendo trabajo formal para las familias colombianas, sin embargo la fuerte carga impositiva a las que se ven expuestas, ponen en riesgo su sostenibilidad financiera; en la actualidad, y dadas las recientes reformas, conviene el análisis de la aplicación del principio de progresividad constitucionalmente consagrado y de obligatorio acatamiento para el sistema tributario a la luz de las reformas introducidas con incidencia en el impuesto de renta en la pyme.

El problema se sintetiza en la formulación de la siguiente pregunta: ¿Existe progresividad del impuesto de renta en a la pequeña y mediana empresa (pyme) en el marco del Estado Social de Derecho Colombiano?

1.1.1. Formulación del problema

Conforme todo lo anteriormente expuesto, el presente proyecto de investigación buscara dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Existe progresividad del impuesto de renta en las pyme en el marco del Estado Social de Derecho Colombiano?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo general

Analizar la estructura tributaria del impuesto a la renta de las pyme colombiana en el marco de un estado social de derecho.

1.2.2. Objetivos específicos

Identificar los principios rectores del Estado social de derecho y del sistema tributario Colombiano.

Evaluar la aplicación del principio de progresividad en el sistema tributario colombiano aplicable a las pyme.

Comparar la aplicación del principio de progresividad de las pyme y otros sujetos pasivos del impuesto como los grandes contribuyentes.

Presentar un análisis de la carga impositiva a nivel de impuesto de renta aplicable a las pyme.

Analizar la correlación existente entre la necesidad de aportar mediante el impuesto de renta de las pyme y la función social del Estado.

1.3. Hipótesis

La investigación se guiara bajo los siguientes supuestos básicos:

La constitución de 1991 significó un cambio radical en el modelo político del Estado, toda vez que se abandonó el estado simplemente legalista y se introdujo un modelo que consulta la realidad social de la población a efectos de poder el estado reconocer a la población como sujetos portadores de derechos y deberes y el Estado en función de la sociedad.

Dentro de dicho marco político se ha reconocido la libertad de empresa, permitiendo el surgimiento de la pequeña y mediana empresa, la cual en el ámbito tributario, se ve abocada al cumplimiento de una carga impositiva de la normativa vigente, con la cual contribuye al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de las funciones a él asignado.

Sin embargo la carga impositiva existente, haciendo énfasis en el impuesto a la renta, en ocasiones no respeta el principio de progresividad establecido en el artículo 363 de la constitución política, en razón de ello se propone una investigación que dé cuenta de las afectaciones que presenta el principio en las últimas reformas tributarias adoptadas por Colombia, lo cual permitirá desde la normatividad, jurisprudencia y doctrina existente explicar el fenómeno presentado.

1.4. Metodología

La investigación que se emprende debe desarrollarse mediante un proceso cuidadoso y sistemático en el que se busca resolver el problema mediante el cumplimiento de los objetivos planteados y verificación de la hipótesis.

La metodología a utilizar será la científica aplicada entendida como el proceso metódico y sistemático dirigida a encontrar soluciones a un problema o pregunta científica sobre el hecho que se presenta.

Dado el problema planteado, se considera apropiado una investigación cualitativa que permita conocer una perspectiva holística de la progresividad del impuesto de renta en la pyme a la luz de las reformas tributarias recientes, para lo cual es necesario analizar y comprender estas personas jurídicas y los fenómenos propios que envuelve el impuesto de renta.

CAPÍTULO 2: ELEMENTOS TEÓRICOS

2.1. Marco conceptual

La constitución Colombiana de 1991 planteó profundas reformas a la organización jurídica política del Estado, abandonando la mera cláusula liberal de Estado de Derecho, que daba como lastre un respeto irrestricto a la norma escrita con preponderancia del poder absolutista del estado. Bajo el nuevo modelo se dispone una nueva concepción social de derecho, lo cual no se limita a la agregación semántica de nuevos términos, con efectos sonoros, sino que implica una larga historia de transformaciones en el derecho constitucional de muchas otras naciones de occidente, de donde la Asamblea constituyente se nutrió para la emanación de la carta magna.

Lo anterior implica nuevos postulados como la definición de unos caracteres esenciales en los cuales el estado tiene su naturaleza, dichos caracteres tienen que ver con la organización de poderes, la producción y aplicación del derecho y el compromiso por la defensa de contenidos jurídicos materiales, la constitución está concebida de tal forma que su parte orgánica adquiere sentido en la aplicación de principios y derechos inscritos en la parte dogmática de la misma, no siendo posible interpretar una institución o un procedimiento previsto por la constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales. Bajo el nuevo modelo se contempla dentro del texto los valores y principios, entendiendo por valores las normas que establecen fines dirigidos en general a las autoridades creadoras del derecho y en

especial al legislador; y los principios como normas que establecen un deber ser específico del cual se deriva un espacio de discrecionalidad legal y judicial (M.P. BARÓN, Ciro., 1992).

En materia tributaria el artículo 363 de la constitución política estableció los principios en que se debía basar el sistema: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad de la norma, es en este punto donde el tema de investigación planeada recobra raigambre constitucional; la progresividad tiene por finalidad establecer mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen mayor capacidad de pago, situación que materializa la igualdad, por esta última en términos de Platón, implica un trato de igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales, dando como consecuencia que la progresividad implique una igualdad en el sacrificio del bien común (BRAVO, 1997).

Dentro del desarrollo jurisprudencial, el principio de progresividad ha sido tratado en varias ocasiones por la honorable Corte Constitucional, en tal sentido, ha considerado dicha entidad, que la progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores, en aplicación del principio se busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. (M.P. CALLE, Maria, 2014)

La progresividad ha sido enunciada en consecuencia, como el deber que tiene el sistema tributario en su generalidad de guardar coherencia con el mismo, y es el impuesto de renta, como uno de los impuestos con mayor relevancia de dicho sistema donde se centra el presente proyecto investigativo, ya que clasificando este en la conocida fórmula de impuesto directo, se obtiene que las personas y empresas deben declarar y pagar anualmente tomando en consideración sus ingresos, a efecto de determinar la renta líquida sobre la cual se aplicará la tarifa a pagar de acuerdo a los procedimientos establecidos en las normas vigentes en la materia.

Por consultar la cantidad de ingresos de la persona gravada por el impuesto debe necesariamente asociarse este impuesto a la progresividad esbozada en el sistema.

Sin embargo el presente trabajo por efectos metodológicos, se limitará al estudio del impuesto a la renta sobre la pyme, tomando en consideración la definición dada en el artículo segundo de la ley 590 de 2000 y la regulación y doctrina expedida de la DIAN que deberá ser consultada y revisada en desarrollo del proyecto.

2.2. Marco Legal

El problema objeto del presente estudio, requiere un análisis legal, doctrinario y jurisprudencial acerca de la materia, El Estado Colombiano está fundado en derecho y en tal sentido, todo estudio serio que se haga sobre un asunto debe consultar la regulación específica del tema, para el presente estudio será necesario abordar la Constitución

Política de 1991 por ser esta norma de normas donde se fundamenten todas las instituciones, incluyendo el derecho tributario, del cual existe artículos dentro del texto que regulan en forma directa la materia.

También se deben analizar las últimas reformas introducidas al sistema tributario Colombiano, ley 1607 de 2012 y decretos reglamentarios, a efectos de conocer los efectos de progresividad en el impuesto de renta en la pequeña y mediana empresa Colombiana la cual se encuentra regulada en la ley 590 de 2000, reglamentada por el decreto 2473 de 2010 y que ha sufrido modificaciones contempladas en la ley 905 de 2005 y 1151 de 2007.

Finalmente se deberá revisar la reglamentación y doctrina expedida por la Dirección de impuestos y aduanas –DIAN- para conocer el manejo que dicho organismo recaudador está dando a los temas objeto de la presente investigación.

2.3. Marco teórico

2.3.1. *Igualdad en la creación y modificación de los tributos: criterios de justicia tributaria*

La exigencia de igualdad en la creación y modificación de los tributos es inherente a los Estados de Derecho y ostenta, invariablemente, rango constitucional. Algunas

constituciones la establecen expresamente, como ocurre en España y en Brasil¹. Otras introducen de forma implícita como una simple proyección específica del principio general de igualdad, como sucede en Alemania e Italia (Velloso, 2010, pág. 154). Dicha exigencia constituye, sin lugar a dudas, el tema fundamental de la igualdad tributaria, sobre todo porque el Derecho Tributario vive de la ley, a la cual se le atribuye la tarea de crear los hechos imposables y, de modo indirecto, las obligaciones tributarias. La problemática de la igualdad en la ley tributaria plantea con peculiar énfasis la cuestión de la justicia tributaria, pues en su concreción presupone una previa toma de posición acerca de las teorías de la justicia tributaria y de la adecuación de éstas a los valores basilares de los sistemas jurídicos. Así que, en este apartado, se analizará fundamentalmente las teorías de la justicia tributaria, su compatibilidad con las distintas especies tributarias y las exigencias que la igualdad, concretada a la luz de dichas teorías, establece para la conformación legislativa del sistema tributario (Velloso, 2010, pág. 154).

Como se expuso anteriormente, no hay criterios de comparación inherentes a la idea de igualdad jurídica, por ello se dice que, por sí sola, está vacía y axiológicamente neutra. Así, sólo a la luz de la idea de justicia y de especificaciones constitucionales explícitas se hace posible atribuir a la exigencia de igualdad en la ley un contenido determinado y controlar la legitimidad constitucional de las disparidades de trato

¹ La Constitución española prevé de forma amplia el principio de igualdad como uno de los principios inspiradores del pretendido “sistema tributario justo” (art. 31.1). La vinculación directa que impone al legislador es incuestionable, especialmente ante la previsión del artículo titulado justamente “principios constitucionales”: “Los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico” (Art. 9.1). Por otro lado, la Constitución brasileña prohíbe expresamente a todos los entes federativos que establezcan un “tratamiento desigual entre contribuyentes que estén en situación equivalente” (Art. 150,11).

tributario. Serán, pues, las determinaciones constitucionales y las concepciones acerca de la justicia tributaria las que posibilitarán especificar el contenido de igualdad en materia tributaria.

Es conveniente exponer desde este momento algunas premisas básicas que orientarán el análisis de las propuestas teóricas con respecto al significado constitucional de justicia e igualdad tributaria. En primer lugar, no puede determinarse la medida de la tributación en relación al fin de obtener recursos para el Estado, pues este fin no concierne a la división de las cargas tributarias. La más desigual conformación del sistema tributario sería compatible con él siempre que condujese a recaudar recursos suficientes para hacer frente a los gastos públicos. Por tanto, la concreción del principio de igualdad tributaria debe apoyarse en teorías y criterios de reparto de las cargas públicas. En segundo lugar, dichos criterios deben consistir o basarse en elementos económicos mensurables, por la sencilla razón de que al contrario nunca podrían aplicarse racionalmente y con un mínimo de seguridad. La no consideración de este simple hecho fue la causa de que surgieran propuestas teóricas evidentemente inadecuadas. En tercer lugar, los criterios de reparto deben armonizarse con todas las figuras tributarias a las que se aplicarán. Por ello y por la relevante diversidad entre tales figuras ningún criterio puede aplicarse a todas las especies tributarias; al menos, no puede sin reconocerse relevantes matices. En cuarto lugar, la ilegitimidad de una teoría a la luz de una clase tributaria en particular no implica su ilegitimidad como criterio de diferenciación tributario. Y la afirmación recíproca también es verdadera: la compatibilidad de una teoría a una figura tributaria, por más importante que esta sea, no implica su

compatibilidad con las demás especies tributarias. En quinto lugar, aunque existan relevantes precisiones constitucionales con respecto al contenido del principio de igualdad tributaria, jamás resultará prescindible la tarea exegética (Velloso, 2010, págs. 155-157). Esta siempre es necesaria, aunque sea sólo para confirmar la clara redacción de preceptos constitucionales específicos.

Dentro de las especificaciones constitucionales y fines de justicia tributaria, suelen ser pocas e implícitas las especificaciones relevantes del principio constitucional de igualdad tributarias. En Alemania, no hay ninguna alusión al respecto: la Ley Fundamental de Bonn no lo consagra expresamente como tampoco consagra los principios o criterios de capacidad contributiva, beneficio, equivalencia y progresividad. En Francia, la Constitución apenas trata del Derecho Tributario, limitándose a prever la reserva de la Ley tributaria (art. 34). Y la Constitución portuguesa se limita a prever disposiciones de aplicación restringida a determinados tributos (art. 104) (Velloso, 2010, pág. 156). La Constitución brasileña, que es particularmente rica en materia tributaria, introduce una interdicción de tratamiento tributario discriminatorio en razón de la ocupación o función profesional (art. 150, II) y consagra los principios de capacidad contributiva y progresividad con ámbitos restringidos, previendo la aplicación de aquél tan sólo para los impuestos (art. 145,1) y de éste exclusivamente para tributos específicos (Velloso, 2010, pág. 156).

Son las Constituciones italiana y española las que acogen de forma expresa especificaciones de amplio alcance con respecto al significado del principio analizado.

Aquella impone a todos la obligación de contribuir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad contributiva y a criterios de progresividad del sistema (art. 53), adoptando, así, los principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad, que concretan el contenido del principio de igualdad tributaria. Esta, además de introducir una disposición que engloba el precepto de la Constitución Italiana, prevé expresamente el principio de igualdad tributaria (art. 31,1) (Velloso, 2010, pág. 156). Sin embargo, ni siquiera en las Constituciones que establecen expresamente criterios de graduación tributaria hay previsión de *tertia comparationis* adecuados a la aplicación del principio de igualdad a las tasas y a las contribuciones especiales. Si bien una interpretación literal de las Constituciones italiana y española llevará a la aplicación exclusiva de los criterios de capacidad contributiva y progresividad en materia tributaria, esta solución sería claramente ilegítima, pues los criterios adecuados para orientar el establecimiento y la graduación de las tasas y contribuciones especiales son los de equivalencia y beneficio. Con esta sencilla observación, resulta evidente que la concreción del principio objeto de análisis siempre carecerá de una detenida interpretación constitucional. Aunque existan especificaciones jurídico-positivas, éstas no bastan para ello (Velloso, 2010, pág. 106).

Los fines de justicia en el reparto de las cargas públicas ostentan una singular relevancia en la concreción del principio de igualdad tributaria, sobre todo cuando la Constitución no se pronuncia con respecto a los criterios de graduación de la carga impositiva. Ello porque son tales fines los que, en la situación mencionada, deben orientar la determinación de los *tertia comparationis* y, por consiguiente, del significado concreto de la noción de igualdad jurídico-tributaria. En efecto sólo a la luz de fines de justicia

tributaria se puede extraer de la omisión constitucional un contenido concreto para la noción de igualdad tributaria. Los fines de utilidad pública no sirven para ello: sobre todo el fin tributario genérico de obtener recursos para hacer frente a los gastos públicos (fin recaudatorio) es inhábil para orientar la concreción del principio analizado, pues dicho fin no concierne a la justicia en el reparto de los gravámenes tributarios y ni siquiera a tal reparto. En este sentido, Vogel, aplicando expresamente la dicotomía propuesta por Huster entre “fines internos” y “externos”, correspondiente a lo que se ha expuesto como “fines de justicia” y “fines colectivos”, anota que la finalidad de recaudación es un “fin (externo)” de las normas fiscales [*Sic “Die Steuergewalt und ihre Grenzen”*, p. 542]. Eckhoff también expone que la financiación estatal representa un “fin colectivo” (*kollektiven Ziel*) de la tributación [*Sic Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, p. 192]. Sobre las premisas fundamentales de la elección *tertia comparationis* para concretar el principio de igualdad tributaria, con expresa referencia a la ineptitud del fin recaudatorio.

Respecto al reparto, para ello, debe rechazarse el intento teórico de concretar las nociones de justicia e igualdad tributaria mediante la utilización del “indiscutible fin de la tributación” que consiste en la recaudación de recursos públicos, fin que conjugaba, para tal tarea, las concepciones generales justicia. Tal rechazo, sin embargo, no debe llevar a negar la existencia de fines de justicia en el Derecho Tributario, posición que parece acoger la teoría de Vogel, pues, tras exponer que la finalidad recaudatoria no propicia la realización de un control efectivo de proporcionalidad, el mencionado jurista afirma que “aquí la cuestión de la justicia de la diferenciación se plantea sin intermediación por

medio de un fin. Es perfectamente posible tratar de la legitimidad constitucional de la diferenciación a la luz del fin de justicia en la división de la carga tributaria, que es inherente a la categoría denominada “normas de reparto de cargas”.

Tampoco los fines no fiscales de utilidad pública o justicia extrafiscal son idóneos para otorgar un significado determinado al principio de igualdad tributaria, por la simple razón de que son ajenos al Derecho Tributario. No conciernen a la justa división de la carga tributaria y conducen a graduaciones impositivas que no tienen ninguna relación directa con las propiedades de los sujetos pasivos que serían relevantes para alcanzar fines específicamente tributarios. El grado de afectación medioambiental de la actividad empresarial, por ejemplo, nunca podría servir como criterio para ello, ya que, aun siendo indudablemente adecuado para orientar la graduación de los tributos medioambientales, es completamente ajeno a la justicia en el reparto de la carga tributaria; es decir, dicho criterio es adecuado con relación a fines externos al Derecho Tributario, en el caso, la protección del medioambiente, pero inhábil para la realización de su fin interno, el justo reparto de la carga tributaria.

En consecuencia, la distinción entre fines de justicia tributaria, de justicia social y de utilidad colectiva asume una importancia extrema para la tarea a la que nos dedicamos, pues pone de relieve las disparidades de tratamiento implicadas por la simplificación tributaria y por la extrafiscalidad y, por consiguiente, la ineptitud total o relativa de los respectivos fines para orientar la concreción de la igualdad impositiva. Para aclarar los supuestos en los que efectivamente se pretende realizar una imposición igual, interesa

separar cuatro categorías de fines perseguidos mediante los institutos, conceptos y formas del Derecho Tributario:

- 1) Fines de justicia interna al Derecho Tributario(o, mejor dicho, de justicia tributaria), siempre que se pretenda alcanzar un justo reparto de la carga tributaria; (Velloso, 2010, pág. 158)
- 2) Fines de justicia externa al Derecho Tributario, cuando, por ejemplo, se pretenda promover la redistribución de renta mediante una acentuada progresividad tributaria; (Velloso, 2010, pág. 158)
- 3) Fines colectivos internos al Derecho Tributario, como sucede con la simplificación tributaria que, a pesar de ser inherente al Derecho Tributario, pretende principalmente promover bienes colectivos; (Velloso, 2010, pág. 158)
- 4) Fines colectivos externos al Derecho Tributario, a ejemplo de lo que se denuncia en los tributos extrafiscales, destinados a proteger el medioambiente, la competencia económica, entre otros. (Velloso, 2010, pág. 158)

Pues bien, sólo la primera categoría de fines se destina totalmente a alcanzar la igualdad tributaria. Las demás, la afectan, la restringen y a veces la violan. Hay que exceptuar únicamente ciertos fines de la tercera categoría siempre que pretendan realizar la igualdad en la aplicación efectiva de la ley, la cual suele contraponerse a la exigencia de igualdad normativo-tributaria.

2.3.2. Noción propedéutica del impuesto sobre la renta en el sistema de tributación colombiano

Desde un punto de vista histórico las primeras formas del impuesto sobre la renta frente a su actual estructura datan en el año 1799 en el parlamento de la Gran Bretaña, creado inicialmente como transitorio sobre la crisis fiscal dada en Europa después de la derrota de Napoleón, y luego en Estados Unidos en el período de la guerra de Secesión, no obstante, y con el incremento en el gasto público, terminó por convertirse en el impuesto permanente del siglo XX, emblema del liberalismo: justicia redistributiva por su progresividad.

En relación con lo anterior, y bajo la influencia inglesa, se establece en el País la Ley 30 de 1821 la cual dio vida a un impuesto sobre las rentas y ganancias de los ciudadanos pero cuyo objeto no correspondía con las condiciones políticas, económicas y administrativas. Efecto de ello, en 1918 se implementa el impuesto sobre la renta con la Ley 56 la cual se componía de manera cédular con una esquema tripartito según el tipo de renta: 3% para rentas de capital, 2% para rentas de trabajo y 1% para rentas mixtas (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 13). Esta ley fue reformada el mismo año con la Ley 64, abandonando el sistema cédular, y adoptando un impuesto global con carácter de progresividad en las tarifas aumentando los rangos hasta el 8% (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 13).

La Ley 81 de 1931, adoptó reformas para mejorar la administración del impuesto, y la Ley 78 de 1935, le dio un perfil más progresivo aumentando las tarifas hasta el 17% y estableciendo un impuesto complementario al exceso de utilidades y el impuesto a las sucesiones (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 33). Después en 1953 se estableció el impuesto a las sociedades, puesto que el de 1931 se gravaba en cabeza de los socios, no obstante para el año de 1960 con la Ley 81 se da un salto a un procedimiento tributario sobre la renta más completo y el cual fue ratificado mediante el Decreto 1561 del mismo año. Sin embargo, la percepción de la pérdida de recaudo y el fracaso de las políticas de estímulo originaron la expedición de un estatuto anti-evasión para combatir prácticas fraudulentas precisamente con los incentivos, mediante la Ley 63 y el Decreto 1366 de 1967, y dando paso con ello en 1968 a la creación de la comisión técnica *Musgrave*, la cual arrojó sus resultados de investigación tributaria hacia el año 1969 (Zornoza Pérez, y otros, 2013, págs. 34-35).

Ahora abordando un elemento más de modernización del sistema tributario, la Ley 14 de 1983 fortaleció los tributos municipales; y la Ley 9 de 1983 recogía lo esencial de las modificaciones adoptadas por las disposiciones de la Corte Suprema de Justicia. De estos procesos de transformación permanentes se pueden advertir dos efectos, el primero enfocado en la simplificación del sistema tributario; y el segundo en la transformación por medio de la Ley 75 de 1985 donde se hace un cambio sustancial a la estructura del impuesto sobre la renta, y se le otorgan facultades al Gobierno Nacional para incorporar los ajustes integrales por inflación, compilar el Estatuto Tributario y modificar radicalmente el procedimiento tributario (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 38).

En este corolario histórico para el período entre 1992 a 2002 se da una reivindicación del principio de legalidad, inicialmente con la Asamblea Nacional Constituyente, la cual hizo entrar al debate público los temas de la estructura tributaria y su procedimiento administrativo, y a su vez incrementó el gasto público en un 80% (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 45). Sumado a ello, es en este lapso donde se configuraron los elementos de la obligación tributaria: hecho generador, sujetos, base y tarifa. Para efectos contemporáneos, entre 2002 y 2010, la política tributaria tomó un nuevo matiz, y se direccionó como instrumento para promover la inversión, no obstante, se reduce como frente directo de contribución de seguridad nacional. Por último, la política tributaria actual, 2010 -2014, parte de un hecho demagógico donde los impuestos tenderían a ser inferiores a los actuales, pues se tendría una bonanza minera la cual incrementaría los ingresos por regalías, se mejorarían las condiciones del empleo y se combatiría la elusión y evasión tributarias. Como en cada segmento histórico, lo que se pretendió fue tener y lograr una reforma estructural, pero por efectos de coyuntura política todo confluye en un espectro de reforma atemporal.

2.3.3. Las Pymes en el crecimiento societario de Colombia

Las PYMES son la caracterización más representativa del tejido empresarial de cualquier nicho social, sea primer o tercermundista. Estas empresas suelen conceptualizarse de distintas formas, pero, al final la mayoría de los autores coinciden en que son un organismo vivo y con independencia de su tamaño reúnen en sí todos los aspectos de una empresa tradicional. No obstante, una característica importante en las

PYMES es la falta de formalidad y organización, carencia de manuales de procedimientos, de políticas que sean conocidas y aplicadas por todos los miembros de la empresa, y a esto no es ajeno el renglón de las pequeñas y medianas empresas en Colombia.

A partir de los años noventa se tomó conciencia del gran número de empresas pequeñas que en forma dispersa, desprotegida y desconocida estaban contribuyendo a la producción nacional. Hoy en día la gran importancia de la pequeña y mediana empresa es una realidad plenamente aceptada en Colombia, debido a que el mayor porcentaje de la producción y el empleo, proviene de las denominadas Pymes. En los últimos años se han adelantado estudios sobre este sector de la economía colombiana, de los cuales se ha derivado conocimiento, aunque incompleto, con no pocas discrepancias debido a las metodologías empleadas y a las fuentes utilizadas. Tal es el caso del grado de formalidad o informalidad en el que actúen pues bien distinto es el caso de una empresa comercial, agrícola o industrial, por ejemplo con 50 trabajadores, con equipos de alta tecnología, con buena capacitación y asistencia técnica, con una administración de cultura empresarial, con ajuste total a las normas legales, y con participación en su entorno mediante la asociatividad gremial y la toma de conciencia del lugar que ocupa en el proceso económico nacional. Otro es el caso de una empresa de similar tamaño que actúa dentro de la informalidad, por carencia de cultura empresarial, por falta de oportunidades, facilidades y estímulos para su plena incorporación al aparato productivo del país dichas situaciones conllevan a que incurran a la malversación financiera.

En Colombia se estima que existe más de un millón de Mipymes que contribuyen a la producción nacional con una cifra superior al 50% y generan más del 70% del empleo, en los sectores de industria, comercio y servicios. Del total, 700.000 son informales, es decir, no registradas y 300.000 son formales, es decir, registradas. De las registradas, 75% son microempresas, 24% Pymes y 1% gran empresa (Cala Hederich, 2013, pág. 4).

Puntualizar informaciones y datos sobre las empresas pertenecientes a este sector, ha sido una tarea difícil por el hecho de que la mayor parte de las micro y pequeñas empresas son informales pues no se encuentran registradas, no llevan libros de contabilidad, no pertenecen a gremios o Asociaciones, no pagan impuestos y no hacen aportes parafiscales para la seguridad social. Sin embargo, meritorias entidades como Fedesarrollo, Fundes, Cinset, han adelantado estudios sobre el sector en los que han interactuado con las investigaciones del DANE, Supersociedades, Confecamaras y otros estudios propios, permitiéndoles llegar a algunas conclusiones y recomendaciones.

De su lectura se puede pensar que buena parte de los datos y conclusiones se han derivado de las empresas registradas, que comprenden sólo un porcentaje de las Mipymes. La mayoría de las Mipymes son informales por lo tanto constituyen un universo desconocido. Diversas entidades de Gobierno y privadas han estimado su número en una cifra que va desde 500.000 hasta un poco más de un millón (Cala Hederich, 2013, pág. 5).

La ley 590 del año 2000 estableció pautas para la regulación, promoción y desarrollo de las pequeñas y medianas empresas, así como para las microempresas. Es la llamada Ley Mipymes:

Tabla 2.1. Extracto Ley Mipymes

Tipo de Empresa	Empleados	Activos	Rango de Activos es pesos para el año 2012
Micro	Hasta 10	Menos de 501 SMLV	Menos 283´916.700
Pequeña	Entre 11 y 50	Desde 501 SMLV y 5000	Entre 283´916.700 y 2.833´500.000
Mediana	Entre 50 y 200	Desde 5001 SMLV a 15.000	Entre \$2.833´500.000 y 8.500´500.000

Fuente: Ley 590 de 2000

Se ha criticado esta clasificación pues no da cabida al volumen de ingresos y a los patrimonios brutos que determinan su capacidad tributaria, por lo cual la DIAN mediante resolución 12587 de 2002 clasificó por ingresos la categoría PYME, para fines tributarios (Cala Hederich, 2013, pág. 7).

Consecuencia de lo anterior, en Colombia se dispone de una variedad de leyes y decretos por los cuales se dictan normas tributarias para la competitividad y otorgar beneficios al capital privado, por medio del cual se busca un proceso de modernización en lo referente al recaudo fiscal, en dirección de simplificar y disminuir los procedimientos requeridos para cumplir las obligaciones tributarias de fondo y de forma. El gobierno promulgó la incorporación de las leyes 1429 y 1430 las cuales buscan

presentar una iniciativa legislativa, que permita crear incentivos económicos en la constitución legal de la empresa y la inducción en la oferta de mano de obra para las mujeres, jóvenes y personas en condición de desplazamiento y/o en condiciones de movilidad reducida dando descuento progresivo en el pago de los parafiscales y de igual manera sobre el impuesto de renta y complementarios, todo esto bajo la figura de las Sociedades Anónimas Simplificadas.

Las Sociedades Anónimas Simplificadas permiten a los empresarios fijar sus propias reglas para regir el funcionamiento de la sociedad; esto les garantiza contar con unos estatutos flexibles a las condiciones y requerimientos especiales de cada empresario. Las empresas pequeñas y familiares cuentan ahora con una organización societaria que pueden adoptar preferentemente sus necesidades particulares. Debido a que las Sociedades Anónimas Simplificadas se pueden crear por documento privado; crear o constituir la empresa es un poco más fácil y bajo en costos, economizándoles a los empresarios tiempo y dinero. Como en las SAS el término de permanencia puede ser indeterminado, los empresarios reducen costos al no tener que hacer reformas estatutarias cada vez que el término de duración societario esté a punto de acabarse.

Debido a las diferentes dificultades financieras con que se enfrentan los empresarios, las SAS cuentan con un plazo de 18 meses, tres veces más que la sociedad anónima, para debilitar el causal de disolución por pérdidas que reduzcan su patrimonio neto por debajo del 50% del capital suscrito. En lo referente a la retención en la fuente, la ley 1429, redacta modificaciones en los impuestos de carácter Nacional tales como

declaración de renta y complementarios, retención en la fuente, impuesto al valor agregado, para el mejoramiento del control y competitividad de las empresas.

El trabajo es el desarrollo de un análisis sistemático de las leyes para describir de forma práctica los beneficios tributarios a partir de las leyes en mención, pues actualmente el gobierno Nacional se encuentra gestionando la disminución de los trámites innecesarios para el beneficio de los contratistas, pero las ramas del poder público tal parecen se encuentra trabajando cada una por su lado pues, mientras una intenta disminuirlos la otra los aumenta y los exige.

En síntesis, las leyes de contenido fiscal se deben fundamentar en objetivos de recaudo, control y productividad necesarios para la consecución de la metas del Estado, por lo cual se debe asegurar que las reglamentaciones induzcan al recaudo de los tributos dando cumplimiento a las obligaciones de los contribuyentes en donde su contenido sea claro y de aplicación práctica. Junto a las concepciones tradicionales acerca de la naturaleza jurídica de las sociedades, un sector contemporáneo de la doctrina considera que independientemente de estimar a dichas personas jurídicas como una ficción legal o como una realidad jurídica, ellas corresponden a una técnica para la organización empresarial, es decir, para la explotación de una actividad económica mediante la ordenación y administración de los distintos factores de producción, es decir, el negocio jurídico societario y la sociedad como persona jurídica, se convierten en herramientas que la ciencia del derecho le cede a la economía para la eficaz ejecución de la actividad empresarial, lo que implica para el derecho de sociedades permanecer en una constante

transformación que le permita ir al compás de las actuales economías de mercado, y que, de manera más específica, supla las necesidades de los empresarios en cuanto a la promoción, creación y desarrollo de empresas.

En sí, la normatividad societaria posee como propósito principal la facilitación de negocios, en la medida en que los empresarios pueden acceder a un modelo corporativo que les permita crear empresa y hacerla crecer rápidamente, sin tener que cambiar la clase de asociación en el transcurso del tiempo. Siguiendo esta lógica, del cambio en las modalidades empresariales, se ha instaurado en la actualidad la figura de Sociedad Anónima Simplificada –S.A.S- a través de la ley 1258 de 2008, la cual, “se hacía necesaria con el propósito de modernizar la legislación societaria patria, y así, no sólo actualizarla con las tendencias vigentes del derecho de sociedades en el contexto comparado, sino armonizarla con las presentes expectativas, necesidades y realidades del empresariado colombiano, dejando de un lado doctrinas que aunque clásicas, ya profundamente revaluadas, y excluyendo una serie de obligaciones anacrónicas para la naturaleza y funcionamiento de las sociedades de derecho privado”. Sustituyendo esta, a las Sociedades Unipersonales, que según el Artículo 46 de la ley 1258 “Las sociedades unipersonales (...) tendrán un término máximo improrrogable de seis (6) meses, para transformarse en sociedades por acciones simplificadas” argumentando que con la nueva figura se contemplan más ventajas en la constitución y funcionamiento de las entidades.

2.3.4. Progresividad del impuesto de Renta en Colombia

Un sistema tributario es el conjunto de impuestos que rigen en un país, cuya finalidad es permitir alcanzar los objetivos de la política fiscal, cumplir con las obligaciones de financiamiento del Estado y lograr un rendimiento fiscal que incida en su economía y en el mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes. El sistema tributario colombiano se caracteriza por los constantes cambios que en él se han presentado debido a las numerosas reformas tributarias legisladas a través de los años, por sus elevadas tarifas, bajo recaudo, alta evasión y elusión, este, con respecto a los sistemas tributarios de otras naciones. No obstante, este tiene su fundamento Constitucional a partir del Artículo 95:

La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: 1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios; 2. Obrar conforme al principio de solidaridad social, respondiendo con acciones humanitarias ante situaciones que pongan en peligro la vida o la salud de las personas; 3. Respetar y apoyar a las autoridades democráticas legítimamente constituidas para mantener la independencia y la integridad nacionales; 4. Defender y difundir los derechos humanos como fundamento de la convivencia pacífica; 5. Participar en la vida política, cívica y comunitaria del país; 6. Propender al logro y mantenimiento de la paz; 7. Colaborar para el buen funcionamiento de la administración de la justicia; 8. Proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación

de un ambiente sano; 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad[Sic Artículo 95 CP 1991].

De igual manera, [*Supra*] en materia tributaria el artículo 363 de la Constitución Política estableció los principios en que se debía basar el sistema: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad de la norma, es en este punto donde el tema de investigación planeada recobra raigambre constitucional; la progresividad tiene por finalidad establecer mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen mayor capacidad de pago, situación que materializa la igualdad, por esta última en términos de Platón, implica un trato de igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales, dando como consecuencia que la progresividad implique una igualdad en el sacrificio del bien común (BRAVO, 1997).

De este esbozo constitucional se puede esgrimir un perfil del impuesto sobre la renta corporativa con base en la importancia que el tributo tiene en las finanzas públicas, su estructura, composición y evolución reciente, complementado como uno de los dos pilares, básicos, junto con el IVA, sobre los que se sostiene la tributación del orden nacional.

Ahora para centrar el foco de atención, cabe destacar que en lo transcurrido del Siglo XX, el impuesto de renta en Colombia ha elevado su carga tributaria en cerca del 30%. En el año 2001 el recaudo bruto del impuesto sobre la renta aportaba al fisco nacional 4,8% del Producto Interno Bruto –PIB-, mientras que en 2009 ese aporte se

elevó al 6,2%. Sin embargo, para el 2009, con cifras netas de devolución de impuestos, los ingresos corrientes del gobierno nacional central se situaron en \$65,7 billones que representaron 13,2% del PIB. Dentro de ese agregado los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- representan el 97% y, en particular, el impuesto sobre la renta aporta el 43% de los ingresos corrientes de la Nación, esto es el 5,6% del PIB (Zornoza Pérez, y otros, 2013, págs. 69-70). En principio pudiera atribuirse el aumento del impuesto sobre la renta a la sobretasa del 10% que estuvo vigente entre 2003 y 2006. No obstante, luego de eliminar dicha sobretasa y de reducir gradualmente en dos puntos la tarifa general del impuesto, la recaudación continuó consolidándose.

El ascenso relativo del impuesto sobre la renta debe atribuirse principalmente a las mejoras alcanzadas en la administración tributaria, ya que los cambios legislativos, si bien han eliminado o reducido algunos tratamientos preferenciales, también han instituido nuevos beneficios impositivos, especialmente en materia de rentas exentas, deducción por inversión en activos fijos y tarifas reducidas para zonas francas. En el mismo sentido, el fortalecimiento presupuestal de la DIAN, permitió que la administración tributaria consolidara un modelo de gestión en el que el control de las obligaciones tributarias se soporte sobre modernas tecnologías de información y comunicación, que han hecho posible reducir los niveles de evasión del impuesto sobre la renta.

Con base en información de la DIAN, se estima que durante la última década se ha logrado reducir la evasión de este impuesto en alrededor de once puntos. Tomando en

cuenta que a precios de 2009 se estima que cada punto de evasión representa \$427 mil millones, puede afirmarse que de no haber tenido lugar el importante esfuerzo en control a la evasión, actualmente el fisco nacional dejaría de recaudar cerca de \$5 billones de pesos, algo más de un punto del PIB (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 72). Los frutos del control tributario se reflejan en la mejora observada en la productividad del impuesto.

A comienzos de la última década, cada punto de la tarifa general del impuesto sobre la renta aportaba aproximadamente un recaudo equivalente a 0.11% del PIB (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 72). En la actualidad, cada punto de tarifa permite recaudar 0,19% del PIB. No obstante, los niveles de evasión en el impuesto sobre la renta continúan siendo altos. Cada año la sociedad colombiana evade o elude por este concepto más de \$11 billones que en términos del PIB alcanzan un 2,3% [*Sic supra*].

En el año 2009, cerca del 19% del PIB colombiano estuvo sometido al impuesto sobre la renta con una tarifa del 33%. El 80% restante, que no está afectado por el impuesto, tiene tres explicaciones básicas:

- i. El componente del producto que no se transa en el mercado (la administración pública, los servicios domésticos, actividades complementarias del Estado, etc.), así como la fracción de la población con bajos niveles de renta y sin capacidad contributiva efectiva.
- ii. Los tratamientos preferenciales de diversa naturaleza que reducen la imposición de actividades económicas, regiones del país o personas.

iii. Los niveles de evasión y elusión del impuesto.

Otro rasgo distintivo del impuesto sobre la renta, que refleja claramente los elevados niveles de concentración del ingreso en Colombia, es la composición del recaudo por modalidad de declarante. Con una población cercana a 45 millones de habitantes, tan sólo declaran renta algo menos del 2.3% de los colombianos. Por otra parte, los grandes contribuyentes del país constituyen en número menos del 1% del total de declarantes; sin embargo, su aporte en el recaudo del impuesto sobre la renta es del 83%. Por contraste, las personas naturales representan en número el 78% de la población de declarantes, pero su aporte a la recaudación del impuesto de renta está alrededor del 3% (Zornoza Pérez, y otros, 2013, pág. 75).

No obstante, y después de este corolario situacional, cabe centrar el objeto de estudio sobre elementos primarios del espíritu progresivo y su aprehensión desde el sistema pyme colombiano, de ello según sentencia 2012-00006 de 23 de mayo de 2013 el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, indica que las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el artículo 2º Decreto 4910 de 2011, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del estatuto tributario, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del

beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán [Sic sentencia 2012-00006]. En el caso de pequeñas empresas preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará exclusivamente respecto de las rentas relativas a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior”... Se anulan apartes del artículo 2° del decreto reglamentario 4910 de 2011 que limitaba beneficios de la ley de formalización de empleo ley 1429 de 2010. La disposición señalaba que las rentas provenientes de ingresos derivados de otras actividades quedaban por fuera del tratamiento especial definido en la ley para el pago del impuesto a la renta y que debían ser reportadas en la contabilidad mediante cuentas distintas, en las que se identificaran costos y gastos relativos al ingreso. Según la sección, el ejecutivo se excedió en su facultad reglamentaria al expedir una norma con tal poder limitante, cuando no existía una ley que excluyera los ingresos extraordinarios que hacen parte de la renta líquida para determinar el impuesto básico de renta y los que pueden constituir ganancia ocasional[Sic sentencia 2012-00006].

A este respecto (Rodríguez Vásquez), los beneficiarios de la progresividad en la tarifa del impuesto de renta de la Ley 1429 del 2010 por el año gravable 2011 y siguientes, deberán hacer dos depuraciones al momento de establecer el impuesto de renta, ya que las rentas que dan lugar al beneficio de la progresividad son exclusivamente

las relativas a los ingresos operacionales u ordinarios en desarrollo de la actividad mercantil (Rodríguez Vásquez, 2012, pág. 26). Con lo anterior se dejan por fuera las rentas generadas por: i) los ingresos no operacionales y ii) los ingresos que no provengan de una actividad mercantil, los cuales tributarán con la tarifa plena. Valga decir que estas limitaciones no fueron establecidas por la ley si no por el decreto reglamentario, lo que deja ver una posible extralimitación en la reglamentación. Para poder realizar la correcta depuración de los ingresos y la determinación del impuesto se deberá llevar contabilidad con cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, así como los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de su actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Cuando no sea posible establecer la imputación de los costos y gastos por ser comunes, tanto a los ingresos operacionales como a los no operacionales, se deberán prorratear (Rodríguez Vásquez, 2012, pág. 27).

Como el insumo principal para la determinación del impuesto es la contabilidad, se deberá acudir a la definición de ingreso operacional y no operacional que traen las normas contables para la correcta clasificación de los ingresos. Una vez determinada la renta sobre la cual recae el beneficio se aplicará la progresividad de la tarifa general del impuesto sobre la renta gravable cuando se trate de personas jurídicas, o de la tarifa marginal que corresponda a la renta gravable cuando se trate de una pequeña empresa que sea una persona natural, de la siguiente manera: Se deberá sumar las rentas gravables objeto del beneficio y las rentas gravables que no lo tienen, y se determinará el impuesto en forma teórica con fundamento en el artículo 241 del estatuto tributario, luego deberá

determinarse el monto del impuesto atribuible a las rentas objeto del beneficio, para lo cual deberá tenerse en cuenta la misma proporción que estas representen dentro del total de las rentas gravables del ejercicio. Este impuesto se restará del impuesto teórico en los porcentajes de graduación de la tarifa según el año gravable al que correspondan las rentas, contado a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el registro mercantil en la correspondiente cámara de comercio, o contado a partir del año gravable en el que se hayan cumplido los requisitos para la formalización de la empresa(Zornoza Pérez, y otros, 2013, págs. 27-28).

A manera de síntesis (Rojas N., 2003), las mejores posibilidades para el intercambio de bienes y servicios alrededor del mundo y la persistente difusión de la idea de globalización a través de los medios de comunicación son tal vez las dos situaciones que más han contribuido a estimular en la conciencia colectiva la sensación de que se marcha hacia la integración de todas las naciones del planeta. Esa percepción parece haberse acentuado especialmente durante la década de los años noventa y no ha perdido vigor en lo corrido del nuevo milenio. Al fenómeno no han sido indiferentes los países latinoamericanos, en particular si se toma en cuenta el impacto real que ha tenido la globalización sobre sus modelos económicos, que anteriormente se fundamentaban en el logro de niveles cada vez más ambiciosos de industrialización (Rojas N, 2003, pág. 4).

El modelo económico globalizador ha llevado también a modificar los patrones de acción de los países en cuanto a las teorías relativas a los ingresos del Estado y ha promovido la inclinación al uso de instrumentos más eficaces de recaudo, sin tener en

cuenta, muchas veces, si responden o no a los principios universales de equidad y progresividad. En ese contexto se pueden identificar algunas tendencias comunes en cuanto a la orientación de las estructuras de impuestos en Latinoamérica. Pero antes conviene aclarar que, tal y como lo explica el experto en derecho tributario y escritor sobre estos temas Mauricio Plazas, “la globalización no es necesariamente incompatible con los sistemas tributarios; es posible que un país abra sus fronteras y, sin embargo, el sistema tributario sea justo”(Rojas N, 2003, pág. 5).

La primera manifestación de la globalización en Latinoamérica ha sido la tendencia a la conformación de bloques económicos y, en consecuencia, las estructuras, los objetivos y las características de los diversos sistemas tributarios de esos países se aproximan, “porque los fines de la integración imponen políticas de armonización de las normas a lo económico y eso se traduce en regímenes similares”(Rojas N, 2003, pág. 9).

2.3.4.1. Contexto nacional del impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE -

Con la aprobación y entrada en vigencia de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, el Gobierno Nacional fundamenta su propósito de dirección en las banderas de la “Prosperidad”, y en la búsqueda del bienestar general a través de una política económica de beneficios fiscales, pero olvidando de tajo, que esta tiene que ser excepcional y claramente orientada a sectores estratégicos, so pena de quebrantar el principio de justicia tributaria. En Colombia, los beneficios tributarios ni son excepcionales ni están orientados a sectores estratégicos, lo que ayuda a mantener el índice de desigualdad

vergonzoso que conocemos. La eliminación de beneficios tributarios debería ser lo más importante en la búsqueda de la equidad, y ahí la Ley 1607/12 es bastante conservadora. No obstante, esta reforma ataca sólo unos focos de inequidad relacionados con el impuesto sobre la renta de personas naturales, deja incólumes varios en el impuesto de sociedades y crea otros, con la disminución de la tarifa de las ganancias ocasionales, so pretexto de la eficiencia. Un ejemplo de corrección bien orientada es la de los trabajadores independientes. La reforma propone acercar el tratamiento tributario entre trabajadores formales e informales. Así mismo, gravar las pensiones con un 5% es positivo, aunque lo propio sería entender que los aportes a pensiones no se gravan, porque se difiere su tributación hasta el pago de la pensión propiamente dicha. Ahora bien, la reforma tiene una primera contradicción, pues el impuesto de renta de personas naturales parece soportar la reducción de la tarifa de las sociedades al 25 %. La pregunta que debe hacerse es por qué no se reducen las exenciones en el impuesto de renta a sociedades y, así, se bajan las tarifas del impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) y el impuesto mínimo alternativo simple (IMAS). Eso sería equitativo.

Hasta aquí, y en relación con lo hasta argüido, cabe señalar que gravar la renta y no la nómina es mucho más neutral. Sin embargo, aquí hay una segunda contradicción de la reforma, pues a pesar de que se busca la formalización y la neutralidad, se crea un incentivo al pago de salarios inferiores a 10 salarios mínimos o a la “desalarización”. Además, y llegando a nuestro objeto de estudio, se genera otro elemento de fricción: el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), que sólo se aplica a las “sociedades personas jurídicas”. Hasta aquí, hay que analizar si existe una discriminación tal que

pueda ampliar en la práctica el ámbito subjetivo del citado impuesto. Con esto, el CREE sería comprendido por los convenios de doble imposición y, por lo tanto, quienes lo paguen podrán afectar su base imponible con los métodos de imputación o exención previstos.

Una de las causas que motivó la reforma tributaria fue, incentivar la creación del empleo formal en Colombia, el congreso aprobó la reducción de los impuestos que gravan la nómina eliminando los aportes parafiscales del SENA y el ICBF, pero para garantizar el sostenimiento de dichas entidades, se creó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Que trata a su vez de beneficiar a los trabajadores y fomentar la inversión social, lo cual estaría en concordancia con el plan nacional de desarrollo, donde el gobierno apuesta para impulsar la economía del país haciéndola atractiva para el mundo.

Pero teniendo en cuenta los objetivos del SENA y del ICBF, donde cada uno de ellos beneficia a la población más vulnerable, es difícil imaginar cómo su financiación cambie radicalmente al pasar de tener una fuente mensual a tenerla anual, ya que afectaría la manera en que presten sus servicios y se verían obligados a buscar otras fuentes de ingreso, (que tal vez no serían las más estables, porque pasamos de un ingreso que se tenía con base a las nóminas y ahora depende de las utilidades de las empresas, las cuales siempre tienden a mostrarlas más bajas para obtener así una base menor en el pago de impuestos) para suplir sus necesidades. Es de anotar que la reducción de los impuestos a la nómina no es directamente proporcional a la reducción del desempleo, ya que la

informalidad tiene sus raíces en los elevados niveles de pobreza y desigualdad que a través de la historia se han aumentado y transmitido de generación a generación.

Es por esto que la implementación del CREE, no es completamente beneficioso para el SENA y el ICBF. Una de las preocupaciones con la ejecución de este nuevo impuesto como fuente de financiación a estas entidades, es que al mismo tiempo estará ayudando al sector de la salud y según la distribución de porcentajes para este último, se destinaría el porcentaje más alto, por ser considerado un sector coyuntural. Lo cual representa un riesgo para la prolongación en el tiempo del SENA y el ICBF.

Además pasarían las entidades SENA e ICBF a tener de pronto un problema de liquidez al pasar de una fuente de ingresos que dependía directamente de las cajas de compensación familiar y se realizaba mensualmente a un ingreso anual realizado por el estado Colombiano después de presentar y pagar todas las sociedades y/o empresas sus declaraciones de renta y ser recibidas y revisadas por parte de la DIAN, y como es claro en Colombia estos trámites llevan su tiempo y estaríamos concluyendo así que las entidades en mención limitarían su ejecución presupuestal perjudicando la educación y bienestar de la población más vulnerable, el cual es su objetivo.

La contabilidad en Colombia se encuentra reglamentada actualmente por el Decreto 2649 de 1993, el cual señala los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en el país, y que a pesar de la entrada en aplicación de las normas de información financiera deberán seguirse teniendo en cuenta para efectos fiscales hasta

el año 2018. Esos principios son entendidos como el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales y jurídicas.

Las disposiciones que resultan relevantes para la definición de los lineamientos bajo los cuales una erogación puede ser considerada como costo, y el momento en que se debe sustituir tal reconocimiento en los estados financieros de una compañía, serían los siguientes:

a. Principios de asociación y de características y prácticas de cada actividad

El marco conceptual del Decreto 2649 señala en su capítulo II, un conjunto de normas básicas, en particular en el artículo 12 relativo al principio de asociación, según el cual se deben asociar con los ingresos devengados en cada período, los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Por su parte, el artículo 18 establece que la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico.

b. Activos y costos bajo la definición del reglamento contable

Dentro de los elementos de los estados financieros que define el marco conceptual del reglamento contable se señala que un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan en la empresa beneficios económicos futuros.

Por su parte, se definen los costos como aquellos que representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo ingresos.

c. Normas técnicas generales

Como parte de las normas técnicas generales de contabilidad en Colombia, el artículo 48 del Decreto 2649 establece que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no sólo cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. A su vez, tales normas técnicas generales señalan en el artículo 55 la obligación de contabilizar como diferidos los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.

El artículo 26 del Estatuto Tributario –ET- establece que los ingresos netos se deben detraer los costos como segundo paso para obtener la renta bruta dentro del proceso ordinario de depuración de la renta. El mismo procedimiento se ha señalado en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2002 dentro del proceso de depuración del CREE, considerando para tal efecto las reglas dispuestas en el Libro I del ET y los requisitos previstos en los artículos 107 a 108 ibídem. Entendiendo entonces que las reglas de imputación de los costos a la renta se predicán de manera general tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE, nuestros comentarios se entienden aplicables para los dos gravámenes en igual medida, salvo que expresamente señalemos lo contrario.

Para efectos contables, el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993 – PCGA-, enseña que los costos representan aquellas erogaciones que se asocian “clara y directamente” con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios de erogación no puede relacionarse “clara y directamente” con la fabricación de un bien o la prestación de un servicio, no se estará frente a un costo, sino en presencia de un gasto.

Igual a como sucede con las deducciones, para que los costos de puedan imputar en la depuración de la renta las normas fiscales han dispuesto la observancia de los siguientes requisitos:

a. Realización y causación

El artículo 58 del ET determina como regla general el sistema de caja para el reconocimiento (realización) de los costos, habida cuenta de condicionar su aceptación a que ellos (los costos) se hayan pagado efectivamente en dinero dentro del respectivo año gravable o periodo fiscal. Como excepción, los contribuyentes que manejen contabilidad por el sistema de causación podrán imputar los costos en el momento en que ellos se causen aun cuando no se hayan pagado. Por su parte, el artículo 59 ibídem señala que los costos se entienden causados cuando nace la obligación de pagarlos sin que se haya hecha efectiva su cancelación.

Así las cosas, las normas vigentes claramente exigen que todos los costos de fabricación y venta correspondan a costos reales, es decir, al costo de adquisición de los productos, más los necesarios para ponerlos en disposición de ser utilizados o vendidos. Lo anterior implica que deban ajustarse los costos estimados a los costos reales, dentro de cada ejercicio fiscal.

b. Anualidad, proporcionalidad y necesidad

En cumplimiento del requisito de anualidad, los costos deben ser realizados y causados dentro del período gravable para que puedan hacer parte dentro del proceso de depuración de la renta. De esta manera, el artículo 89 del ET, en concordancia con el 13

del Decreto 2649 de 1993, consagra que todos los ingresos devengados en cada período deben asociarse o imputarse con los costos incurridos para producir ingresos.

En relación con los presupuestos de proporcionalidad y necesidad, el artículo 77 del ET ordena el cumplimiento de los requisitos señalados para las deducciones en el artículo 107 ibídem cuando los costos estén integrados por pagos o abonos en cuenta de los cuales se exijan tales condiciones. En este punto, baste decir que la referida norma (artículo 107) resulta redundante en cada uno de sus elementos, pues si un costo (deducción) guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta (o estrecha relación con el ingreso para el caso del costo), es dable concluir que también resulta necesario y por ello bajo ningún escenario un costo que califica como necesario puede considerarse desproporcional.

Es por ello que en materia del artículo 107 del ET tanto la administración de impuestos como los contribuyentes se han entrabado en arduos litigios jurídicos /tributarios para demostrar que una expensa (costo o deducción) en materia del impuesto sobre la renta resulta procedente y encaja dentro de la definición que trae la normativa tributaria, toda vez que la disposición brinda al interprete la posibilidad de analizarla con un alto contenido de subjetividad, permitiendo así desconocer expensas que, si bien no son indispensables, sí son necesarias directa o indirectamente dentro del ámbito de la actividad productor de renta.

Es cierto que proponer un artículo que permitiera encuadrar allí todas aquellas expensas en las que incurren los contribuyentes para el desarrollo de diferentes actividades económicas resulta una tarea difícil, también lo es que una mirada conceptual, práctica y en línea con la filosofía de lo que pretende gravar el impuesto sobre la renta y ahora el CREE (utilidad fiscal o renta disponible) y la realidad actual de los negocios con su permanente desarrollo e innovación, sumado a una revisión del Derecho comparado nos permitirá tener una aproximación a esa norma buscada y anhelada para disminuir al máximo el subjetivismo tanto de los contribuyentes como de los operadores jurídicos (DIAN, jueces, tribunales y/o Consejo de Estado). Lo anterior resulta vital porque es indudable que cuando la renta se liquida sobre una utilidad fiscal que no ha considerado los torrentes de costos o deducciones que ciertamente fueron pagados y que contablemente califican como tales, se estaría gravando esa erogación a una tarifa del 25% (renta) y del 9% (en CREE), en clara violación del principio de capacidad contributiva. Bajo este entendido y observando la normativa que trata la misma situación en Estados Unidos y en España, se podría proponer la siguiente redacción para nuestra legislación interna:

Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tenga relación de causalidad directa o indirecta con ella.

Parágrafo primero: para efectos del presente artículo se considera que una expensa tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta cuando

se considere tanto ordinaria como necesaria. Será ordinaria cuando sea una expensa o erogación comúnmente utilizada en el giro de los negocios. Será necesaria si resulta útil y apropiada para el desarrollo de la empresa y/o actividad económica, sin que para ello se requiera que sea indispensable.

Parágrafo segundo: se consideran expensas que guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta aquellas que se incurran por relaciones públicas con clientes o proveedores, la afiliación a revistas especializadas a las cuales se encuentran vinculados los contribuyentes, las que con arreglo a los usos, costumbres, por normas laborales y/o políticas de responsabilidad social empresarial se efectúen con respecto al personal vinculado con el contribuyente y los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios del contribuyente, así como las cuotas de afiliación y/o sostenimiento pagadas a las entidades gremiales.

En resumen, los requisitos para que un costo sea admitido dentro del proceso de depuración de la renta deben considerar los siguientes requisitos:

- a. No esté limitado o prohibido por la Ley;
- b. Tener relación de causalidad con la actividad productora de renta;
- c. Ser proporcionados de acuerdo con la magnitud y las características de cada actividad. Es decir, que no se aparten de los límites de la normalidad conforme con las prácticas comerciales generales y con la de la propia actividad, y

- d. Ser pagados o causados dentro del año o periodo gravable por el cual se solicita la deducción. En el segundo evento es necesario que los libros de contabilidad se lleven por el sistema de causación.

2.3.5. De los beneficios tributarios 1429, 1430 y 1450 artículo 173

En un país en vías de desarrollo mantener las tasas de desempleo controlados es lo fundamental, y más para Colombia, “pero a finales del 2008 y principios del 2009 estos índices sufrieron cambios abruptos, es decir de 10.6% paso a 14.2% respectivamente”(El Colombiano, 2011). Para ese entonces los procesos de innovación y emprendimiento se consolidaron como la mejor fuente de ingresos para los colombianos, debido al “efecto dominó”, que se formó a principios del 2008 en las economías de los países industrializados, y más sabiendo que Colombia es un país en constante desarrollo, quien vio en la crisis internacional una oportunidad de crecimiento (El Colombiano, 2011).

Después de lo anterior, en Colombia se dispone de una variedad de leyes y decretos por los cuales se dictan normas tributarias para la competitividad y otorgar beneficios al capital privado, por medio del cual se busca un proceso de modernización en lo referente al recaudo fiscal, en dirección de simplificar y disminuir los procedimientos requeridos para cumplir las obligaciones tributarias de fondo y de forma.

El gobierno promulgó la incorporación de las leyes 1429, 1430, las cuales buscan presentar una iniciativa legislativa, que permita crear incentivos económicos en la

constitución legal de la empresa y la inducción en la oferta de mano de obra para las mujeres, jóvenes y personas en condición de desplazamiento y/o en condiciones de movilidad reducida dando descuento progresivo en el pago de los parafiscales y de igual manera sobre el impuesto de renta y complementarios.

Además, la aplicación de estas leyes busca promover y promulgar programas de créditos, microcréditos, asistencia técnica, financiera, capacitación y asesoría personalizada a empresas que se encuentren ubicadas en sectores rurales y urbanos; creadas por jóvenes innovadores menores de 28 años que decidieron fomentar el crecimiento económico del país.

Subyace a ello, que no todos los emprendedores van en dirección de la industria, sino de la implementación de la empresa intelectual o de servicios, la cual no cuenta o no contaba con el respaldo suficiente para su creación y es aquí donde la ley 1450 en su artículo 173 busca favorecer a este tipo de entes económicos, aplicando para estas la igualdad en beneficios.

En la actualidad por causas como discusiones o lagunas dadas en las normas, este artículo fue modificado por el decreto 3590 en el cual se aclara el procedimiento que debe garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los agentes de retención y de los trabajadores independientes.

Esto se hizo con la finalidad de aumentar el control fiscal y así evitar la evasión que le venían practicando los trabajadores independientes al Estado en el anticipo de renta y en los aportes de seguridad social, por vacíos que había en la norma anterior; de esta manera el Estado puede garantizar el recaudo de las Retenciones en la Fuente practicadas a estos, que con sus topes de ingresos no les da para declarar renta y estas retenciones que les aplican vendrían siendo su aporte ante a las arcas de la nación.

Con el decreto 3590 se ha perdido la iniciativa de evitar el papeleo innecesario en los trámites a la hora de la prestación del servicio o en el pago del mismo, para acceder a un beneficio fiscal.

Desde el punto de vista social, es de resaltar que estas leyes del 2010 no eliminaron trámites y requisitos legales sino que adicionalmente crearon una serie de beneficios y sanciones que pretenden incentivar la formalización del empleo en Colombia y en algunos casos, la contratación de personas que anteriormente por su edad o condición especial no tenían el mismo derecho o número de oportunidades para acceder a un empleo.

“Todas estas leyes tuvieron un impacto positivo en el país por que la economía creció en 4.3% luego de pasar un pésimo 2009 y cerrar con índices negativos, además se reactivó el producto interno bruto debido que crecieron las exportaciones (El Colombiano, 2011)”. La economía colombiana a pesar de las dificultades, cuenta hoy con unos niveles de crecimiento muy atractivos, unas buenas perspectivas futuras y un

adecuado clima de inversión, lo cual permite mejorar el valor de las empresas, propiciando o augurando un momento ideal para comprar. Pues el direccionamiento que se le ha dado al capital privado es el de la colaboración con la Universidad para la creación de nuevos procesos productivos e innovadores que marquen las ventajas competitivas de la industria colombiana.

CAPÍTULO 3: APLICACIÓN METODOLÓGICA, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

3.1. Naturaleza de la investigación

La investigación se considera de tipo descriptivo-cualitativo, tiene como objetivo analizar la progresividad del impuesto de renta en las pyme colombianas, con base en ello, diseñar un modelo de estrategias que permitan ser implementadas en las compañías de manera sencilla, para optimizar sus impuestos y mejorar sus áreas financiera y administrativamente.

Se considera que es de enfoque cualitativo, ya que el objetivo es analizar los diferentes cambios adaptados por las reformas tributarias y analizado desde el concepto de progresividad que le dan las empresas a sus obligaciones tributarias, detectando las disyuntivas legales y normativas que se pueden presentar y dejando como apoyo un elemento de consulta que les permita acercarse más a la realidad tributaria que el sistema colombiano exige.

Esta investigación es de tipo no experimental y se utilizará la encuesta de derivados y opciones (Ver apéndice 2) como instrumento de observación. A la vez es documental porque los datos son recolectados de fuentes documentales y organizacionales ya existentes.

Población y muestra

Población. La investigación utilizará como fuentes primarias pymes ubicadas en Medellín, direccionadas a sus departamentos o profesionales de áreas contables, tributarios y financieros.

Muestra. La muestra es de tipo intencionada, pretende acceder a 12 empresas de la población estipulada.

3.2. Instrumento

Como investigación de tipo descriptivo-cualitativo, está basada en normatividad existente sobre el tema y en la opinión de contadores, revisores y asesores tributarios de las empresas, con el objetivo de identificar los aspectos de la progresividad del impuesto de renta en las pequeñas empresas, se emplea como modelo de recolección de datos la entrevista de derivados y opciones (ver apéndice 2), bajo el consentimiento informado de los participantes (ver apéndice 1).

3.3. Análisis y procesamiento de datos

Para este análisis se extractaron los derivados puntuales respecto a cada línea de interés, luego en el numeral 2.7., se analizarán los resultados obtenidos entre derivados y opciones como elementos concluyentes de análisis aplicativos, estos derivados dependientes fueron aplicados sobre 20 participantes de las 12 empresas objeto de estudio.

Encuesta Global:

Figura 3.1. Encuesta derivados dependientes en la progresividad del impuesto de renta

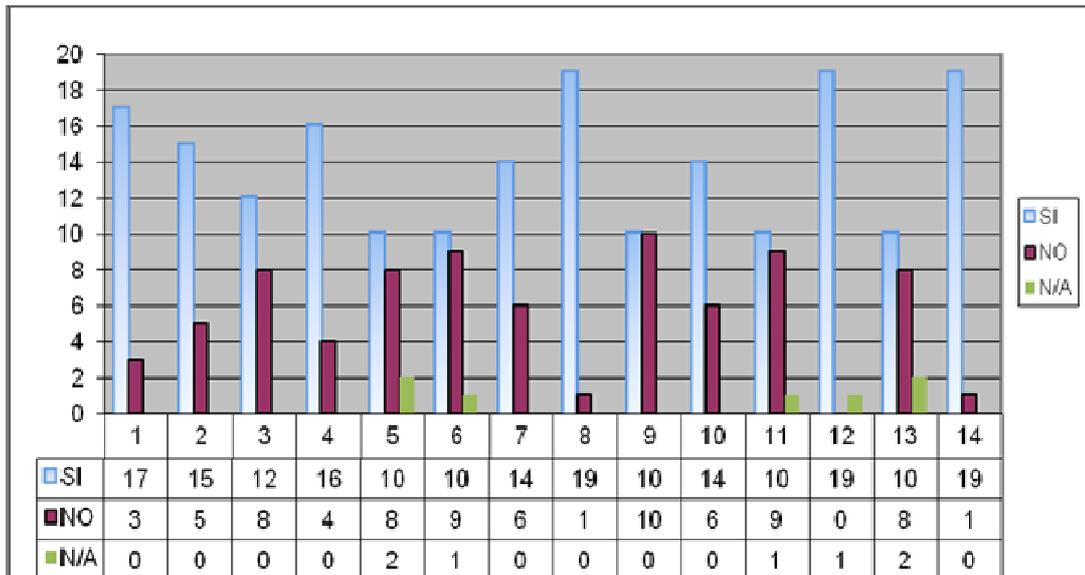


Figura 3.2. Porcentaje Encuesta Global

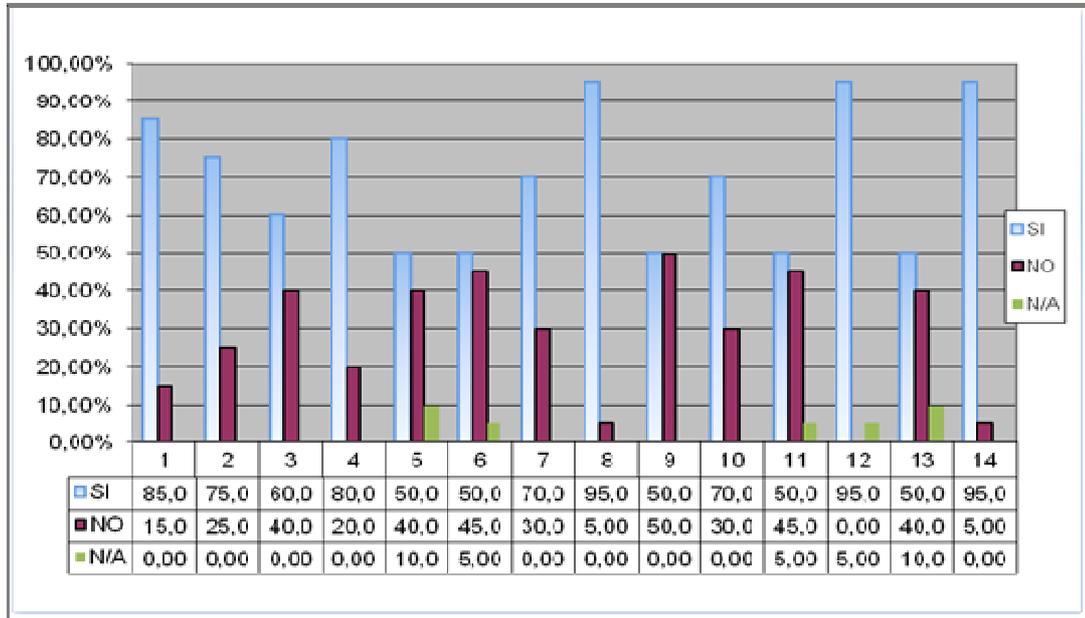
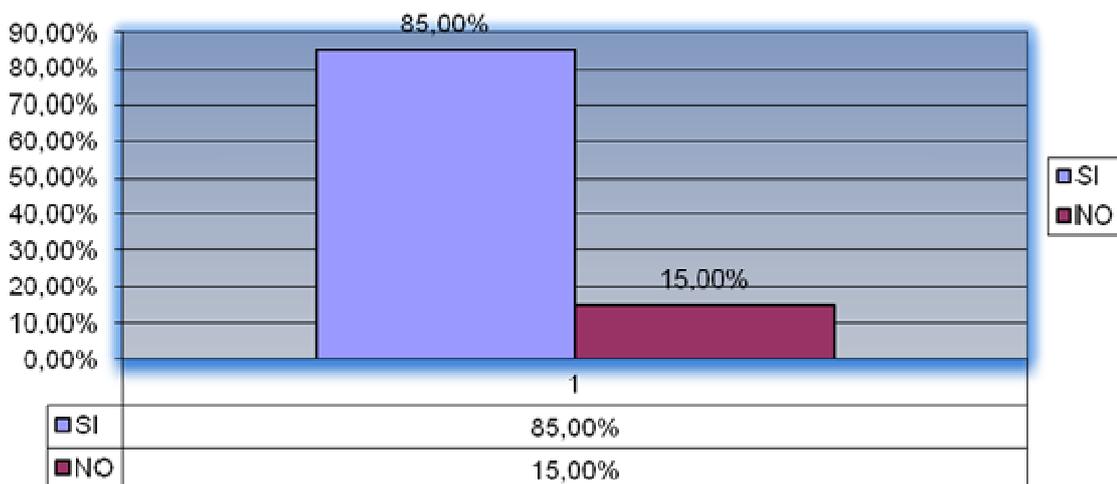
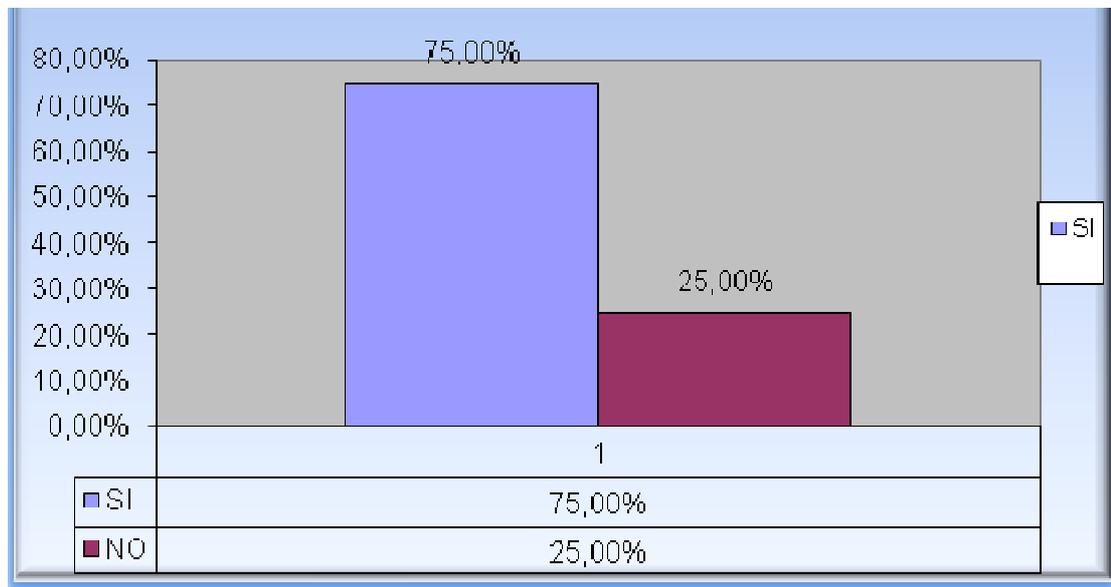


Figura 3.3. ¿Considera usted que la empresa posee un adecuado sistema de Información Financiera?



De una muestra de 20 encuestados, el 85% considera que posee un adecuado Sistema de Información Financiera. 17 encuestados respondieron que SI, 3 de los encuestados, NO.

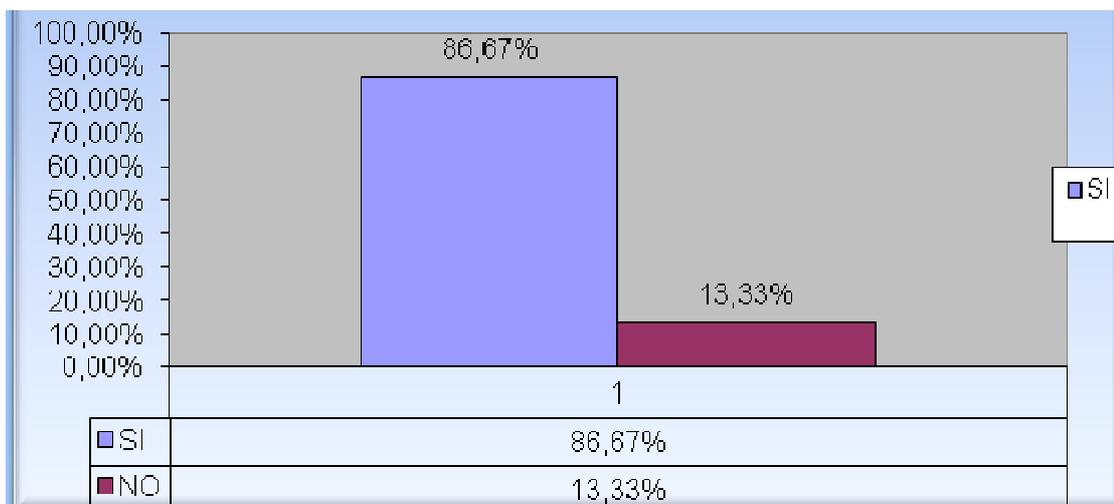
Figura 3.4. ¿Tiene Políticas y procedimientos establecidos por cada área de la empresa?



El 75% considera que tiene buenas políticas y procedimientos establecidos. 15 encuestados respondieron que SI, 5 de los encuestados, que NO.

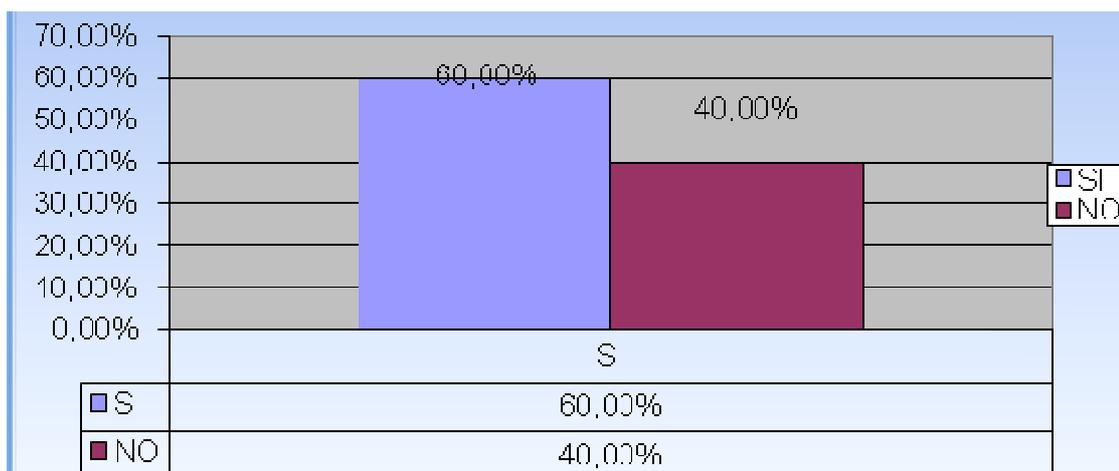
Si la Respuesta es Afirmativa,

Figura 3.5. ¿Los empleados Conocen estos procedimientos y los cumplen?



De los 15 encuestados que respondieron afirmativamente, 13 consideran que los empleados conocen los procedimientos y los aplican correctamente, es decir un 86,67%.

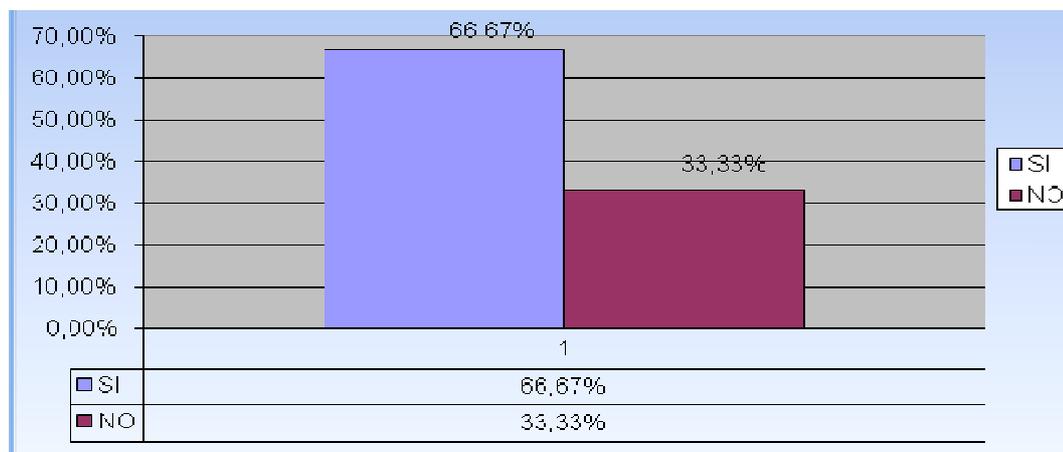
Figura 3.6. ¿La empresa Posee un Sistema de Control Interno?



El 60% de los encuestados, que corresponde a 12, considera que la empresa posee un Sistema de Control Interno.

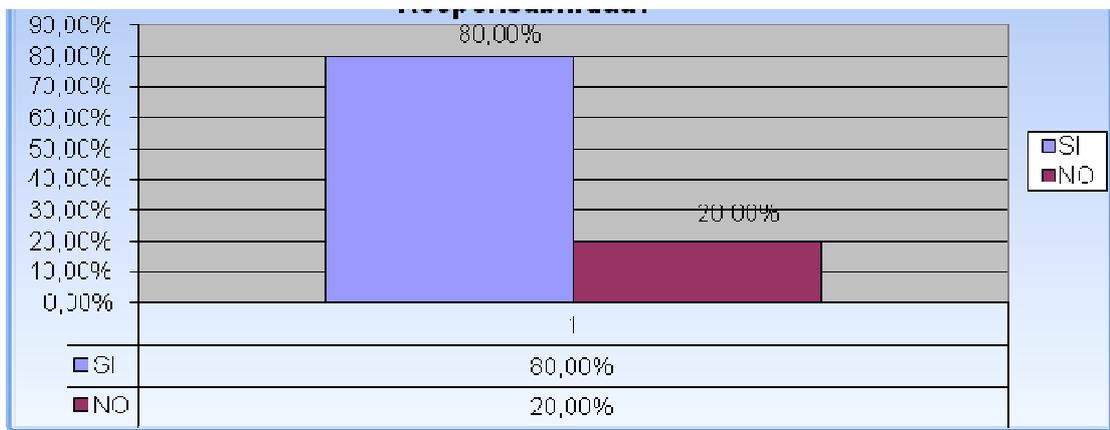
Si la respuesta es afirmativa,

Figura 3.7. ¿El Sistema de Control Interno se lleva a cabo y cumple con las exigencias de cada área?



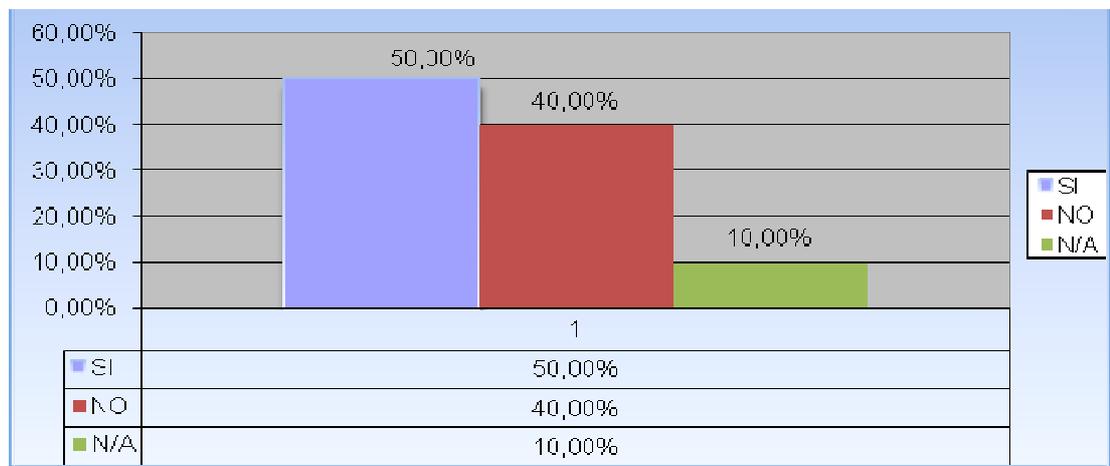
De los 12 encuestados que respondieron afirmativamente, 8 consideran que sí se cumple el control interno dentro de las organizaciones.

Figura 3.8. ¿Su empresa tiene definidas las áreas de trabajo y delimita la carga de trabajo y el grado de responsabilidad?



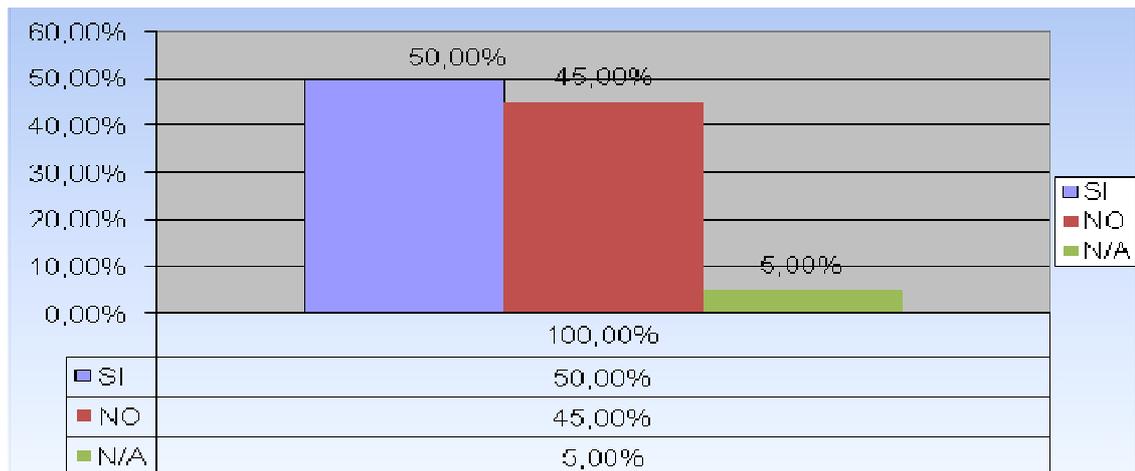
El 80% de los encuestados afirmaron que SI se tienen definidas las áreas de trabajo y el grado de responsabilidad. Este porcentaje corresponde a 16 encuestados.

Figura 3.9. ¿Tiene un adecuado sistema de costos?



De los 20 encuestados, 10 afirmaron que tienen un adecuado sistema de costos, 8 dijeron que NO y 2 de ellos respondieron que no aplica.

Figura 3.10. ¿Se tiene control presupuestario?



El 50% de los encuestados considera que tiene control presupuestario definido dentro de sus organizaciones, el 45% afirma que NO, y el 5% no aplica.

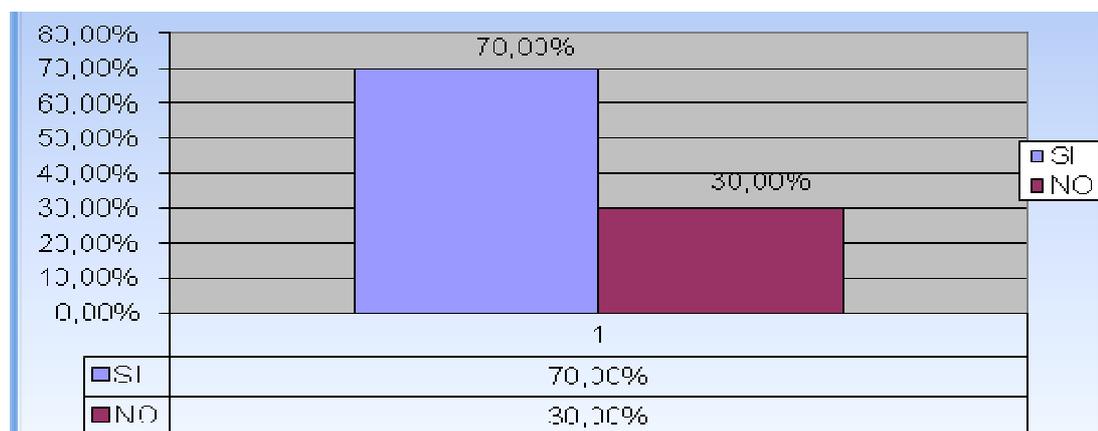
Si la pregunta es Afirmativa,

Figura 3.11. ¿Aplica el Control presupuestario para Proyectar el pago del Impuesto de Renta?



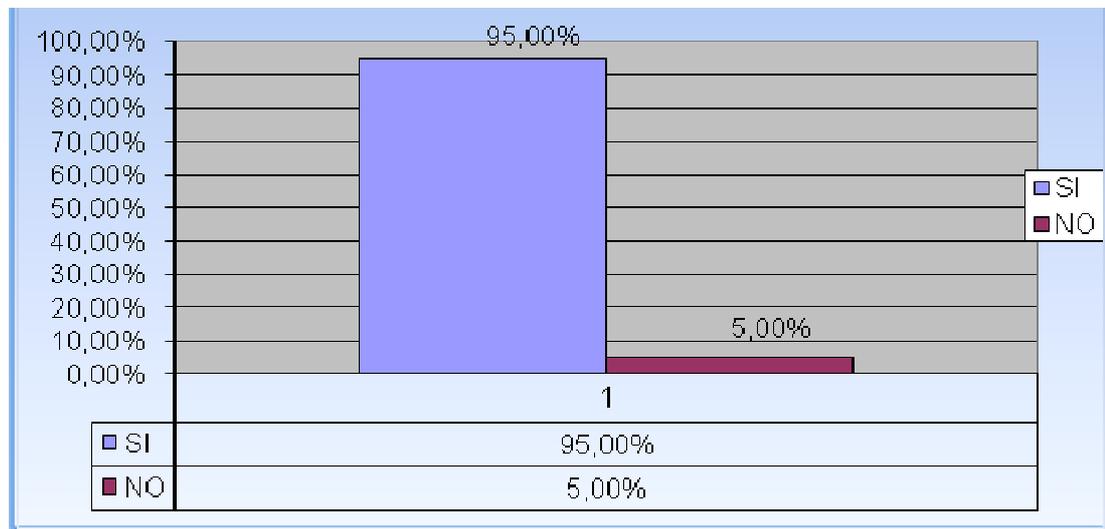
De los 10 encuestados que respondieron afirmativamente, 8 SI aplican el presupuesto para proyectar el impuesto de renta, es decir un 80% de la muestra.

Figura 3.12. ¿Tiene definido Calendario para Cierre mensual y Anual Contable?



El 70% de los encuestados tienen calendario mensual y anual para sus cierres contables.

Figura 3.13. ¿Tiene definido Calendario Tributario para el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias?



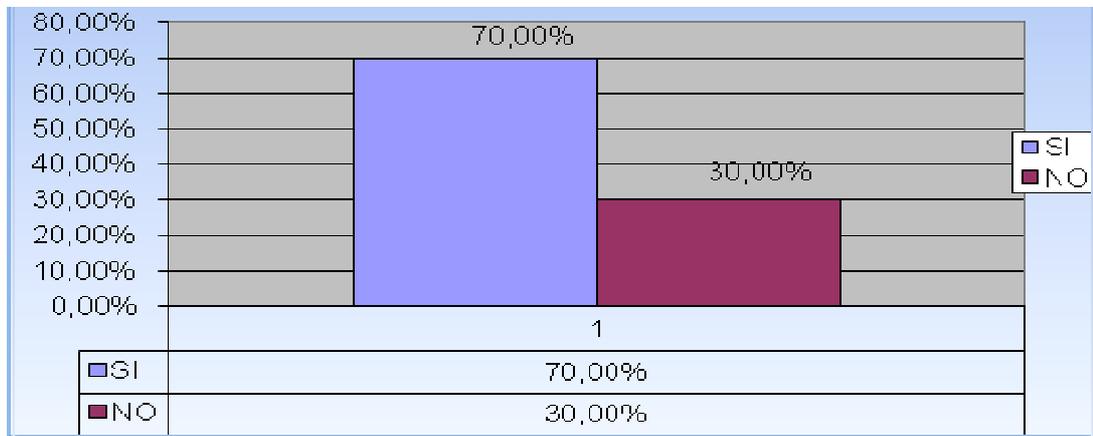
El 95% de los encuestados tiene definido su calendario tributario como herramienta que le ayuda a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Figura 3.14. ¿Actualiza constantemente los empleados de la Compañía sobre los cambios en normatividad tributaria?



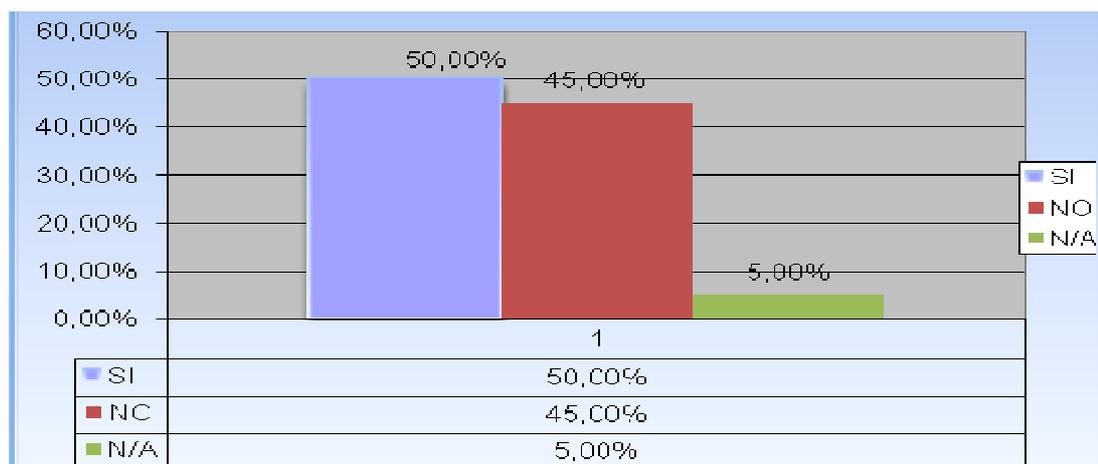
El 50% de los encuestados considera que las empresas les brinda capacitación sobre normatividad tributaria.

Figura 3.15. ¿Se realizan auditorías tributarias y contables periódicamente?



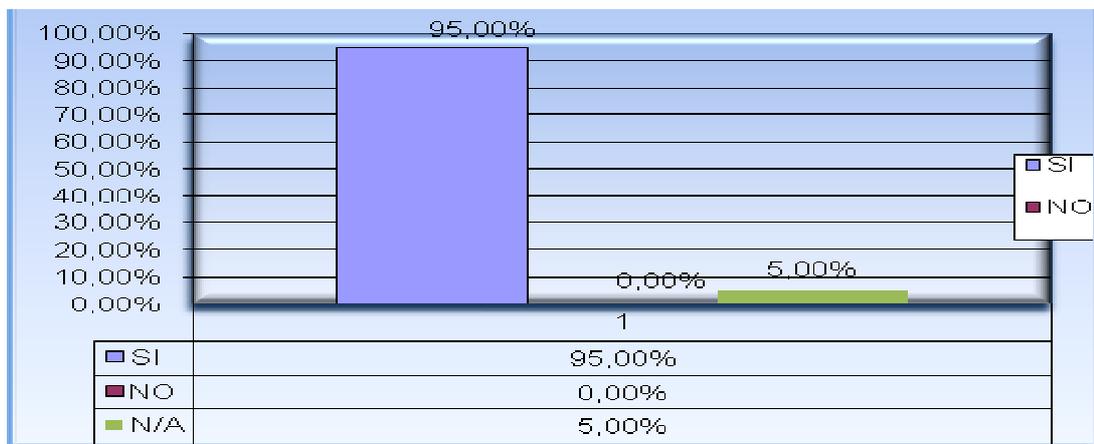
De la muestra, 14 afirman que SI se realizan auditorías tributarias y contables dentro de la organización, es decir el 70%.

Figura 3.16. ¿Realiza su empresa Planificación Tributaria? Entendiendo ésta como evaluar los efectos del Impuesto de Renta de acuerdo a los proyectos de inversión y las metas de crecimiento de la empresa en forma anticipada



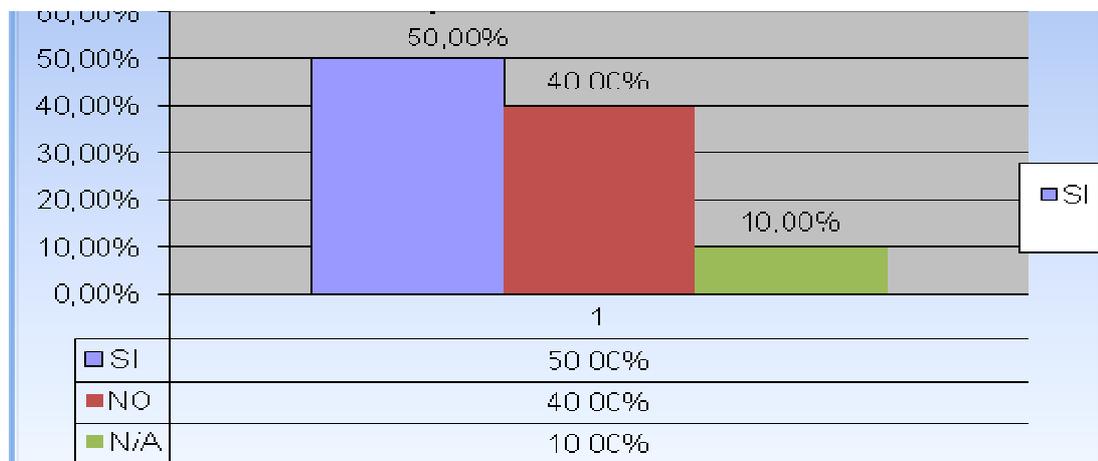
De los encuestados, el 50% realiza planeación tributaria, el 45% NO, y solo para un 5% no aplica, debido a la naturaleza de la sociedad.

Figura 3.17. ¿Conoce la reglamentación vigente que ofrece beneficios y Descuentos tributarios?



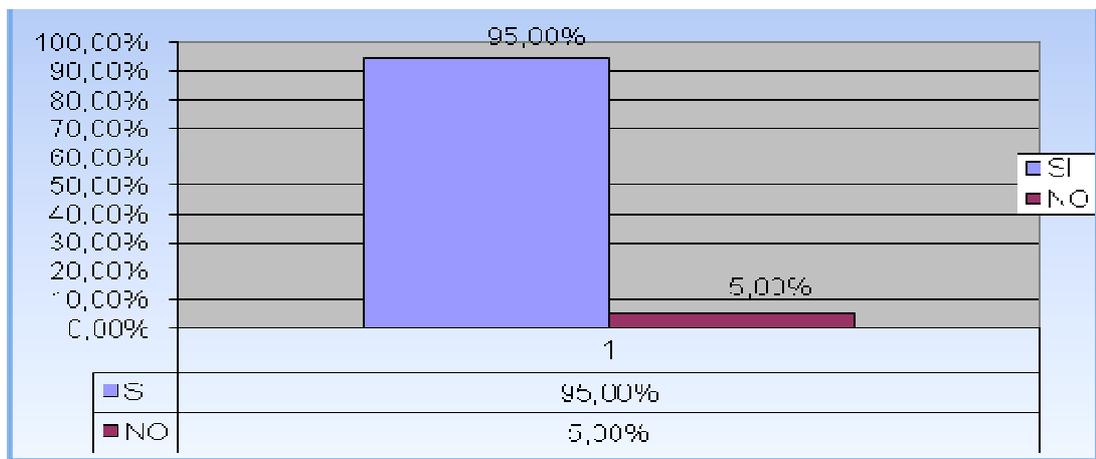
El 95% de los encuestados conoce la reglamentación vigente para beneficios y descuentos tributarios, es decir 19 personas de la muestra.

Figura 3.18. ¿Utiliza beneficios fiscales para optimizar el Impuesto de Renta?



De los 20 encuestados, el 50% utiliza beneficios fiscales para optimizar el impuesto de renta, el 40% NO, y para el 10% no aplica.

Figura 3.19. ¿Considera usted una herramienta necesaria el Control Interno y la planeación estratégica?



El 95% de los encuestados considera muy importante el control interno y la planeación estratégica para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

3.3.1. Resultados obtenidos de la encuesta

De acuerdo con los resultados observados en el análisis de los derivados directos, se concluye lo siguiente:

- Para la mayoría de los encuestados la empresa tiene un buen sistema de información financiera, utilizan herramientas como el calendario contable y tributario, tienen políticas y procedimientos administrativos y contables al interior de las

organizaciones, en un 86% los empleados conocen y manejan adecuadamente estos procedimientos y la empresa realiza auditorias contables y tributarias de manera periódica.

- Las empresas tienen sistema de Control interno y un 66.67% de ellas considera que éste se lleva de forma adecuada, pero un 33% de la población es consciente de que esto no se lleva. Es un porcentaje alto, considerando la muestra, ya que es muy usual en la práctica reconocer que para las empresas el control interno está más dado en documentos y formalismos que en la realidad económica del contribuyente.
- Igualmente el 80% de los encuestados considera que tiene definidas las cargas de trabajo y el grado de responsabilidad, conceptos muy importantes al interior de una organización, ya que permiten planificar de manera organizada el trabajo.
- Un 40% de los encuestados consideran que no tienen un adecuado sistema de costos. En la práctica, ésta es una de las grandes falencias al interior de las organizaciones medianas y pequeñas, ya que los sistemas de información, en muchos casos, no permiten realizar una buena asignación de costos a los inventarios, especialmente cuando son de producción, lo que lleva a las empresas a no tener una valuación adecuada de sus activos movibles.
- El 45% afirma que no tiene control presupuestario. En el desarrollo de esta investigación monográfica se definió el presupuesto como una de las herramientas

más necesarias para realizar una buena planeación tributaria, pues pretender proyectar el impuesto de renta sin él, no tiene sentido. Esta es otra de las grandes falencias de las organizaciones especialmente pequeñas y medianas, ya que en muchas de las empresas grandes si se maneja, entendiéndolo como parte importante de la organización.

- De los encuestados, un 50% expresa que las empresas no capacitan al personal encargado de la presentación y elaboración de las obligaciones formales y sustanciales a nivel tributario. A nuestro criterio, otra responsabilidad que cae más en el contador y sin el apoyo suficiente de las organizaciones.
- En el análisis, el 45% dice que sus empresas no realizan planificación tributaria, ni utilizan los beneficios fiscales que la ley les ofrece. Esto es una falta de interés por mejorar el flujo de caja de las organizaciones, porque en el Estatuto Tributario y en la normatividad actual existen muchas figuras que ayudarían a mejorar la carga tributaria de los contribuyentes.
- Un 95% de los encuestados considera importante el Control interno y la Planeación Estratégica Tributaria como fundamentales para el desarrollo organizacional y económico de las empresas.
- En el resumen de estas encuestas se puede determinar que aproximadamente un 50% de la muestra realiza prácticas de planeación, utiliza beneficios y realiza presupuestos.

Lo que se debe contemplar es que años atrás estos temas no tenían importancia dentro de las organizaciones, hoy cada vez son el pilar fundamental para proyectar el crecimiento y el desarrollo organizacional de la compañía. Muchos gerentes y administradores han cambiado esta postura y cada día se insiste más en tomar estas buenas prácticas de mejoramiento continuo dentro de las organizaciones.

- Como complemento de la la respuesta a la pregunta 13, la mayoría de las personas utilizan los siguientes beneficios tributarios:
 - Fondos Nominados.
 - Deducción por Control y medio ambiente.
 - Rentas Exentas.
 - Depreciación acelerada.
 - Provisión de cartera.
 - Inversiones en investigación y desarrollo .
 - Aprendices del Sena.

- Las preguntas 15 y 16 son más opcionales para cada encuestado. A partir de ellas pudo observarse:

Pregunta 15: ¿Cuál considera usted son las debilidades de su empresa frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

- En muchas empresas la información se lleva de manera muy manual, lo que genera posibles márgenes de error.
- El Estado cambia constantemente la normatividad y las empresas no actualizan a sus empleados con regularidad, lo que les dificulta estar capacitados para optimizar mejor los impuestos de la compañía.
- El flujo de caja de la empresa no es siempre el más adecuado y, al momento de pagar, se generan intereses de mora, o cargas financieras adicionales por préstamos bancarios.
- La información que deben entregar las demás áreas de la empresa en muchos casos no es oportuna, lo que dificulta su procesamiento y retrasos en la contabilidad.
- Otras empresas consideran que una gran falencia es no tener una planeación tributaria bien definida y una asignación presupuestal adecuada que les permita definir con tiempo los impuestos a pagar y así tomar los beneficios fiscales que mejor le favorezcan a la empresa.
- En algunas otras organizaciones el calendario tributario se lleva, pero no se cumple, por lo que se ganan sanciones por extemporaneidad.

Pregunta 16: ¿Cuál considera usted son las Fortalezas de su empresa frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

- En muchas organizaciones se definen procedimientos y cronogramas a principio de año en materia tributaria y se capacitan sus empleados.
- Una herramienta que les ayuda es el control interno y las auditorías tributarias.
- Las conciliaciones tributarias y contables que se realizan permiten corregir errores a tiempo.
- Las recomendaciones y el acompañamiento de la Revisoría Fiscal.
- El calendario tributario como herramienta para pagar oportunamente los impuestos.
- Personal calificado para esta área.
- El presupuesto y la prioridad que se da a las obligaciones tributarias.

3.4. Análisis de los resultados: entrevista derivados y opciones

Después de estos argumentos, cabe citar el proceso de entrevista a 12 pymes locales referente a la progresividad del impuesto de renta en el marco del Estado Social de Derecho, tomando como dimensiones de análisis el tipo de sociedad comercial, su marco impositivo, el impuesto de renta, la concepción del ente económico en los límites del estado social de derecho y por último los efectos en la aplicación de las reformas tributarias de los últimos años.

En primer lugar, dentro de la dimensión que hace relación al tipo de sociedad se puntualizaron los siguientes aspectos: el conocimiento de las sociedades comerciales en Colombia, la categorización dentro del concepto pyme y su inclusión en el modelo societario por acciones simplificadas, y si eran o no beneficiarias de las leyes 1429 y 1430 de 2010, por último, se analizó el conocimiento de los efectos benéficos o disyuntivos según el tipo societario al cual se pertenece. Para efectos académicos, el proceso de entrevista indica que el 75% de los implicados en la muestra afirman conocer los tipos societarios en el País - no obstante, de estos sólo el 22% da razón de los mismos -, y el 25% de los entrevistados no saben sobre los tipos societarios. Ahora, y para la variable de estudio sobre la categorización como pyme el 83% indican que son pymes en virtud al número de empleados y a los activos de la compañía, el 17% restante no sabe o no responde. Continuando con el análisis de los datos obtenidos el 83% de las empresas pertenecen al modelo S.A.S., no obstante ninguna cuenta con los beneficios de las leyes 1429 y 1430 de 2010, y el 17% pertenecen a sociedades anónimas. Por último el 100% de los entes económicos tienen claro sus obligaciones fiscales, los pro y los contra de los mismos.

A la luz de los datos obtenidos, justo es decir, que el empresario colombiano necesita hacer consciente su modelo de empresa para poder así aprovechar los beneficios de Ley, sus obligaciones y la correcta planeación de su idea de emprendimiento, y no ser parte del gran porcentaje de pymes que sólo tienen un corto ciclo de vida, o que sencillamente son procedimientos de “curetaje” ante la DIAN o entes que avalan su existencia y representación legal.

En segundo lugar, el objeto de discusión se ubicó en la variable del marco impositivo, en donde se centró sobre el conocimiento del sistema tributario nacional, a lo cual se puede esgrimir una tendencia afirmativa sobre el mismo, no obstante la elasticidad de un conocimiento cierto es relativa lo cual podría confluir en desaciertos interpretativos en lo relacionado con su aplicación. Al conocimiento del marco normativo que regula a las pyme el 83.33% afirman conocerlo mientras el 8,335% indican no conocerlo y en mismo porcentaje se abstuvo de responder. Seguido a esto, el conocimiento de las reformas de los últimos años, entre 2010-2015, el 100% de los participantes indican conocer el espectro normativo, sin embargo, sólo el 16,67% dan razón real y teórica de las reformas dadas durante el periodo en cuestión, a lo cual se suma que el aprovechamiento de los beneficios tributarios han sido utilizados por el 83,33% de las empresas objeto, y el 16,67% no los conocen o no los han aprovechado. En yuxtaposición, el 100% de los entes económicos cuentan con una estructura de planeación tributaria a lo cual argumentan que “es importante prever los pagos de los impuestos y evaluar qué beneficios se pueden aprovechar, el monto de sus tarifas, o tomar más que una planeación, estrategias tributarias, pues una planeación implica un largo plazo, y la normatividad cambiante en términos fiscales en Colombia no permite que se realicen planeaciones estructuradas para un largo plazo, se aborda en el día a día; o planear tributariamente desde el concepto de presupuesto”.

Al hablar del crecimiento en la carga tributaria en los últimos 5 años (2010-2015), el 83,33% declaran un aumento de las responsabilidades en virtud de “haber obtenido

mayores utilidades, y por que el gobierno ha creado impuestos antitécnicos como el de la riqueza; las nuevas disposiciones tributarias que hacen y crean nuevos tributos, aumentan tarifas; (...) hemos pasado de cumplir con una obligación de presentar un impuesto, aun sin número de requerimientos por entidades estatales, formato 1732, aplicación de más formatos en medios magnéticos, impuesto al CREE y sobretasa, impuesto a la riqueza, implementación de normas internacionales”. Frente a esto el 16,67%, indican no presentar variaciones pues son personas naturales a lo cual arguyen “(...) el porcentaje para liquidar el impuesto de renta de personas naturales obligadas a llevar libros de contabilidad no cambió con la reforma, por consiguiente sigue siendo igual”. Después de este esbozo, se cierra el elemento de análisis respecto a las sanciones por parte de la DIAN a lo cual 58% de las organizaciones de estudio han tenido que someterse a ellas y el 42% han estado exentas de las mismas.

En tercer lugar, se hizo una aproximación al impuesto de renta desde sus postulados epistémicos y técnicos, arrojando como resultado un conocimiento de su razón de ser conjuntivo del 100% de los involucrados en la encuesta, e igual porcentaje en el conocimiento de los cambios para este mismo en los últimos 5 años, es de resaltar, en palabras textuales de los stakeholders del estudio: “el impuesto sobre la renta es aquel que grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos”. Junto con esto, los efectos para las organizaciones se ven principalmente en el CREE, puesto que por sus pocas deducciones se incrementa a pagar

el impuesto a cargo afectando significativamente el flujo de caja y las utilidades. De este último, la percepción formada por el empresario frente a la Renta para la Equidad – CREE-, es “un nuevo impuesto creado a partir del 01 de enero de 2013 como aporte de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social en los términos de la Ley 1607 de 2012, no obstante, no deja de ser más que una falacia financiera porque con la autorretención del CREE se afecta la liquidez de la empresa, aumentando la carga impositiva y disminuyendo significativamente sus ganancias.

El cuarto elemento, es una indagación en la perspectiva del Estado Social de Derecho, para lo cual se parte del derecho a la libre asociación donde se resalta que a partir de ahí se genera el desarrollo con equidad y participación como eje constitucional en la generación de bienestar individual y colectivo, de ello, y cuando esa libre asociación se encuentra con el complejo mundo de lo fiscal la viabilidad del neoempresario lo asume como un castigo o carga impositiva por parte del estado lo cual dificulta la viabilidad y sostenimiento del emprendimiento conduciendo inevitablemente a la informalidad o cierre del mismo antes de los primeros cinco años de funcionamiento. De esto, subyace, que aproximadamente el 66% de las empresas tengan que recurrir a estrategias comerciales para poder mantener su marca comercial, lo cual influye negativamente frente a sus competidores directos pues tienen que combinar su objeto social con actividades secundarias a ella. En este corolario de indagaciones se hace notar que del 100% de los interesados, ninguno utiliza mecanismos estatales de apalancamiento, ni utiliza mecanismos gubernamentales para la creación, crecimiento o mantenimiento de las

compañías, y sólo de esto referencian a la DIAN como ente al cual se le debe cumplir de manera imperativa, además, concuerdan que desde un enfoque tributario no se puede hablar de desarrollo empresarial sostenible , puesto que cada vez hay reformas con mayor carga impositiva, motivo por el cual muchas empresas nacionales y extranjeras se han visto obligadas a desaparecer del mercado, o en su defecto, el inversionista no quiera arriesgar su capital porque Colombia se caracteriza por una alta inseguridad jurídica en materia tributaria y legislativa.

Por último, lo efectos en la aplicación de las leyes fiscales en el país en cuanto a los beneficios para los empresarios, el concepto general obtenido es “tranquilidad en inversión con conciencia social”, a esto, el 100% de los entrevistados afirman que “el pago de los impuestos es nuestra obligación como contribuyentes de subsidiar al estado, por consiguiente se espera una retribución por hacerlo, desafortunadamente gran cantidad de los impuestos no tienen destinaciones específicas lo que facilita que los mismos puedan no terminar destinados a suplir obligaciones del estado; una opinión disyuntiva a el deseo de la “prosperidad para todos” es que el beneficio esperado por el contribuyente termina en los límites del <<gasto público>>”. Ahora, lo rescatable de estos efectos es la disminución de los aportes parafiscales y de salud respecto a la nómina, aclarando que ello no conllevó a la generación de nuevos empleos, discrepando así con el objetivo central de la Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios, y dejando como efecto nocivo a la salud (EPS´s) una menor rotación en el flujo de caja, excusa perfecta para la no prestación de los servicios en salud o el desmejoramiento de los mismos.

Con todo y hasta aquí, a manera de conclusión, justo es decir, que la obligación tributaria está compuesta por varios elementos esenciales, dentro de los cuales el sujeto pasivo es uno de los principales, en la medida en que es quien realiza a cabalidad con los supuestos legales que indica la norma, como lo reza el Estatuto Tributario en el Artículo I:

“La obligación sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

En tal medida la determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta es de vital importancia, pues tal condición puede ser atribuida por regla general a las personas naturales, jurídicas o a entidades que no son personas, tales como las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sociedades de minas, entre otras. Así las cosas, la definición *per se* de sujeto pasivo parece ser una tarea sin ninguna complicación e inconveniente, si se sigue la premisa general según la cual es sujeto pasivo quien realiza el hecho generador del impuesto, es decir, quien obtiene ingresos susceptibles de aumentar su patrimonio o quien posee un patrimonio; pero que, conforme con la realidad económica de los negocios y situaciones jurídicas, no resulta una tarea sencilla, ya que existen casos en los cuales hay pluralidad de sujetos pasivos respecto de un mismo hecho generador o, por el contrario, existen vacíos normativos.

En concordancia con lo anterior, es urgente para el empresario nacional capacitarse y conocer más sobre sus modelos de negocios, el procedimiento en impuestos,

y aprovechar las virtudes y bondades de la planeación estratégica a nivel fiscal, para hacer consciente que tributar no es sólo un hecho categórico impositivo, sino la capacidad racional de coadyuvar con el progreso y los fines del estado desde la bandera del bien común.

CONCLUSIONES

Las leyes de contenido fiscal se deben fundamentar en objetivos de recaudo, control y productividad necesarios para la consecución de las metas del Estado, por lo cual se debe asegurar que las reglamentaciones induzcan al recaudo de los tributos dando cumplimiento a las obligaciones de los contribuyentes en donde su contenido sea claro y de aplicación práctica. Junto a las concepciones tradicionales acerca de la naturaleza jurídica de las sociedades, un sector contemporáneo de la doctrina considera que independientemente de estimar a dichas personas jurídicas como una ficción legal o como una realidad jurídica, ellas corresponden a una técnica para la organización empresarial, es decir, para la explotación de una actividad económica mediante la ordenación y administración de los distintos factores de producción, es decir, el negocio jurídico societario y la sociedad como persona jurídica, se convierten en herramientas que la ciencia del derecho le cede a la economía para la eficaz ejecución de la actividad empresarial, lo que implica para el derecho de sociedades permanecer en una constante transformación que le permita ir al compás de las actuales economías de mercado, y que, de manera más específica, supla las necesidades de los empresarios en cuanto a la promoción, creación y desarrollo de empresas.

Inevitablemente, el gasto público se ha acrecentado de manera significativa, lo cual ha creado una gran incidencia sobre los ingresos de la Nación y por ello se hizo necesaria la introducción de nuevas y frecuentes reformas tributarias. Estas reformas

pretenden principalmente incrementar el flujo de ingresos de la nación. Los cambios evidenciados en el actual sistema tributario con el aumento de las tarifas de ciertos impuestos o la eliminación de exenciones que generan un mayor aumento de los ingresos no han logrado, en general, disminuir el déficit fiscal, que continúa generando inestabilidad al interior de la economía. Esto se debe a que el gasto público ha seguido aumentando por encima de los ingresos, a pesar de las reformas.

Las cifras considerables del desempleo y el afán del gobierno por encontrar solución ante esta situación, han llevado a adoptar cambios para ayudar en los gastos en que se incurre para la contratación legal de una persona, es por esto que nació el impuesto para la equidad CREE, para ayudar al fomento y a la creación de nuevos puestos de trabajo y disminuyendo las cargas laborales para los empresarios. La metodología de este impuesto es afectar directamente las utilidades de las empresas a una tarifa que dependerá de su actividad económica, y debido a este se quitaron los aportes parafiscales que aportaban los empleadores por cada empleado contratado y que ganara menos de 10 salarios mínimos, pero esta medida afecto directamente a las entidades SENA e ICBF pues ya sus ingresos y financiamiento cambian de manera radical.

La progresividad es más favorable para la empresas que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés; abriendo más los plazos y dando más garantías, sumado a ello los beneficios tributarios que ofrece el estado buscan incentivar un sector de la economía o una zona geográfica específica, el contribuyente debe analizar la posibilidad de acogerse

a estos beneficios pues estos pueden representar una importante estrategia tributaria.

Si bien la Ley 1258 de 2008 por medio de la cual se crearon las sociedades por acciones simplificadas fue bastante optimista, deberá esperarse el transcurso del tiempo para poder establecer sí el objetivo para la cual fue expedida pudo ser alcanzado, la aprobación de esta nueva tipología societaria constituye un importante instrumento para la gestión empresarial de pequeños, medianos y grandes emprendimientos, toda vez que corresponde a nuevo esfuerzo por soluciones para modernizar y flexibilizar las leyes societarias colombianas a través del establecimiento de herramientas jurídicas que eviten la imposición de restricciones innecesarias al proceso de creación y funcionamiento de una empresa; por lo que no serán extraños los augurios apocalípticos de los quijotes del status quo, de los puristas del lenguaje y de los áulicos de tradiciones decimonónicas, quienes horrorizados la calificarán, así como lo hicieron con las sociedades unipersonales microempresarias que se constituyeron de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 1014 de 2006, norma reglamentada por el Decreto 4463 del mismo año, como una monstruosidad o extravagancia, pero lo que su discurso retórico no les permite ver es que nuestro sistema de derecho societario requiere actualizar sus normas, ya que después de un poco más de seis lustros de vigencia de las mismas, es hora de empezar a aceptar las tendencias contemporáneas sobre la materia, toda vez que nuestras reglas necesitan con urgencia superar su actual estado de rezago y convertirse en una adecuada infraestructura jurídica que responda eficientemente a la liberalización del comercio y a la modernización de las instituciones económicas.

RECOMENDACIONES

Enfocar las leyes con contenidos claros y aplicaciones prácticas, para no afectar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, además, la entrega de la información por parte de las personas naturales debe estar vigilada por los entes de control público, para evitar especulaciones en el manejo de la información.

Considerar que la planeación tributaria es una herramienta administrativa, que permite optimizar los impuestos, evaluar proyectos de inversión y determinar los efectos del impuesto en forma anticipada, la planeación permite estudiar alternativas para ahorrar impuestos, aumentar la rentabilidad de los accionistas y mejorar el flujo de caja.

El control interno es una herramienta que ayuda a optimizar los procesos de la compañía tanto a nivel financiero, administrativo, de producción, es decir cubre todas las áreas y procesos de la compañía.

Para las pequeñas empresas contrarrestar la desbocada progresividad impositiva, se han de implementar buenos procedimientos, controlarlos y capacitar constantemente a los empleados para que se lleven correctamente, le permitirá a la empresa tener una información financiera - contable de manera confiable, la cual es base fundamental para realizar un pago justo y equitativo de los impuestos, así las declaraciones presentadas y los impuestos pagados no tendrán margen de error y la empresa evitará incurrir en sanciones o intereses de mora.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y CIBERGRÁFICAS

- BRAVO, J. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Ediciones Rosaristas.
- Cala Hederich, A. (1 de Febrero de 2013). *SITUACION Y NECESIDADES DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA. SITUACION Y NECESIDADES DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, I.* (R. E. CIVILIZAR, Ed.) BOGOTÁ, D.C., Cundinamarca, Colombia: Universidad Sergio Arboleda.
- Legis Informacion y Soluciones. (2014). *Guia Legis para declaracion de renta 2014*. Bogota: Legis Informacion y Soluciones
- M.P. BARÓN, Ciro., Sentencia T-406 (Corte Constitucional 5 de Junio de 1992).
- M.P. CALLE, Maria, Sentencia C-100 de 2014 (Corte Constitucional 26 de febrero de 2014).
- Medina Vergara, J. (2013). *Derecho comercial* (Quinta ed., Vol. I). Bogotá D.C., Cundinamarca, Colombia: Temis S.A.
- PIZA, J. y. (2013). *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. Bogotá: Universidad Externado.
- Quinche Ramírez, M. F. (2009). *Derecho Constitucional Colombiano de la carta de 1991 y sus Reformas* (Tercera ed., Vol. I). Bogotá D.C., Cundinamarca, Colombia: Universidad del Rosario.
- SANCHEZ, C. (1991). Fuentes Constitucionales del Derecho Tributario. *Impuestos: Revista de orientación tributaria*, 22-27.
- Sentencia No. T-406, REF. Expediente T-778 (Tribunal Administrativo de Bolívar 5 de Junio de 1992).
- Zornoza Pérez, J. J., Acuña Peña, C., Andrade Perilla, M., Ávila, J., Báez Moreno, A., Castellanos, M., . . . Zapata Torres, R. M. (2013). *El impuesto sobre la renta y complementarios: Consideraciones teóricas y prácticas* (Tercera ed., Vol. 1). (J. R. Piza Rodríguez, P. Sarmiento Pérez, & R. Insignares Gómez, Edits.) Bogotá, DC, Cundinamarca, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

APÉNDICES

Apéndice 1: Consentimiento informado

TÉSIS DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN Y POLÍTICA FISCAL	FORMATO DE ENTREVISTA CON REFERENTES LOCALES – DERIVADOS Y OPCIONES – PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO DE RENTA EN LAS PYME EN EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO COLOMBIANO UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN	
---	---	--

CONSENTIMIENTO INFORMADO

Nombre del o la Entrevistado/a _____
Los estudiantes Lina María Salazar Villada y Carlos Andrés Botero Montes de la Maestría en Tributación y Política Fiscal, de la Universidad de Medellín, me han invitado a participar como entrevistado/a, en la investigación sobre *progresividad del impuesto de renta en las pyme en el marco del estado social de derecho colombiano*, que tiene por objetivo general analizar la estructura tributaria del impuesto a la renta de las pyme colombiana en el marco de un estado social de derecho.

Las entrevistas serán individuales y grabadas, mi nombre aparecerá en el proyecto de investigación si___ / no___, y será asignado uno ficticio que identificará mis narraciones si___ / no___. Así mismo, los nombres de las personas a las que pueda hacer referencia en mis relatos, serán sustituidos para garantizar la confidencialidad de estas, la información que ofrezco no compromete a los investigadores ni a las instituciones que ella pueda representar, de igual manera, mi participación es voluntaria, y ella no implica ninguna obligación de mi parte con la investigación ni con los programas o instituciones que ella pueda representar, además no me reportará ningún beneficio de tipo material o económico, ni se adquiere ninguna relación contractual.

Los resultados de la investigación serán comunicados en forma escrita y oral a los públicos que intervienen en ella y se usarán exclusivamente para fines académicos, es decir, solamente serán comunicados en publicaciones científicas o de divulgación institucional, y en eventos académicos, de igual manera puedo conocer los resultados de la investigación.

Yo _____ con documento de identidad No. _____ de _____ he leído y me han explicado el sentido de mi participación como entrevistado, estoy satisfecho/a con la información recibida y comprendo el alcance del trabajo a realizarse.
Acepto que la entrevista sea grabada Sí _____ No _____
Acepto la entrevista pero sin grabación Sí _____ No _____

Firma:
Ciudad y fecha

Apéndice 2: Formato entrevista derivados y opciones

TÉSIS DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN Y POLÍTICA FISCAL	FORMATO DE ENTREVISTA CON REFERENTES LOCALES – DERIVADOS Y OPCIONES – PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO DE RENTA EN LAS PYME EN EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO COLOMBIANO – UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN	Planilla 96 de 104
--	---	--------------------

(1) Del tipo de sociedad comercial	(2) Del marco impositivo	(3) Impuesto de renta	(4) Del Estado Social de Derecho	(5) Efectos de aplicación	(6) Aclaraciones/objeciones
DIMENSIONES			RESPUESTAS		
Del tipo de sociedad comercial (1)					
1	¿Conoce los tipos de sociedades comerciales en Colombia?				
2	¿La empresa está catalogado como pyme?				
	SI	Por qué?			
	NO	Por qué?			
3	Si es pyme, está dentro de las sociedades por acciones simplificadas?				
	SI	Por qué?			
	NO	Por qué?			
4	¿Es o fue beneficiario de las Leyes 1429 y 1430?				
5	¿Conoce los pro y los contra del tipo societario al cual pertenece?				
Del marco impositivo (2)					
1	¿Conoce el marco normativo que regula las PYME?				
2	¿Conoce usted las reformas tributarias de los últimos años?				
3	¿Es beneficiaria su empresa de alguna Ley?				
4	¿Cuenta con planeación tributaria?				
	SI	Por qué?			
	NO	Por qué?			
5	¿Su empresa ha tenido que aumentar la carga tributaria en los últimos años?				
	SI	Por qué?			

(1) Del tipo de sociedad comercial		(2) Del marco impositivo	(3) Impuesto de renta	(4) Del Estado Social de Derecho	(5) Efectos de aplicación	(6) Aclaraciones/objeciones
DIMENSIONES				RESPUESTAS		
	NO	Por qué?				
6	¿Ha sido objeto de sanciones tributarias?					
7	¿Cómo califica el sistema tributario actual?					
Impuesto de renta (3)						
1	¿Sabe usted qué es el impuesto de Renta?					
2	¿Conoce los cambios que ha tenido el impuesto de Renta en las últimas reformas tributarias?					
3	¿Cuál ha sido el efecto para su empresa?					
4	¿Conoce qué es el impuesto de Renta para la Equidad – CREE?					
5	¿Cómo califica la disminución del porcentaje del impuesto de Renta, y la creación del CREE?					
Del Estado Social de Derecho (4)						
1	¿Cómo percibe el derecho a la libre asociación en Colombia?					
2	¿La creación de empresa en Colombia es viable?					
3	¿Tiene la posibilidad de ejercer el objeto social de su negocio de la manera que lo percibe de sus competidores directos?					
3	¿Son claras las normas de creación de empresa?					
4	¿Ha utilizado mecanismos o entes estatales para crear, hacer crecer o mantener su empresa?					
	NO	Por qué?				
	SI	Por qué?				

(1) Del tipo de sociedad comercial	(2) Del marco impositivo	(3) Impuesto de renta	(4) Del Estado Social de Derecho	(5) Efectos de aplicación	(6) Aclaraciones/objeciones
DIMENSIONES			RESPUESTAS		
5	¿Se puede hablar de desarrollo empresarial sostenible en Colombia?				
Efectos de aplicación (5)					
1	¿Siente usted que se beneficia por el pago de sus impuestos?				
2	¿Cuáles beneficios a hecho efectivos para su empresa?				
3	¿Cómo ha afectado el cambio normativo tributario a su empresa?				
4	¿Cuál ha sido el efecto de la Reforma 1607 de 2012 para su empresa?				
		SI/NO			
	Disminución del impuesto de Renta		Por qué?		
	Disminución de los aportes a salud de sus empleados				
	Disminución pago de aportes parafiscales				
Aclaraciones/objeciones (6)					
1					

Apéndice 3: Fichas de investigación directas

1. Documentos relacionados

- **Sentencia 2012-00006 de mayo 23 de 2013**

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Rad.: 11001032700020120000600 (19306)

Consejera Ponente:

Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

Actor: Ignacio Sanín Bernal

Demandado: La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Fallo

Bogotá, D.C., veintitrés de mayo de dos mil trece.

EXTRACTOS: «Acto demandado

El texto del artículo 2º demandado es el subrayado: “Decreto 4910 de 2011 (Diciembre 26) Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del estatuto tributario.

- **Impuesto a la renta para las pequeñas empresas: caso práctico**

Legis Revista N° 170 Mar.-Abr. 2012

Temas específicos: pequeña empresa

Autor: Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez

Año:2012

ISSN:0120-5358

Temas genéricos: impuesto sobre la renta

Revista impuestos N°:170, marzo-abril/2012, págs. 26-28

- **Auto 2014-00003 de agosto 28 de 2014**

Consejo de Estado

Sala de lo Contencioso Administrativo

Sección Cuarta

Rad.: 11001-03-27-000-2014-00003-00 (20731)

Consejero Ponente:

Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Referencia: Medio de control de nulidad

Demandante: Laura Rocío Franco Suárez

Demandado: Nación –Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Ministerio de Hacienda y Crédito Público-.

- **¿Hacia dónde van los sistemas tributarios en Latinoamérica?**

Legis Revista Impuestos N°:117, mayo-jun./2003, págs. 4 a 9

Contenido:En América Latina continúan ganando protagonismo los impuestos indirectos impulsados por la globalización. Hoy el reto es avanzar en materia de progresividad y encontrar alternativas para refinar el impuesto a la renta.

Autor: Javier N. Rojas

País de origen: Colombia

Temas genéricos: Derecho Tributario

2. Citas textuales

- Sentencia 2012-00006 de mayo 23 de 2013:

[...] ART. 2º—Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, son exclusivamente las rentas relativas a los ingresos operacionales u ordinarios que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el registro mercantil en la correspondiente cámara de comercio.

Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratarán.

En el caso de pequeñas empresas preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará exclusivamente respecto de las rentas relativas a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior”[*Sic* Sentencia 2012-00006 de mayo 23 de 2013; 02/02/2015].

- **Impuesto a la renta para las pequeñas empresas: caso práctico**

[...] Los beneficiarios de la progresividad en la tarifa del impuesto de renta de la Ley 1429 del 2010 por el año gravable 2011 y siguientes (1), deberán hacer dos depuraciones al momento de establecer el impuesto de renta, ya que las rentas que dan lugar al beneficio de la progresividad son exclusivamente las relativas a los ingresos operacionales u ordinarios en desarrollo de la actividad mercantil.

Con lo anterior se dejan por fuera las rentas generadas por: i) los ingresos no operacionales y ii) los ingresos que no provengan de una actividad mercantil, los cuales tributarán con la tarifa plena. Valga decir que estas limitaciones no fueron establecidas por la ley si no por el decreto reglamentario, lo que deja ver una posible extralimitación en la reglamentación [*Sic* <http://legal.legis.com.co/frmMainContainer.aspx>; 02/02/2015].

- **Auto 2014-00003 de agosto 28 de 2014**

[...] medida cautelar “Que se decrete la suspensión provisional de los efectos de los artículos 7° y 9° del Decreto Reglamentario 4910 de Diciembre 26 de 2.011, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el Diario Oficial N° 48.294 de diciembre 26 de 2.011 y del artículo 11 del Decreto Reglamentario 0489 de marzo 14 de 2.013, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el Diario Oficial N° 48.732 de marzo 14 de 2.013” [...] [Sic <http://legal.legis.com.co/frmMainContainer.aspx; 03/02/2015>].

- **¿Hacia dónde van los sistemas tributarios en Latinoamérica?**

[...] El modelo económico globalizador ha llevado también a modificar los patrones de acción de los países en cuanto a las teorías relativas a los ingresos del Estado y ha promovido la inclinación al uso de instrumentos más eficaces de recaudo, sin tener en cuenta, muchas veces, si responden o no a los principios universales de equidad y progresividad.

En ese contexto se pueden identificar algunas tendencias comunes en cuanto a la orientación de las estructuras de impuestos en Latinoamérica. Pero antes conviene aclarar que, tal y como lo explica el experto en derecho tributario y escritor sobre estos temas Mauricio Plazas, “la globalización no es necesariamente incompatible con los sistemas tributarios; es posible que un país abra sus fronteras y, sin embargo, el sistema tributario sea justo”[Sic <http://legal.legis.com.co/frmMainContainer.aspx; 03/02/2015>].

3. *Rutas de ubicación de textos*

- www.multilegis.com; Colección Tributaria Aduanera y Contable; <http://legal.legis.com.co/frmMainContainer.aspx>.
- Eficacia del impuesto de renta para la equidad-crece en las empresas industriales privadas año 2014
Clasificación: CD-ROM 7794 2014
Autor(es): Bedoya Gutiérrez, Daniel Felipe. Carvajal Arroyave, Andrés Felipe. Espinoza Arroyave, Franklin Daniel. Villa Calle, Jaime Alberto. Sandino Restrepo, María Del Carmen.
Biblioteca Universidad de Medellín.
- Cala Hederich, A. (1 de Febrero de 2013). Situación y necesidades de la pequeña y mediana empresa. Situación y necesidades de la pequeña y mediana empresa, 1. (R. E. CIVILIZAR, Ed.) BOGOTÁ, D.C., Cundinamarca, Colombia: Universidad Sergio Arboleda.
- Zornoza Pérez, J. J., Acuña Peña, C., Andrade Perilla, M., Ávila, J., Báez Moreno, A., Castellanos, M., . . . Zapata Torres, R. M. (2013). El impuesto sobre la renta y complementarios: Consideraciones teóricas y prácticas (Tercera ed., Vol. 1). (J. R. Piza Rodríguez, P. Sarmiento Pérez, & R. Insignares Gómez, Edits.) Bogotá, DC, Cundinamarca, Colombia: Universidad Externado de Colombia.