

2.

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS



LEY 1607 DE 2012, OTRA REFORMA TRIBUTARIA QUE NO GENERÓ EL IMPACTO ESPERADO*

LAW 1607 OF 2012, ANOTHER TRIBUTARY REFORM THAT DID NOT GENERATE THE EXPECTED IMPACT

Margarita María Uribe Álvarez^α

Resumen

Este artículo muestra los efectos reales de la Ley 1607 de 2012 en las empresas industriales del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, respecto a la disminución del costo de mano de obra y la generación de empleo formal. Para ello, se consultó la legislación colombiana y se encuestó a diez contadores públicos, para así analizar los efectos de dicha ley. La investigación muestra que la disminución de un 13.5 % en el factor prestacional, establecido en la ley, solo redujo el 1.18 % del costo de la mano de obra, sin generar empleo formal. Además, evidencia que el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), es útil tanto para las empresas con muchos empleados, como para el mismo Estado.

Palabras Clave

Impuesto, equidad, costos, empleo.

Abstract

This article shows the real effect of the law 1607 of 2012 on industrial enterprises of the Metropolitan Area of the Aburra Valley, regarding the decrease in the cost of labor and the generation of formal employment; the Colombian legislation was consulted and ten accountants were surveyed in order to analyze the effects of the law. The research shows that the decrease of 13.5% on the cost of labor obligations, established by law, only reduced 1.18% the cost of labor, without generating formal employment. It also shows that the income tax for equity (CREE), is useful both for companies with many employees and the State itself.

Key words

Taxes, equity, costs, employment.

Clasificación J.E.L: E62; H32.

* Este artículo fue recibido el 13-01-2016 y aprobado el 10-03-2016.

^αMagíster en Administración. Especialista en Gerencia Estratégica de Costos y Contadora Pública de la Universidad EAFIT. Docente en el posgrado de Finanzas de la Universidad EAFIT y de pregrado en la Fundación Universitaria ESUMER. Profesora investigadora de tiempo completo de la Universidad de San Buenaventura - Sede Medellín, hasta noviembre 30 de 2015. El presente artículo es resultado de la investigación "Efectos de la Ley 1607 de 2012 en el costo de la mano de obra y la generación de empleo formal, en empresas industriales del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, a partir de su implementación (Año 2013)". Correo – e: muribeat1@eafit.edu.co

Introducción

Este artículo hace referencia a los conceptos clave del gravamen o impuesto en el contexto colombiano, destacando su origen, definición, objetivo, propósito y principios fundamentales. Además, realiza un recuento histórico sobre la evolución de las reformas tributarias hasta la Ley 1607 de 2012, última reforma tributaria del país.

A continuación se propone responder la pregunta: ¿Hay efectos reales de la Ley 1607 de 2012 en el costo de la mano de obra y en la generación de empleo formal en las empresas manufactureras del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, a partir de su implementación en el año 2013?

Para responder dicho interrogante, en primera instancia, se definió, en el contexto colombiano, qué son los impuestos; y, en segunda instancia, realizando el mismo ejercicio con las reformas tributarias, se reconoció una contextualización clara sobre el sentido de la tributación en Colombia. Con ello, se pasó al punto central de la investigación: la Ley 1607 de 2012. A esta se le realizó una revisión teórica y una revisión de carácter práctica, dirigida a las implicaciones que trae la creación del impuesto de renta para la equidad (CREE) y la reducción de impuestos a la nómina a cargo del empleador. Se hizo una encuesta empleando como instrumento un cuestionario semiestructurado y/o abierto

a diez contadores públicos, con el fin de obtener la información necesaria y elaborar un análisis profundo del efecto real de dicha ley.

Los impuestos en el contexto colombiano

La palabra *impuesto* viene del latín *impositus* o tributo, establecido a los individuos en proporción a su capacidad económica y siempre que estén obligados a pagarlo. Para el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, es correspondiente con aquel “tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago”.

La definición de impuesto para los colombianos data de 1820, bajo el gobierno de Francisco de Paula Santander, quien adoptó el modelo inglés y estableció la contribución directa, práctica solo viable cien años más tarde en 1918 con el establecimiento del impuesto a la renta.

Dos hechos se deben tomar como antecedentes a la determinación santanderista: el primero, con la revolución de los comuneros de 1781, Manuela Beltrán y varios miles de campesinos lograron que el arzobispo Caballero y Góngora contemplara sus justas propuestas sobre los impuestos asignados por la corona española; y, el segundo, Camilo Torres con su memorial de agravios de 1809, propuso

tener en cuenta a los gobernantes de villas y ciudades al momento de fijar los impuestos, evitando privilegios, servicios y tributos que favorecieran a unos y perjudicaran a otros.

Santander y el Congreso de Cúcuta de 1821 expidieron la Constitución que rigió la Nueva Granada, estableciendo el principio de la obligación tributaria como el deber de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, dando atribuciones al Congreso de establecer toda clase de impuestos.

Ya en tiempos modernos y, en favor de esta tradición, la Constitución Política de 1991, en su artículo 95 numeral 9, define que todos los nacionales están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Por adición, el artículo 150, en sus numerales 11 y 12, establece que la facultad impositiva radica en el órgano legislativo del poder público, para fijar las rentas nacionales y los gastos de administración, al mismo tiempo que las contribuciones fiscales y excepcionalmente las contribuciones parafiscales. No obstante esta normativa, las exenciones sobre las mismas son iniciativa legislativa del poder ejecutivo.

Como se anota, los impuestos en el contexto nacional deben respetar los conceptos de justicia y equidad, amparados sobre el principio constitucional

de legalidad y bajo la responsabilidad del Congreso Nacional.

Al respecto, como el sistema tributario colombiano se ajusta al principio constitucional de legalidad, el objetivo de establecer impuestos es una estrategia gubernamental que le permite obtener recursos para financiar proyectos y atender necesidades de sus gobernados; herramienta que, según su categoría -bien sea de orden nacional o territorial-, es la principal fuente de ingresos. Para los gobernados en cada uno de los escenarios en que se encuentren, los impuestos o tributos deben ser conocidos y aplicados tal cual corresponda. Si los impuestos tienen por fin, proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, sería su propósito fundamental más no el único, el cubrimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, los tributos deben ser debatidos y considerados desde dos puntos de vista, los cuales corresponden con dos pensamientos políticos dominantes: el primero, desde la óptica liberal-manchesteriana, en donde el impuesto está destinado puramente para una finalidad fiscal; en tanto que, de otro lado y de un modo más filosófico, el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que debe ser aplicado a otros objetivos sociales en forma más equitativa.

Durante doscientos años de historia, los impuestos han tenido propósitos

variables; citando ejemplos, durante las nueve guerras civiles que se produjeron en el siglo XIX, los presidentes elevaron las tasas de impuestos para fomentar, no solo la descentralización administrativa cediendo rentas nacionales a las provincias, sino financiando conflictos (guerra con el Perú); otros propósitos han sido gravar herencias, reconstruir ciudades y hasta crear la retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado de un impuesto.

Una de las preocupaciones fundamentales de la Hacienda Pública ha sido determinar los criterios y principios que deben regir un sistema impositivo, para que sea calificado de óptimo. En Colombia, la Constitución Política los define así:

Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedo anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios

básicos que determinan su alcance y contenido. (República de Colombia - Corte Constitucional, Sentencia C-913/11)

La asignación de un impuesto en Colombia está subordinada, no solo a la Constitución Política, sino también a la ley o acto legislativo correspondiente.

Para empezar, citando el caso específico de un impuesto nacional, es ordenado por el poder ejecutivo para que el Congreso Nacional lo someta a consideración y lo apruebe; posteriormente, estos tributos solo se hacen efectivos cuando la Presidencia de la República los apruebe y se publiquen en el Diario Oficial.

De otro lado, y no tratándose de un tributo de carácter nacional sino municipal, este ente gubernamental aunque no cuenta con autonomía tributaria para efectos de creación de impuestos, debe garantizar que éstos coincidan con las condiciones impuestas por las normas superiores de la Constitución. Así lo expresa la sentencia de la Corte Constitucional, al declarar que los tributos “se derivan de la organización política del Estado como república unitaria y del principio de igualdad ante la ley, en virtud del cual, todas las personas tienen el derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario” (República de Colombia - Corte Constitucional, Sentencia C-495/98).

Por último, si se trata de una entidad territorial con derecho cierto sobre recursos y rentas, pondrá en práctica los mecanismos presupuestales y de planeación, únicamente si la Constitución le asigna al legislador la competencia para establecer normas relativas a la destinación, inversión y manejo de las referidas rentas o ingresos. De acuerdo a esto, cuando la ley ha autorizado tributos en favor de las entidades territoriales, estas gozan de entera autonomía para hacerlos efectivos o dejarlos de aplicar, así como para realizar los actos de destinación y de disposición, manejo e inversión.

La jurisprudencia constitucional ha definido los elementos de un gravamen en cinco puntos, como se reseña a continuación:

1. **Hecho generador** “es aquella situación de hecho que es indicadora de una capacidad contributiva y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria...”. Es el motivo por el cual se genera el impuesto (República de Colombia - Corte Constitucional, Sentencia C-583/96).
2. **Sujeto activo.** Es atribuible a tres significados: “De un lado, es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un impuesto; de otro lado, hace mención al que es el acreedor específico de la suma

monetaria en que en general se concreta el tributo y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación; por último, es también el beneficiario del tributo o entidad que finalmente puede disponer de esos recursos” (República de Colombia - Corte Constitucional, Sentencia C-987/99).

3. **Sujeto pasivo.** “Son dos los sujetos pasivos según la corte: al que corresponde pagar el impuesto (de iure) y al que debe soportar las consecuencias económicas del gravamen (de facto). En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final” (República de Colombia - Corte Constitucional, Sentencia C-987/99).
4. **Base gravable.** Es el monto al cual se le aplica la correspondiente tarifa.
5. **Tarifa.** Es el porcentaje que se aplica a la base gravable y, en virtud del cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente.

Solo desde la perspectiva territorial, los impuestos en Colombia se clasifican en nacionales, departamentales

o municipales; citando un ejemplo, los impuestos nacionales, potestad del poder ejecutivo, pasan por el debido aval del Congreso de la República y, únicamente son efectivos cuando logran tanto la aprobación presidencial como la publicación en el Diario Oficial.

La mayoría de los impuestos de carácter nacional son administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y, en general, constituyen casi la totalidad de los ingresos ordinarios de la nación. Los principales impuestos de tipo nacional son el impuesto de renta y complementarios, la sobretasa del impuesto de renta, el impuesto de patrimonio, la retención en la fuente, los impuestos a las ventas, la retención del impuesto de rentas, el impuesto de timbre y el gravamen a los movimientos financieros, entre otros.

Son impuestos de carácter departamental el del consumo a la cerveza-licores-cigarrillos-tabaco, el impuesto de registro, la sobretasa a la gasolina y el impuesto a los vehículos; los de carácter municipal son: los de industria y comercio, el predial unificado y, por último, el de azar y espectáculos.

Todos los países poseen una estructura de impuestos que, como se describe anteriormente, es la que define quienes deben pagar, por qué deben pagar, cuánto deben pagar y cómo deben pagar. Sin embargo, esta estructura no es permanente o fija y, dependiendo de

las políticas y necesidades del Estado, esta puede ser modificada a través de una reforma tributaria.

Las reformas tributarias en Colombia

Una reforma tributaria es el mecanismo por medio del cual se modifica la estructura de tributación o de pago de los impuestos establecidos en un determinado país, pretendiendo que esta sea acorde con la realidad de las finanzas públicas del Estado.

Se debe ahora reconocer las características del marco legal de las reformas tributarias. Para el país son:

1. Las reformas deberán ser aprobadas por el Congreso. Según la Constitución Nacional, en su artículo 150, le corresponde al Congreso de la República “establecer las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, las contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” (Constitución Política de Colombia de 1991, Art. 150), teniendo en cuenta que es un cuerpo integrado por personas elegidas por la población para su representación.

2. Las adoptadas por el ejecutivo mediante la figura especial como la emergencia económica, figura jurídica incluida en la Constitución de 1991, sobre la declaración constitucional de que “Colombia es un Estado Social de Derecho” y de que las ramas le-

gislativa, ejecutiva y judicial del Poder Público tienen funciones separadas pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines (Constitución Política de Colombia, Art. 1 y 113), en especial, si se requieren competencias fiscales entre los diversos órganos del Estado, destacándose claramente la tradicional soberanía del Congreso en estas materias.

3. El otorgamiento del Congreso al ejecutivo de facultades extraordinarias para realizarlas. El tema de otorgamiento de facultades extraordinarias para expedir normas con fuerza de ley, ha estado presente en todas las constituciones políticas del país desde el siglo XIX. Ha aparecido tanto en constituciones consideradas “presidenciales”, es decir aquellas en que el ejecutivo tenía mayor importancia, así como en las llamadas “congresionales” donde el poder legislativo era el determinante (Herrán, 2001).

Colombia tiene un amplio recorrido histórico de reformas tributarias, lo cual no implica que hayan sido efectivas. Basta citar la importante apreciación de Lewin Figueroa en su escrito *Historia de las reformas tributarias en Colombia*, al considerar que “si bien el régimen tributario nacional ha sufrido en los últimos años múltiples reformas y modificaciones que han aumentado notoriamente el recaudo medido en proporción a su participación respecto al PIB, el país no dispone de un sistema mejor en cuanto que sea más

justo, equitativo, progresivo y eficiente” (Figueroa, 2008, p.33).

La historia de las reformas se desarrolla en una secuencia, no todas las veces, bien estructurada. Primero, se determina que las rentas de capital deberían retribuir más que las del trabajo, dado que se hacía más difícil esconder los activos que los ingresos, concepto que fue reestructurado precipitadamente por las secuelas del conflicto con el Perú, buscando imprimir efectividad a la estructura tributaria, mediante el fortalecimiento de los impuestos directos sobre la renta, sobre las sucesiones y donaciones, entre otras (Figueroa, 2008).

Según Alviar y Rojas, citado por Figueroa, la reforma tributaria Ley 81 de 1960 sobre el impuesto a la renta, es la “norma tributaria más juiciosamente madura de las últimas décadas y quizás la más armónica e integral codificación positiva de toda la historia fiscal del país” (Figueroa, 2008, p.14); no obstante, los contribuyentes, poco a poco, encontraron vías de elusión y evasión, sobre todo a través de las normas sobre incentivos fiscales.

La historia transcurrió otorgando importantes facultades extras al ejecutivo para establecer, por primera vez, impuestos nacionales sobre las ventas de artículos, tomando partida con la Ley 21 de 1963 (futuro IVA); luego, y de nuevo bajo facultades extraordinarias al gobierno, por solo 24 horas,

con la Ley 63 de 1967 se ejecutó el Decreto Ley 1366, el cual modificó las disposiciones vigentes en materia de impuesto de renta, en particular acerca de donaciones y asignaciones y, sobre todo, dictando normas de control a la evasión y a los fraudes fiscales.

Con la Ley 38 de 1969 se establecieron nuevas retenciones en la fuente a los salarios y a los dividendos recibidos y, con las leyes 4, 5 y 6 de 1973 se generaron desde nuevas exenciones personales y deducciones, hasta una renta transitoria presuntiva para el campo. Tal vez el último gran suceso de impacto del siglo pasado en materia tributaria, fue la reforma de 1974, bajo el título de “emergencia económica”; en ella, las exenciones personales pasaron a ser descuentos, se estableció el régimen de renta presuntiva mínima¹, se unificaron tarifas, se expandió el régimen de depreciación y se anularon muchos incentivos establecidos desde 1960.

No obstante lo anterior, entre 1978 y 1986, la Ley 54 de 1977 y la Ley 20 de 1978, conocidas como contrarreformas, establecieron descensos en las tarifas de la renta y de las ganancias ocasionales, ampliando las exenciones y las amnistías. La Ley 9 de 1983 extendió el régimen de renta presuntiva a las sociedades limitadas y asimiladas, estableciendo

normas de control de la evasión; y, por último, en la década de los noventa, la Ley 75 de 1986 amplió la base de impuesto de renta y redujo la tarifa de impuestos a las personas naturales a un máximo del 30 %, dejando al 96 % de los asalariados por fuera de tributación directa, generando así una baja global de los impuestos a todos los contribuyentes.

Entre 1986 a 2006, ocho reformas tributarias generaron como objetivo principal el aumento de los ingresos tributarios y el mejoramiento de las finanzas públicas a corto plazo, deterioradas en gran medida por el aumento desmesurado del gasto público.

La Ley 1370 de 2009 redujo del 40 % al 30 % la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos, mientras la Ley 1430 de 2010 eliminó la deducción por inversión, cerró fuentes de evasión y eliminó la sobretasa del 20 % al consumo de energía eléctrica del sector industrial; la Ley 1607 de 2012, la última reforma tributaria emitida en Colombia, aborda temas como el IVA, el impuesto a la gasolina, la tributación de sociedades, el impuesto a las ganancias ocasionales y las normas anti-elusión y anti-abuso.

Las reformas tributarias deben mantener el equilibrio de las finanzas públicas, aumentando los ingresos

¹ El legislador parte del siguiente supuesto: “cualquier patrimonio debe generar una mínima rentabilidad, por tanto el contribuyente que disponga de un patrimonio, deberá garantizar al estado una contribución fiscal mínima” (Portal Gerencie, 2013).

corrientes y proporcionando la mayor neutralidad posible, equidad y eficiencia en la estructura tributaria, como lo afirma Lewin Figueroa: “la historia de las instituciones tributarias en cada época permiten aproximarse más a la historia de la sociedad, en cuanto a sus realidades jurídicas, como a sus situaciones y circunstancias económicas y políticas” (Figueroa, 2008, p.1).

Siendo así, las reformas tributarias de Colombia se han visto exclusivamente enfrentadas a aliviar graves problemas fiscales y de tesorería, perdiendo su intención de reinversión social. Con casi cien años de reformas tributarias, solo se han logrado nuevos recursos para reducir el déficit fiscal de las finanzas públicas. Se llegó a tal grado de ineficiencia, que se intentó gravar en 2003 el recurso social para el final de la vida, el impuesto sobre la renta de pensiones de jubilación, invalidez y vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales, iniciativa que no prosperó en su totalidad, pero que dio paso, por ejemplo, a la tarifa para los movimientos financieros o impuesto nacional instantáneo que se causa por la disposición de recursos que tiene como tarifa el “cuatro por mil”².

El efecto de una reforma tributaria, además del esperado como principio, puede cambiar directamente el equilibrio del sector para el cual se ha pro-

gramado, y no siempre con los mejores resultados. Por ejemplo, el proyecto de reforma tributaria impulsado por el Gobierno del presidente Santos en su segundo mandato (año 2014), en donde grava los grandes patrimonios de empresas y personas, en opinión de los gremios económicos, pudo desalentar la inversión en el país como lo expresa Bruce MacMaster, presidente de la Asociación Nacional de Empresarios (ANDI) y del Consejo Gremial que agrupa a los diferentes gremios del país. “Las señales que hemos recibido del empresariado no son buenas en ese sentido, ayer tuvimos por ejemplo un par de anuncios donde una compañía norteamericana nos dijo que con esa versión del impuesto no venía a Colombia” (Revista Dinero, 2014, p.1).

Así entonces, las reformas tributarias han sido eficientes en cuanto a recaudos se refiere, pero el sentimiento generalizado es que han mantenido y creado nuevos privilegios, mayor complejidad en el sistema, numerosas imprecisiones e inseguridad jurídica.

Debido a lo anterior, las reformas tributarias han tenido muchos aspectos críticos. Un buen ejemplo puede ser el que ilustra Hoyos Jiménez en sus conclusiones sobre aspectos críticos del IVA: “La reforma tributaria contribuyó poco a mejorar los problemas estructurales del IVA en Colombia, el

² El 4x1000 consiste en que por cada mil pesos que usted retire de una entidad financiera, cuatro pesos se destinan al pago de este impuesto” (asobancaria.com. 2013).

impuesto sigue sin ser neutral, castiga la inversión, acapara capital de trabajo de las empresas y no muestra signos visibles de equidad” (Hoyos, 2014, p. 29).

Si se considera que “el país debe avanzar con urgencia en el análisis y debate de lo que debe ser la reestructuración del sistema impositivo con una proyección y horizonte lo más amplio posible que permita obtener los recursos necesarios para atender las demandas del estado, pero que igualmente consulte los principios fundamentales de tributación abandonando la tendencia a reformas coyunturales que mucho daño le hace a los principios y al sistema fiscal” (Figueroa, 2008, p.28); se da paso al contenido y análisis de la Ley 1607 de 2012 - Reforma Tributaria, ya en vigencia, para calificar su contribución en la generación de empleo formal y la disminución de los costos de la mano de obra.

Reforma Tributaria - Ley 1607 de 2012

Por años, el país ha intentado organizar diferentes planes para la generación de empleo, siendo uno de ellos el Plan de Impulso a la Productividad y el Empleo (PIPE), el cual tiene por eje el desmonte de los parafiscales en las empresas y el retiro de los recursos para financiar instituciones del Estado, todo ello como punto de partida de la generación de empleo formal.

Precisamente, la Ley 1607 de 2012, Reforma Tributaria, acogiendo los preceptos anteriores y respetando sus lineamientos, se diseñó para alcanzar objetivos concretos, al ser elaborada bajo una motivación específica y conservando argumentos claros de defensa como la desigualdad, la informalidad en el empleo, y la reducción de los costos de la mano de obra.

En relación a la desigualdad, es claro que Colombia al ser comparada con el global de América Latina durante el decenio 2002 a 2011, registró una desigualdad del ingreso singularmente alta y sin declinar es decir, la concentración del ingreso más alto fue para el 1 % de su población (Cárdenas, 2012, p.4), dando paso a la informalidad laboral que registró altas tasas. Con lo anterior, el ministro de hacienda Mauricio Cárdenas explicó la relación entre informalidad y desigualdad, desde el punto de vista de que la informalidad, en el empleo, genera menores ingresos para los trabajadores. Adicionalmente, el objetivo de “eliminar” los pagos de los aportes a la salud y a los parafiscales, por parte de las empresas redundaría en la disminución del costo de la mano de obra y, según el ministro, la demanda laboral funciona como cualquier otro mercado (Cárdenas, 2012, p. 12) que a “menor costo, mayor demanda” y, por lo consiguiente, se generaría más empleo formal. No es la primera vez que el Gobierno realiza esfuerzos en cuanto a la generación de empleo. En el año 2010 emitió la Ley 1429, la cual fue

declarada exequible por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-686 de 2011. Dicha ley tenía como objetivo fundamental incentivar la creación y formalización de pequeñas empresas.

El empleo formal es costoso y, en ello, Colombia tiene una carga onerosa como costo laboral para el empleador, al compararla con muchos países de Latinoamérica. Si se habla de empleo formal, la carga prestacional para el empleador colombiano es muy alta, generando así una desproporción entre el costo de los productos y servicios al confrontarlos con los ingresos, lo que abre la posibilidad de utilizar el empleo no formal como soporte de alivio. Si bien, según Cárdenas (2012), el proyecto de Ley 1607 de 2012 pretendía reducir los aportes laborales al empleador del 29,5 % al 16 %, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y la salud serán financiados a través de un tributo que se aplicará a las utilidades generadas en el período (año contable), impuesto denominado "*impuesto sobre la renta para la equidad*" o CREE.

Justamente, la Ley 1607 de 2012, Reforma Tributaria, además de considerar los temas ya mencionados, realizó profundos cambios a la estructura tributaria del país de manera que, considerando tales innovaciones, esta investigación se centró en las implicaciones que trajo la creación del CREE

y en la reducción de impuestos a la nómina a cargo del empleador.

En cuanto al CREE, lo deberán pagar como nuevo gravamen, las personas jurídicas, las entidades extranjeras con ingresos de origen nacional y las sociedades contribuyentes de renta (las naturales no lo pagarían independiente al régimen que pertenezcan), con excepción de las sociedades sin ánimo de lucro y las establecidas en zona franca; tal rubro tendrá una tarifa del 9 % para los años 2013, 2014 y 2015, y disminuirá a partir del 2016, al 8 %, con la intención de suplir los recursos que las empresas dejaron de pagar a partir de la vigencia de la ley a entidades como el SENA, el ICBF y los aportes a la salud.

Para efectos del recaudo y la administración de este impuesto, el Decreto 1828 de agosto de 2013 (derogatoria del Decreto 862 de 2013), estableció una autoretención para los sujetos pasivos o contribuyentes, relacionada específicamente con dicho impuesto y diferente a la retención sobre la renta, la cual no depende del concepto por el que se realiza, sino de la actividad económica del contribuyente. Tal pago o abono se liquidará mensual o cuatrimestral sobre los ingresos brutos, y será un recaudo anticipado al pago total del impuesto sobre la equidad.

Con la reducción de impuestos a la nómina a cargo del empleador, la ley busca generar entre 400 mil y un millón

de puestos de trabajo con vinculación formal en los próximos años y, además, trasladar aportes a la educación superior para entidades públicas; según el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, una vez reducidos los costos laborales, se aumentaría la demanda de trabajo de modo que “una reducción de 10% en los costos laborales representaría un aumento del empleo entre 3% y 5% y, una reducción de 13,5 puntos porcentuales en los aportes del empleador, representa una caída de 8% en sus costos laborales” (Cárdenas, 2012). Pueden beneficiarse de esta ley las empresas y personas naturales que tengan en su nómina de manera formal dos o más trabajadores que devenguen hasta diez salarios mínimos legales vigentes.

Si bien la ley es amplia, en lo particular este artículo pretende generar conocimiento, por lo que se procede a analizar si la eliminación de los aportes parafiscales (SENA e ICBF) y los aportes a la salud, reflejan en las empresas un impacto positivo desde el punto de vista de la generación de empleo formal y la reducción de los costos de la mano de obra, argumentos utilizados en la defensa de la Ley 1607 de 2012.

Metodología

La investigación se desarrolló mediante un enfoque cualitativo y cuantitativo, de carácter interpretativo, descriptivo y exploratorio. En cuanto a la técnica

de registro de la información, se realizó una encuesta empleando como instrumento un cuestionario de nueve preguntas semiestructurado y/o abierto a diez contadores públicos que se desempeñan como asesores de cincuenta empresas ubicadas en el área metropolitana del Valle de Aburrá de diversos sectores productivos.

El contador, como asesor financiero y contable de las empresas, está encargado de verificar y garantizar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de estas, conoce los efectos que las reformas tributarias generan, y son fuente básica de la información. Se estima que diez contadores manejan información tributaria de una población significativa de empresas que, a consideración del investigador, es apropiada para determinar el impacto de la Ley 1607.

El instrumento empleado en la recolección de la información consideró aspectos como: contratación de empleados, tipo de contrato asignado, disminución en los costos, eficiencia en la producción, incremento en las ventas y en las utilidades, entre otros. Se aplicaron técnicas de validación de la información con expertos en tributación.

Resultados

De acuerdo a la técnica utilizada para la recolección de la información, se evidencia que Ley 1607, Reforma Tri-

butaria, cumple en primera instancia con algunos de los objetivos propuestos. Según el cuestionario implementado, de su proyectada disminución en un 8 % en el costo de la mano de obra dependiente de la disminución del factor prestacional en un 13,5 %, solo se evidenció una caída en los costos laborales del 1,18 %; la ley pretendía que al disminuir el costo se generara más empleo debido a que se podría trasladar esa disminución al precio de venta, de tal manera que aumentando el volumen de ventas se incrementara la producción y, consecuentemente, se diera mayor empleo, situación que tampoco se ve reflejada significativamente en los resultados de esta investigación.

Se le suma a lo anterior que las empresas, al final de su ciclo contable, no percibieron un aumento tangible en sus utilidades, esto debido al CREE, pues ese trata de un impuesto que grava las utilidades y tiene una dinámica de recaudo basada en una autorretención de un porcentaje aplicado a los ingresos brutos, siendo este un anticipo del pago final del impuesto. Dicho recaudo, generalmente, es más alto que el 8 % o 9 % que se pagaría al final del período sobre la utilidad (CREE), con el agravante de que si se llegara a tener un saldo a favor, no habría posibilidad alguna de devolución.

De acuerdo con ello, se revela que el impacto final en cuanto al objetivo

empresarial de disponibilidad real de las utilidades, no es positivo, porque una disminución en el costo de la mano de obra no significa para la empresa un beneficio económico mayor, dado que la utilidad generada realmente no será la disponible por el pago del CREE.

El impuesto a la equidad puede resultar no ser tan equitativo, pues se diseñó desde el punto de vista del costo, mas no del ingreso; es decir, se eliminaron unos pagos sobre el costo de la mano de obra (parafiscales y salud) y se generaron otros sobre los *ingresos brutos*. Como se expresó anteriormente, dichos pagos son más altos, porque estos ingresos ya tienen incorporada una utilidad deseada, debido a que se le está aplicando un porcentaje de impuesto a un mayor valor; en suma, se mejora la utilidad operativa, pero no la utilidad neta después del impuesto.

Con el cuestionario realizado se puede constatar que, al contrario de lo que se expresó en la defensa de la ley, este impuesto a la “equidad” castiga a las empresas que crecen, pues en tanto aumenten sus utilidades no necesariamente deben contratar más empleados; siendo así, el pago del CREE resulta mayor que lo que dichas empresas tuvieran que pagar por la salud y los parafiscales de sus empleados.

Si consideramos la afirmación ministerial de generación de empleo formal: “Esperamos que con la reducción del

13,5% en los impuestos al empleo y su sustitución con un gravamen a las utilidades migren un millón de personas de la informalidad a la formalidad” (Carranza, 2012), el autor encuentra que hasta el momento no se ha visto una gran migración, pues las empresas no han cambiado los contratos de sus empleados de manera significativa. Es más: en cuanto a la contratación de nuevos empleados, solo se presenta si la empresa realmente lo necesita, de acuerdo a su nivel de producción y de ventas, mas no por incentivo de la Ley 1607.

En cuanto a la rebaja del impuesto de renta, tampoco generó un beneficio para las empresas, pues se esperaba que estas dejaran de pagar ocho billones de pesos, situación que técnicamente es idéntica, dado que si bien disminuye este impuesto a un 25 %, se crea el CREE con un 8 %, los cuales aunque tengan bases grabables diferentes, suman el mismo 33 % equivalente al porcentaje antiguo del impuesto de renta.

Conclusiones

La disminución de un 13,5 % en el factor prestacional establecida en la Ley 1607 de 2012, no tiene el efecto de reducción en los costos laborales que se esperaba, pues de acuerdo a los resultados obtenidos con la aplicación del instrumento de recolección de la información, tan solo se ve reflejada

una disminución de un 1,18 % en el costo de la mano de obra.

Hay muy poca migración de empleo informal a empleo formal, ya que no se ha cambiado significativamente el contrato de los empleados; tampoco se ha generado empleo formal como incentivo de la ley, pues las empresas solo contratan más empleados si sus ventas y producción lo ameritan.

Se puede decir, exclusivamente, que el CREE es un impuesto que puede generar mayores beneficios a empresas con muchos empleados, ya que el pago de la salud y los parafiscales que ellas realizan puede ser muy significativo.

Indudablemente, dicho impuesto para la equidad beneficia enormemente al Gobierno, pues disminuye los costos, aumenta la utilidad y aumenta el valor del impuesto pagado por la empresa, dando así un giro negativo para las utilidades de estas.

En cuanto al impacto de la disminución de la tarifa del impuesto de renta, al final es neutro, debido a que se disminuye la tarifa a 25 %, pero aparece el CREE de 8 % sobre los ingresos netos.

En definitiva, la Ley 1607 es otra de las reformas tributarias que ha pasado en vano para las empresas del país en cuanto a los efectos esperados. Los objetivos por los cuales se implementó no se cumplen, y sus desaciertos son tan evidentes que ya se está pensando

en una nueva reforma que cambie la estructura tributaria del país, lo cual ha generado un desconcierto total a nivel empresarial.

Bibliografía

ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. (2 de noviembre de 2008). *Finalidad de los Impuestos* [Mensaje en un blog]. Recuperado de: cursoadministracion1.blogspot.com.co/2008/11/finalidad-de-los-impuestos.html

BANCO DE LA REPÚBLICA (s. f.). *Reforma tributaria*. Recuperado de: http://admin.banrepcultural.org/blaavirtual/ayuda-detareas/economia/reforma_tributaria

CÁRDENAS, M. (2012.) Reforma tributaria 2012. Recuperado de http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty.jsessionid=oLZs_h5OTMQcv2dkSeS1UiuvQPGE-MRyTzbuGnncjZMxjQsgGbTa!104459092?nodeId=%2FOCS%2FMIG_6045110.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

CARRANZA, A. (3 de octubre de 2012). Así le tocará a usted el bolsillo la actual reforma tributaria. *La República*. Recuperado de http://www.larepublica.co/economia/as%C3%AD-le-tocar%C3%A1-usted-el-bolsillo-la-actual-reforma-tributaria_22281

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES [DIAN]. Estatuto Tributario.

(2011). Recuperado de: <http://www.estatutotributario.com/>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES [DIAN]. (s.f.). *Impuesto sobre la renta para la equidad*. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/micrositio/cree/Cartilla_CREE.pdf

FIGUEROA, L. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En E. Lozano Rodríguez (Comp.), *Fundamentos de la tributación*, (pp.1-33). Bogotá: Universidad de Los Andes - Editorial Temis.

HERRÁN, V. (2001). *El otorgamiento de facultades extraordinarias*. (Tesis, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana). Recuperado de: javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis25.pdf

HOYOS, C. (2014). Aspectos críticos del IVA en Colombia – La reforma de 2012. *Revista de Derecho Privado*, (51). Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033222001.pdf>

PORTAL DEFINICION. DE. (s.f.) .Concepto de impuesto. Recuperado de <http://definicion.de/impuesto/#ixzz3kkGCVpas>.

PORTAL GERENCIE.COM (10 de septiembre de 2013). *Origen de los impuestos*. Recuperado de: www.gerencie.com/origen-de-los-impuestos.html

PORTAL GERENCIE.COM. (10 de septiembre de 2013). *Renta presuntiva proporcional*. Recuperado de <http://www.gerencie.com/renta-presuntiva-proporcional.html>

www.gerencie.com/renta-presuntiva-proporcional.html

REPÚBLICA DE COLOMBIA. (1991). Constitución Política de Colombia de 1991. Bogotá: Legis

REPÚBLICA DE COLOMBIA - CONGRESO DE LA REPÚBLICA (2013) Decreto 1828 de 2013 (agosto 27): Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012. Bogotá: Diario Oficial.

_____. (2012). Ley 1607 de 2012 (diciembre 26): por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial.

REPÚBLICA DE COLOMBIA - CORTE CONSTITUCIONAL. (1996). *Sentencia C-583/96*. (1996). Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co

_____. (1998). *Sentencia C-495/98*. Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co

_____. (1999). *Sentencia C-987/99*. Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co

_____. (2011). *Sentencia C-913/11*. Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co

REVISTA DINERO. (27 de noviembre de 2014). Los efectos de la tributaria. *Revista Dinero*. Recuperado de <http://www.dinero.com/economia/articulo/las-consecuencias-reforma-tributaria/203677>