

Los beneficios tributarios como instrumentos económicos para la gestión ambiental de las PyMes del sector alimentos en Florencia, Caquetá

John Jairo Restrepo Lizcano¹

Maritza Muñoz Toledo^{2*}

Nini Johanna López Lozano³

Olga Lucia Gutiérrez Perilla⁴

Recibido 23 de marzo de 2016

Aceptado 26 de mayo de 2016

¹Magíster en Derecho con énfasis en tributación de la universidad externado de Colombia y docente Investigador de la Universidad de la Amazonia.

^{2,3,4}Estudiantes del décimo semestre de Contaduría Pública, integrante del semillero de investigación SIGA adscrito al grupo de investigación SINAPSIS, Universidad de la Amazonia.

Resumen

La Carta Política Colombiana contempla el derecho a gozar de un ambiente sano y la obligación del Estado de garantizar la efectividad de este derecho. En la presente investigación se analiza cuáles contribuciones fiscales y parafiscales, y los contenidos de beneficios tributarios se han hecho efectivos por parte de los empresarios del sector de alimentos en el municipio de Florencia. Este análisis se realiza con el fin de identificar si dichos instrumentos económicos conducen a adquirir cultura ambiental, al exigir el cumplimiento del principio "quien contamina, paga" entre los agentes contaminadores, y forja a tomar concienciación sobre el uso y explotación adecuada de los elementos de la naturaleza.

Palabras clave: Gestión ambiental, instrumentos económicos, beneficios tributarios, Pymes, extrafiscalidad del tributo.

Abstract

The Colombian Political Charter provides the right to enjoy a healthy environment and the State's obligation to ensure the realization of this right. This research analyzes which fiscal and quasi-fiscal contributions, as well as the containing tax benefits, have become effective by entrepreneurs in Florencia's food sector. This analysis was performed in order to identify if such economic instruments lead to acquire environmental culture by the compliance of "polluter pays" and bring out awareness of the use and appropriate exploitation of the elements of nature.

Key words: right to a healthy environment, fiscal and tax contributions, tax benefits

Introducción

Colombia, comprometida con fuentes normativas tendientes a disminuir el impacto negativo al medio ambiente, ha producido legislación ambiental sofisticada para hacer frente a estos retos. Esas normas tienden a establecer beneficios tributarios con incidencia relacionados con "Donaciones a entidades sin ánimo de lucro dedicadas al cuidado ambiental" (Art. 125 E.T), "Inversiones en desarrollo científico y tecnológico" (Art. 158-1 E.T), "Inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente" (Art. 158-2 E.T), inversiones en nuevas plantaciones de reforestación (Art. 157 E.T), "nuevos cultivos forestales" (Art. 253 E.T), "Importar equipos destinados al mejoramiento del medio ambiente" (Art. 428 E.T), o también se puede evidenciar con estímulos de carácter fiscal a empresas por certificaciones "verdes". Principalmente lo que el

gobierno busca es que estos instrumentos económicos o estímulos fiscales incentiven desde las pymes hasta las grandes multinacionales en conductas con enfoque del desarrollo sustentable. Nuestra investigación permitió analizar los beneficios tributarios que permiten diagnosticar los procesos de gestión ambiental en las PYMES, para eso tomamos un grupo representativo de 30 empresa que se son productores de alimentos o restaurantes, teniendo en cuenta que el departamento del Caquetá tiene un mercado muy amplio, y durante el proceso de investigación se determinó que a pesar de los esfuerzos del gobierno por incentivar estos comerciantes, ha sido en vano pues en altos índices se demostró que no se acceden a estos servicios, muchas veces por desinformación, capacitación, y de recursos económicos.

*Autor para Correspondencia: maritz.munoz@udla.edu.co

Metodología

Se aplicó en ésta investigación una metodología descriptiva, la cual nos permitirá evaluar el impacto que tienen las normas tributarias en la gestión ambiental de las Pymes del sector de la producción alimenticia en Florencia, e igualmente identificar otros tipos de instrumentos económicos medioambientales que debe cumplir estas empresas en su gestión ambiental; donde se aplicaron encuestas e inspecciones visuales para caracterizar los establecimientos industriales y comerciales que suministran a sus compradores productos alimenticios.

La revisión y análisis del desarrollo legal de la reglamentación tributaria ambiental en Colombia, de la implementación de las normas relacionadas con la protección de los Recursos Naturales y de la importancia del sector de la microempresa, conforman el insumo básico para desarrollar el presente artículo, para aplicarlos, en provecho de la comunidad y su fin es describir la manera como los beneficios tributarios ambientales se constituyen en mecanismos que de una u otra manera son importantes al momento de planificar la gestión ambiental.

Las actividades se desarrollaron en la ciudad de Florencia, con base en fuentes primarias y secundarias, especialmente a través de información obtenida de las experiencias de empresarios y profesionales tributarios y de la información secundaria, como mecanismo idóneo para evaluar la gestión ambiental microempresarial y el uso de instrumentos económicos.

La gestión ambiental de las pymes en Colombia

La Gestión Ambiental entendida como el marco o el método de trabajo que sigue una organización empresarial, de forma voluntaria, con el objeto de conseguir un determinado comportamiento medioambiental de acuerdo con las metas que se haya fijado y como respuesta a unas normas, unos riesgos medioambientales y unas presiones tanto sociales como financieras, económicas y competitivas en permanente cambio. El sistema de gestión medioambiental (SGM) es definido como un marco o método de trabajo que debe seguir una empresa, con el objeto de obtener un

comportamiento de acuerdo con las metas fijadas y como respuesta a normas y riesgos medioambientales y a las presiones sociales, financieras, económicas, competitivas y de cambio permanente, (Rubio, 2002, p. 7).

Estos sistemas se basan en el establecimiento de un mecanismo de control, por parte de las empresas, de los aspectos que afectan al medio ambiente, permitiendo, así, el establecimiento de un proceso de mejora continua desde el punto de vista medioambiental.

El sistema de gestión medioambiental permite a la empresa tomar conciencia de los aspectos medioambientales más importantes de su negocio, permitiéndole identificar aquellos procesos que necesita mejorar para implantar las medidas medioambientales más eficaces y rentables. El SGM debe insertarse, plenamente, en la organización empresarial, y este punto es crucial ya que deben participar de esta filosofía y procedimientos, tanto la dirección como el resto de trabajadores.

Es indudable que la gestión ambiental empresarial en las pequeñas y medianas empresas (Pymes) se puede convertir en una de las armas para enfrentar la apertura de los mercados, siempre y cuando los diferentes actores del sector empresarial y ambiental logren orientarse hacia nichos potenciales (Rodríguez Becerra y Van Hoof, 2005). Cabe aquí, señalar que las "Tecnologías Limpias" se han ido posicionando en la producción y están constituidas por los equipos y procesos que buscan controlar los contaminantes en la misma fuente. En la mayor parte de los casos estas tecnologías exhiben niveles de rendimiento superiores a las tecnologías antiguas, por ejemplo, menores consumos de agua y de energía, mayor nivel de reciclamiento de desechos, mayor valor agregado de los productos, etc.

Como se planteaba en párrafos anteriores Azqueta (2007), sostiene que "la economía ambiental es la rama del análisis económico que aplica los instrumentos del mismo a la problemática del medio ambiente," relacionando tres elementos fundamentales, "la degradación del medio ambiente como resultado de la actividad económica de los distintos actores de esta, los costos, también de carácter económico, con implicaciones para la sociedad por la afectación de los recursos naturales y ambientales y en tercer lugar las medidas que podrían adoptarse, por parte de los distintos agentes de la economía para revertir el proceso de degradación ambiental". Estos

dos últimos elementos, constituyen el eje sobre el cual gira el presente trabajo y que conducirán a que los sectores productivos de la pequeña y mediana empresa lleven a cabo una buena gestión de sus recursos naturales, lo que se facilitará, si cuenta con muy buenos instrumentos de valoración económica.

Bart van Hoof (2005) [...] Las pequeñas y medianas empresas (pymes) en Colombia, como en otros países latinoamericanos, son consideradas como un sector prioritario en cuanto al manejo de la contaminación ambiental. Esto se explica no solo por el nivel de contaminación generado, sino también por su bajo nivel tecnológico, su incipiente capacidad de mejoramiento, su informalidad y su ubicación principalmente en áreas residenciales.

Considerando el sector pyme en Colombia se pueden identificar como prioritarios, tomando en cuenta su relevancia a la contribución de la económica nacional y su impacto al medio ambiente, los sectores agropecuarios, industrial (cuero, madera, sustancias químicas, alimentos, imprentas, textil, metalúrgico, otros productos minerales no metálicos) y transporte terrestre. (Subrayado nuestro)

Como necesidades de estos sectores pyme, producto de la problemática ambiental relacionados con el manejo de agua, energía, residuos, emisiones y ruido, se identifican las actividades de caracterización, desarrollo y acompañamiento en la implementación de tecnologías y certificaciones de desempeño ambiental. Sin embargo, se evidencia una baja demanda de este tipo de servicio por parte de las pymes explicada por la baja prioridad que ellas asignan a su gestión ambiental. En una investigación para identificar y diagnosticar las necesidades de bienes y servicios ambientales de las Pyme en Colombia, realizada por la CEPAL, (Bart Van Hoof 2003), encontró que [...] *de las cerca de 25.000 pymes identificadas, aproximadamente un 10% han implementado algún tipo de iniciativa de mejora de su desempeño ambiental.*

Beneficios tributarios con incidencia ambiental

Desde comienzos de los noventa, el gobierno ha visto la necesidad de introducir nuevas y frecuentes reformas tributarias; éstas pretendían

principalmente incrementar el flujo de ingresos de la nación pero a su vez incentivar con exenciones, no sujeciones, descuentos y deducciones especiales el uso de alternativas que redundaran en generación de empleo y estabilidad económica, sin embargo, se tiene pleno convencimiento de que se han convertido en estímulo tributario para ciertos sectores de la economía colombiana.

Las exenciones y los beneficios tributarios tienen indudablemente una clara finalidad, generar una situación ventajosa o preferencial con el fin de promocionar o estimular determinadas conductas o actividades. Se debe partir de la idea que las normas que establecen este tipo de tratamientos en general no son excepciones a reglas generales de tributación, sino que se constituyen reglas especiales que se fundamentan en sus propios principios o fines de promoción.

Del conocimiento y buen uso de éstas normas por parte de los ciudadanos de la región se podría incrementar la productividad de los sectores industrial, comercial y de servicios, dadas las enormes ventajas que trae éstos incentivos a sus beneficiarios y a la comunidad en general, entre otras, la reactivación la preservación del medio ambiente.

La producción limpia es una estrategia de mejoramiento continuo de los servicios y procesos productivos para reducir el impacto ambiental, mejorar las empresas en términos competitivos y avanzar hacia el desarrollo sustentable.

Jean-Philippe Barde, 2004. [...] Los incentivos fiscales y los instrumentos que ofrecen facilidades financieras a inversiones y actividades con externalidades ambientales positivas son la contraparte de los cargos e impuestos que se aplican a las externalidades negativas. Estos instrumentos generalmente se utilizan para incentivar y promover inversiones en tecnologías de producción más limpia, infraestructura ambiental, y actividades de conservación y recuperación ambiental como en el caso de la reforestación. Este tipo de instrumentos encuentra importantes aplicaciones cuando se dirige a promover inversiones ambientales en los sectores de pequeña y mediana empresa que por sus características y estructuras de costos responda mejor a estos incentivos que a la imposición de

cargos.

Los incentivos tributarios para estimular al sector privado a hacer inversiones en control ambiental son conocidos a nivel mundial y aunque en nuestro país este tipo de medidas son incipientes, actualmente se cuenta con estímulos tributarios importantes en el impuesto a las ventas.

Percepción de los empresarios del Caquetá sobre los beneficios tributarios y su aplicación directa en el sector de alimentos

Los resultados contenidos en éste artículo, tienen fundamento en una encuesta se realizó en el departamento del Caquetá, con el objetivo de identificar la percepción que tienen los directivos, contadores, administrativos y personal operativo de las pymes del sector productor de alimentos, sobre la gestión ambiental y las obligaciones tributarias.

El estudio se dirigió a una población de 30 empresas del sector productor de alimentos dentro de las que se encuentran panaderías, lácteos, queseras, restaurantes, bebidas gaseosas, y cárnicos. Estas empresas distribuidas en el departamento del Caquetá están registradas en la Cámara de Comercio, y están conformadas en un 57% como persona natural y el restante como persona jurídica.

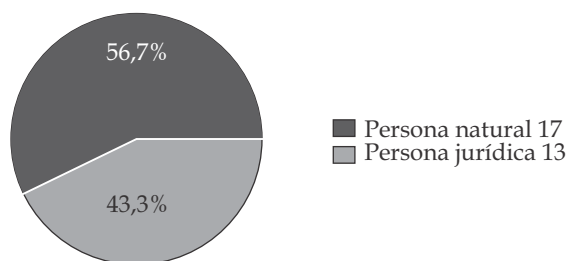


Figura 1. Conformación empresarial, Fuente: Trabajo de investigación, 2015

La mayoría de las empresas encuestadas (27) son responsables del impuesto sobre la renta y complementarios, y todos (30) están inscritas en la secretaria de hacienda municipal, responsable del impuesto de Industria y Comercio. Así mismo, se considera que siempre tienen relación con el impuesto predial (29), Impuesto de Vehículos Automotores (25), Impuesto sobre las ventas (22) y finalmente y con menor participación, el impuesto al consumo nacional (15).

Posterior al estudio de la normatividad fiscal del orden nacional, departamental y municipal en

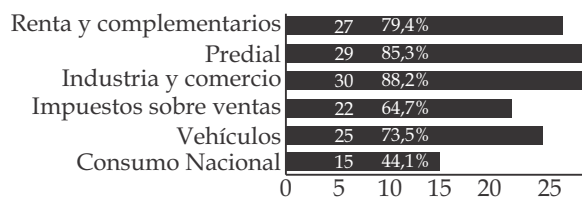


Figura 2 . De los siguientes impuestos cuales pagan. Fuente: Autores, 2015

busca de los diferentes beneficios ambientales que se pudieran aplicar a los empresarios del sector de alimentos, y referidas principalmente a los Artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3, 125-4, 157, 158-1, 158-2, 253, y 207-2 del Estatuto tributario, se observa -Conforme los resultados de la encuesta efectuada a los directivos y al contador público de la empresa- que el 79,4% son declarantes de renta y complementarios y el 64,7% son responsables del impuesto sobre las ventas, constituyéndose en potenciales favorecidos de los beneficios fiscales que propenden por la gestión ambiental de éste sector.

La misma, se realizó a ciudadanos que trabajan en dichas empresas, clasificándolos en empleados operarios, un directivo y el contador público de la empresa. En ese sentido, 54 fueron trabajadores de producción o administrativos, 11 fueron contadores públicos y 21 directivos.

Entre ellos se identificó que de los 86 encuestados, el 58% son mujeres, mientras que el 42% son hombres.

En nuestro país, existen beneficios tributarios que estimulan la inversión ambiental en renglones tales como la adopción de tecnologías limpias, la conservación de ecosistemas estratégicos y para actividades de reforestación. Estos beneficios se encuentran dispersos en varias leyes, compilados en el Estatuto Tributario. Como resultado de la investigación, observamos que dichos estímulos no han sido utilizados por los contribuyentes del sector objeto de estudio.

¿Frente a la pregunta (...) Cuáles inversiones que dan derecho a beneficios tributarios se han hecho efectivas en su organización?, ninguno de los empresarios disminuyó el impuesto sobre la renta con el cumplimiento de requisitos por inversiones al cuidado del medio ambiente. A continuación, se analizará cuales inversiones que dan derecho a beneficios tributarios se han acogido las empresas encuestadas del sector de alimentos, así:

Donaciones a entidades sin ánimo de lucro dedicadas al cuidado ambiental

Conforme a lo previsto en el artículo 125 del E.T. los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios tienen derecho a deducir de la renta el 100% del valor de las donaciones efectuadas a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, entre otros.



Figura 3. Donaciones a entidades sin ánimo de lucro dedicadas al cuidado ambiental. Fuente: Trabajo de investigación, 2015.

Tratándose de entidades sin ánimo de lucro, para efectos de la deducibilidad no basta con que se trate de una asociación, corporación o fundación sin ánimo de lucro, además es necesario que tenga por objeto social una de las finalidades especiales que determina la ley (Concepto No. 080803. Sobre impuesto de Renta y Complementarios, 2003).

Los beneficios tributarios concedidos al contribuyente han sido un medio para incentivar determinados sectores económicos y privilegiar sectores sociales, y más cuando se trata de contribuir con el medio ambiente, pero éste sector parece importar poco el uso de la deducción del 100% de la donación a entidades sin ánimo de lucro pues ninguno de nuestra población encuestada accede a estos beneficios.

Para el donante - es importante por cuanto se puede beneficiar de las acciones que ejecutará la entidad sin ánimo de lucro en virtud de su fin especial, esto es, en la protección ambiental.

Inversiones en desarrollo científico y tecnológico

Vivimos en un mundo globalizado y más cuando la tecnología viene a pasos agigantados imponiendo el desarrollo científico y tecnológico, es por eso que cuando realizamos este tipo de inversión no solo reducimos tiempo, calidad e innovación si no también unos beneficios

tributarios pero al igual que la donación anterior, los encuestados no lo están aprovechando.



Figura 4. Inversiones en desarrollo científico y tecnológico. Fuente: Trabajo de investigación, 2015

Éste beneficio procede sólo para las personas jurídicas que realicen directamente o a través de universidades públicas o privadas, inversiones en investigaciones de carácter científico o tecnológico, ya que pueden deducir anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable. Dichas investigaciones pueden ser i) trabajos experimentales o teóricos; ii) en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; iii) trabajos sistemáticos de la investigación y/o la experiencia práctica, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos; iv) aplicación de resultados de investigación para la fabricación de nuevos materiales, productos, para el diseño de nuevos procesos, sistemas de producción o prestación de servicios, así como la mejora tecnológica sustancial de materiales; v) la introducción de un bien o servicio que es nuevo o significativamente mejorado con respecto a sus características o aplicaciones previas; vi) la implementación de un método de producción o de entrega, nuevo o significativamente mejorado (Colciencias, 2014).

Un requisito que deben cumplir para hacer uso de la deducción, es que tengan calificación del proyecto por parte del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología o del Ministro de Educación Nacional, para que constituya una prueba idónea, para ser presentada en el momento en que la Administración de Impuestos la exija. Es importante reiterar que la Ley limita la deducción respecto del año gravable en que se realiza la inversión.

Ésta es una buena alternativa para que los empresarios del sector alimenticio que deseen mejorar o innovar en nuevos productos, servicios o procesos, lo pueden hacer invirtiendo en investigación, obteniendo disminución en la renta líquida del impuesto sobre la renta y de parte de la universidad o centro de investigación, los

resultados de la investigación, que en otras latitudes, tendría que invertir en su propia división de investigación, desarrollo o innovación siendo más oneroso para el empresario.

Inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente

Controlar o mejorar es muy fácil, sólo deben aplicar mejores prácticas de control que suelen ser muy fáciles a la hora de querer contribuir con el medio ambiente, ya sea invirtiendo en equipos nuevos o elementos que minimicen el impacto ambiental negativo, que se pueda causar a través de las operaciones diarias de las industrias productoras de alimentos o de los prestadores de servicios como los restaurantes, entre esas operaciones tenemos la disposición final de grasas o aceites en los sifones o lavaplatos, aire contaminado de las chimeneas, utilización de carbón de leña para hornos y calentadores, detergentes, desinfectantes y disolventes químicos utilizados en el aseo, las bolsas plásticas que utilizan para recoger los desperdicios orgánicos, los desechables utilizados en las comidas, etc, sin embargo ninguno atiende el llamado a la aplicación de éstas mejoras en el control ambiental de sus negocios. (Figura 5).



Figura 5. Las inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente. Fuente: Trabajo de investigación, 2015.

El artículo 158-2 del Estatuto Tributario, establece como beneficio tributario, para las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, el derecho a deducir anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable. Para lo cual deberán cumplir con la acreditación previa que efectúe la autoridad ambiental respectiva respecto a los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones.

El valor a deducir por este concepto en ningún

caso podrá ser superior al veinte por ciento (20%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión.

No podrán deducirse el valor de las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.

Reforestación

A pesar que el objeto de estudio de la presente investigación no incluye al sector maderero, no significa que los beneficios tributarios ofrecidos en la legislación colombiana éste limitado para cualquier persona, solo basta con recordar las siguientes opciones.

Primera opción: *Disminuir la Renta Líquida Gravable* del impuesto sobre la renta y complementarios, realizando inversiones en nuevas plantaciones de reforestación, de coco, de palmas productoras de aceites, de caucho, de olivo, de cacao, de árboles frutales, de obras de riego y avenamiento, de pozos profundos y silos para tratamiento y beneficio primario de los productos agrícolas siguiendo los lineamientos del art. 157 del E.T. y sus reglamentarios.

Segunda Opción: llevar como *Renta Exenta* las generadas por el Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente, o los contribuyentes que posean y renueven las plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente.

Tercera opción: los contribuyentes del impuesto sobre la renta que establezcan nuevos cultivos forestales, podrán *descontar del monto del impuesto* sobre la renta hasta el treinta por ciento (30%) de la inversión certificada por las autoridades competentes, fijando como límite del descuento el veinte por ciento (20%) del impuesto básico de renta determinada por el respectivo año o período gravable.

Debe entenderse que el descuento Tributario previsto en el artículo 253 del E.T. solo es viable para los contribuyentes que establezcan los cultivos forestales en forma directa, sin intermediación alguna, al contrario de la deducción prevista en el artículo 157 del Estatuto Tributario, en el que la misma ley permite hacer la inversión en empresas especializadas.

Muchos hablan de los beneficios por plantar un árbol como un deber para ayudar al planeta, contribuir con la generación de oxígeno y disminuir el efecto invernadero, pero entre los encuestados, ninguno utiliza las tres opciones que tiene la legislación tributaria para beneficio en reducción de sus tributos. (Figura 5).

Importar equipos destinados al mejoramiento del medio ambiente

En éste caso el beneficio tributario es frente al impuesto sobre las ventas, ya que tendrá un tratamiento de excluido del IVA si se adquieren maquinarias y equipos importados destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente.

Frente al artículo 428 del E.T. y según Diana Ruiz Benavides (2005) *“es importante llamar la atención sobre el hecho de que la intención del legislador fue la de impulsar el cumplimiento cabal de las obligaciones ambientales”*, con un beneficio en la disminución del costo de la maquinaria o equipo adquirido para disminuir el impacto negativo que su negocio genera.

Será responsabilidad de la persona natural o jurídica obtener las solicitudes de calificación del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, con miras a obtener la exclusión del impuesto sobre las ventas correspondiente. Dicha solicitud podrá presentarse a) Por la persona natural o jurídica que adquiera el bien o que lo importe; b) Conjuntamente por la persona natural o jurídica que realice la importación y/o efectúe su venta, y la persona natural o jurídica que destine directamente los equipos, elementos o maquinaria; o, c) Por la persona natural o jurídica que ejecute directamente la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control o monitoreo ambiental para la persona que destine los equipos, elementos o maquinaria al fin previsto en los citados artículos.

Uno de los principales problemas que enfrenta la humanidad es el deterioro y degradación del medio ambiente, provocado por el uso irracional y desmedido de los recursos naturales. Problema que apenas hace unas décadas ha recibido la atención necesaria, no solo para evitar que se

continúe con el deterioro, sino que además se reparen los daños que ya se han provocado, pero a pesar de esto en nuestro municipio según la encuesta nos refleja que no se ha invertido en estas tecnologías, indicador muy bajo o bien por desconocimiento de la norma o porque no le interesa los beneficios, o simplemente porque no le importa el planeta. (Ver Figura 06)

Uso del beneficio al disminuir efectivamente la carga tributaria en los encuestados

Los beneficios tributarios con finalidad ambiental, deben estar en capacidad de contribuir con la restauración del medio mediante deteriorado, evitar la degradación medioambiental o por lo menos ejercer control para prevenir el aumento o aparición de nuevos focos de contaminación, y esto es factible si los beneficios tributarios tratados en éste trabajo de investigación en Colombia logra rectificar aquellas conductas y actividades que causan afectación al medio ambiente.

Con los resultados de la encuesta ante la posibilidad de que los empresarios se hubieren acogido efectivamente a dichos beneficios tributarios bajo las distintas modalidades de disminución del impuesto sobre la renta y complementario o con exclusiones del impuesto sobre las ventas, sorprende que ninguno de los 34 empresarios, gerentes o contadores públicos hayan manifestado que sí. (Figura 5).

Lo anterior significa que se deja de percibir unos beneficios tributarios, que redundan en beneficios económicos al presentarse ahorro en el pago de sus impuestos y también en la disminución del impacto negativo al medio ambiente, ya sea porque reforestó, o porque compro equipos de riego, o adquirió maquinaria importada para tratamiento de aguas residuales, o en control y mejoramiento del medio ambiente colocando un filtro a las chimeneas o cualquier otro sistema control o monitoréo a las emisiones de gases con efecto invernadero.

Sin embargo en un caso hipotético, simularemos el efecto que tiene una inversión o donación efectuada el año 2015 por una persona natural bajo el régimen ordinario de renta que tiene un restaurante, o es productor de alimentos, quien para la fecha de la encuesta está constituida como pequeña empresa, dadas las estadísticas de este tipo de negocio aquí en Florencia, con una renta líquida antes de donación o inversión de \$40 millones.

Tabla 1. Cálculo del impuesto sobre la renta PN con donación art. 125 del E.T con renta líquida de \$40 millones

Renta líquida antes de donación	Donación	Límite	Renta líquida con la donación	Valor impuesto	Afectación utilidades por la donación	Ahorro en la donación	Ahorro por cada millón
40.000.000	-		40.000.000	1.743.419		-	
40.000.000	1.000.000	12.000.000	39.000.000	1.553.419	810.000	190.000	190.000
40.000.000	2.000.000	12.000.000	38.000.000	1.363.419	1.620.000	380.000	190.000
40.000.000	4.000.000	12.000.000	36.000.000	983.419	3.240.000	760.000	190.000
40.000.000	6.000.000	12.000.000	34.000.000	603.419	4.860.000	1.140.000	190.000
40.000.000	7.000.000	12.000.000	33.000.000	413.419	5.670.000	1.330.000	190.000
40.000.000	8.000.000	12.000.000	32.000.000	223.419	6.480.000	1.520.000	190.000
40.000.000	9.000.000	12.000.000	31.000.000	33.419	7.290.000	1.710.000	190.000
40.000.000	10.000.000	12.000.000	30.000.000		8.256.581	1.743.419	174.342
40.000.000	15.000.000	12.000.000	28.000.000		13.256.581	1.743.419	116.228
40.000.000	20.000.000	12.000.000	28.000.000		18.256.581	1.743.419	87.171
40.000.000	25.000.000	12.000.000	28.000.000		23.446.581	1.553.419	77.671

Fuente: Trabajo de investigación, 2015

Así pues, si el empresario se quiere acoger al artículo 125 del E.T, una donación de \$1 millón de pesos, puede deducir la misma cantidad y pagará un impuesto de \$1.553.000 que, comparado con el impuesto sin donación, la disminución del impuesto es solo de \$190.000. En general, la afectación de las utilidades por la donación, esto es, el desembolso del millón de pesos le restamos los \$190 mil pesos de disminución del impuesto y nos arroja una afectación de \$810 mil pesos.

Ahora bien, si el mismo empresario duplica la donación a \$2 millones de pesos, puede deducir la misma cantidad y pagará un impuesto de \$1.363.000 que, comparado con el impuesto sin donación, la disminución del impuesto es solo de \$380.000. En general, la afectación de las utilidades por la donación, esto es, el desembolso de los \$2 millones de pesos le restamos los \$380 mil pesos de disminución del impuesto y nos arroja una afectación de \$1.620.000.

La donación de \$12 millones será el punto donde la limitante hará sus efectos a favor del contribuyente, ya que a partir de ese valor sólo se reconocerán los mismos \$12 millones, por aquello del límite del 30% de la renta líquida antes de restar la donación. En ese punto ya no es atractivo para el contribuyente puesto que a mayor valor donado siempre podrá deducir \$12 millones.

Para una mejor ilustración, vamos a subir a \$80 millones la renta líquida antes de donaciones del contribuyente, y dejamos las mismas donaciones, es decir, si hay una donación de \$1 millón de pesos, puede deducir la misma cantidad y pagará un impuesto de \$11.940.000 que, comparado con el impuesto sin donación, la disminución del impuesto es solo de \$280.000. En general, la afectación de las utilidades por la donación, esto es, el desembolso del millón de pesos le restamos los \$280 mil pesos de disminución del impuesto y

nos arroja una afectación de \$720 mil pesos.

Ahora bien, si se duplica la donación a \$2 millones de pesos, puede deducir la misma cantidad y pagará un impuesto de \$11.660.000 que, comparado con el impuesto sin donación, la disminución del impuesto es solo de \$560.000. En general, la afectación de las utilidades por la donación, esto es, el desembolso de los \$2 millones de pesos le restamos los \$560 mil pesos de disminución del impuesto y nos arroja una afectación de \$1.440.000.

Donar \$1 millón de pesos le significa un ahorro de \$190 mil pesos mientras el contribuyente tenga una utilidad de \$40 millones. El ahorro aumenta a \$280 mil pesos si el contribuyente tiene una utilidad de \$80 millones.

En cualquiera de las dos situaciones, tiene más beneficios al contribuyente si la donación se hace con fines retributivos, esto es, que la acción a ejecutar por parte de la fundación a favor del medio ambiente, conserve beneficios directos al donante, de lo contrario y tal y como se pudo analizar de los resultados de las encuestas, no es representativo para los contribuyentes acogerse a los beneficios de los artículos 125, 158-1, y 158-2 del E.T. Tabla 2.

Conclusiones

Una vez identificado que los beneficios tributarios con incidencia ambiental del sector alimenticio provienen de los impuestos sobre la renta y complementarios y del IVA, se observa que el 80% de los empresarios encuestados declaran el impuesto de renta y el 65% son responsables del Impuesto sobre las ventas en el régimen común, constituyéndose en potenciales favorecidos de los beneficios fiscales que propenden por la gestión ambiental de éste sector

Tabla 2. Cálculo del impuesto sobre la renta PN con donación art. 125 del E.T con renta líquida de \$80 millones

Renta líquida antes de donación	Donación	Límite	Renta líquida con la donación	Valor impuesto	Afectación utilidades por la donación	Ahorro en la donación	Ahorro por cada millón
80.000.000	-		80.000.000	12.219.560		-	
80.000.000	1.000.000	24.000.000	79.000.000	11.939.560	720.000	280.000	280.000
80.000.000	2.000.000	24.000.000	78.000.000	11.659.560	1.440.000	560.000	280.000
80.000.000	4.000.000	24.000.000	76.000.000	11.099.560	2.880.000	1.120.000	280.000
80.000.000	6.000.000	24.000.000	74.000.000	10.539.560	4.320.000	1.680.000	280.000
80.000.000	7.000.000	24.000.000	73.000.000	10.259.560	5.040.000	1.960.000	280.000
80.000.000	8.000.000	24.000.000	72.000.000	9.979.560	5.760.000	2.240.000	280.000
80.000.000	9.000.000	24.000.000	71.000.000	9.699.560	6.480.000	2.520.000	280.000
80.000.000	10.000.000	24.000.000	70.000.000	9.419.560	7.200.000	2.800.000	280.000
80.000.000	15.000.000	24.000.000	65.000.000	8.019.560	10.800.000	4.200.000	280.000
80.000.000	20.000.000	24.000.000	60.000.000	6.619.560	14.400.000	5.600.000	280.000
80.000.000	25.000.000	24.000.000	56.000.000	5.499.560	18.280.000	6.720.000	268.800
80.000.000	30.000.000	24.000.000	56.000.000	5.499.560	23.560.000	6.440.000	257.600

Fuente: Trabajo de investigación, 2015

Los beneficios tributarios con incidencia ambiental están reglamentados en los artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3, 125-4, 157, 158-1, 158-2, 253, y 207-2 del Estatuto Tributario y conforme los resultados de la encuesta, los empresarios de éstas actividades económicas no aprovechan este tipo de beneficios tributarios a través de deducciones y descuentos.

El desconocimiento de la normatividad, el poco interés de realizar inversiones con otorgamiento de beneficios tributarios, o los límites a la deducción de los beneficios tributarios pueden ser las causas por las cuales los empresarios no hayan sido efectivos al disminuir de los impuestos sobre la renta y complementarios por donaciones establecidas en el artículo 125 del E.T. para entidades sin ánimo de lucro dedicadas a la ecología y protección ambiental; a la deducción por inversiones en investigación y desarrollo establecida en el artículo 158-1 del E.T.; a la deducción por inversiones en control y mejoramiento ambiental del artículo 158-2 E.T.; y a las deducciones y rentas exentas por reforestación establecidas en los artículos 157 y 207-2 del E.T.

Es poco atractivo para el contribuyente que hace una donación por el artículo 125 del E.T, cuando limita la deducción al 30% de la renta líquida del contribuyente determinado antes de restar la donación, ya que una donación de \$10 millones de pesos efectuada por un restaurante a una fundación que se dedica a la ecología, se condicionará su deducción al límite de \$9 millones, si la renta líquida del contribuyente después de restar la donación es de \$31 millones. Lo anterior significa, que siendo el sector operado por Mypymes con una mínima cuota de contribución que no supera los \$5 millones en imporenta, sólo se beneficiará en \$190 mil pesos por cada millón donado.

Cabe resaltar que, en Colombia se estableció la exención de pagos del impuesto de valor agregado (IVA), para equipos y elementos nacionales e importados dirigidos a mejorar la gestión ambiental en los sectores productivos y de servicios, previa aprobación del Ministerio de Ambiente, que fue eliminada en la reforma tributaria del año 2000, con el fin de reducir el déficit fiscal. Estas decisiones afectan la inversión ambiental y la credibilidad de los empresarios en una política tributaria ambiental.

La Reforma Tributaria plasmada en la Ley 1607 de 2012, estableció en el artículo 184, los denominados Impuestos Verdes y dispuso que el Gobierno Nacional debería elaborar un estudio sobre la efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente; así como la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos y de gases contaminantes y de efecto invernadero identificando los sujetos, las actividades y bases gravables, hechos generadores, y demás elementos del tributo. Por su parte ordeno dicha Ley que el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y Ambiente y Desarrollo Sostenible, son los responsables de la preparación y sustentación del informe ante el Congreso de la República, para que este determine, de acuerdo con sus competencias y los procedimientos constitucionales de formación de la ley si se establecen dichos gravámenes.

Literatura citada

Acquatella, J. (2001). *Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes*. Santiago de Chile: CEPAL, PNUD, ONU.

- Agencia Europea de Medio Ambiente. (19 de diciembre de 2008). *EEA*. Recuperado el 16 de octubre de 2015, de <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>
- Azqueta, D. (1997). *Valoración económica de la calidad ambiental*. Madrid: McGraw Hill.
- Barde, J. (10 de septiembre de 2005). *INE*. Recuperado el 22 de junio de 2015, de <http://www.ine.gob.mx/ueajei/publicaciones/libros/373/historia.html>
- Bifani, P. (1999). *Medio ambiente y desarrollo sostenible* (4 ed.). Madrid: IAM Ediciones.
- Bohm, P., & Roussell, C. (1985). Comparative analysis of alterantive policy instruments. *Handbook of Natural Resource and Energy Economics*, 1(4), 347-371.
- Colciencias. (8 de junio de 2014). *sivirtual*. Recuperado el 10 de diciembre de 2015, de <https://www.sivirtual.gov.co/memoficha-tramite/-/tramite/T1564>
- Concepto No. 080803. Sobre impuesto de Renta y Complementarios, No. de consulta 95978 (DIAN 19 de diciembre de 2003).
- Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 116 (Asamblea Nacional Constituyente 20 de julio de 1991).
- DANE. (2015). *Boletín Técnico*. Bogotó: Entidad.
- Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano, resolución 2581 (XXIV) (Asamblea General de las Naciones Unidas 16 de junio de 1972).
- Declaración de Río sobre el medio ambiente y el desarrollo, Resolución 55/199 (Asamblea General de las Naciones Unidas 3 al 14 de junio de 1992).
- Ecológicos Org. (23 de junio de 2013). *atraer.net*. Recuperado el 12 de noviembre de 2015, de <https://atraer.net/566-sanitarios-ahorradores-los-beneficios-de-ahorrar-agua.html>
- Gago, A., & Labandeira, X. (1999). *Refosrma fiscal verde*. Madrid: Espasa.
- Hahn, R. (1989). Economic perscriptions of environmental problems: how the patient followed the doctor's orders. *Journal of Economic Perspective*(3), 95-114.
- Hernández, S., & Fernández, C. &. (2010). *Metodología de la investigación* (5 ed.). México: McGraw Hill Interamericana Editores S.A. de C.V.
- Huerta, d. S. (2010). La teoría de la eficiencia dinámica. *Revista de Economía y Administración*, 7(2), 1-42.
- ICONTEC. (2004). *Norma Técnica Colombiana NTC-ISO 14001 Sistemas de gestión ambiental*. Bogotá: Entidad.
- IDEAM. (2010). El fenómeno del niño. *Publicaciones institucionales*, 1-3.
- Linares, L., & Romero, L. (7 de junio de 2010). *Universidad Politécnica de Madrid*. Recuperado el 12 de octubre de 2015, de <http://www.iit.upcomillas.es/pedrol/documents/becker08.pdf>
- López, G. (2007). Financiación Autónoma e incidencia fiscal de los tributos ecológicos. Una reflexión en torno al principio de "quien contamina, paga". *Repositorio Institucional Universidad de Córdoba*(78), 401-407.
- Lozano, B. (2007). *Evaluación de tasas retributivas por vertimientos hídricos en la cuenca del Río Bogotá*. Bogotá: ESAP.
- Martínez, J. (7 de enero de 2010). *uv.es*. Recuperado el 28 de noviembre de 2015, de <http://www.uv.es/dmoreno/ISO14000.pdf>
- Ministerio de Ambiente, Vivienda y desarrollo Territorial. (2002). *Propuesta Organizacional Sistemas de Gestión Ambiental Municipal*. Bogotá: Minambiente.
- Ministerio de Ambiente, Vivienda y desarrollo Territorial. (2014). *Política Nacional para la Gestión Integral del Recurso Hídrico*. Bogotá: Entidad.
- Muñoz, V. (2013). Fiscalidad y medio ambiente: estado de la cuestión. *Anuario Jurídico y Económico Escurialenses*(56), 63-80.
- OCDE. (1994). *Impuestos ambientales*. México: Entidad.
- Pearce, D., & Turner, R. (1995). *Economía de los recursos naturales y del medio ambiente*. Madrid: Colegio de Economistas de Madrid y Celeste Ediciones.
- Presidencia de Colombia. (2009). *Informe al Congreso 2009. Presidente Álvaro Uribe Vélez*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Rodríguez, A. (2008). *Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental: Una aproximación al caso colombiano*. Bogotá: DIAN.
- Rodríguez, B., & Hoof, B. (2003). El desempeño ambiental del sector palmicultor colombiano: una década de avances y futuro compromiso. *Revista Palmas*, 24(3), 69-86.
- Rubio, C. (2014). La gestión ambiental en la pequeña y mediana empresa. *Revista Virtual Pro*, 7.
- Sainz, d. B. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: UCM.
- Sánchez, L. (2011). *Evaluación del impacto ambiental*.

- Conceptos y métodos*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Secretaría Distrital de Ambiente de Bogotá. (2 de junio de 2010). *ambiente Bogotá*. Recuperado el 25 de noviembre de 2015, de <http://ambientebogota.gov.co/aguas-subterranas>
- van Hoof, B. (2003). *Necesidades de bienes y servicios ambientales de las Pyme en Colombia: identificación y diagnóstico*. Santiago de Chile: CEPAL, ONU.
- van Hoof, B. (2005). *Políticas e instrumentos para mejorar la gestión ambiental de las Pymes en Colombia y promover su oferta en materia de bienes y servicios ambientales*. Santiago de Chile: CEPAL, ONU.
- Decreto 2532/01. Por el cual se reglamenta el numeral 4 del artículo 424-5 y el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, Diario Oficial 44.632 (Presidencia de Colombia 27 de noviembre de 2001).
- Decreto 2755/05. Por el cual se modifican los artículos 13 y 14 del Decreto 2755 de 2003 y se reglamenta parcialmente el artículo 191 del Estatuto Tributario, Diario Oficial 45.997 (Presidencia de Colombia 10 de agosto de 2005).
- Decreto 3930/10. Por el cual se reglamenta parcialmente el Título I de la Ley 9ª de 1979, así como el Capítulo II del Título VI -Parte III- Libro II del Decreto-ley 2811 de 1974 en cuanto a usos del agua y residuos líquidos, Diario Oficial 47.837 (Presidencia de Colombia 25 de octubre de 2010).
- Decreto 624/89. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales, Diario Oficial 38.756 (Presidencia de Colombia 30 de marzo de 1989).
- Decreto 948/95. Por el cual se reglamentan, parcialmente la Ley 23 de 1973, los artículos 33, 73, 74, 75 y 75 del Decreto-Ley 2811 de 1974; los artículos 41, 42, 43, 44, 45, 48 y 49 de la Ley 9 de 1979; y la Ley 99 de 1993, Diario Oficial 41.876 (Presidencia de Colombia 5 de junio de 1995).
- Ley 1450/11. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, Diario Oficial 48.102 (Congreso de Colombia 16 de junio de 2011).
- Ley 1607/12. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, Diario Oficial 48.655 (Congreso de Colombia 26 de diciembre de 2012).
- Ley 373/97. Por la cual se establece el programa para el uso eficiente y ahorro del agua, Diario Oficial 43.058 (Congreso de Colombia 6 de junio de 1997).
- Ley 590/00. Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresa, Diario Oficial 44.078 (Congreso de Colombia 10 de julio de 2000).
- Ley 788/02. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones, Diario Oficial 45.046 (Congreso de Colombia 27 de diciembre de 2002).
- Ley 812/02. Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario, Diario Oficial 45.231 (Congreso de Colombia 26 de junio de 2003).
- Ley 905/04. Por medio de la cual se modifica la Ley 590 de 2000 sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones, Diario Oficial 45.628 (Congreso de Colombia 2 de agosto de 2004).
- Ley 99/93. Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, Diario Oficial 41.146 (Congreso de Colombia 22 de diciembre de 1993).
- Resolución 0935/11. Por la cual se establecen los métodos para la evaluación de emisiones contaminantes por fuentes fijas y se determina el número de pruebas o corridas para la medición de contaminantes en fuentes fijas, Diario Oficial 48.085 (Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales IDEAM 20 de abril de 2011).
- Resolución 978/07. Por la cual se establece la forma y requisitos para presentar ante el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial las solicitudes de acreditación para obtener la certificación de que tratan los artículos 424-5, Diario Oficial 46.665 (Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial 4 de junio de 2007).
- Sentencia 05001/11. C.P. María Claudia Rojas Lasso, Radicado 05001-23-31-000-2001-90101-01 (Consejo de Estado 4 de mayo de 2011).
- Sentencia 15988/06. C.P. Héctor Romero Díaz, Radicado 15988 (Consejo de Estado 31 de agosto de 2006).