

## REVISIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA EN EL SECTOR AGRÍCOLA

### REVIEW AND CLASSIFICATION OF TAX REGULATIONS ON INCOME TAX IN THE AGRICULTURAL SECTOR

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz<sup>1</sup>

Recibido: 09/03/2017- Aceptado: 13/05/2017

Cómo citar este artículo: Hanrryr, E. (2017) Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola. *Sinapsis* 9, (2), 32- 45.

#### Resumen

Los mecanismos para la obtención de recursos fiscales para sostener el sector público ha generado la necesidad por parte de los gobiernos de turno a introducir múltiples reformas tributarias; Colombia es un país con gran diversidad de normas impositivas, cada reforma ocasiona la emisión de decretos reglamentarios, conceptos por parte del administrador tributario y sentencias emanadas de las cortes que hacen posible la aplicación de dichas normas ajustadas a derecho. A esto se suma la gran cantidad de exenciones, mecanismos de evasión y elusión de los diferentes sectores de la economía nacional, en este sentido, el sector agrario presenta los índices más representativos de evasión y elusión dada la alta informalidad y frecuente desconocimiento normativo de los productores del agro.

**Palabras clave:** impuesto sobre la renta, sector agrícola, impuestos, productores agrícolas, producción primaria

#### Abstract

The mechanisms for obtaining fiscal resources to sustain the public sector have generated the need for the governments of the shift to introduce Multiple tax reforms; Colombia is a country with a great diversity of tax rules, each reform causes the issuance of statutory decrees, concepts by the tributary administrator and sentences emanating from the courts that make possible the application of these rules adjusted to Right. Added to this is the large number of exemptions, evasion and circumvention mechanisms of the different sectors of the national economy, in this sense, the agrarian sector presents the most representative indexes of evasion and circumvention given the high informality and frequent Normative ignorance of agro-producers.


**Key words:** income tax, agricultural sector, taxes, agricultural producers, primary production

**JEL:** F150

#### Introducción

La Legislación Tributaria se caracteriza por los constantes cambios frente a la Ley como tal, dada la continua emisión de reformas tributarias, decretos reglamentarios, doctrina y conceptos en materia impositiva expedida por el ministerio de hacienda y crédito público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como también sentencias provenientes de las cortes, lo cual conlleva grandes responsabilidades tanto para personas naturales o personas jurídicas sometidas a cumplir de manera cabal con dicha normatividad sin olvidar a los asesores quienes sirven de faro y guía para estos contribuyentes, los cuales depositan plena confianza y delegan la autonomía y manejo sobre las obligaciones fiscales a que se encuentran sometidos.

cuales afectan de manera directa el procedimiento en la determinación, liquidación y recaudo de los ingresos fiscales más significativos de la Nación, dados estos cambios es importante centrar la atención en el impacto que trajo tan mentada Ley en la determinación del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios para el sector agrícola, dada la relevancia que tiene este sector en la economía de un país como generador de empleo. Cabe anotar que el sector agrícola en gran parte del territorio nacional ha sido un gran foco de evasión debido a la informalidad que presenta el sector en una gran parte de su proceso de producción, lo que contrasta de manera inversa con la concepción y estructuración dada en la reforma tributaria del 2012, que es bien sabido se direccionó buscando minimizar de manera significativa los fenómenos de elusión y evasión presente en los diferentes sectores de la economía.

 Con la Ley 1607 de 2012 se dieron grandes cambios a nivel tributario en Colombia, los

<sup>1</sup> Docente de la Institución Universitaria EAM. Correo electrónico: edhanrryr@eam.edu.co

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

En este sentido, el sector agrícola debe conocer e implementar las anteriores y nuevas disposiciones legales con el fin de evitar posibles sanciones y de esta manera conocer si con la aplicación correcta del esquema tributario la rentabilidad, productividad, crecimiento y capacidad de permanencia en el mercado de este sector, mejoran con el conocimiento de las normas fiscales y con la organización y formalidad. Es claro entonces, que para evitar inconvenientes de tipo fiscal, la opción más adecuada es realizar una revisión de la normatividad tributaria que reglamenta el sector en cuanto al impuesto de renta, y de esta manera construir una recopilación de normas que afectan la producción agrícola, constituyendo una importante herramienta que sirva como base para conocer y aplicar la normas propias de ramo y como las leyes tributarias impactan con sus nuevas reglamentaciones en las obligaciones sustanciales y procedimentales aplicables al sector, que a su vez permita y sirva de derrotero para encaminar a productores, administradores y asesores a optar por una cultura tributaria sana sin evasión e informalidad, a la vez integre y llame la atención de sectores como el gubernativo y el financiero para que todos juntos hagan del campo y de la actividad agrícola un eslabón importante dentro de la cadena economía nacional.

### **Perspectivas teóricas y normativas del impuesto de renta**

Dentro del proceso de revisión y clasificación de normatividad en materia tributaria aplicable al sector agrícola en Colombia, se evidenció un alto volumen de normatividad impositiva emanada de los distintos organismos creadores de leyes, lo que hace complejo en algunos casos su conocimiento como también la aplicación y cumplimiento de las disposiciones legales en materia tributaria. Además, se realizará una clasificación y registro de la normatividad relacionada aplicable al sector agrícola colombiano con especial énfasis en el impuesto sobre la renta, pero antes de abordar el tema que se entiende por renta y que es el impuesto sobre la renta.

El concepto desde la teoría económica la cual alcanzó su estructura lógica definitiva en los Principios de Economía Política y Tributación, de Ricardo (1817) asociado a la explotación de la tierra. El autor definió la renta como:

Aquella parte del producto de la tierra que se paga al terrateniente por el uso de las energías originarias e indestructibles del suelo. Señala que el concepto de renta suele asimilarse, de manera equívoca, al concepto de interés y de utilidad del capital, e ilustra con el caso de dos haciendas vecinas de la misma extensión y de la misma fertilidad natural: mientras una hacienda tiene mejoras (edificaciones, inversiones en abonos y drenajes), la otra no. Tal situación, afirma, lleva al pago de una remuneración mayor por la primera que por la segunda ([1817] 1997: 51).

En relación con lo anterior, el impuesto de renta afecta todo ingreso corriente, regular u ordinario que produzca un incremento en el patrimonio de una persona llámese natural o jurídica durante el periodo gravable, el cual se mide por año calendario, aplicando las formulas contenidas en el artículo 241, 247 del Estatuto Tributario. Recientemente los artículos 331 al 341 del mismo, introducidos por la ley 1607 de 2012 y que para efectos del presente escrito se tratarán más adelante en el caso de las personas naturales; para las personas jurídicas las tarifas mencionadas en los artículos 240, 240-1 y 356 del Estatuto Tributario y ley 1429 de 2010.

### **Sujeto activo**

Se denomina sujeto activo al ente administrativo que en representación del Estado tiene la facultad y la capacidad para administrar el tributo y desarrolla las funciones de recaudo, fiscalización y control, liquidación, discusión y cobro. El ente administrativo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por intermedio de cada una de sus direcciones seccionales y que en un sentido amplio es la de velar por el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyentes y obligados a cumplir deberes formales.

### **Sujeto Pasivo**

El sujeto de la obligación sustancial para el derecho tributario que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya o de terceras personas. Existe una distinción entre el sujeto pasivo responsable y el contribuyente para indicar que el primero es el obligado al pago del tributo, ya sea pago por su cuenta o por cuenta de un tercero, en cambio se entiende por contribuyente al sujeto que realiza el hecho generador de la obligación, es decir el sujeto que debe soportar la carga fiscal por haber realizado el hecho que manifiesta la capacidad contributiva. En el impuesto de renta el sujeto pasivo pueden ser personas jurídicas o personas naturales. Las condiciones para las personas naturales y asimiladas como sujetos pasivos pueden evidenciarse en los artículos 7 al 11 y 20-1 del Estatuto Tributario y tienen la particularidad de que en estos no se diferencia si la persona natural es capaz o incapaz, si cumple con la mayoría de edad, solamente interesa que realice actividades económicas que puedan generar renta. En este caso las sociedades anónimas y limitadas, las asimiladas a unas y otras, son contribuyentes, así como las demás personas jurídicas que no hayan sido consideradas expresamente como contribuyentes.

### **Hecho generador**

Es el presupuesto legal o económico previsto en la ley como determinante para que surja la obligación; descripción típica que hace una norma legal y cuya realización en cabeza de los sujetos origina el nacimiento de la obligación

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

de pagar el impuesto. En el impuesto de renta y complementarios el hecho generador es la obtención de renta gravada y ganancias.

**Causación y periodo gravable**

Se refiere al aspecto temporal, es decir, al momento en que surge o se configura el nacimiento de la obligación tributaria, está relacionado con el concepto de periodo gravable, ya que el resultado de renta corresponde a un resultado aritmético que resulta de restar costos y deducciones del total de ingresos obtenidos en un periodo de tiempo determinado, sea oportuno mencionar que muchos tratadistas no reconocen la causación como un elemento del tributo, sino como un simple aspecto propio de la administración del tributo. Ya lo menciona Alvaro (citado por Corredor 2003: 81) el impuesto de renta en Colombia es una especie de flujo de riqueza, se la debe estimar siempre en un periodo definido, de tal manera que cuando se hable de renta, desde el punto de vista del impuesto, debemos entender por tal la renta anual.

**Base gravable**

Es el monto sobre el cual se cuantifica el impuesto y resulta de depurar los ingresos del sujeto con sus costos y gastos y demás partidas autorizadas por la ley. La base gravable configura el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa o tipo impositivo para establecer el valor monetario del crédito fiscal, o valor cuantitativo del objeto de obligación tributaria.

**Tarifas del impuesto sobre la renta**

Se trata de un índice porcentual que se aplica a la base gravable para conocer el monto de la obligación tributaria. Cabe precisar si una persona natural o asimilada, que sea nacional es declarante, basta con verificar las cuantías de ingresos, patrimonio y demás condiciones contempladas en los artículos 592 y siguientes del Estatuto Tributario. En este caso de evidencian las siguientes tarifas:

**Para personas naturales y asimiladas, residentes declarantes**

Las personas naturales residentes en el país, las sucesiones de causantes residentes en el país y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales es de carácter progresivo y se determina a partir de una tabla cuya estructura es un conjunto de formulas ubicadas en cuatro rangos, a partir de aquel que consagra el mínimo de subsistencia. Esto es la cantidad en UVT cuyo equivalente en pesos propone los principios de capacidad de pago, justicia y equidad.

Cabe anotar que dicha tabla de rangos siendo incorporada al Estatuto Tributario por la ley 1111 de 2006, quedando en el artículo 241

del Estatuto Tributario y que fue modificado por la Ley 1607/2012.

**Tabla 1.** Del impuesto sobre la renta y complementarios

Rangos UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	1090	0%	0
>1090	1700	19%	(Base Gravable en UVT menos 1090 UVT) x 19%
>1700	4100	28%	(Base Gravable en UVT menos 1700 UVT) x 28% + 116 UVT
>4100	En adelante	33%	(Base Gravable en UVT menos 4100 UVT) x 33% + 788 UVT

Fuente: Ley 1607

Si se analiza detenidamente la tabla 1, la columna denominada “tarifa marginal” es solamente informativa porque no corresponde exactamente a una tarifa sino a un factor que va dentro de la formula de cada rango o intervalo. Esto lleva a pensar que dichos resultados generan múltiples tarifas como rentas gravables.

**Tarifas para personal naturales residentes, no declarantes**

El Artículo 6 primer inciso modificado por Ley 1607, consagra que las personas naturales residentes, tendrán por impuesto de Renta la suma de las retenciones a titulo de renta que se le hubiere practicado durante el respectivo periodo gravable. Hay que tener en cuenta que los plazos para declarar en año gravable 2014, están consagrados en el Decreto 2972 de 2013, en su artículo 7.

**Tarifas para personas naturales no residentes, declarantes**

Para este tipo de personas naturales la tarifa está contemplada en el art. 247 del Estatuto Tributario modificado por Ley 1607/2012. También hay que mencionar que la Ley 1607 de 2012 trajo consigo una clasificación importante para las personas naturales y demás conceptos que fueron aclarados y reglamentados por el Decreto 1070 de Mayo de 2013 y subsiguientemente por el Decreto 3032 de 2013.

Cabe destacar que dicha Ley implementó en su artículo 10 dos nuevos sistemas de determinación del impuesto sobre la renta, fuera del Sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario para las personas naturales que la misma ley clasifica como empleados y que a saber son los sistemas para calcular el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) y el sistema para calcular el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS). También, reglamenta la aplicación del IMAS para las personas naturales clasificadas dentro de la categoría de Trabajadores por Cuenta Propia y es aquí donde aplicaría dicha determinación para el productor

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

agrario persona natural. Estas novedades impositivas que trajo consigo la Ley 1607 se pueden apreciar en los artículos 329 al 341 del Estatuto Tributario y lo cual lleva a pensar que dichos resultados generan múltiples tarifas como rentas gravables.

### Tarifas para las personas jurídicas

Para esta clase de contribuyentes llamadas sociedades, entidades del Estado que son contribuyentes, entidades sin ánimo de lucro y otras asimiladas a sociedades poseen tarifas proporcionales y excepcionalmente progresivas, entre las cuales están: 25% tarifa general para personas jurídicas que también son contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad CREE creado por Ley 1607 de 2012 y que tributan a una tasa del 9%; tarifa del 33% para las personas jurídicas no domiciliadas en Colombia; 15% para las industriales y de servicios en zona franca; 20% para algunas entidades sin ánimo de lucro que no tienen rentas exentas y una tarifa progresiva para las que se acogieron a la Ley del primer empleo.

Cabe destacar que las mencionadas tarifas se encuentran en los artículos 240, 240-1, 356 del Estatuto Tributario y Ley 1429 de 2010. Agotados algunos puntos teóricos y normativos acerca del Impuesto sobre la renta y para hacernos una visión más clara de la importancia de este tributo en el escrito *La Teoría y Práctica del Impuesto sobre la Renta y Complementarios* Vasco comenta:

El impuesto de renta es uno de los tributos que más le ha aportado en los tiempos modernos a las finanzas públicas, no solamente en Colombia, sino en la mayoría de los países del mundo occidental; por ello puede afirmarse- sin temor a equivocaciones- que ha sido el impuesto del siglo XX.

Cabe anotar en este sentido que el impuesto de renta y complementarios constituye la fuente más sana para la financiación del presupuesto público debido a que, en su mayoría, no genera una contraprestación directa o un reembolso de lo recaudado como si ocurre con los empréstitos o deuda pública y cabe asegurar que constituye un pilar importante dentro de los ingresos tributarios del Estado.

### Desarrollo temático

Para el desarrollo se partió de la clasificación de los agricultores contribuyentes del impuesto sobre la renta llámense personas naturales o personas jurídicas, estructurando un normograma que permitió de una manera más efectiva hacer una revisión de la normatividad en materia fiscal que reglamenta, regula y sanciona a los actores de este sector, como también las normas en materia tributaria procedimental que les aplica, con el fin de materializar un compendio de normas que sirvan de base a los agricultores para salir de la sombra tributaria dado el desconocimiento normativo que presenta el sector.

Con el fin de estructurar la revisión se realizó una identificación a la luz del Estatuto Tributario Nacional para conocer la normatividad concordante en materia fiscal a que están sujetas las personas naturales y jurídicas del sector agrícola en Colombia. Se continuó con una revisión de decretos, leyes, conceptos aplicables al impuesto de renta para los contribuyentes en cuestión. Se determinaron las implicaciones legales de la falta de conocimiento de la normatividad tributaria aplicable al sector agrícola. Y, finalmente, se identificó la normatividad a la luz de Estatuto Tributario Nacional en lo referente al procedimiento y las sanciones por el incumplimiento de obligaciones formales y sustanciales en este tipo de contribuyentes.

### Perspectivas del impuesto de renta en el sector agrario

En el sector agrario podría afirmarse que la educación en materia tributaria se ha quedado corta, ya que en este sector y específicamente los productores agrícolas han mantenido una marcada tendencia de mantenerse en la informalidad, en algunos casos por desconocimiento de la norma en materia fiscal, lo cual desemboca en el incumplimiento de las obligaciones y deberes contables y tributarios. En otros casos por obtener ventaja de lagunas legislativas que impiden plena regulación del sector, algunos productores agrícolas se aprovechan y desarrollan sus actividades a la sombra de la informalidad haciendo caso omiso de las obligaciones a que están sometidos frente al sistema tributario colombiano.

También se puede afirmar que el agro a pesar de ser uno de los sectores económicos más importantes es el menos preparado frente los cambios normativos en materia tributaria que atraviesa el país en este momento, lo cual podría ocasionar en los productores problemas en el momento en que sus relaciones comerciales lo lleven a ceñirse a una normatividad desconocida, lo cual probablemente ocasionará incumplimiento de las obligaciones en materia fiscal conduciendo de esta manera a muchos productores agrícolas a enfrentar sanciones onerosas que pueden afectar su estabilidad económica y credibilidad dentro de un mercado creciente y prometedor pero a la vez competitivo y cada vez más regulado fiscalmente.

En este sentido se puede observar a la luz del Estatuto Tributario Nacional que normatividad le es aplicable al sector en cuanto al Impuesto de Renta. Para comenzar existe la incertidumbre por parte del productor agrícola persona natural, acerca de la obligatoriedad de declarar renta por ser la actividad agrícola una actividad con poca educación regulación y control fiscal, a la vez que se considera como un acto no mercantil haciendo un poco más difusa la responsabilidad frente a la obligación sustancial tributaria, en este sentido y a la luz del Código de Comercio en su artículo 23 Numeral 4 se encuentra que no son actos mercantiles:

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por sí misma una empresa.

Es menester aclarar que el hecho de ser la actividad agrícola un acto no mercantil, no exime al productor persona natural de declarar renta si está obligado a ello. Pues 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. Cabe

anotar que el art 95-9 de la Carta Política dispone ese deber de la persona o ciudadano.

En lo que corresponde a los productores agrícolas, personas jurídicas, son responsables del impuesto sobre la renta las sociedades anónimas y limitadas, las asimiladas a unas y otras, son contribuyentes, así como las demás personas jurídicas que no hayan sido consideradas expresamente como no contribuyentes, para tener en cuenta los artículos 12, 13 y 14 del Estatuto Tributario y los demás que sean concordantes.

A la luz del Estatuto Tributario Nacional el articulado específico sin tener en cuenta el articulado concordante al que están sujetas las personas naturales y jurídicas del sector agrícola en Colombia, en cuanto al Impuesto de Renta se pueden observar en la Tabla 2.

**Tabla 2.** Impuesto de Renta - Productores personas naturales y jurídicas

PRODUCTORES AGRÍCOLAS PERSONAS NATURALES		PRODUCTORES AGRÍCOLAS PERSONAS JURÍDICAS	
Artículo 2	Contribuyentes	Artículo 2	Contribuyentes
Artículo 6	Declaración voluntaria del impuesto sobre la renta	Artículo 13	Sociedades limitadas y Asimiladas
Artículo 7	Las personas naturales están sometidas al impuesto	Artículo 14	Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto
Artículo 24	Ingresos de fuente nacional	Artículo 24	Ingresos de fuente nacional
Artículo 26	Los ingresos son base de la renta líquida	Artículo 26	Los ingresos son base de la renta líquida
Artículo 27	Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad	Artículo 27	Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad
Artículo 28	Causación del Ingreso	Artículo 28	Causación del Ingreso
Artículo 46-1	Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas	Artículo 46-1	Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas
Artículo 57-1	Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional	Artículo 57-1	Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional
Artículo 58	Realización de los costos	Artículo 58	Realización de los costos
Artículo 59	Causación de los costos	Artículo 59	Causación de los costos
Artículo 66	Determinación del costo fiscal de los bienes muebles. Núm. 4	Artículo 66	Determinación del costo fiscal de los bienes muebles. Núm. 4
Artículo 78	Paz y salvo por cuotas de fomento arrocero, cerealista y cacaoero	Artículo 78	Paz y salvo por cuotas de fomento arrocero, cerealista y cacaoero
Artículo 83	Determinación del costo de venta en plantaciones de reforestación	Artículo 83	Determinación del costo de venta en plantaciones de reforestación
Artículo 86	Prohibición de tratar como costo el impuesto a las ventas	Artículo 86	Prohibición de tratar como costo el impuesto a las ventas
Artículo 89	Composición de la renta bruta	Artículo 89	Composición de la renta bruta
Artículo 104	Realización de las deducciones	Artículo 104	Realización de las deducciones
Artículo 105	Causación de las Deducciones	Artículo 105	Causación de las Deducciones
Artículo 107	Las expensas necesarias son deducibles	Artículo 107	Las expensas necesarias son deducibles
Artículo 108	Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios	Artículo 108	Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

Artículo 115	Deducción de impuestos pagados	Artículo 109	Deducción de cesantías pagadas
Artículo 116	Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados	Artículo 110	Deducción de cesantías consolidadas
Artículo 117	Deducción de intereses	Artículo 115	Deducción de impuestos pagados
Artículo 150	Pérdidas sufridas por personas naturales en actividades agrícolas	Artículo 117	Deducción de intereses
Artículo 157	Deducción por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos.....	Artículo 130	Constitución de reserva
Artículo 158	Deducción por amortización en el sector agropecuario	Artículo 131	Base para calcular la depreciación
Artículo 173	Las deducciones en plantaciones de reforestación	Artículo 134	Métodos de depreciación
Artículo 177-1	Límite de los costos y deducciones	Artículo 135	Bienes depreciables
Artículo 177-2	No aceptación de costos y gastos	Artículo 145	Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro
Artículo 178	Determinación de la renta líquida	Artículo 147	Compensación de pérdidas fiscales de sociedades
Artículo 188	Base y porcentaje de la renta presuntiva	Artículo 157	Deducción por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos.....
Artículo 189	Depuración de la base de cálculo y determinación	Artículo 158	Deducción por amortización en el sector agropecuario
Artículo 207-2	Otras rentas exentas	Artículo 173	Las deducciones en plantaciones de reforestación
Artículo 224	Renta exenta para nuevas empresas en la zona del Nevado del Ruiz	Artículo 177-1	Límite de los costos y deducciones
Artículo 236	Renta por comparación patrimonial	Artículo 177-2	No aceptación de costos y gastos
Artículo 249	Por inversión en acciones de sociedades agropecuarias	Artículo 178	Determinación de la renta líquida
Artículo 253	Por reforestación	Artículo 188	Base y porcentaje de la renta presuntiva
Artículo 329	Determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales	Artículo 189	Depuración de la base de cálculo y determinación
Artículo 336	Renta líquida cedular de las rentas de trabajo	Artículo 207-2	Otras rentas exentas
Artículo 337	Ingresos de las rentas de pensiones	Artículo 224	Renta exenta para nuevas empresas en la zona del Nevado del Ruiz
Artículo 338	Ingresos de las rentas de capital	Artículo 236	Renta por comparación patrimonial
Artículo 339	Renta líquida cedular de las rentas de capital	Artículo 240	Tarifa general para personas jurídicas
Artículo 340	Ingresos de las rentas no laborales	Artículo 249	Por inversión en acciones de sociedades agropecuarias
Artículo 341	Renta líquida cedular de las rentas no laborales	Artículo 253	Por reforestación
Artículo 771-2	Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables	Artículo 551-1	Número de Identificación Tributaria - NIT.
Artículo 771-5	Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables	Artículo 551-2	Registro Único Tributario - RUT
Artículo 772 al 785	Prueba contable	Artículo 556	Representación de las personas jurídicas
		Artículo 771-2	Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables
		Artículo 771-5	Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables
		Artículo 772 al 785	Prueba contable

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

Estos son algunos de los artículos a tener en cuenta en la determinación del Impuestos de Renta para los contribuyentes personas Naturales y Jurídicas del sector agrario. A continuación presentamos entonces a manera de ejemplo un esquema de determinación del impuesto sobre la renta para estos contribuyentes del sector:

Bajo la perspectiva del Impuesto Mínimo Alternativo Simple, supóngase que la información anterior corresponde a una persona natural clasificada en la categoría trabajadores por cuenta propia y que después de la depuración su renta gravable alternativa es de 13.568,68 UVT, equivalentes a \$372.935.327.

Según el artículo 340 del Estatuto Tributario se aplicaría la siguiente fórmula:

IMAS Actividad Agropecuaria, Silvicultura y pesca  
Desde 7.143 UVT = 1,23% (RGA en UVT-7.143)

Impuesto =  $0,0123(13.568,68-7.143) = 6.025,68$

Impuesto en UVT = 6.025,68

Impuesto en pesos = 165.616.000

Se debe observar que dicho contribuyente deberá tributar bajo el sistema del IMAS, ya que comparado con el sistema ordinario este resulta mayor. Para finalizar a este impuesto a cargo se deben restar el anticipo por el año 2013 y las retenciones practicadas, debidamente certificadas que para el ejemplo son:

Anticipo año gravable 2013 = 1.875.000

Retenciones año 2013 = 78.402.489

Impuesto a pagar = 85.338.000

Como se mencionó, la normatividad en materia tributaria y fiscal en Colombia alcanza un alto nivel de complejidad por la gran cantidad de normatividad complementaria emitida tanto por las entidades gubernamentales como por la misma administración tributaria. Con relación a esto tenemos por citar algunos los decretos, decretos reglamentarios, conceptos, sentencias y demás jurisprudencia que están llamados a acatar tanto las personas naturales como las personas jurídicas en cumplimiento de sus deberes formales y materiales en materia tributaria como reza el artículo 95, numeral 9 de la constitución política.

Para el contribuyente y sobre todo el que genera su renta en el sector agrícola se hace difícil tener pleno conocimiento de la norma tributaria, ya que como bien es sabido, Colombia es un país que se caracteriza por ser excesivamente normado en su legislación tributaria, más aún después de la expedición y puesta en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la cual dio origen una gran cantidad de decretos reglamentarios durante del 2013 con el fin de controlar los fraudes, la evasión y la elusión por parte de los contribuyentes.

Creada la obligación sustancial, la cual hace referencia al deber de tributar o pagar el impuesto, el contribuyente es responsable del impuesto del sector agrícola y debe regirse por la obligación formal que es la que hace referencia a los procedimientos que como obligado debe cumplir para dar cabal cumplimiento a la obligación sustancial. Este punto se hace difícil para el contribuyente del sector agrícola, ya que debe conocer no solo la norma aplicable sino el procedimiento tributario que orienta su actuación frente al cumplimiento de las obligaciones de dar, hacer e informar.

En este orden de ideas es fundamental que los contribuyentes conozcan amplia y suficientemente el procedimiento a que están sometidos, con el fin de dar cumplimiento a dichas obligaciones formales y sustanciales determinadas por ley como lo establecen los artículos 571 al 573 del estatuto tributario nacional. Es claro entonces que con gran cantidad de normas en materia tributaria que se da en el sector agrícola, un desconocimiento parcial y en ocasiones total de las exigencias que el administrador hace con el fin de asegurar el buen recaudo de los impuestos por las rentas generadas en el sector, viene la aplicación del régimen sancionatorio como se estipula en el Libro quinto, Título III del Estatuto Tributario Nacional. Para el caso del sector agrícola se puede observar que no hay una normatividad específica que pueda el contribuyente asumir como propia, por lo cual debe tomar la norma general aplicable a los contribuyentes del impuesto de renta y por ello en caso de incumplimiento se hace merecedor a las sanciones establecidas, las cuales se trataran más adelante.

Para finalizar, se muestra el Estatuto Tributario el articulado específico y concordante del libro V denominado Procedimiento Tributario para el sector, la esquematización y procedimiento a frente a algunos actos emanados del administrador tributario como también algunas de las sanciones a las que se podría enfrentar esta clase de contribuyentes. También, se puede observar en el artículo 124 ley 1607/2012 que adiciona el art. 869-2 al E.T. que se faculta la administración tributaria en caso de abuso en materia tributaria. En ese caso expedir los actos correspondientes en los cuales se proponga y liquiden los impuestos, sanciones e intereses correspondiente a los contribuyentes o responsables del tributo o a sus vinculados y adicionalmente a quien resulte responsable solidario. En ese proceso la DIAN podrá levantar el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores y administradores dentro de la conducta abusiva. La DIAN debe motivar suficientemente las decisiones adoptadas y debe requerir al contribuyente para que presente pruebas y argumentos dentro de un plazo que no puede ser inferior a un mes.

Partiendo de estas nuevas disposiciones interpuestas por la ley 1607 de 2012, a la luz del Estatuto Tributario Nacional el articulado específico en cuanto al procedimiento tributario y sancionatorio se pueden observar en la tabla 3.

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

**Tabla 3.** Procedimiento tributario y sancionatorio

PRODUCTORES AGRÍCOLAS PERSONAS NATURALES		PRODUCTORES AGRÍCOLAS PERSONAS JURÍDICAS	
Artículo 555	Capacidad y representación	Artículo 555	Capacidad y representación
Artículo 555-1	NIT y asignación	Artículo 555-1	NIT y asignación
Artículo 555-2	RUT	Artículo 555-2	RUT
Artículo 558	Equivalencia del término contribuyente	Artículo 556	Representación de las personas jurídicas
Artículo 560	Competencia para ejercicio de funciones	Artículo 558	Equivalencia del término contribuyente
Artículo 563	Dirección para notificaciones	Artículo 560	Competencia para ejercicio de funciones
Artículo 565	Formas de notificación de las actuaciones de la administración	Artículo 563	Dirección para notificaciones
Artículo 569	Notificación personal	Artículo 565	Formas de notificación de las actuaciones de la administración
Artículo 571	Obligados a cumplir los deberes formales	Artículo 569	Notificación personal
Artículo 572	Representantes que deben cumplir con los deberes formales	Artículo 571	Obligados a cumplir los deberes formales
Artículo 572-1	Apoderados generales y mandatarios especiales	Artículo 572	Representantes que deben cumplir con los deberes formales
Artículo 579-2	Presentación electrónica de las declaraciones	Artículo 572-1	Apoderados generales y mandatarios especiales
Artículo 581	Efectos de la firma del contador	Artículo 579-2	Presentación electrónica de las declaraciones
Artículo 588	Correcciones que aumentan el impuesto a cargo o disminuyen el saldo a favor	Artículo 581	Efectos de la firma del contador
Artículo 589	Correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor	Artículo 587	Información sobres bases para aportes parafiscales
Artículo 590	Correcciones provocadas por la administración	Artículo 588	Correcciones que aumentan el impuesto a cargo o disminuyen el saldo a favor
Artículo 615	Obligación de expedir factura	Artículo 589	Correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor
Artículo 616	Libro fiscal de registro de operaciones	Artículo 590	Correcciones provocadas por la administración
Artículo 616-1	Factura o documento equivalente	Artículo 615	Obligación de expedir factura
Artículo 617	Requisitos de la factura de venta	Artículo 616-1	Factura o documento equivalente
Artículo 618	Obligados a expedir factura	Artículo 617	Requisitos de la factura de venta
Artículo 631	Para estudios y cruces de información.	Artículo 618	Deducción de cesantías pagadas
Artículo 634	Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos.	Artículo 631	Para estudios y cruces de información.
Artículo 634-1	Suspensión de los intereses moratorios.	Artículo 634	Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos.
Artículo 635	Determinación de la tasa de interés moratorio	Artículo 634-1	Suspensión de los intereses moratorios.



Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

Artículo 637	Actos en los cuales se pueden imponer sanciones	Artículo 635	Determinación de la tasa de interés moratorio
Artículo 639	Sanción mínima	Artículo 637	Actos en los cuales se pueden imponer sanciones
Artículo 640	La reincidencia aumenta el valor de las sanciones	Artículo 639	Sanción mínima
Artículo 641	Extemporaneidad en la presentación	Artículo 640	La reincidencia aumenta el valor de las sanciones
Artículo 642	Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento	Artículo 641	Extemporaneidad en la presentación
Artículo 643	Sanción por no declarar	Artículo 642	Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento
Artículo 644	Sanción por corrección de las declaraciones	Artículo 643	Sanción por no declarar
Artículo 646	Sanción por corrección aritmética	Artículo 644	Sanción por corrección de las declaraciones
Artículo 647	Sanción por inexactitud	Artículo 646	Sanción por corrección aritmética
Artículo 650-2	Sanción por no informar la actividad económica	Artículo 647	Sanción por inexactitud
Artículo 651	Sanción por no enviar información	Artículo 650-2	Sanción por no informar la actividad económica
Artículo 652	Sanción por expedir facturas sin requisitos	Artículo 651	Sanción por no enviar información
Artículo 652-1	Sanción por no facturar	Artículo 652	Sanción por expedir facturas sin requisitos
Artículo 654	Hechos irregulares en la contabilidad	Artículo 652-1	Sanción por no facturar
Artículo 655	Sanción por irregularidades en la contabilidad	Artículo 654	Hechos irregulares en la contabilidad
Artículo 656	Reducción de las sanciones por libros de contabilidad	Artículo 655	Sanción por irregularidades en la contabilidad
Artículo 658-2	Sanción por evasión pasiva	Artículo 656	Reducción de las sanciones por libros de contabilidad
Artículo 658-3	Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT	Artículo 658-2	Sanción por evasión pasiva
Artículo 685	Emplazamiento para corregir	Artículo 658-3	Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT
Artículo 686	Deber de atender requerimientos	Artículo 685	Emplazamiento para corregir
Artículo 697 al 701	Liquidación error aritmético	Artículo 686	Deber de atender requerimientos
Artículo 702 al 714	Liquidación de revisión	Artículo 697 al 701	Liquidación error aritmético
Artículo 715 al 719-2	Liquidación de aforo	Artículo 702 al 714	Liquidación de revisión
Artículo 720	Recursos contra los actos de la administración tributaria	Artículo 715 al 719-2	Liquidación de aforo
Artículo 730	Causales de nulidad	Artículo 720	Recursos contra los actos de la administración tributaria

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

Artículo 771-5	Procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables	Artículo 730	Causales de nulidad
Artículo 772 al 785	Prueba contable	Artículo 771-5	Procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables
		Artículo 772 al 785	Prueba contable

También se puede resumir en la tabla 4 las diferentes clases de sanciones a las que se verían sometidos los productores del Agro, llámense personas naturales o jurídicas.

**Tabla 4.** Sanciones

TIPO SANCIÓN	TOPE
Valor Sanción Mínima	10 UVT
Art 641 Sanción por Extemporaneidad 5% del Impuesto a cargo por mes o fracción de mes	No debe exceder el 100% del Impuesto o retención
Art 641 Sanción por extemporaneidad cuando no resulte impuesto a cargo El 0,5% de los ingresos brutos por mes o fracción de mes	No exceder la cifra menor de: 5% de los ingresos 200% del saldo a favor
Art 641 sanción por extemporaneidad cuando no resulta impuesto a cargo y no hay ingresos en el periodo 1% del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior	No exceder la cifra menor de: 10% del patrimonio líquido 200% del saldo a favor o 2.500 UVT
Art 642 Extemporaneidad posterior al emplazamiento 10% del impuesto por mes o fracción de mes	No debe exceder el 200% del Impuesto o retención
Art 642 Extemporaneidad posterior al emplazamiento cuando no resulte impuesto a cargo 1% de los ingresos por mes o fracción de mes	No exceder la cifra menor de: 10% de los ingresos 400% del saldo a favor
Art 642 Extemporaneidad posterior al emplazamiento cuando no resulte impuesto a cargo ni ingresos 2% del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior	No exceder la cifra menor de: 20% del patrimonio líquido 400% del saldo a favor o 5.000 UVT
Art 643. Sanción por no declarar Impuesto sobre la renta	La cifra superior de: 20% de las Consignaciones bancarias o ingresos correspondientes al periodo de declaración 20% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

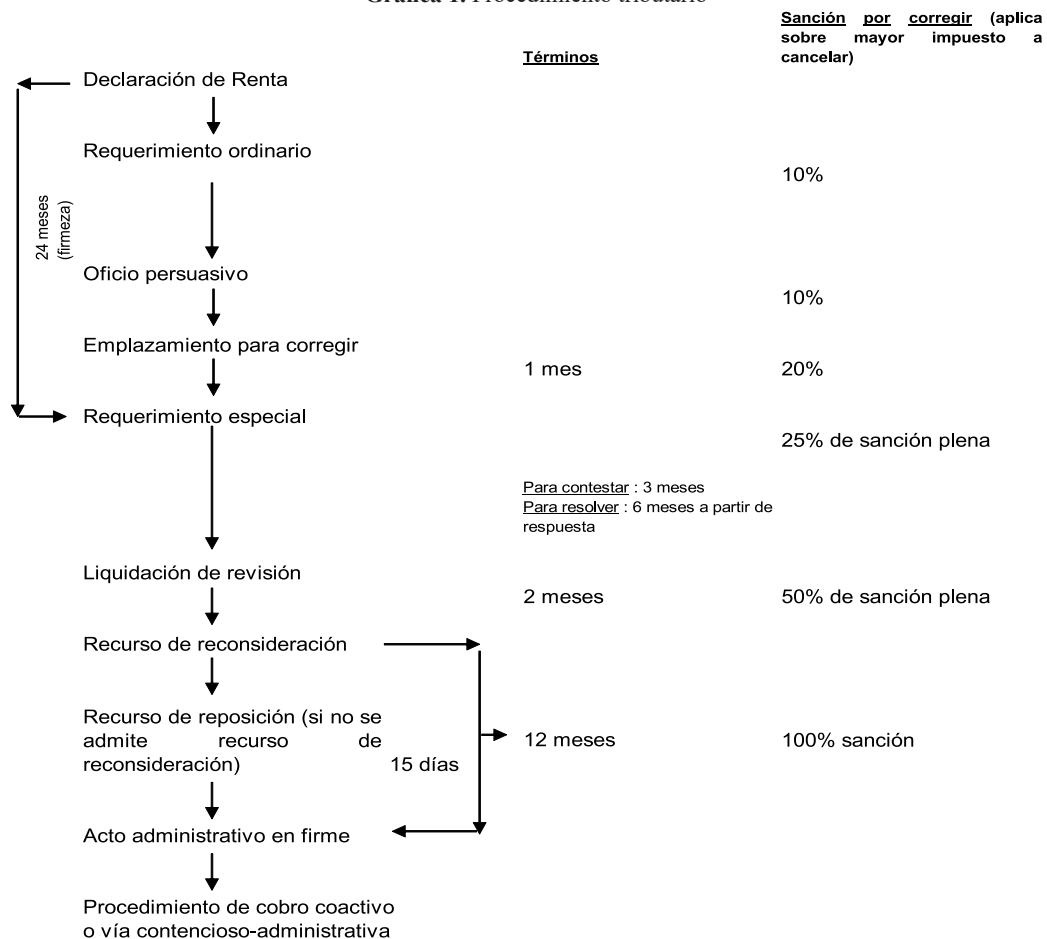
<p>Art 643. Sanción por no declarar Impuesto sobre las ventas</p>	<p>La cifra superior de: 10% de las Consignaciones bancarias o ingresos brutos correspondientes al periodo de declaración 10% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de IVA presentada</p>
<p>Art 643. Sanción por no declarar Retención en la fuente</p>	<p>La cifra superior de: 10% de los cheques o costos y gastos correspondientes al periodo de declaración 100% de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada</p>
<p>Art 644. Sanción por corrección 10% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor 20% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor después de notificado el emplazamiento para corregir</p>	<p>Sin topes</p>
<p>Art 646. Sanción por error aritmético 30% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor 15% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor (Sanción reducida si acepta liquidación oficial)</p>	<p>Sin topes</p>
<p>Art 647. Sanción por inexactitud 160% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor</p>	<p>Sin topes</p>
<p>Art 649. Sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes 5% del valor de los activos omitidos o pasivos inexistentes, por cada año que se haya disminuido el patrimonio</p>	<p>30% del valor de los activos omitidos o pasivos inexistentes</p>
<p>Art 651. Sanción por no enviar información Hasta 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. Hasta 0,5% de los ingresos netos. Si no existieran ingresos, hasta el 0,5% del patrimonio bruto.</p>	<p>15.000 UVT</p>
<p>Art 652. Sanción por expedir facturas sin requisitos 1% del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales</p>	<p>9.500 UVT</p>

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

Art 655. Sanción por irregularidades en la contabilidad 0,5% del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición	20.000 UVT
Art 658. Sanción para administradores, representantes legales y revisores fiscales por omisión de ingresos, doble contabilidad, inclusión de costos, deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes 20% de la sanción impuesta al contribuyente responsable	4.100 UVT

También se brinda el siguiente esquema general y resumido del procedimiento tributario y sancionatorio a seguir y que podemos apreciar en la gráfica 1.

Gráfica 1. Procedimiento tributario



**Resultados**

Se encontró, de acuerdo con el Estatuto Tributario Nacional que hay 56 artículos más sus respectivas concordancias que orientan a los contribuyentes personas naturales y jurídicas de sector agrícola para la determinación de su impuesto de renta, con el respectivo articulado referente a

costos, deducciones, exenciones y descuentos tributarios a los que pueden acceder con el fin de aliviar su carga tributaria. Con la puesta en vigencia de la Ley 1607 de 2012 se dieron grandes cambios en la determinación del impuesto de

Edmun Francisco Hanrryr Ortiz

renta tanto para personas naturales como jurídicas, lo que trajo por consiguiente una gran cantidad de decretos reglamentarios expedidos con la intención de aclarar conceptos que la misma ley en su momento dejó a la libre interpretación del contribuyente, lo que sumado a la poca disciplina tributaria del sector aumentó los niveles de desconocimiento y aplicación de la norma.

A su vez se encontraron una serie de leyes preexistentes de gran importancia a las cuales el sector agrícola y como tal los contribuyentes pueden acogerse con la intención de mejorar y alivianar su carga tributaria y aumentar su flujo de caja libre, permitiendo de esta manera incursionar en otro tipo de cultivos haciendo uso de los beneficios fiscales reflejándose en tasas de tributación más bajas, crecimiento económico del contribuyente y del sector que tanto lo necesita. Podría pensarse que para el sector agrícola se ha establecido una normatividad y un procedimiento específico en los casos de incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, pero en el los administrados del sector tienen el mismo tratamiento del universo de contribuyentes del impuesto sobre la renta, el procedimiento que se aplica en términos de liquidación del impuesto, presentación y pago de las declaraciones, actuación frente al administrador tributario, imposición de sanciones, discusión de actos administrativos, régimen probatorio, y acciones de cobro entre otras disposiciones de la ley tributaria se rigen bajo el mismo esquema establecido para los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Con las nuevas disposiciones de la Ley 1607 de 2012 se dieron fuertes facultades al administrador tributario para fiscalizar, también se emitieron normas en contra de la evasión, evasión pasiva, normas en contra de paraísos fiscales, abuso en materia tributaria, cruces de información, alianzas entre entidades gubernamentales y convenios de doble tributación, lo que se traduce en un control más amplio del sector y obliga al sector a conocer y aplicar las normas que en materia tributaria permitan una correcta actuación frente a los actos administrativos emitidos por el administrador tributario. En la revisión de las normas de procedimiento se encontraron en el Estatuto Tributario hay 53 artículos sin tener en cuenta las concordancias que orientan una debida actuación por parte del contribuyente del sector agrícola.

## Conclusiones

Se observa una gran cantidad de normas tributarias aplicables al sector agrícola, lo cual dificulta en gran medida el correcto y cabal cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, sumado a la falta de iniciativa por parte del administrado en conocer y aplicar las nuevas disposiciones que en materia fiscal emiten continuamente las entidades competentes para tal fin. En este sentido es fundamental que los asesores y contribuyentes del

sector sean disciplinados en el continuo estudio de la normatividad preexistente y de la nueva normatividad emitida para el sector y de esta manera puedan cumplir con las exigencias legales y al mismo tiempo puedan acceder a los beneficios planteados para el sector en dicha normatividad.

También, se hace necesaria la mediación del administrador tributario en la capacitación y acompañamiento buscando la formalización del sector e implementando buenas prácticas tributarias por medio de talleres, seminarios, capacitaciones y difusión de los medios utilizados por la administración para la publicación de las nuevas disposiciones en materia impositiva (leyes, decretos, resoluciones, conceptos, etc.). La Ley 1607 de 2012 cambió el panorama tributario en el país, ya que presentó cambios de fondo en la manera como se venía tributando, fiscalizando y controlando, cabe mencionar la gran cantidad de decretos reglamentarios que surgieron durante el año 2013, lo que en ocasiones generó distorsión, ocasionando incertidumbre y llevando al contribuyente junto con sus asesores a una mala interpretación de las normas, incumpliendo de forma parcial y hasta total con las obligaciones contraídas, todo lo anterior generado por las lagunas que se dieron en temas específicos y fundamentales para la determinación de los tributos.

Es vital que el sector agrícola tome conciencia de la importancia de cumplir con las obligaciones tributarias, tanto para aportar para los gastos de funcionamiento del Estado como para el crecimiento económico propio del sector, ya que al formalizarse tributariamente por obvias razones también lo tendrá que hacer en materia contable y financiera, logrando mayor solidez y credibilidad, haciéndose atractivo para la inversión frente a otros sectores de la economía, a la vez que atrae incentivos, subsidios y programas de financiación por parte del Estado.

## Referencias bibliográficas

Accounter (2013, 16 de septiembre). *Concepto 58446 Renta Presuntiva – Exclusiones sector agropecuario*. Recuperado de <http://accounter.co/normatividad/conceptos/21964-concepto-58446-renta-presuntiva-exclusiones-sector-agropecuario.html>

Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia. (2018, 2 de febrero). *Procedimiento tributario*. Recuperado de <http://www.camaramedellin.com.co/site/Portals/0/Documents/Memorias/Procedimiento%20Tributario.pdf>

Centro Interamericano Jurídico Financiero (2013) *Estatuto tributario Colombiano Concordado*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero

Centro Interamericano Jurídico Financiero CIJUF, (2013) *Reforma Tributaria 2012*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico

Revisión y clasificación de la normatividad tributaria sobre el impuesto de renta en el sector agrícola

Corredor, A. (2003). *El impuesto de renta en Colombia*. Bogotá: CIJUF.

Kalmanovitz, S. y López, E. (2018, 3 de febrero). *Instituciones y desarrollo agrícola en Colombia a principios del siglo XX (parte II)*. Recuperado de <http://www.banrep.org/docum/ftp/borra224.pdf>

Ministerio de Justicia (1974, 30 de septiembre). *Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios* [Decreto Ley 2053 de 1974]. Sistema Único de Formación Normativa

Machado, A. (2002). *De la estructura agraria al sistema agroindustrial*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia

Vasco, R. (2016). *Teoría y Práctica del Impuesto sobre la Renta y Complementarios*. Bogotá: CIJUF.

Vasco, R. (2013). *La Tributación de las Personas Naturales Renta*. Bogotá: CIJUF.

Vasco, R. (2010). *Costos y deducciones fiscales*. Bogotá: CIJUF.