

**Análisis de la exequibilidad del Parágrafo 2 del Artículo 95 del E.T. - Renta Bruta
Especial en la Enajenación de Activos Biológicos**



Fergie Ruddy Natalia Garzón Restrepo

Sebastián Ospina Urquijo

Amanda Elizeth Roa Ramos

Universidad Piloto de Colombia

Facultad de Ciencias Sociales y Empresariales

Especialización en Gerencia Tributaria

Bogotá D.C. mayo 2023

**Análisis de la exequibilidad del Parágrafo 2 del Artículo 95 del E.T. - Renta Bruta
Especial en la Enajenación de Activos Biológicos**



Fergie Ruddy Natalia Garzón Restrepo

Sebastián Ospina Urquijo

Amanda Elizeth Roa Ramos

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito para Optar al título de
Especialista en Gerencia Tributaria**

Directora de Trabajo de Grado

Carol Alejandra Bolívar Silva

Universidad Piloto de Colombia

Facultad de Ciencias Sociales y Empresariales

Especialización en Gerencia Tributaria

Bogotá D.C. mayo 2023

Dedicatoria

"Al café y al azúcar, a mis compañeros y largas tardes de lectura, a mi amado hijo por acompañarme en este camino y a la persona más fuerte y luchadora que he conocido: **YO**"

Fergie Garzón

Este trabajo de Grado primeramente se lo he dedicado a Dios y la Virgen de Guadalupe la protectora de mis días y noches, por permitir hoy culminar con este proceso, y por hacer de mi un ser integro para la humanidad, a mis padres, Hermanos y sobrinas que con sus buenos deseos y excelentes consejos nunca permitieron que yo desfallecerá, a mis compañeros y docentes que fueron pioneros, guías incondicionales y no permitieron que yo me rindiera Gracias.

Amanda Roa

Por lo menos una vez en la vida vas a necesitar un médico, un abogado, un arquitecto... pero todos los días 3 veces al día vas a necesitar un ***agricultor***, para ellos esta investigación, al igual a Dios que ha sido el constructor de mi vida, a mis padres por su ejemplo y a mi esposa por su compañía y apoyo incondicional.

Sebastián Ospina,

Agradecimientos

Agradecimiento total a nuestro cuerpo de docentes, que en cada clase nos dieron lo mejor de sí mismos, que fortalecieron nuestros conocimientos y pasión por esta linda profesión, a nuestro equipo de trabajo que con sus risas, conocimientos y compañía hicieron más ameno y enriquecedor este camino; a nuestras familias que aportaron un granito de arena para apoyarnos y poder cumplir una nueva meta.

Resumen

TÍTULO: ANALISIS DE LA EXEQUIBILIDAD DEL PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 95 DEL E.T. - RENTA BRUTA ESPECIAL EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS.

Autor(es): Garzón Restrepo Fergie Ruddy Natalia, Ospina Urquijo Sebastián y Roa Ramos Amanda Elizeth

Este trabajo de investigación, se realizó con el fin de analizar la exequibilidad del párrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario – Renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos; lo anterior debido a que en el mencionado artículo, se establece que solo los obligados a llevar contabilidad, pueden presentar pérdidas fiscales en la enajenación de activos biológicos, sin tener en cuenta que las personas que realizan actividades agropecuarias, por un sinnúmero de razones y en diversas ocasiones, presentan pérdidas importantes en el desarrollo del negocio; se realiza comparativo de las diferentes obligaciones que tienen los obligados y los no obligados a llevar contabilidad, a su vez se consultaron diferentes ámbitos normativos para poder dar una opinión acerca de la inexecutable del mencionado artículo, de otra parte se realizó test intermedio de acuerdo con lo indicado por la constitución política de Colombia (1991) en su artículo 363 y con ayuda adicional de diferentes sentencias que comprenden el medio probatorio para demostrar las deducciones que se pueden tomar los obligados a llevar contabilidad como son: amortizaciones, depreciaciones, provisiones, entre otros, se pudo determinar que los no obligados a llevar contabilidad no pueden generar pérdidas fiscales en la enajenación de activos

biológicos y que falta regulación normativa en este sector que permita tener medios probatorios diferentes a la contabilidad para demostrar la generación de pérdidas fiscales.

Palabras clave: Inexequibilidad, Equidad, Activos Biológicos.

Abstract

TITLE: ANALYSIS OF THE EFFECTIVENESS OF PARAGRAPH 2 OF ARTICLE 95 OF THE E.T. - SPECIAL GROSS INCOME ON THE DISPOSAL OF BIOLOGICAL ASSETS.

Author(s): Garzón Restrepo Fergie Ruddy Natalia, Ospina Urquijo Sebastián y Roa Ramos Amanda Elizeth

This research work was carried out in order to analyze the fairness of paragraph 2 of article 95 of the tax statute – Special gross income in the alienation of biological assets; the foregoing due to the fact that in the aforementioned article, it is established that only those obliged to keep accounting, can present tax losses in the alienation of biological assets, without taking into account that the people who carry out agricultural activities, for an endless number of reasons and in On several occasions, they present important losses in the development of the business; A comparison is made of the different obligations that those obligated and those not obligated to keep accounts have, in turn, different regulatory areas were consulted to be able to give an opinion about the unenforceability of the aforementioned article, on the other hand, an intermediate test was carried out in accordance with what is indicated in article 363 of the political constitution where with the additional help of different sentences that include the means of evidence to demonstrate the deductions that can be taken by those obliged to keep accounts such as: amortizations, depreciations, provisions, among others, it was possible to determine that those who are not required to

keep accounts cannot generate tax losses in the sale of biological assets and that there is a lack of regulatory regulation in this sector that allows having different means of proof than accounting to demonstrate the generation of tax losses.

Keyword: Unenforceability, Equity, Biological Assets.

Contenido

Pág.

Introducción	11
1. Presentación del Trabajo de Grado	13
1.1. Planteamiento del Problema	13
1.2. Alcance	16
1.3. Justificación	16
1.4. Objetivos.....	18
2. Marco de referencia	20
2.1. Dificultades en el tratamiento contable y fiscal de los activos biológicos.	20
2.2. Tratamiento tributario para productores de activos biológicos..	20
3. Marco teórico.....	27
4. Diseño metodológico	30
4.1. Tipo de investigación.....	30
4.2. Población y muestra.....	30
4.3. Procedimiento	30
4.4. Instrumentos de recolección de información	31
4.5. Técnicas de análisis de datos	32
5. Presentación de resultados	32
5.1. Realización de ingresos	32
5.2. Realización del costo	33
5.3. Realización de deducciones	34
5.4. Renta Bruta	35
5.5. Proceso para definir la exequibilidad o inexequibilidad de la norma.....	36
5.6. Obligados y no obligados a llevar contabilidad.....	39
5.7. Las características fiscales de los obligados y no obligados a llevar contabilidad	39
5.8. Los obligados a llevar contabilidad pueden tener pérdidas fiscales	44
6. Interpretación de datos	48
6.1. Redacción anterior Artículo 95 del Estatuto Tributario	48
6.2. Obligados y no Obligados a llevar contabilidad.....	51
6.3. Características Fiscales de los obligados y no Obligados	55
6.4. Principio de Equidad	56
6.5. Factores que influyen en la posible generación de pérdidas de los productores Agropecuarias no obligados a llevar contabilidad.	58

7. Análisis de los datos	58
8. Conclusiones y recomendaciones	65
9. Limitaciones.....	67
10. Impacto	67
11. Recomendaciones	68
12. Lista de figuras.....	69
13. Lista de tablas	70
14. Bibliografía	71

Introducción

El análisis de exequibilidad del parágrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, sobre la renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos, se desarrolló partiendo del principio de equidad contemplado por la Constitución política de Colombia (1991), en su artículo 363, considerando que todos los contribuyentes del impuesto a la renta, deben presentar sus declaraciones en igualdad de condiciones, sin verse perjudicados por aquellos aspectos normativos que en algunas oportunidades no favorecen o tienen el mismo trato para todos.

Teniendo en cuenta las diferentes obligaciones que existen entre los obligados y no obligados a llevar contabilidad, es importante revisar si puede haber otros mecanismos para demostrar las pérdidas fiscales que pueden presentar los contribuyentes en el desarrollo de su actividad económica, con el fin de no versen afectados al momento de presentar sus impuestos, teniendo en cuenta la vulnerabilidad en la que se encuentra principalmente el sector agropecuario.

A través del método de investigación histórico, se realizaron diferentes consultas, donde se encuentran los motivos por los cuales las normas que aplican a la tributaria diferencian algunos contribuyentes entre otros, de igual forma la manera en que se puede manifestar a las diferencias estancias del gobierno, la inconformidad con alguno de estos artículos y llegar a pedir que todos los contribuyentes sean tratados con equidad e igualdad.

Por lo que, con base en la normatividad consultada y las herramientas brindadas por el estado, se estableció una demanda que se puede radicar en el consejo de estado, solicitando revisar la exequibilidad del párrafo 2 del artículo 95 de acuerdo con el estudio realizado durante el desarrollo de la presente investigación.

1. Presentación del Trabajo de Grado

1.1. Planteamiento del Problema

1.1.1. Descripción de la situación problema

En el artículo 95 del estatuto tributario donde se mencionan las rentas brutas en la enajenación de activos biológicos, el numeral 2 indica: “Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.” Y en el párrafo 2, se menciona lo siguiente: “En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.

El numeral 3 del artículo 19 del código comercio define las obligaciones de los comerciantes, donde se describe: “3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;” y de conformidad con el numeral 4 del artículo 23 del código de comercio, no son mercantiles: “4) 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”

Por lo tanto, se comprende que los productores agropecuarios al enajenar sus activos biológicos no están obligados a llevar contabilidad por lo que en ningún momento podrían presentar pérdidas fiscales, sin embargo, se considera que este artículo permea con el numeral 9

del artículo 95 de la constitución política que señala: “9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” y consecuentemente con el artículo 363 que establece “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad “

En el desarrollo de la actividad agropecuaria, se encuentran diferentes factores que afectan el negocio, debido a que se trata de productos de origen natural que están expuestos a las condiciones que se presenten en el ambiente como son: enfermedades, desastres naturales, plagas, muertes, etc. Factores que afectan directamente la actividad generadora de renta sin importar si el productor está o no obligado a llevar contabilidad.

1.1.2. Pregunta problema

¿Es exequible el párrafo 2 del artículo 95 ET – Renta Bruta Especial en la enajenación de activos biológicos?

1.1.3. Preguntas específicas

1.1.3.1. ¿Quiénes son los obligados y no obligados a llevar contabilidad?

1.1.3.2. ¿Qué características para efectos fiscales presentan los obligados y no obligados a llevar contabilidad?

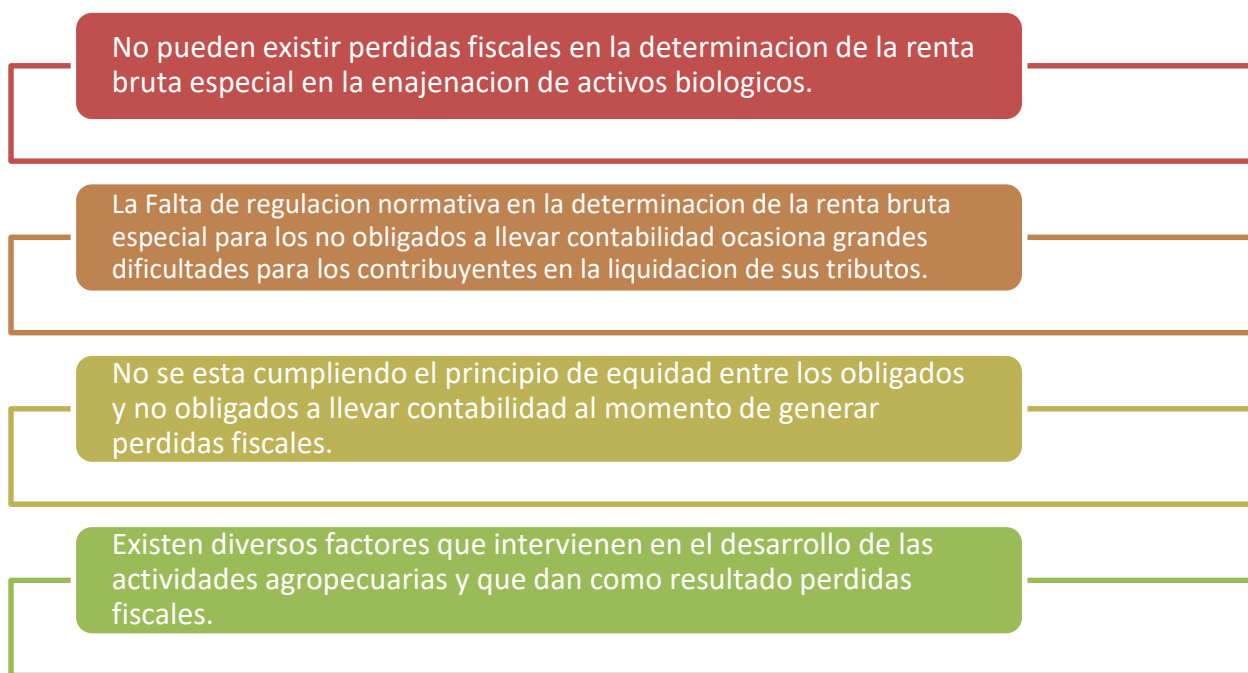
1.1.3.3. ¿Como podrían justificar los no obligados a llevar contabilidad que pueden tener perdidas en el desarrollo de su actividad?

1.1.3.4. ¿Cuál es el sustento normativo para que los no obligados a llevar contabilidad no puedan presentar las pérdidas fiscales en la enajenación de activos biológicos?

1.1.4. Árbol de Problemas

Ilustración 1

Árbol de Problemas del análisis de exequibilidad del párrafo 2 del Artículo 95 E.T.



Nota: Se describe el árbol de problemas de acuerdo con el análisis realizado sobre la exequibilidad del párrafo 2 del artículo 95 del E.T. indicando las principales afectaciones que tienen los contribuyentes en el desarrollo de su actividad económica

1.2. Alcance

El alcance de esta investigación busca determinar la exequibilidad para los no obligados a llevar contabilidad del parágrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, teniendo en cuenta que se indica que los no obligados a llevar contabilidad, no pueden generar pérdidas fiscales, sin embargo, en el artículo 23 del código de comercio se encuentran las actividades que no se consideran mercantiles pero que en el parágrafo 2 del artículo 477 del estatuto tributario se incluyen por tener la calidad de exentos, teniendo en cuenta esto y por la jerarquía normativa que rige en el país, el estatuto tributario incluye algunas actividades del sector primario como obligadas a llevar contabilidad, sin embargo el mismo estatuto en el artículo objeto de análisis está excluyendo algunos otros contribuyentes, por lo que se podría estar incumpliendo el principio de equidad al no tener igualdad de condiciones entre aquellos contribuyentes que los diferencia sus registros contables pero que aun así pueden estar inmersos en los mismos factores que los puede llevar a presentar pérdidas fiscales dentro de un periodo gravable determinado. Para lo anterior, se plantea ejecutar un proceso de demanda frente al artículo para llegar a tener una equidad en la medición de gastos y poder dar a conocer que estos pequeños empresarios pueden ejecutar pérdidas fiscales al cierre de la vigencia fiscal, buscando formas diferentes a la estar obligado a llevar contabilidad para poder reconocer estas pérdidas.

1.3. Justificación

El desarrollo de la actividad agropecuaria presenta importantes retos en el país por temas como ganadería extensiva, cultivos improductivos, deforestación acelerada, subsidios ineficientes, aumento de importaciones entre otras condiciones a las que vive expuesto el sector

en su día a día; Centro ODS para América Latina y el Caribe de la Universidad de los Andes (2021), en la décima sesión de la cátedra Repensar Nuestro Futuro, presento algunos expertos donde hablaron acerca de la incidencia de estos factores en el sector del agro. En esta sesión, Fajardo Darío (2021) señaló factores que han incidido radicalmente en la agricultura colombiana, como el conflicto armado, el narcotráfico, la dificultad en el acceso a la tierra, la desigualdad y la exclusión social. Juan Lucas Restrepo, explico la decadencia que ha tenido el sector y la disminución que ha tenido su participación dentro del PIB.

De otra parte, por las diferentes normas que se han ido creando, reformando o dejado en el olvido, no se ha regulado de manera apropiada aquellos artículos del estatuto tributario, que deben ir de la mano con otras normas como son el código de comercio o constitución política, lo que ha generado que algunos contribuyentes se encuentren estrictamente obligados a llevar contabilidad, como algunos otros que lo pueden hacer opcionalmente y a su vez, que se puedan sentir vulnerados sus derechos al tener condiciones diferentes a las que tienen contribuyentes de otros sectores.

De acuerdo con lo anterior, para aquellos no obligados a llevar contabilidad no se estaría cumpliendo el numeral 9 del artículo 95 del Estatuto Tributario donde se indica que las contribuciones al financiamiento de los gastos e inversiones del estado se deben realizar dentro de los conceptos de justicia y equidad, al igual que con el artículo 363 de la constitución política donde se indica que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

En las diferentes noticias que se generan desde Naciones Unidas Colombia (2021), se manifiesta las pérdidas importantes que tiene el sector agropecuario en Colombia, lo que puede ascender a perdidas de aproximadamente 108 millones de dólares, que se pueden dar por algunos conceptos de fuerza mayor y que no pueden ser controlados, como son los cambios climáticos, los desastres naturales, las enfermedades, las plagas y demás amenazas que atacan constantemente el buen desarrollo de la actividad económica.

Es importante buscar alternativas para que el sector no se siga viendo afectado de acuerdo con las diferentes problemáticas que ya tienen desde su origen, por lo que el gobierno colombiano puede contribuir revisando, reformando y ajustando aquellas normas que pueden clarificar el reporte de la información, la obtención de beneficios, la presentación y compensación de pérdidas fiscales, fortaleciendo de esta forma el principio de equidad sobre este importante sector para la económica del país.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo general

Analizar la exequibilidad y equidad del parágrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario para los no obligados a llevar contabilidad en la renta bruta especial de la enajenación de activos biológicos.

1.4.2. Objetivos específicos

1.4.2.1. Mostrar las diferencias entre los obligados y no obligados a llevar contabilidad

1.4.2.2. Analizar y determinar qué características presentan para efectos fiscales los obligados y no obligados a llevar contabilidad

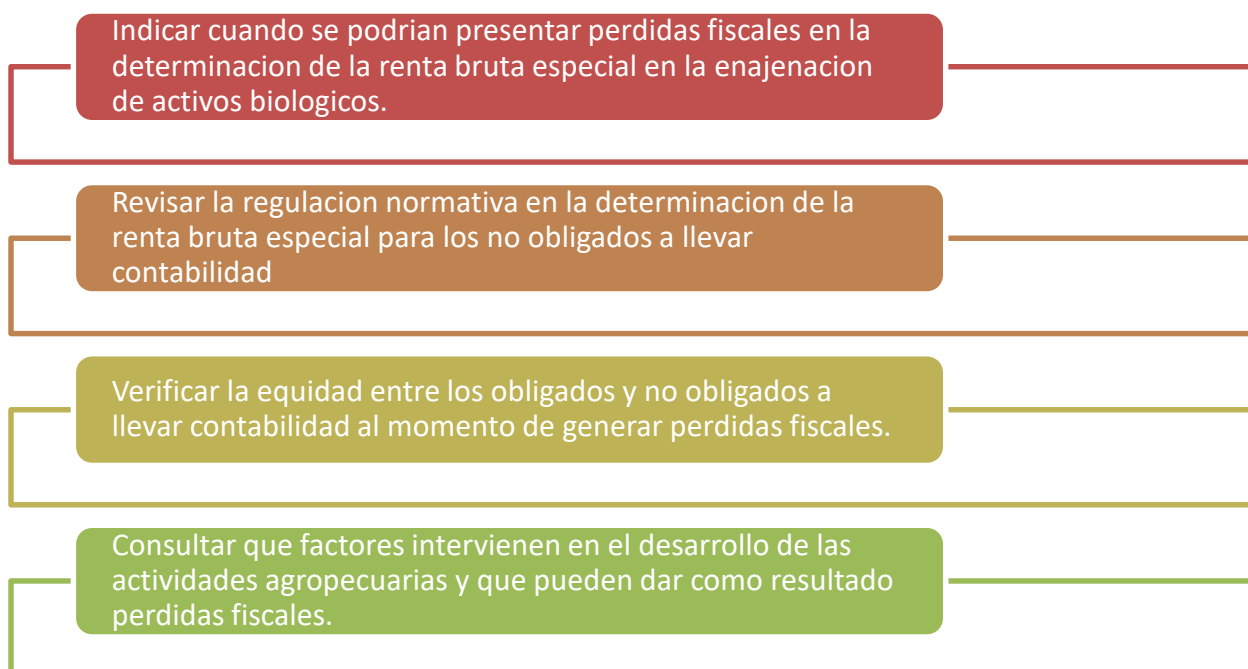
1.4.2.3. Señalar posibles casos en los cuales los sujetos no obligados a llevar contabilidad presentan pérdidas fiscales en la enajenación de activos biológicos.

1.4.2.4. Seleccionar el sustento normativo para que los no obligados a llevar contabilidad no puedan presentar las pérdidas fiscales en la enajenación de activos biológicos

1.4.3. Árbol de Objetivos

Ilustración 2

Árbol de objetivos del análisis de la exequibilidad del párrafo 2 - Artículo 95 E.T.



Nota: Se describen los objetivos específicos del cómo se realizará el análisis para dar una opinión sobre la inexecutable del párrafo 2 del artículo 95 E.T.

2. Marco de referencia

2.1. Dificultades en el tratamiento contable y fiscal de los activos biológicos. Alexander Montoya Sanchez (2020).

El tratamiento fiscal y contable de los animales vivos difiere rotundamente, toda vez que tanto la medición inicial como la posterior en el primer caso se basa en el costo histórico y en el segundo caso se basa en el valor razonable, en este punto es más complicado realizar la conciliación contable y fiscal.

Todos los activos biológicos excepto las plantas productoras quedan amparadas bajo los lineamientos de la NIC 41, estos activos deben medirse al valor razonable siguiendo los parámetros de la NIIF 13, menos los costos de venta, tanto en el reconocimiento inicial como al final del periodo en el que se informa, y los productos agrícolas que procedan de activos biológicos de la compañía, entendiendo estos como, leche, caña cortada, reses sacrificadas, fruta recolectada, etc.,

2.2. Tratamiento tributario para productores de activos biológicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2018).

Cuál es el procedimiento por seguir tanto en la medición inicial, medición posterior, valor razonable, costo de venta, clasificación como activo biológico o como inventario o ambas en su momento de compra y venta, y qué norma imperativa tendría jerarquía normativa (NIFF Pymes vs Estatuto Tributario Nacional), más aún cuando la Ley 1819 derogó el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 unificando los criterios tributarios a efectos contables (NIFF).

Es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas

funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

Así las cosas, a los activos biológicos (productores y consumibles) para efectos del impuesto de la renta y complementarios le son aplicables las disposiciones especiales contenidas en los artículos citados líneas arriba.

No obstante lo anterior, y como quiera que la peticionaria considera que la clasificación contenida en la norma para los activos biológicos no encuadraría para los bienes (ganado bovino en pie, en edad de levante para la compra y venta) que posee la empresa que pretende activar, al respecto conviene precisar que corresponde al contribuyente determinar si la actividad por él realizada se encuentra dentro del grupo 2 al que afirma pertenecer y si los bienes que son de su propiedad cumplen con los supuestos establecido (sic) en la norma especial

2.2.1. Manejo fiscal dado a los activos biológicos en Colombia con la implementación de las NIIF durante el período 2012 – 2020. Agudelo, D y Aguirre, G (2022)

Evaluar el manejo fiscal dado a los activos biológicos en Colombia con la implementación de las NIIF durante el periodo 2012 - 2020.

Las NIIF en Colombia han generado impactos en la estructura contable y tributaria en las empresas, ocasionando confusión en los criterios a la hora de llevar a cabo la medición de activos, como es el caso de los activos biológicos, cambiando principalmente el reconocimiento de los activos como productos agropecuarios, así como la aplicación del valor razonable y el reconocimiento de las ganancias y pérdidas que genera algún activo biológico o de agricultura.

Sin embargo, la disparidad de los criterios contables bajo NIIF en relación con el Decreto 2649 de 1993 ha causado gran confusión en algunas organizaciones agropecuarias por la falta de conocimiento sobre el tratamiento de los activos biológicos, generando incertidumbre sobre cómo en realidad deben ser tratados para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales sin que esto genere impactos negativos en las organizaciones en relación con el deterioro de su valor cuando los saldos en libros son más altos que su importe recuperable. Además, las empresas se exponen a altos costos por los incorrectos manejos y sanciones por manejo deficiente de los activos biológicos para la tasación de los impuestos de acuerdo con la norma.

Se requiere que las organizaciones que manejan este tipo de activos implementen la NIC41 y ensamblarla con el estatuto tributario y sus artículos correspondientes al tratamiento de los activos biológicos, debido a la fiabilidad y relevancia de la información a nivel global.

Teniendo en cuenta los resultados de la encuesta y las NIIF, en referencia al tratamiento contable, y de acuerdo con la medición inicial y posterior que se debe realizar, es importante que haya ajustes en el estado de resultados en referencia al valor razonable de cada activo biológico.

Los autores encuentran que la falta de conocimiento que los participantes revelaron en la encuesta corresponde a una falta de capacitación o resistencia al cambio. En ese sentido, se hace necesario establecer acciones de mejora desde la academia y el sector contable que permitan dar ese paso hacia normas contables compatibles con la normatividad internacional, con mayor transparencia y fiabilidad de la información

2.2.2. Análisis del impuesto diferido en la contabilización de activo biológico del sector azucarero de la provincia del guayas, Pincay, T. (2019),

Analizar el impacto del impuesto diferido en el reconocimiento posterior del Activo Biológico en compañías pequeñas y medianas del sector azucarero de la provincia del Guayas

En el Ecuador, la necesidad de las compañías reguladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros en cumplir con las disposiciones señaladas por estas y otros organismos de control como el Servicio de Rentas Internas y Ministerio de Relaciones Laborales, se ha vuelto una tarea imperiosa con el propósito de mantener su permanencia en el mercado y evitar sanciones por parte de estas entidades, de modo que, la aplicación correcta de los principios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera

Se identificó durante el proceso de desarrollo de la investigación diversos aspectos señalados en la literatura que enmarca los principios de la NIC 41 Agricultura, NIC12 Impuestos a las Ganancias, ámbito tributario y proceso de cultivo para el efectivo entendimiento de las bases y principios contables y tributarios.

Se determinó el impacto de la aplicación del impuesto diferido en relación con el reconocimiento del activo biológico en compañías del subsector azucarero de la provincia del Guayas mediante el diseño de campo, la investigación descriptiva de enfoque cuantitativo y la aplicación de la encuesta como técnica y el instrumento cuestionario conformado por 15 interrogantes aplicado a la población seleccionada mediante muestreo, en la que se pudo denotar que el 60% de las compañías aplican correctamente los principios de la NIC 41 Agricultura, no obstante en relación a los principios señalados en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, se denotó que el 80% de las compañías presentan dificultades al momento de determinar sus impuestos diferidos en relación con el activo biológico (caña de azúcar), No obstante, el 100% de estas compañías están de acuerdo en aceptar un método que permita controlar el efecto de las

diferencias temporarias, además, señalan que requieren de una formación adicional sobre el correcto reconocimiento del impuesto diferido sobre los activos biológicos para mitigar cualquier cumplimiento con los organismo de control.

Por su parte, la medición al valor razonable produce un incremento en el valor en libros de los activos, a la vez que se generan ingresos ordinarios en el estado de resultados al corte de cada período. La norma fiscal, por el contrario, en el numeral 5 del artículo 28 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016 establece que:

“(…) los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.”

Esta situación lleva a que las bases fiscales y contables de los activos biológicos sean distintas. Se genera entonces una diferencia temporaria, susceptible de afectar la liquidación futura de impuestos, por lo cual es necesario contabilizar el impuesto diferido.

2.2.3. La relevancia de los costos de producción ambiental y sus ventajas tributaria en la compañía comercializadora de plátano SAS, Ocampo Quintero (2019)

Determinar las estrategias para identificar los costos de producción ambiental y las ventajas tributarias que genera su reconocimiento contable y fiscal para la compañía PLANTO S.A.S dedicada a la producción y comercialización del plátano en el departamento del Quindío.

En Colombia la principal actividad económica a desarrollar pertenece al sector agrícola al igual que en el departamento del Quindío, las empresas emplean las buenas prácticas agrícolas con el fin de ayudar a mejorar la producción agrícola, de tal manera en que los productos cuenten con la certificaciones y normatividad ambiental, mitigando el impacto sobre el medio ambiente y la salud humana, esto trae consigo beneficios en cuanto a la producción; es decir productos de mejor calidad, administración de los recursos, control de la producción, reduciendo la contaminación del medio ambiente de manera que el cultivo mejore no solo su producción sino su comercialización basándose en estrategias de ofrecer alimentos sanos, seguros y de calidad.

La contabilidad requiere la elaboración de formas alternas de producción y comunicación de la gestión empresarial, para ello es necesario complementar la información financiera con la información de tipo social y ambiental.

Tanto en la normativa nacional como en la internacional se hace evidente la necesidad de incorporar los costos de producción ambientales incurridos en el proceso productivo de las organizaciones en la información que generan y publican, por tanto, es menester que la contabilidad como saber desarrolle los instrumentos que faciliten su incorporación y representación contable.

2.2.4. Imposición a la renta y al capital en el MERCOSUR: estudio de caso para el sector agropecuario, Ganbardella y Bernasconi (2019)

Las rentas obtenidas por los siguientes sujetos: las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, con excepción de las de hecho, las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades

civiles con objeto agrario, los establecimientos permanentes, los entes autónomos y servicios descentralizados, los fondos de inversión cerrados de crédito, los fideicomisos con excepción de los 20 de garantía, sociedades de hecho y civiles, excluidas las integradas exclusivamente por personas físicas residentes y las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes

El trabajo de investigación desarrollado tiene su origen en la necesidad de determinar los factores que inciden en la disminución de la inversión en el sector agropecuario en Uruguay, considerando para ello, especialmente los costos tributarios que impactan en el sector. En base a ello nos hemos propuesto como objetivo de la investigación determinar qué aspectos implican diferencias importantes en los costos afrontados por este sector en los diferentes países miembros del Mercosur.

De acuerdo con lo analizado, surge claramente que, si consideramos únicamente la imposición a la renta y al capital, los países donde resulta más beneficioso invertir son Uruguay y Paraguay. Sin embargo, si la empresa es propietaria de más de 3.000 hectáreas, dicha conclusión se relativiza, siendo en la actualidad Paraguay el país donde conviene invertir.

En conclusión, considerando que Uruguay es el país que presenta mayores ajustes a la renta que disminuyen el monto imponible en forma definitiva y que se tomaran en cuenta las recomendaciones planteadas en cuanto a la eliminación de los ajustes definitivos que aumentan el monto imponible, la adopción de un criterio más conservador en la forma de gravar los incrementos patrimoniales para la determinación de la RBS y las recomendaciones en cuanto a la forma de gravar el capital, mientras se continúe sin coordinación tributaria dentro del Mercosur,

Uruguay sería el país mejor posicionado en la región para invertir en el sector agropecuario, siempre y cuando el inversor no sea residente en Paraguay.

Sin perjuicio de lo anteriormente expresado, para poder generalizar dicha conclusión haría falta analizar otros factores, como ser costos laborales, de combustibles, mano de obra calificada, infraestructura, tecnología, seguridad jurídica y productividad de la tierra.

3. Marco teórico

3.1. La contabilidad como medio de prueba, Gerencie (2023)

La contabilidad llevada en debida forma constituye prueba en favor del contribuyente, en procesos tributarios llevados a cabo por la Dian o una administración tributaria territorial o distrital.

La prueba contable es aquella que se obtiene de la contabilidad, de la información que este genera, y de los documentos y soportes que respaldan la información registrada en la contabilidad.

La contabilidad registra todos los hechos económicos de la empresa, de una forma tal que se pueden identificar los sujetos que hayan participado en la operación económica, y por supuesto, registra todos los aspectos relacionados con la operación misma.

Esos hechos económicos son registrados a partir de documentos y soportes que respaldan la veracidad de la cifra registradas en la contabilidad, razón por la cual la contabilidad, llevada en

observación de las normas y principios contables, desempeña un papel probatorio en distintos ámbitos como el tributario o fiscal

La contabilidad como medio de prueba está contemplada en el artículo 772 del estatuto tributario: «Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.»

El contribuyente que pretenda hacer valer su contabilidad debe acreditar que la lleva de acuerdo con las normas que la rigen.

3.2. Renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos, Legis (2018)

La renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos se determinará de la siguiente manera:

1. Para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos.

Independientemente del momento de ocurrencia, son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, muerte y otros eventos que afecten económicamente a los activos biológicos de los contribuyentes usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a casos fortuitos, fuerza mayor y delitos en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización, seguros o la parte que no hubiere sido asumida por un tercero.

Para fines fiscales, las pérdidas serán valoradas teniendo en cuenta, únicamente, su precio de adquisición, y los costos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo; para tal fin, el contribuyente debe conservar los respectivos documentos comprobatorios.

2. Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.

En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad podrán generar pérdidas fiscales.

Lo anterior aplica de igual forma para los contratos de aparcería o cualquiera que se le asimile, en lo atinente a la determinación de la renta bruta y según corresponda a la calidad de contribuyentes de los partícipes.

El valor patrimonial de los activos agrícolas y pecuarios declarados a 31 de diciembre de 2016, mantendrán su costo fiscal a partir del 1º de enero de 2017 y sobre este valor se darán los nuevos tratamientos fiscales (*E.T., art. 290, num. 11*).

4. Diseño metodológico

4.1. Tipo de investigación

Se desarrolla según los lineamientos de una investigación aplicada como tipo histórico, que depende de fuentes primarias y fuentes secundarias derivadas de la observación y registro de acontecimientos, con enfoque cualitativo representando cada una de las variables que afectan las hipótesis de la investigación, para así poder dar solución a los objetivos, proponiendo conclusiones y recomendaciones llegando a un alcance descriptivo buscando reflejar las situaciones completas del tema no experimental.

4.2. Población y muestra

Población sujeta del presente estudio se encuentra definida por el Art 95 del Numeral 2 del Estatuto Tributario la cual corresponde a personas no obligadas a llevar contabilidad donde su actividad comercial se relaciona con activos biológicos.

Su ubicación está vinculada dentro del impuesto de Declaración de Renta Ordinaria

4.3. Procedimiento

Para el desarrollo del trabajo se identifica el Artículo 95 del numeral 2 en un estudio resaltando de su primer argumento después de sus modificaciones del estatuto tributario partiendo y evaluar cual fue la redacción del marco normativo respecto al objeto de estudio

Definido quienes son los obligados o no obligados a llevar contabilidad de cara al Artículo 95, determinar las Características frente al mismo, analizar el principio de equidad citados en la constitución política de los Artículos 95 Numeral 9 y artículo 363 y sus características.

Analizar la posible transgresión con relación del párrafo 2 del artículo 95 del Estatuto Tributario y los factores que influyen en el sector agropecuario puedan generar pérdidas contables y fiscales.

- 4.3.1. Analizar el artículo 95 del estatuto tributario
- 4.3.2. Comparar las responsabilidades que tienen los obligados a llevar contabilidad y los no obligados a llevar contabilidad.
- 4.3.3. Revisar las reformas tributarias que se han realizado sobre la renta bruta especial en la enajenación de activos fijos.
- 4.3.4. Realizar análisis de test de medición del principio de equidad
- 4.3.5. Redactar demanda del párrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, con el fin de que la corte constitucional, evalúe la inexequibilidad del mismo.

4.4. Instrumentos de recolección de información

La recolección de datos se realizará buscando la normatividad emitida por el legislador, corte constitucional y administración de impuestos que consta de: Estatuto Tributario, Leyes, Reformas Tributarias, Decretos, Conceptos, Sentencias, entre otros.

4.5. Técnicas de análisis de datos

La técnica corresponde a una investigación cualitativa la cual nos indica las observaciones de características y análisis de documentos ya establecidos de posibles hipótesis.

5. Presentación de resultados

5.1. Realización de ingresos

Obligados a llevar contabilidad: se reconocerá un ingreso conforme lo establece el artículo 28 del Estatuto Tributario “Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.”, el cual indica que para efectos fiscales los ingresos que se reconocerán en la declaración de renta corresponden a los reflejados en los libros contables con base a la norma técnica contable, entiéndase esta última como las normas internacionales de información financiera, de igual forma establece una serie de excepciones las cuales se encuentran señaladas en los numerales 1,2,3,4,5,6,7,8,9,10 y párrafos 1,2,3 y 4 del artículo 28 del estatuto tributario.

No obligados a llevar contabilidad: Los ingresos para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se reconocerán en la declaración de renta conforme lo establece el artículo 27 del estatuto tributario “Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por

consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, sólo se gravan en el año período gravable en que se realicen”, el cual indica que para efectos de los no obligados a llevar contabilidad se reconocerá el ingreso cuando efectivamente se recibe el pago, es importante precisar que este mismo artículo indica algunas excepciones señaladas en los numerales 1, 2 y 3.

5.2. Realización del costo

Obligados a llevar contabilidad: Fiscalmente los costos para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se encuentran determinados a lo establecido en el artículo 59 del estatuto tributario “Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable.”, donde indica que los costos que se deben reconocer en la declaración de renta son los reconocidos contablemente, a esta premisa se antepone 2 condiciones; la primer condición “los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto” refleja que los marcos técnicos normativos no tienen amplio alcance para el reconocimiento de un costo, por tanto define que el estatuto tributario reglamentará las situaciones descritas en los numerales a, b, c, d, e, f, y g, del numeral 1 del artículo 59 del estatuto tributario. La segunda condición indica “El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.”

No obligados a llevar contabilidad: La realización del costo para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad está reglamentado en el artículo 58 del estatuto tributario “Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los costos legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o venda el bien” , el cual permite la realización del costo respecto de todas las erogaciones de dinero efectivamente realizadas para la obtención del ingreso.

5.3. Realización de deducciones

Obligados a llevar contabilidad: Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la realización de deducciones está definida en el artículo 105 del Estatuto Tributario “Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.” El cual determina que las deducciones fiscalmente aceptadas corresponden a los gastos reconocidos bajo el marco técnico contable, si bien supone un alcance amplio predispone una serie de situaciones que se encuentran reglamentadas en el estatuto tributario, señaladas en el artículo 105 numeral 1 literales a, b, c, d, e y f, y nos indica que aquellos gastos que no cumplan con las reglamentaciones establecidas en el estatuto tributario generaran una diferencia permanente en el reconocimiento de la deducción en el impuesto de renta.

No obligados a llevar contabilidad: Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad la realización de deducciones se encuentra reglamentada en el artículo 104 del estatuto tributario “Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados las deducciones legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o se venda el bien.” El cual nos refiere que son todas aquellos gastos necesarios y efectivamente pagados.

5.4. Renta Bruta

Se considera que la renta bruta está compuesta por tres elementos esenciales como lo define el artículo 89 del estatuto tributario “La renta bruta está constituida por la suma de los ingresos netos realizados en el año o período gravable que no hayan sido exceptuados expresamente en los artículos 36 a 57, y 300 a 305. Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos.” Por tanto, considera como primer elemento ingresos netos realizados, ingresos exceptuados o no constitutivos de renta y costos imputables, nos infiere a una operación matemática correspondiente a:

$$\text{Ingresos Netos Realizados} - \text{Ingresos no constitutivos de Renta} - \text{Costos} = \text{Renta Bruta}$$

La cual aplica tanto para los obligados como para no obligados a llevar contabilidad.

En el presente capítulo se divide los 4 objetivos específicos, con el fin de desarrollar cada uno de ellos planteados. Desarrollando el enfoque de esta investigación que requiere responder al objetivo General el cual es analizar la exequibilidad y equidad del parágrafo 2 del artículo 95 del Estatuto Tributario, al indicar que los no obligados a llevar contabilidad no pueden generar pérdidas fiscales

Los empresarios dentro del giro ordinario de su actividad muestran dentro de sus actividades pérdidas contables, en lo que se relaciona al sector agropecuario en el ejercicio del negocio, se presentan pérdidas materiales que se dan por diferentes factores como son: problemas climáticos, alza en los insumos, competencias desleales, entre otros, lo que ocasiona que su producto final no está bien pago para el proceso que esto conlleva.

El resultado de este análisis es lograr demostrar bajo otros ámbitos tributarios que puede existir una razón de hecho para incurrir en pérdidas fiscales.

5.5. Proceso para definir la exequibilidad o inexequibilidad de la norma

El procedimiento establecido para definir la constitucionalidad de las normas se activa cuando se presentan acciones públicas por presunta inconstitucionalidad, este procedimiento se rige por el decreto 2067 de 1991.

1. Presentación la acción de inconstitucionalidad: Presentar la acción ante cualquier notaría, despacho judicial o ante la misma corte constitucional, la cual puede ser presentada por cualquier ciudadano y de forma escrita.

2. Contenido Artículo 2 Decreto 2067 de 1991, presidente de la república de Colombia (1991)

- El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas;
 - El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas;
 - Las razones por las cuales dichos textos se estiman violados;
 - Cuando fuere el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y
 - La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.
 - En caso de que la demanda sea presentada a petición de una persona natural o jurídica, el demandante deberá indicarlo en la demanda.
- ✓ **Radicación y Sorteo:** una vez radicada la demanda el presidente de la corte designará a un magistrado para el estudio del asunto.
- ✓ **Admisión o Inadmisión Art 6 Decreto 2067 de 1991:** Repartida la demanda, el magistrado sustanciador proveerá sobre su admisibilidad dentro de los diez días siguientes.

Cuando la demanda no cumpla alguno de los requisitos previstos en el artículo segundo, se le concederán tres días al demandante para que proceda a corregirla señalándole con precisión los requisitos incumplidos. Si no lo hiciere en dicho plazo se rechazará. Contra el auto de rechazo, procederá el recurso de súplica ante la Corte.

El magistrado sustanciador tampoco admitirá la demanda cuando considere que ésta no incluye las normas que deberían ser demandadas para que el fallo en sí mismo no sea inocuo, y ordenará cumplir el trámite previsto en el inciso segundo de este artículo. La Corte se pronunciará de fondo

sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales.

✓ **Art 7 Decreto 2067 de 1991:** Admitida la demanda, o vencido el término probatorio cuando éste fuere procedente, se ordenará correr traslado por treinta días al Procurador General de la Nación, para que rinda concepto. Dicho término comenzará a contarse al día siguiente de entregada la copia del expediente en el despacho del Procurador.

En el auto admisorio de la demanda se ordenará fijar en lista las normas acusadas por el término de diez días para que, por duplicado, cualquier ciudadano las impugne o defienda. Dicho término correrá simultáneamente con el del Procurador.

A solicitud de cualquier persona, el Defensor del Pueblo podrá demandar, impugnar o defender ante la Corte normas directamente relacionadas con los derechos constitucionales.

Art 11 Decreto 2067 de 1991: En el auto admisorio, se ordenará la comunicación a que se refiere el artículo 244 de la Constitución. Esta comunicación y, en su caso, el respectivo concepto, no suspenderá los términos.

La comunicación podrá, además, ser enviada a los organismos o entidades del Estado que hubieren participado en la elaboración o expedición de la norma. La Presidencia de la República, el Congreso de la República y los organismos o entidades correspondientes podrán directamente o por intermedio de apoderado especialmente escogido para ese propósito, si lo estimaren oportuno, presentar por escrito dentro de los 10 días siguientes, las razones que justifican la constitucionalidad de las normas sometidas a control.

Art 13 Decreto 2067 de 1991: El magistrado sustanciador podrá invitar a entidades públicas, a organizaciones privadas y a expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso a presentar por escrito, que será público, su concepto sobre puntos relevantes para la elaboración del proyecto de fallo. La Corte podrá, por mayoría de sus asistentes, citarlos a la audiencia de que trata el artículo anterior.

Decisión Art 21 Decreto 2067 de 1991: Las sentencias que profiera la Corte Constitucional tendrán el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares.

Los fallos de la Corte sólo tendrán efecto hacia el futuro, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materias penal, policiva y disciplinaria y en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución.

5.6. Obligados y no obligados a llevar contabilidad

Dentro de los obligados a llevar y no llevar contabilidad se debe hallar las diferencias que determinan, ambos tipos de contabilidad se diferencian dependiendo de los ingresos de las empresas y la calidad tributaria de los contribuyentes. Es decir, el régimen tributario al que están acogidas las empresas será el que indicará el tipo de contabilidad que deben llevar.

5.7. Las características fiscales de los obligados y no obligados a llevar contabilidad

Para los obligados a llevar contabilidad, se conoce que las características de un comerciante son quien realiza profesionalmente actos mercantiles, entonces resta definir que son actividades mercantiles.

Las actividades mercantiles están claramente señaladas así:

“Son mercantiles para todos los efectos legales:

- 1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;
- 2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;
- 3) El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;
- 4) La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda*, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;
- 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;
- 6) El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;
- 7) Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;
- 8) El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;

- 9) La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;
- 10) Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;
- 11) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;
- 12) Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;
- 13) Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;
- 14) Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;
- 15) Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;
- 16) Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;
- 17) Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;
- 18) Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y
- 19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.”

Código de Comercio (1971)

No interesa si quien ejerce la actividad mercantil es una persona natural o una persona jurídica, en todo caso, mientras la desarrolle profesionalmente, se considera comerciante.

Desde el punto vista del código de comercio, todo comerciante, sin excepción está obligado a llevar contabilidad, pero desde el punto de vista tributario tal obligación no les asiste a todos.

Siendo así, es oportuno decir que toda persona natural que pertenezca responsable del impuesto a las ventas está obligado a llevar contabilidad.

Las personas naturales que no son responsables del impuesto a las ventas (antiguo régimen simplificado), desde el punto de vista tributario no están obligadas a llevar contabilidad, aunque sean comerciantes, pero de acuerdo con el código de comercio si les asiste la obligación de llevar contabilidad.

No están obligados a llevar contabilidad los asalariados ni quienes ejercen una profesión liberal aun cuando deban declarar renta.

Tampoco están obligados a llevar contabilidad los agricultores y ganaderos que enajenen sus productos en estado natural. Los agricultores y ganaderos que transformen sus productos y los comercialicen mediante una empresa, estarán obligados a llevar contabilidad.

La persona que este obligada a llevar contabilidad, debe hacerlo en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La Contabilidad, además de llevar el registro de operaciones de la empresa, es un medio de prueba oponible a terceros, siempre que se lleve en debida forma.

El hecho que una persona no este obligada a llevar contabilidad, no le impide que la lleve, pero para que ésta pueda constituir una prueba, debe llevarse cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la ley, de lo contrario no puede ser invocada como prueba en un proceso contra terceros, como por ejemplo contra la administración de impuestos.

El incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad puede traer consecuencias como el no poder probar derechos ante un posible litigio con terceros, o en lo relacionado con los impuestos, el no poder deducir los costos y gastos correspondientes, además que se expone a las sanciones por irregularidades en la contabilidad, que contempla la legislación tributaria colombiana.

Al respecto la jurisprudencia ha dicho:

Presidente de la República de Colombia (1971) «Aunque el artículo 49 (C. Co.), establece que, para todos los efectos legales, se entiende por libros de comercio los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el entendimiento de aquellos, es claro que el texto se está refiriendo a la especie de libros de comercio llamados de contabilidad (...).

En efecto, dentro de los libros de comercio se encuentran los libros de contabilidad, en el entendido que son una especie de los primeros, pues si bien todos los libros de contabilidad son de comercio, no todos los libros de comercio son de contabilidad. Son libros de comercio, que no de contabilidad, el de actas de asamblea o junta de socios, el de registro de acciones, el libro de

registro de socios en la limitada, el libro de navegación o bitácora; el libro de campana u órdenes a las máquinas, etc. (...)

Sólo lo que es traducible en cifras puede ser objeto de registro contable; esta situación conduce a que la contabilidad sólo acredita parcialmente la historia de la empresa; por ejemplo, no son cifrales su ambiente laboral, la eficiencia de sus trabajadores y muchos otros hechos no susceptibles de ser contenidos en guarismos monetarios”. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de octubre de 1998. Con Pon. Dr. Daniel Manrique Guzmán»

Los libros de contabilidad están contenidos dentro de los libros de comercio, que son un universo superior, que comprende libros de actas, de socios, entre otros.

5.8. Los obligados a llevar contabilidad pueden tener pérdidas fiscales

Cuando una empresa o sociedad sufre una pérdida fiscal puede compensar dicha pérdida con las utilidades que tenga en los 12 años siguientes al año en que se genera la pérdida fiscal, según el artículo 147 del estatuto tributario.

Una pérdida fiscal es aquella que se determina aplicando las normas tributarias o fiscales al momento de elaborar la declaración de renta.

La pérdida fiscal ocurre cuando los gastos y costos fiscales son superiores a los ingresos fiscales, en razón a que las normas fiscales de un país se imponen a los estándares internacionales de contabilidad.

La pérdida fiscal es diferente a la pérdida contable, y en algunos casos, contablemente se puede determinar una utilidad, pero fiscalmente una pérdida. La compensación de pérdidas fiscales consiste en compensar las pérdidas que se sufren en un año, con las utilidades que se generan en los años siguientes.

Es un beneficio que permite disminuir la renta líquida del contribuyente, por cuanto el valor a compensar se descuenta de la renta líquida ordinaria del ejercicio para determinar la renta líquida.

El artículo 147 del estatuto tributario, Congreso de la Republica de Colombia (2016) fija un término o plazo de 12 años para compensar las pérdidas fiscales nos determina el tiempo de las pérdidas fiscales, esos 12 años se cuentan desde el año siguiente al que se causaron las pérdidas fiscales, de modo que la compensación de las pérdidas fiscales se debe hacer dentro de ese término, pues si no se hace ya no se podrán compensar las pérdidas que hayan quedado sin compensar.

La compensación de pérdidas fiscales exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- ✓ Que exista una perdida fiscal.
- ✓ Que exista una renta líquida con la que se pueda hacer la compensación.
- ✓ Que se haga dentro del término legal (12 años).
- ✓ Sólo se pueden compensar con rentas líquidas ordinarias.

El segundo requisito es esencial en razón a que una pérdida fiscal sólo se puede compensar si en el año en que se va a realizar o imputar la compensación existe una renta líquida, pues la compensación se hace contra la renta líquida, y si esta no existe no puede existir compensación.

Es decir que, si hay una pérdida fiscal, no se puede compensar otra pérdida fiscal de años anteriores.

La versión actual del artículo 147 del estatuto tributario no contempla límite a la compensación de las pérdidas fiscales, de tal manera que estas se pueden compensar en su totalidad en un año, o en la proporción que el contribuyente decida dentro de cada uno de los 12 años siguientes.

El único límite indirecto que existe es el monto de la renta líquida sobre la que se hará la compensación, puesto que no es posible compensar un valor superior a la renta líquida disponible.

5.9. Normativo para que los no obligados no puedan presentar pérdidas fiscales

Finalmente, se destacó que aquellas personas naturales que no estuvieran obligadas a llevar contabilidad, pero decidieran llevarla, no se encuentra justificación alguna para que sean excluidas del mencionado beneficio. En lo concerniente a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 228 superior, consideró el Procurador General de la Nación que no se presenta ninguna vulneración, ya que, no se está determinando una tarifa probatoria.

Tabla 1

Comparativo de la reforma del artículo 128 de la Ley 1819 de 2016

Texto original	Texto ley 1819 de 2016
Art. 128 del Estatuto Tributario	Art. 128 del Estatuto Tributario (disposición
Son deducibles cantidades razonables por	demandada)
la depreciación causada por desgaste o	Para efectos del impuesto sobre la renta y
deterioro normal o por obsolescencia de	complementarios, los obligados a llevar
bienes usados en negocios o actividades	contabilidad podrán deducir cantidades
productoras de renta, equivalentes a la	razonables por la depreciación causada por
alícuota o suma necesaria para amortizar	desgaste de bienes usados en negocios o
el ciento por ciento (100%) de su costo	actividades productoras de renta, equivalentes a la
durante la vida útil de dichos bienes,	alícuota o suma necesaria para amortizar la
siempre que éstos hayan prestado servicio	diferencia entre el costo fiscal y el valor residual
en el año o período gravable de que se	durante la vida útil de dichos bienes, siempre que
trate	éstos hayan prestado servicio en el año o período
	gravable. (Negrillas fuera de texto original)

Nota. Comparativo de los cambios del artículo 128 del estatuto tributario de acuerdo con la reforma realizada en la ley 1819 de 2016. Elaborado por los integrantes de la investigación con base en la reforma del artículo 128 de la ley 1819 de 2016

Con lo anterior, se puede determinar que los no obligados a llevar contabilidad podrían llevar contabilidad voluntariamente con el fin de demostrar las pérdidas que se pueden dar en el desarrollo de la actividad económica y de esta forma poder generar pérdidas fiscales en la renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos.

6. Interpretación de datos

Con base en los resultados del presente análisis se procede con la segregación de temas con el propósito de manejar un hilo conductor en el desarrollo de cada uno de los objetivos y preguntas problema planteados como punto de partida.

6.1. Redacción anterior Artículo 95 del Estatuto Tributario

Con el fin de poder generar un análisis detallado se debe iniciar referenciando la redacción inicial de la norma sujeta a estudio:

De acuerdo con el artículo 32 del decreto 2053 de 1974, *los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación y tengan negocios donde prime un sistema organizado, regular y permanente de ventas a plazos, cuya cuota inicial no exceda del porcentaje fijado por la Junta Monetaria sobre el precio total estipulado para cada venta, pueden determinar, en cada año o período gravable, su renta bruta conforme al siguiente sistema:*

- 1. De la suma de los ingresos efectivamente recibidos en el año o período gravable por cada contrato, se sustrae a título de costo una cantidad que guarde con tales ingresos la misma proporción que exista entre el costo total y el precio del respectivo contrato.*
- 2. La parte del precio de cada contrato que corresponde a utilidades brutas por recibir en años o períodos posteriores al gravable, debe quedar contabilizada en una cuenta especial como producto diferido por concepto de pagos pendientes de ventas a plazos.*
- 3. El valor de las mercancías recuperadas por incumplimiento del comprador, debe llevarse a la contabilidad por el costo inicial, menos la parte de los pagos recibidos que corresponda a recuperación del costo. Cuando, en caso de incumplimiento del comprador, no sea posible recuperación alguna, es deducible de la renta bruta el costo no recuperado*

Ahora bien, con la ley 1819 de 2016, denominada la reforma tributaria estructural en el artículo 59, modifica radicalmente la redacción del artículo 95 del Estatuto Tributario el cual se encuentra vigente a hoy con la siguiente redacción:

“La renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos será la siguiente:

1. Para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos determinados de acuerdo con los artículos anteriores.
2. Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos

corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.

PARÁGRAFO 1. Respecto de los sujetos del numeral 1 de este artículo, independientemente del momento de ocurrencia, son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, muerte y otros eventos que afecten económicamente a los activos biológicos de los contribuyentes usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a casos fortuitos, fuerza mayor y delitos en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización, seguros o la parte que no hubiere sido asumida por un tercero. Para fines fiscales, las pérdidas serán valoradas teniendo en cuenta, únicamente, su precio de adquisición, y los costos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

PARÁGRAFO 2. En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.” Congreso de Colombia (2016)

En este orden de ideas la ley 1819 de 2016 da origen a una regulación un poco más clara para efectos del tratamiento fiscal del sector agropecuario generando los conceptos de activos biológicos y señalando la determinación de la renta en la enajenación de los activos biológicos. Anteriormente simplemente se contemplaba el sector de semovientes,

El objeto del presente estudio se sitúa en el párrafo 2 del Artículo 95 del estatuto tributario:

“PARÁGRAFO 2. En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.”

Con base al enunciado anterior, es imprescindible mencionar quienes son los obligados y no obligados a llevar contabilidad.

6.2. Obligados y no Obligados a llevar contabilidad.

Los obligados a llevar contabilidad se encuentran consagrados en el código de comercio, como una obligación de quienes realicen actos mercantiles tal como lo denota el artículo 19 de la norma en mención:

ARTÍCULO 19. <OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES>. Es obligación de todo comerciante:

- 1) Matricularse en el registro mercantil;*
- 2) Inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad;*
- 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;*
- 4) Conservar, con arreglo a la ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades;*
- 5) Denunciar ante el juez competente la cesación en el pago corriente de sus obligaciones mercantiles, y*
- 6) Abstenerse de ejecutar actos de competencia desleal.*

El concepto de comerciantes se encuentra definido en el artículo 10 del código de comercio

ARTÍCULO 10. <COMERCIANTES - CONCEPTO - CALIDAD>. Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

Presidente de la República de Colombia (1971) Las actividades mercantiles las expresa tácitamente el artículo 20 del código de comercio el cual indica:

ARTÍCULO 20. <ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES - CONCEPTO>. Son mercantiles para todos los efectos legales:

- 1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;*
- 2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;*
- 3) El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;*
- 4) La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda*, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;*
- 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;*

- 6) *El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;*
- 7) *Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;*
- 8) *El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;*
- 9) *La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;*
- 10) *Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;*
- 11) *Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;*
- 12) *Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;*
- 13) *Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;*
- 14) *Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;*
- 15) *Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;*
- 16) *Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;*
- 17) *Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;*
- 18) *Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y*

19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.

Por otra parte, y con denotación obligatoria el párrafo 2 del artículo 477 indica que los productores de bienes exentos señalados en el presente artículo se encuentran obligados a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 2. Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el párrafo primero del artículo 850 de este Estatuto.

Por tal razón podemos determinar que los obligados a llevar contabilidad son los comerciantes que ejerzan las actividades señaladas en el artículo 20 del código de comercio, y consecuentemente aquellos productores de los bienes señalados en el artículo 477 del estatuto tributario.

De otra parte, y de manera de descarte, dado que de manera expresa en ninguna norma se indica quienes son los NO obligados a llevar contabilidad podemos inferir y con base en el artículo 23 del código de comercio:

ARTÍCULO 23. <ACTOS QUE NO SON MERCANTILES>. No son mercantiles:

1) La adquisición de bienes con destino al consumo doméstico o al uso del adquirente, y la enajenación de los mismos o de los sobrantes;

- 2) *La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor;*
- 3) *Las adquisiciones hechas por funcionarios o empleados para fines de servicio público;*
- 4) *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, y*
- 5) *La prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales.*

Los no obligados a llevar contabilidad son las personas que no ejercen actos mercantiles consagrados en el artículo 23 del código de comercio, y que no produzcan bienes exentos del artículo 477 del estatuto tributario.

6.3. Características Fiscales de los obligados y no Obligados

Continuando con el desarrollo del tema es imprescindible mencionar las características que posee para efectos tributarios llevar contabilidad.

Como lo menciona la Sentencia C-606/19, *(i) la distinción entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no está fundada en la capacidad probatoria y contable de los primeros; (ii) la diferenciación examinada no implica una afectación desproporcionada; (iii) la decisión del legislador de distinguir entre quienes están legalmente obligados a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica.*

De este modo las características están dadas a un medio probatorio de tal razón y como lo ratifica la misma sentencia C-606/19, Corte Constitucional (2019) la contabilidad para efectos tributarios comprende el medio probatorio en esencia de las deducciones.

(i) dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica.

6.4. Principio de Equidad

Siguiendo con el hilo conductor del proceso planteado en el presente estudio se evalúa el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la constitución política de Colombia. Constitución Política de Colombia (1991) *Artículo 363 ARTICULO 363°—El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*

El principio de equidad fue definido por la corte constitucional, según la sentencia C-203/2021 Corte Constitucional (2021) como:

"una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo", pues "opera como límite formal y material de la potestad impositiva del legislador". De manera general, la Corte ha señalado que el principio de equidad sirve como criterio orientador para "ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios [fiscales] entre los contribuyentes". Por lo tanto, se trata de un mandato que el legislador debe observar para imponer la "justa distribución" de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, abstenerse instituir "cargas excesivas o beneficios [tributarios] exagerados" que no consulten "la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"

Del anterior enunciado es importante resaltar que el principio de equidad busca consultar la capacidad económica y el fin del impuesto, de cara a este lineamiento la corte constitucional en la misma sentencia define el método de medición del principio de Equidad en los términos de Equidad Vertical y Equidad Horizontal

El principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones, a saber: (i) una dimensión vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que implica que "el sistema tributario en su integridad sea equitativo" y ordena "distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen", y (ii) una dimensión horizontal, en virtud de la cual el legislador debe propender por que los individuos "con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera".

En otras palabras, "exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar.

6.5. Factores que influyen en la posible generación de pérdidas de los productores

Agropecuarias no obligados a llevar contabilidad.

Si bien es cierto todo ingreso procede a raíz de una serie de costos necesarios, para llevar a cabo la actividad generadora de renta.

- El sector agropecuario se encuentra en mercado constante de fluctuación por lo cual todos los días este sujeto a la variabilidad del precio de venta de los productos.
- Los costos del sector están sujetos a diferentes factores que los pueden hacer incrementar; Enfermedades, Muertes, Robos, Climaticos, ambientales ETC
- El conflicto social interno del país. Dado que las actividades primarias se dan en el sector rural del país donde el conflicto armado ha sido focalizado. Por tanto, los costos de transporte pueden incrementar.

7. Análisis de los datos

El Artículo 95 en el numeral 2, nos indica la determinación de la renta bruta para las personas no obligadas a llevar contabilidad, “2. *Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de*

adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.” Nos indica básicamente que corresponde al ingreso realizado (*Artículo 27 del Estatuto tributario: Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, sólo se gravan en el año período gravable en que se realicen*) menos los costos necesarios hasta poner los activos biológicos en su lugar de expendio, utilización o beneficio que se encuentren debidamente soportados, por lo que indica que siempre y cuando los costos se encuentren debidamente soportados los costos pueden ser restados de los ingresos, es decir que el estar debidamente soportados es prueba necesaria para efectos fiscales en los no obligados a llevar contabilidad.

El párrafo 2 del art 95 nos indica que, en las enajenaciones de activos biológicos, los NO obligados a llevar contabilidad por NINGUN motivo podrá GENERAR pérdidas fiscales.

Claramente este, no está teniendo en cuenta los diferentes factores que pueden influir dentro de los costos para generar pérdidas fiscales, como se puede presentar con cualquier otra actividad.

Si bien es claro que en cualquier actividad los COSTOS (definidos estos como: todas las erogaciones necesarias en que incurre una persona para la producción de un bien”) pueden llegar eventualmente a ser superiores que los ingresos y más aún este sector que esta tan expuesto a

diversas consecuencias. Este párrafo está teniendo en cuenta la contabilidad como requisito primordial para poder GENERAR PERDIDAS, si revisamos los antecedentes anteriormente explicados definimos la contabilidad como medio probatorio para poder reconocer dentro del impuesto de Renta y complementarios las diferentes DEDUCCIONES, (definidas estas como: “Gastos en que incurre una persona, para apoyar la producción de un bien”..) no de reconocer costos ni pérdidas.

Por tanto, este párrafo transgrede al principio de equidad en su dimensión vertical y horizontal, En su dimensión horizontal pues los COSTOS tanto para obligados como para NO obligados son los mismos, por lo tanto, deberían gozar del mismo derecho, pero limita a los NO obligados a por ningún motivo generar pérdidas, obligando a las condiciones de mercado de estos últimos a generar siempre utilidad/renta o en su defecto un punto de equilibrio.

En su dimensión vertical el principio se transgrede ya que este busca la capacidad contributiva de la persona, la cual se encuentra limitada al no poder generar pérdidas fiscales, comprendiendo todos los diversos factores atribuibles, por ejemplo; un porcicultor que por alguna enfermedad pierda su ganado porcino y haya claramente tenido que incurrir en COSTOS de medicinas y veterinarios de más y no pueda generar algún tipo de ingreso por su actividad, posiblemente no tendrá la capacidad contributiva.

7.1. No Obligados a Llevar Contabilidad

Respecto del estudio base es posible identificar que los siguientes no obligados a llevar contabilidad en el sector agropecuario y enfocado explícitamente en las personas naturales,

representado a través de la estructura arancelaria definida por la dirección de impuestos y aduanas nacionales (2023) como actividades productoras de renta, realizadas por personas naturales, se encuentran contempladas como no obligadas a llevar contabilidad:

Sección I Animales vivos y productos del Reino animal

Capítulo 1 Animales vivos - Partidas Arancelarias 0101 al 0106

Capítulo 2 Carne y despojos comestibles - Partidas Arancelarias 0205, 0209, 0210

Capítulo 3 Pescados y Crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos - Partidas Arancelarias 0301 al 0309

Capítulo 4 Leche y productos lácteos, huevos de ave, miel natural, productos comestibles de origen animal, no expresados ni comprendidos en otra parte. - Partidas Arancelarias 0401 al 0410

Capítulo 5 Los demás productos de origen animal no expresados ni comprendidos en otra parte. - Partidas Arancelarias 0501 al 0511

Sección II Productos del Reino vegetal

Capítulo 6 Plantas vivas y Productos de la Floricultura - Partidas Arancelarias 0601 al 0604

Capítulo 7 Hortalizas, plantas, raíces y tubérculos alimenticios - Partidas Arancelarias 0701 al 0714

Capítulo 8 Frutas y frutos comestibles, cortezas de agrios, melones o sandías - Partidas Arancelarias 0801 al 0814

Capítulo 9 Café, té, Yerba mate y especias - Partidas Arancelarias 0901 al 0910

Capítulo 10 Cereales - Partidas Arancelarias 1001 al 1008

Capítulo 11 Productos de la molinería, malta, almidón y fécula, inulina, gluten de trigo - Partidas Arancelarias 1101 al 1109

Capítulo 12 Semillas y frutos oleaginosos, semillas y frutos diversos, plantas industriales o medicinales, paja y forraje - Partidas Arancelarias 1201 al 1214

Capítulo 13 Gomas, resinas y demás jugos y extractos vegetales - Partidas Arancelarias 1301 al 1302

Capítulo 14 Materias trenzables y demás productos de origen vegetal, no expresados ni comprendidos en otra parte - Partidas Arancelarias 1401 al 1402

Sección III Grasas y aceites animales o vegetales; productos de su desdoblamiento, grasas alimenticias elaboradas, ceras de origen animal o vegetal.

Capítulo 15 Grasas y aceites animales o vegetales, productos de su desdoblamiento grasas alimenticias elaboradas; ceras de origen animal o vegetal - Partidas Arancelarias 1501 al 1502

Se exceptúan de este listado las actividades representadas en las partidas arancelarias 0102, 0105, 0302, 0303, 0304, 0306, 0401, 0406 y 0407

7.2. Principio de equidad

A lo largo del presente documento se encuentra determinado que el principio de equidad está estructurado en dos lineamientos denominados Equidad Vertical y Equidad Horizontal

Equidad Vertical: Como se ha definido en las diferentes sentencias mencionadas a lo largo de esta tesis, la equidad vertical busca determinar la capacidad contributiva de las personas, definida esta última por la sentencia C-057 de 2021 como “la capacidad contributiva determina el alcance de la potestad impositiva del Estado y, particularmente, la manera de distribuir las cargas tributarias.”

De este modo y como lo reafirma esta misma sentencia “En lo que respecta a los impuestos directos, por regla general, es improcedente inferir la capacidad contributiva, así como definir un tributo o sus elementos sobre la base de realidades económicas y jurídicas que no sean indicativas de capacidad de pago”. Y consecuentemente la sentencia C-209 de 2016 “en los impuestos directos, ejemplo renta o predial, como se identifica en ellos al contribuyente respectivo, es posible conocer la capacidad de pago de este mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio. En tal caso, es lógico el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que en la medida en que aumente la base gravable aumente también la medida aplicable”

Por tanto, no es posible LIMITAR la capacidad contributiva de las personas a únicamente dar en su resultado de renta gravable, luego de disminuir costos, deducciones y descuentos, generar valores positivos o en su defecto un valor 0. Ya que como se ha presentado en los diferentes contribuyentes, la capacidad contributiva y capacidad de pago pueden ser a partir de resultados en su renta gravable positivos o negativos. Toda vez que estos dependen estrictamente por las condiciones económicas de cada actividad en particular de cada contribuyente

Equidad Horizontal: De igual manera como se ha establecido en recorrido de esta investigación, la Equidad horizontal busca dar un trato bajo el principio de igualdad, es decir de manera idéntica a quienes gozan de la misma capacidad económica, consecuentemente se debe realizar un análisis de la equidad horizontal tal como lo menciona la sentencia C-293 de 2020 “i) el tributo fue definido o no con base en la capacidad de pago del contribuyente y, ii) el impuesto grava dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones de manera desigual, sin justificación suficiente.” .

De tal modo se transgrede la equidad horizontal al limitar que en grupo de sujetos bajo las mismas condiciones de capacidad económica, trate de manera desigual a quienes llevan contabilidad de los que no, toda vez que estos últimos bajo lo consagrado en el parágrafo 2 del artículo 95 del Estatuto tributario pueden generar pérdidas fiscales.

7.3. Contabilidad

La contabilidad para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se encuentra enmarcada bajo el régimen probatorio de las deducciones tal como se ha representado anteriormente y soportado en las diferentes sentencias, bajo este precepto es imprescindible la contabilidad respecto de los controles a las deducciones llevadas o tomadas en el impuesto de renta por ejemplo: depreciaciones, amortizaciones y demás deducciones que no poseen otro medio fiable de medición y de soporte documental.

Es concordante con el párrafo anterior las actividades agropecuarias ejecutadas por los no obligados a llevar contabilidad, no pueden llevar en su declaración de renta este tipo de deducciones especialmente, lo que no quiere decir que sus costos no estén soportados y estos no superen el monto de la realización de sus ingresos. Es decir, que los costos pueden llegar a superar los ingresos de estos sujetos, en los cuales los costos pueden ser medidos fiablemente y con el respectivo soporte documental, para lo cual al respectivo sujeto necesariamente le genera una pérdida soportada en debida forma. Por ejemplo, un sujeto persona natural que se dedica a la cría de caballos y tiene soportado los costos de comida, medicamentos y vitaminas, veterinario y demás costos necesarios para su crianza, y al momento de su venta por cosas naturales se lastima de manera irreversible o se enferma y el valor de su venta es inferior a los costos necesariamente genera una pérdida fiscal y comercial. Este tipo de eventualidades se dan en las diferentes actividades agrícolas y pecuarias mencionadas en los párrafos anteriores.

8. Conclusiones y recomendaciones

Llevar contabilidad es una obligación formal que deben cumplir las personas que realizan actos mercantiles bajo la luz del código de comercio y los productores de bienes exentos amparados en los art 468 y 477 del ET.

La Contabilidad con base a las diferentes sentencias se comprende medio probatorio para demostrar las deducciones como son: amortizaciones, depreciaciones, provisiones, entre otros

El párrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, no contempla los diferentes factores que pueden afectar el sector agropecuario y lo está limitando a generar una renta bruta especial mayor o igual a \$0.

El Principio de equidad se evalúa bajo dos lineamientos:

- Vertical: Mide la capacidad contributiva de la persona.
- Horizontal: Mide las condiciones sobre las personas similares.

El principio de equidad tiene un test de medición de acuerdo a la presunta transgresión de la constitución, el cual se encuentra determinado así:

- Test Leve: Cuando hay indicios de inequidad.
- Test Intermedio: Cuando hay indicios de trato discriminatorio.
- Test fuerte: Cuando la aplicabilidad de este criterio sea desproporcionada.

El Párrafo 2 del Artículo 95 del estatuto tributario, limita la equidad vertical de los no obligados a llevar contabilidad en la enajenación de activos biológicos al no permitir la generación de pérdidas fiscales.

El párrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, limita la equidad horizontal toda vez que así las personas ejerzan la misma actividad, bajo las mismas condiciones económicas, sociales y ambientales, solo permite a los obligados a llevar contabilidad generar pérdidas fiscales. Se considera que el test aplicable a esta situación corresponde a un test intermedio.

De acuerdo con lo anterior, se puede considerar inconstitucional el parágrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario, al no permitir que los no obligados a llevar contabilidad, presenten pérdidas fiscales que pueden ser compensadas en futuros periodos en la venta de activos biológicos, debido a que se encuentran diferentes limitaciones normativas que lo permite y al revisar en la realidad, son perdidas que se pueden presentar en el desarrollo de la actividad, por las afectaciones que se pueden tener por bacterias, enfermedades, cambios climáticos, etc.

9. Limitaciones

El desarrollo del presente estudio se encontró limitado en la falta de información específica en cuanto al tratamiento fiscal en la enajenación de activos biológicos para los no obligados a llevar contabilidad, toda vez que se encuentra únicamente regulado por el estatuto tributario en el artículo 95 numeral 2 y al respecto no se ubica información de referencia por lo que se asimilo a las jurisprudencias de los casos donde se abordan las diferencias entre los obligados y no obligados a llevar contabilidad.

De otra parte, el tiempo para el desarrollo del estudio, se encontró delimitado por un periodo de tiempo, por lo que no fue posible ahondar más en fuentes de información que puedan soportar la hipótesis del problema planteado.

10. Impacto

Los Impactos fiscales de las empresas del sector de Activos Bilógicos, no se está cuantificando de manera correcta para los que están obligados a llevar contabilidad frente a los que no están

obligados, dado que no se están considerando las diferentes formas de demostrar las pérdidas fiscales visualizando los riesgos que tiene el sector económico por el tipo de actividad que desarrollan y las condiciones en las cuales se opera la misma.

Igualmente, se tiene conocimiento que los costos que son aceptados fiscalmente se entienden realizados cuando se realice efectivamente el pago en dinero o en especie, por lo que algunos costos en los que se incurre y se pagan a crédito, no serán deducibles o descontables dentro del periodo fiscal presentado. Lo que ocurre de manera contraria con los obligados a llevar contabilidad teniendo en cuenta el principio de causación.

11. Recomendaciones

Realizar una estructura tributaria fiscal que permita mitigar las pérdidas fiscales a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de activos biológicos.

Se debe plantear un sistema de costos aplicable en el sector agropecuario, con el propósito de tener una forma adecuada para la determinación del costo de ventas, permitiendo obtener de manera adecuada la rentabilidad del sector.

12. Lista de figuras

Ilustración 1	15
Ilustración 2	19

13. Lista de tablas

Tabla 1	47
----------------------	-----------

14. Bibliografía

Presidente de la República de Colombia (1971). *Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el código de comercio*. Bogota D.C., 1971. Obtenido del código de comercio en su título II. De los actos, operaciones y empresas mercantiles y su título IV. De los libros de comercio.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102>

Presidente de la República de Colombia (1991). *Decreto 2067 de 1991, por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la corte constitucional*. Obtenido del Régimen Procedimental en su Capítulo I

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=30150>

Asamblea Nacional de Constituyentes (1991), *Constitución Política de la República de Colombia correspondiente a la segunda edición corregida de la Constitución Política de Colombia, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991*. Obtenido del título XII – Capítulo 4, en su artículo 363 - El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2018), *Tratamiento tributario para productores de activos biológicos*. Obtenido del Oficio 180 de la subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

<https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2018/oficio-180.html>

Pincay, T. (2019), *Análisis del impuesto diferido en la contabilización de activo biológico del sector azucarero de la provincia del guayas*. Obtenido de Trabajos de Titulación - Carrera en Contabilidad y Auditoría CPA (SED)

<http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/13053>

Montoya, S. (2020), *Dificultades en el tratamiento contable y fiscal de los activos biológicos*. Obtenido de Temas Genéricos: Impuesto sobre la Renta Revista Impuestos No 220.

https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_bb4a689b128c4a45bfdf52dbb5435aa4/revista-impuestos/dificultades-en-el-tratamiento-contable-y-fiscal-de-los-activos-biologicos

Centro ODS para América Latina y el Caribe de la Universidad de los Andes (2021), *Décima sesión de la cátedra Repensar Nuestro Futuro*. Obtenido de Repensar nuestro futuro: nueva cátedra abierta del FNA y el centro ODS.

<https://cods.uniandes.edu.co/repensar-nuestro-futuro-nueva-catedra-abierta-del-fna-y-el-centro-ods/>

Corte Constitucional de Colombia (2021), *Sentencia C-606/19, demanda de inconstitucionalidad*. Obtenido de Corte Constitucional en la Sentencia C-606/19.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-606-19.htm>

Naciones Unidas Colombia (2021), *Las amenazas de origen natural causan pérdidas de 108.000 millones de dólares al sector agrícola*. Obtenido de Noticias ONU

<https://news.un.org/es/story/2021/03/1489692>

Agudelo, D y Aguirre, G (2022), *Manejo fiscal dado a los activos biológicos en Colombia con la implementación de las NIIF durante el periodo 2012 – 2020*. Obtenido de Trabajo de grado especialización, especialización en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia, Medellín, Antioquia, Colombia, 2022.

https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/25752/1/AgudeloSamara_2022_ManejoActivosBiologicos.pdf

Gerencie.com. (2023), *La contabilidad como Prueba*. Obtenido de Prueba contable en procesos tributarios.

<https://www.gerencie.com/la-contabilidad-como-prueba.html>

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD

HONORABLES MAGISTRADOS

CORTE CONSTITUCIONAL

Bogotá D.C.

Ref: ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Sebastián Ospina Urquijo, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.072.706.593, expedida en Chía, Cundinamarca, obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Cajicá, Cundinamarca. Amanda Elizeth Roa Ramos, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 53.116.071 expedida en Bogotá DC, obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Bogotá DC. Fergie Ruddy Natalia Garzón Restrepo, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.069.751.803, expedida en Fusagasugá, obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Madrid, Cundinamarca. Respetuosamente nos dirigimos a ustedes en uso de los derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y en el numeral 7 del artículo 95 de la Constitución Política de 1991, con el fin de interponer la acción de inconstitucionalidad contra el **parágrafo 2 del artículo 95 del estatuto tributario**. Por cuanto contraria la Constitución Política en sus artículos 95 numeral 9 y consecuentemente el artículo 363 como se sustenta a continuación:

I. NORMA CONSTITUCIONAL VULNERADA

Las normas vulneradas se encuentran sustentadas bajo el principio de equidad respecto del impuesto de renta y complementarios, dado que la norma demandada no contempla el principio en mención en su redacción y aplicación fiscal con base de los sujetos vulnerados con dicha norma.

Artículo 95 Numeral 9 de la constitución política de Colombia

Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Artículo 363 de la constitución Política de Colombia

El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

II. NORMA DEMANDADA

La norma demanda corresponde al **parágrafo 2 del artículo 95 del Estatuto tributario**

En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.

El artículo 95 del Estatuto tributario define la renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos.

La renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos será la siguiente:

1. Para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos determinados de acuerdo con los artículos anteriores.

2. Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.

PARÁGRAFO 1. Respecto de los sujetos del numeral 1 de este artículo, independientemente del momento de ocurrencia, son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, muerte y otros eventos que afecten económicamente a los activos biológicos de los contribuyentes usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a casos fortuitos, fuerza mayor y delitos en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización, seguros o la parte que no hubiere sido asumida por un tercero. Para fines fiscales, las pérdidas serán valoradas teniendo en cuenta, únicamente, su precio de adquisición, y los costos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

PARÁGRAFO 2. En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.

Con base al artículo citado anteriormente, determina la renta bruta en la enajenación de activos biológicos segregando el método respecto de:

- Los obligados a llevar contabilidad definiéndolo en su numeral 1 como la diferencia entre el ingreso realizado y los costos establecidos y determinados en los artículos 92, 93 y 94 del estatuto tributario en los cuales únicamente fija los lineamientos para reconocer los costos para los obligados a llevar contabilidad.

- Los no obligados a llevar contabilidad su renta bruta en la enajenación de activos biológicos se encuentra únicamente regulada en el numeral 2 del artículo en mención, donde regula que corresponde a la diferencia entre el ingreso realizado y los costos atribuibles indicando que costos de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo etc. hasta los efectuados para poner los productos en el lugar de expendio, DEBIDAMENTE SOPORTADOS.

De tal modo que se reconoce que existen unos costos atribuibles e identificables en cada una de sus etapas y con la premisa que se encuentren debidamente soportados, lo que nos denota que existen otras maneras probatorias y de regulación cuando define que los costos deben reposar debidamente soportados, y a su vez no dispone la contabilidad como requisito para reconocer los costos en la declaración de renta de los no obligados a llevar contabilidad.

III. FUNDAMENTOS DE LA VIOLACIÓN

La enajenación de activos biológicos es un mercado fluctuante el cual se encuentra inmerso a diversas condiciones que afecten los ingresos de realización tanto a los obligados como los no obligados a llevar contabilidad, de igual manera con los costos debidamente soportados los cuales indudablemente pueden llegar a ser superiores que los ingresos de realización y por tanto generar perdidas debidamente soportadas e identificables.

El principio de equidad tributaria se encuentra transgredido en los siguientes términos:

- Desconoce la equidad vertical en la renta bruta en la enajenación de activos biológicos la norma demandada respecto de la capacidad contributiva y capacidad de pago de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, toda vez que limita la capacidad de pago y capacidad contributiva a generar una renta bruta mayor que cero o igual a cero. No permitiendo dar una perdida fiscal en sus respectivas declaraciones de renta. La equidad vertical definida por la sentencia C-249 de 2013 como *“La equidad vertical que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor medida”* La capacidad económica de los contribuyentes depende de las condiciones económicas y puede llegar a estar en déficit.
- Está generando un trato discriminatorio a raíz del deber formal de llevar contabilidad, en la renta bruta en la enajenación de activos biológicos, es decir, está dando un trato desigual a un grupo de sujetos que bajo las mismas condiciones de capacidad económica y capacidad de pago; al estar generando pérdidas fiscales. Por una parte, los obligados a llevar contabilidad si las puedan generar y por el contrario los que no están obligados a llevar contabilidad no

puedan generar pérdidas fiscales. la sentencia C-249 de 2013 define *“La equidad horizontal exige que personas con capacidad económica igual, o que se hallen bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”*, De tal modo está otorgando un beneficio desigual a quienes, si están obligados a llevar contabilidad al permitir generar perdidas y poder compensarlas, respecto de los que no están obligados a llevar contabilidad que simplemente no pueden generar pérdidas fiscales.

- La contabilidad es un deber formal, que funciona como medio probatorio en el régimen general de deducciones como depreciaciones, amortizaciones y provisiones, tal como se menciona en la sentencia C-606 de 2019, *“La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario.”*

Como lo denota el numeral 2 del artículo 95 del estatuto, existen una serie de costos atribuibles en cada una de las etapas de la enajenación de activos biológicos para los no obligados a llevar contabilidad, sobre los cuales determina que deben estar debidamente soportados, es decir que si los costos, (que pueden superar los ingresos de realización), están debidamente soportados se pueden llevar a la declaración de renta, pero estos no pueden generar pérdidas fiscales. Pero los obligados a llevar contabilidad si los pueden reconocer en su totalidad estos costos y consecuentemente generar una perdida fiscal y compensarla.

IV. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4.

V. NOTIFICACIONES

Los accionante recibirá notificaciones en la dirección Cra 9ª # 2 – 29 en Cajicá, Cundinamarca. Al teléfono móvil 3209487950

Señor Juez

Atentamente

Sebastián Ospina Urquijo
CC. 1.072.706.593 de Chía, Cundinamarca.

Amanda Elizeth Roa Ramos
CC. 53.116.071 de Bogotá DC.

Fergie Ruddy Natalia Garzón Restrepo
CC. 1.069.751.803 de Fusagasugá, Cundinamarca.