



El sector ganadero bovino colombiano y sus problemáticas fiscales. Análisis del alcance del régimen simple de tributación

The Colombian Cattle Sector and Its Tax Problems. Analysis of the Scope of the Simple Taxation Regime

O sector pecuário colombiano e os seus problemas fiscais Análise do alcance do regime de tributação simples

JULIÁN EDUARDO SARAY CASTILLO*

* Contador Público de la Universidad de los Llanos. Especialista en Auditoría Forense y Magister en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: julian14-04@outlook.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-4633-5618>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n26.07>.

Resumen

El sector ganadero colombiano, por muchos años, ha sido marginado en las políticas públicas que se adoptan en Colombia, en especial aquellas que regulan los tributos. Esta exclusión del sector ha llevado a que se formulen políticas fiscales que ignoran la realidad económica y social de estos contribuyentes, impulsándolos cada vez más a la informalidad y obligándolos a adoptar medidas poco legales para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales de la forma menos onerosa posible. A raíz de esta cruda realidad, se hace necesario explorar posibles soluciones que puedan beneficiar a estos contribuyentes, desde la aplicación del actual régimen simple de tributación, hasta la adopción de un nuevo régimen especial de tributación para actividades agropecuarias, todo con el ánimo de formalizar y simplificar sus cargas tributarias.

Palabras clave: régimen simple, ganadería, negocios, régimen ordinario, impuestos.

Abstract

The Colombian livestock sector has for many years been a marginalized in terms of the public policies adopted in Colombia, especially those regulating taxes. This exclusion to which the sector is exposed has led to the formulation of tax policies that ignore the economic and social reality of these taxpayers, driving them more and more to informality and forcing them to adopt unlawful measures to comply with their tax obligations in the least burdensome way possible. As a result of this harsh reality, it is necessary to explore possible solutions that may benefit these taxpayers, from the application of the current simple tax regime, to the adoption of a new special tax regime for agricultural activities, all with the aim of formalizing and simplifying their tax burdens.

Keywords: Simple Regime, Livestock, Business, Ordinary Regime, Taxes.

Resumo

Durante muitos anos, o sector pecuário colombiano foi marginalizado em termos das políticas públicas adoptadas na Colômbia, especialmente as que regulam a tributação. Esta exclusão a que o sector está exposto levou à formulação de políticas fiscais que ignoram a realidade económica e social destes contribuintes, empurrando-os cada vez mais para a informalidade e obrigando-os a adotar medidas ilegais para cumprirem as suas obrigações fiscais da forma menos onerosa possível. Como resultado desta dura realidade, torna-se necessário explorar possíveis soluções que possam beneficiar estes contribuintes, desde a aplicação do actual regime fiscal simples, até à adoção de um novo regime fiscal especial para as actividades agrícolas, tudo com o objetivo de formalizar e simplificar os seus encargos fiscais.

Palavras-chave: regime simples, pecuária, atividade empresarial, regime ordinário, tributação

Introducción

La ganadería ha jugado un papel importante en la historia colombiana, inicialmente como protagonista en la campaña libertadora, luego como dinamizador de la economía de una nación en desarrollo y finalmente como instrumento de ahorro y capital de una gran parte de la sociedad.

Lamentablemente, el negocio en las últimas décadas se ha visto permeado por capitales ilícitos que ha llevado a que la sociedad estigmatice a las personas que honradamente se dedican a este negocio. Esta imagen errónea se ha visto reflejada en las diferentes obligaciones tributarias que son aplicables a los ganaderos y que ignoran por completo la capacidad contributiva de los mismos, así como su capacidad para cumplir con sus obligaciones formales.

Y es que los ganaderos no son terratenientes como comúnmente se cree: tan solo el 1 % cumple con tal característica y cerca del 99 % pueden ser considerados campesinos o personas que solo poseen ganado como instrumento de ahorro, además de desarrollar diferentes tipos de negocios, cada uno con su propio margen de utilidad, costos y dificultades.

Pero como toda actividad económica, la ganadería está sujeta a ciertas obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria, muchas de las cuales presentan dificultades al momento de su cumplimiento principalmente por factores externos y ajenos al contribuyente, que tienen mucho que ver con problemáticas sociales presentes en el país.

Estas dificultades presentadas junto con otras más hacen del negocio de ganadería una actividad arriesgada en cuanto a aspectos tributarios se refiere, siendo el ganadero propenso a sanciones onerosas por el incumplimiento de tales obligaciones por razones que muchas veces escapan a su control.

Para intentar mitigar este problema y con el fin de enfrentar la informalidad nace el régimen simple de tributación (RST), alternativo al régimen ordinario de renta, que promete ayudar a cumplir con varias de estas obligaciones sustanciales con una sola tarifa y en una sola declaración, además de prescindir del soporte de costos y gastos para el cálculo del impuesto, una característica única que llama la atención de un gremio al que se le dificulta soportar sus costos.

Pero, ¿qué tan favorable resulta la adopción del RST en ganaderos? ¿Puede ser la solución a estas problemáticas? A lo largo de esta investigación analizaremos el alcance del RST como solución a las problemáticas planteadas.

I. Problemáticas fiscales de la ganadería bovina colombiana

Si hay que buscar un punto de inflexión en la historia fiscal de ganadería bovina colombiana, este se relacionaría con la Ley 1607 de 2012. Esta ley convirtió a los animales vivos de la especie bovina en bienes exentos (anteriormente, bienes excluidos), dándoles a los ganaderos los derechos y deberes del artículo 477 del Estatuto Tributario, al igual que el estatus de productores de bienes exentos.

La idea de que los ganaderos pudieran solicitar en devolución sus impuestos descontables pagados en la adquisición de insumos para la manutención del ganado fue la gran novedad, pues esto garantizaba un “menor costo” de producción y al tiempo un “menor precio” para el consumidor final. Después de 11 años son pocos los que se han beneficiado y no porque no sea posible solicitar en devolución sus impuestos descontables, sino porque no hay impuesto descontable que valga la pena solicitar en devolución.

La mayor y casi única fuente generadora de impuestos descontables es la compra de concentrado y sal, pero al ser la ganadería colombiana un negocio extensivo y no intensivo, su mayor fuente de alimento proviene del pasto y no de alimentos concentrados. Estos se encuentran gravados a la tarifa del 5 % y aporta un impuesto descontable mínimo, que en muchos casos no vale la pena solicitar en devolución para el ganadero mediano o pequeño.

Esta crítica a la devolución de IVA, que valdría la pena profundizar en otra ocasión, es solo la punta de esta gran montaña de problemáticas a las que actualmente se enfrentan los ganaderos y que nacieron con la Ley 1607 de 2012, en un intento del gobierno de formalizar la actividad. Y aunque en un inicio pareció no tener mayor incidencia en el negocio, con la Ley 2010 de 2019 se consolidó y agravó el escenario fiscal de los ganaderos.

Cabe recordar que la Ley 2010 de 2019 fue la encargada de dar origen a la factura electrónica y, posteriormente, a los demás documentos electrónicos (documento soporte y la nómina electrónica) que hoy en día se encuentran en plena aplicación. Junto a esta novedad llegaron nuevas facultades fiscalizadoras para Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), nuevas herramientas para cumplir este propósito y nuevas sanciones relacionadas con el incumplimiento de estas obligaciones.

Bajo este escenario actual analizaremos el origen de las distintas problemáticas que poseen los ganaderos desde una perspectiva general (teniendo en cuenta realidades políticas, sociales, económicas y culturales que permitan explicar las causas de estos obstáculos) y otra específica de cada impuesto u obligación formal.

A. Problemáticas generales

Antes de hablar de las problemáticas fiscales que poseen los ganaderos, debemos ir un paso atrás y analizar las causas que originan dichos problemas.

Estas causas pueden tener razones políticas, económicas, sociales, culturales, geográficas y tecnológicas, entre otras, que desembocan en una cadena de obstáculos que impiden o dificultan el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria por parte de los pequeños productores y comerciantes de ganado bovino. A estas causas las denominaremos “problemáticas generales”, ya que su impacto no se limita solo a un impuesto en específico, sino a todo el aparato impositivo del Estado.

A continuación, se detallarán algunas causas que a criterio de esta investigación se consideran de más alto impacto.

1. El conflicto armado

Hablar del conflicto armado en Colombia es hablar de un conflicto que ha permanecido por más de 60 años y que tuvo como principales detonantes las diferencias políticas y desigualdades sociales. Hoy en día, factores como el narcotráfico y el crimen organizado han transformado el conflicto, alejándolo de toda lucha social y cualquier ideología política (Alba Moreira, 2015), situación que no lo hace menos importante y que, por el contrario, supone un gran reto en cuanto a impuestos de refiere.

Y es que este conflicto parece no dar tregua en ningún rincón de Colombia. Según datos del informe sobre presencia de grupos armados en Colombia 2021-2022 de Indepaz, los departamentos históricamente ganaderos poseen una gran concentración de grupos narco, paramilitares, guerrilleros, disidencias y delincuencia organizada.

Esta problemática afectó notablemente las labores de fiscalización y de apoyo fiscal de la administración tributaria y Hernando Vásquez, director de la DIAN en Caquetá en 2017, documentó parte de estas dificultades en su columna titulada “Cultura tributaria y conflicto armado, la experiencia colombiana” (4 de diciembre de 2017). En ella, Vásquez exhibió una realidad que se vivió a finales de los noventa y principio de los dos mil, durante la zona de distensión, donde los funcionarios eran amenazados y se les impedía sus labores en zonas controladas por estos grupos al margen de la ley. Pero la influencia de estos grupos no quedaba ahí, pues la población en muchos casos justificaba su poca o nula tributación en las extorsiones que debían pagar a estos grupos y en la falta de presencia estatal.

Aunque Vásquez se refiera a estos sucesos como algo pasado y destaque los avances de las últimas décadas en cuanto a la formalización y tributación en esta zona del país, lo cierto es que el conflicto armado sigue teniendo consecuencias similares en otras zonas, en especial zonas ganaderas, donde se cobra una “contribución” por animal movilizado o poseído, o se retienen animales como forma de extorsión.

Este tipo de extorsiones junto con otras más merman la capacidad contributiva de los contribuyentes y motivan la informalidad, impulsando al ganadero a incumplir con sus obligaciones sustanciales y formales bajo el justo argumento de tener que adaptarse a las condiciones de su entorno para proteger su negocio.

2. TIC y servicios públicos

Históricamente, nuestro país se ha caracterizado por el atraso en varios frentes, como las TIC, la infraestructura y la cobertura en servicios públicos, situaciones que han tenido serias consecuencias a nivel social y que traemos a esta investigación para profundizar sobre los impactos hacia los ganaderos y los obstáculos que representan para el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria.

Fue tan solo en este siglo XXI que se sumaron grandes esfuerzos públicos y privados con el ánimo de masificar las coberturas y garantizar estos servicios, priorizando las zonas urbanas de las rurales.

Los resultados de esta decisión aún son palpables en nuestro país y, más exactamente, entre el sector ganadero. En apartes anteriores de esta investigación se discutió sobre la necesidad de no estigmatizar a los ganaderos y se cuestionó esa disociación entre ganaderos y campesinos, ignorando que un campesino puede ser también un pequeño ganadero o viceversa. Este cuestionamiento vuelve a tener protagonismo en este título dada las caracterizaciones efectuadas por el DANE (2020) en la Encuesta Nacional Agropecuaria.

Según el DANE, para el segundo semestre de 2019, en Colombia existían 2.085.423 unidades de producción agropecuaria (UPA)¹, las cuales se distribuían como se muestra en la tabla 1.

TABLA 1. UNIDADES DE PRODUCCIÓN AGROPECUARIA

Actividad	Cantidades UPA
Cultivo de peses (piscicultura)	36.268
Colmenas o producción de miel	2.096
Producción de champiñones	127
Semilleros o eras	6.723
Cultivos hidropónicos	125
Huertas con fines comerciales	15.782
Transformación de productos agrícolas	5.827
Transformación de productos pecuarios	1.574
Fabricación de productos lácteos	4.833
Restaurante y venta de comida	3.697
Alquiler con fines turísticos	6.414
Agroturismo	1.372
Minería	28.199
Ganadería	925.332
Otra	28.199
Agricultura	909.215

Fuente: Elaboración propia con base en DANE (2020).

De estas UPA existentes al cierre de 2019, 1.955.892 se encontraban en poder de 1.549.782 productores (personas naturales propietarias o en condición de explotar la UPA), de las cuales 1.474.590 se consideraron campesinos.

1 La UPA puede estar formada por una parte de un predio, un predio completo, un conjunto de predios o partes de predios continuos o separados en uno o más municipios, independientemente del tamaño, la tenencia de la tierra y el número de predios que la integran. Debe cumplir con las siguientes tres condiciones: (1) producir bienes agrícolas, forestales, pecuarios, acuícolas o adelantar la captura de peces destinados al consumo o a la venta; (2) tener un único productor/a natural o jurídico que asuma la responsabilidad y los riesgos de la actividad productiva; y (3) utilizar al menos un medio de producción como construcciones, maquinaria, equipo o mano de obra en los predios que la integran.

Frente al caso de la ganadería, existen 925.332 UPA con 926.407 productores, la mayoría de los cuales se consideraron campesinos. Esto confirma el postulado de que muchos ganaderos pueden ser también campesinos.

Frente al servicio público de energía, 1.216.340 UPA contaban con electricidad o planta eléctrica, cerca del 62 % de dichas unidades, una cifra que resalta los avances en cuanto a cobertura apoyados en nuevas tecnologías como la energía solar, pero que al tiempo demuestra el largo camino que falta por recorrer.

Pero en esta problemática, es el 38 % restante el que ocupa la mayor atención. Aunque la cobertura esté en un porcentaje aceptable y posiblemente el porcentaje restante se trate de zonas muy apartadas del país, esto puede suponer un serio obstáculo al momento de cumplir con el mandato constitucional de contribuir con los gastos del Estado.

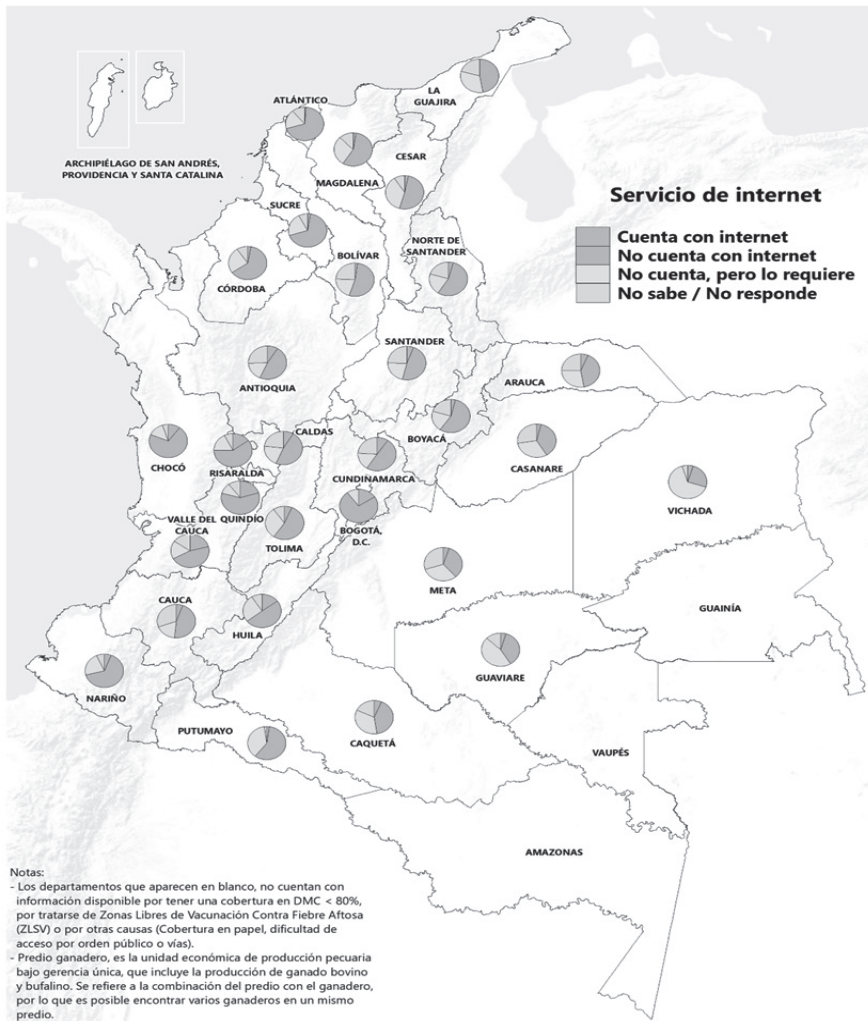
Frente a los bienes TIC (computadores, tabletas, dispositivos móviles y GPS, entre otros), solo 137.600 UPA contaban con este tipo de tecnología (cerca del 7 %) esencial para la comunicación y, en este caso específico, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Y es que la tecnología, hoy por hoy, se ha convertido en una herramienta indispensable para el cumplimiento de las obligaciones formales (como el envío de documentos electrónicos) y sustanciales (liquidación y presentación de impuestos) en materia tributaria, poniendo en una situación delicada a los ganaderos que se ubican en el 93 % de UPA que no cuentan con estas herramientas y a los cuales les será muy difícil cumplir con estas obligaciones.

Frente a la conexión y acceso a internet, la historia no es menos desalentadora, ya que cerca del 2 % (36.115) de las UPA cuentan con este servicio, situación que se extiende a veredas, caseríos o pueblos enteros, donde el servicio de internet es limitado, costoso, de mala calidad o inexistente, lo cual agrega una razón más al porque puede llegar a ser tan difícil para un ganadero o campesino cumplir con sus obligaciones fiscales. En el caso específico de los ganaderos, el acceso a internet se resume en el mapa de la figura 1.

Ahora bien, si juntáramos estas problemáticas en varias zonas del país, el resultado sería una gran cantidad de posibles contribuyentes omisos que, teniendo obligaciones formales y sustanciales que cumplir, no lo hacen por factores externos, que están fuera de su alcance y que dificultan, impiden o elevan el costo de su cumplimiento.

FIGURA 1. PREDIOS GANADEROS QUE DISPONEN O NO DE INTERNET



Fuente: DANE (2020).

3. Educación y cultura tributaria

La educación y la cultura tributaria son un factor determinante al momento de evaluar los obstáculos que impiden o dificultan el cumplimiento de una obligación tributaria, con la característica de que no son externos y ajenos al contribuyente. Por el contrario, son factores internos propios de cada contribuyente y de su entorno social que limitan la contribución.

Para hacer más clara la problemática, según la Encuesta Nacional Agropecuaria de 2019 realizada por el DANE (2020), se evidenció que el 70 % de los hombres y mujeres entre 29 y 59 años que se autodenominaron campesinos tienen la básica primaria como máximo nivel de estudios, situación que puede dificultar el entendimiento de algunas obligaciones, procesos o procedimientos en materia fiscal.

Y es que muchos de estos campesinos están más familiarizados con las extorsiones que con los impuestos (Fedegan, 2023)², y otros con algo de información sobre el tema, ven lejana la posibilidad de contribuir bajo el vago argumento de no estar obligado ya sea por alguna “ley moral” que los protege del sistema tributario o por no tener ingresos suficientemente altos como aquellos que sí tributan.

Esta falta de comprensión de la normatividad tributaria, sumado a la pobre pedagogía por parte de la administración de impuestos, dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de estos contribuyentes, que en muchos casos faltan a sus deberes formales y sustanciales no por voluntad propia, sino por desconocimiento del sistema tributario colombiano, exponiéndose a las consecuencias que esto implica.

Pero no solo es el desconocimiento de las obligaciones tributarias, también es esa cultura de evasión y elusión que caracteriza a la sociedad colombiana, así como el rechazo al deber de contribuir justificado en la corrupción y el mal manejo de los recursos. La solución a estos otros factores involucrados en esta problemática, en primera medida, está en manos de la administración de impuestos, apostando por el trabajo de campo y la pedagogía, visitando al contribuyente y poniéndolo al corriente de sus posibles obligaciones tributarias; y en segunda medida, en la política colombiana y una gestión de los recursos de forma transparente.

4. Inestabilidad política y complejidad del sistema tributario

Con la aprobación de la Ley 2277 de 2022 se ha ratificado el frenético ritmo de reformas tributarias en la que estamos envueltos desde la década de los noventa. Desde el gobierno de César Gaviria, el Estado colombiano ha expedido 21 reformas tributarias, casi una por año, para intentar contener los efectos de un gasto social, en defensa y cumplimiento a la deuda, con intereses cada vez más altos, que han venido creciendo a un mayor ritmo que el recaudo fiscal que se ha logrado con cada reforma (*La República*, 5 de julio de 2022).

Esta situación que nos ha acompañado en las últimas dos décadas creó una compleja inestabilidad política y tributaria, y una gran incertidumbre sobre lo que pueda deparar el futuro inmediato con el sistema tributario colombiano.

Estos factores políticos han contribuido a establecer un sistema tributario disfuncional, motivado por intereses políticos y plagados de exenciones y beneficios a sectores específicos de la economía, en un intento por solucionar problemáticas que requieren soluciones integrales y no solo tributarias. Esto ha llevado a imponer una cantidad de costos

2 Ilustrando la situación de inseguridad que padece el sector agropecuario en general.

para los contribuyentes, donde los negocios e individuos tienen que dedicar más recursos para cumplir con las complicadas reglas tributarias u optar por no declarar sus ingresos y ganancias a plenitud, obligando a la administración tributaria a destinar más recursos para reforzar el cumplimiento. En la actualidad, persisten altas tasas de informalidad y la evasión tributaria a menudo no es detectada (Comisión de Expertos Tributarios, 2021).

Esta complejidad del sistema tributario colombiano, junto con el escenario incierto de la política colombiana, es, por sí sola, causas suficientes para el incumplimiento de las diversas obligaciones sustanciales y formales a cargo de los contribuyentes; en especial de los ganaderos, que ven en el sistema tributario como inquisitivo, pues no tiene en cuenta la capacidad económica de la persona y parece regirse por la filosofía maquiavélica donde el fin justifica los medios.

B. Problemáticas específicas en materia tributaria y otras obligaciones formales

1. Impuesto de renta y complementarios

También conocido como impuesto a las ganancias. Es uno de los impuestos más antiguos y conocido en el mundo, y su objetivo es gravar las ganancias o utilidades de las personas naturales o jurídicas.

En Colombia, el impuesto de renta se encuentra regulado en el Estatuto Tributario (ET), desde el artículo 5.º hasta el artículo 36.6. Allí se establecen todas las condiciones, obligaciones, límites, beneficios, exclusiones, exenciones y demás para el cumplimiento de esta obligación sustancial.

En cuanto al negocio de ganadería, se obliga a presentar impuesto de renta y complementarios como persona natural (artículo 7.º ET) sobre todos sus ingresos de fuente nacional (artículo 24 ET), sin que dichos ingresos producto de su actividad puedan ser tratados como ingresos no constitutivos de renta (artículo 57.1 ET) y siempre que cumpla con las condiciones consagradas en el artículo 1.6.1.13.2.7 del Decreto 1625 de 2016. Si hablamos de una persona jurídica, esta no está sometida a las condiciones de dicho artículo, por lo que su obligación nace al momento de constituirse (artículo 12 ET).

La tarifa aplicable al negocio será del 35 % si se trata de personas jurídicas (artículo 240 ET) o la tabla progresiva del artículo 241 si se trata de una persona natural, y se podrán descontar a los ingresos brutos los costos y deducciones imputables a la actividad (artículo 26 ET) siempre que guarden una relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con la actividad generadora de renta (artículo 107 ET).

Algunas de estas condiciones pueden cambiar si se trata de un contribuyente obligado o no a llevar contabilidad. El artículo 21.1 del Estatuto Tributario establece claras diferencias frente a estos dos escenarios y su manejo frente al impuesto de renta.

Esta diferenciación entre obligados o no a llevar contabilidad frente al manejo en el impuesto de renta supone grandes desafíos para los ganaderos y campesinos que, hoy por hoy, enfrentan diversas obligaciones tributarias que en muchos casos no se pueden cumplir.

En la actualidad, los pequeños productores y comerciantes de ganado pueden ser contribuyentes del régimen ordinario del impuesto de renta o del régimen simple de tributación si cumple con los requisitos legalmente establecidos. De lo contrario, no tendrá ninguna obligación frente a dicho impuesto ni tampoco la tendrá frente a otras obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria.

Ahora bien, aunque un ganadero puede no superar los topes del artículo 1.6.1.13.2.7 del Decreto 1625 de 2016 para que sea declarante del impuesto de renta, la realidad es que, debido a la naturaleza del negocio, estos requisitos se cumplen con solo una venta que haga de 15 animales al año a precio comercial para sacrificio. Y como alguien que se dedique a este negocio no vende solo 15 animales al año, es casi un hecho que todo ganadero es declarante de renta.

De aquí en adelante comienzan las dificultades. Al ser declarantes de renta, los ganaderos están en la obligación de soportar sus costos y deducciones con facturas electrónicas, documentos soporte electrónicos, documentos equivalentes fiscalmente aceptados y nomina electrónica en el caso que aplique (artículo 771.2 ET).

El primer obstáculo radica en la obtención de estos documentos electrónicos. Sus dificultades más importantes se encuentran en las problemáticas mencionadas, que impiden, en muchos casos, el cumplimiento de esta obligación formal.

Otro factor a tener en cuenta es el cultural, y no precisamente de una cultura social, de raíces, herencias ancestrales y costumbres que definen a una sociedad o grupo étnico, sino de una de evasión, elusión y de rechazo al pago de impuestos que suele caracterizar a los ganaderos. Esta lleva a que una persona, con total capacidad tecnológica, logística y académica, prefiera no hacer una factura electrónica de venta con el único fin de disminuir sus ingresos y evitar pagar mayores impuestos.

Este obstáculo con sus múltiples factores rompe el ciclo económico del negocio y extiende sus consecuencias a los diferentes actores involucrados, poniéndolos en riesgo ante la administración de impuestos al no ser posible soportar total o parcialmente sus compras. Para “mitigar” este riesgo, los ganaderos acuden a la compra de facturas a proveedores ficticios o a la omisión de ingresos que al final conllevan a peores consecuencias.

Pero esta odisea con el impuesto de renta no termina aquí. El artículo 771.5 del Estatuto Tributario establece una limitación gradual a los pagos en efectivo, con el fin de promover el uso de canales bancarios.

En ese orden de ideas y si tenemos en cuenta que una gran parte de ganaderos son campesinos ubicados en zonas apartadas, donde el único banco presente es el Banco Agrario (en otros casos no hay bancos) y que no aceptan demoras con su dinero o someterse a descuentos como el gravamen al movimiento financiero, tiene sentido que prefieran los pagos en efectivo, que, como se sabe, en este negocio no son pequeños.

Esto genera un riesgo para el ganadero que pretenda hacer valer ese pago como costo o deducción en su impuesto de renta, y es que por más que tenga la voluntad de cumplir con lo que demanda la ley tributaria, no puede limitar su negocio y sus ganancias al cumplimiento de estos requisitos y al final termina cediendo ante las condiciones de su proveedor.

2. Impuesto al valor agregado (IVA)

Junto con el impuesto de renta, el impuesto al valor agregado resulta ser de gran importancia en las rentas de una nación, ya que es un impuesto de fácil y constante recaudo que asegura liquidez. Se encuentra presente desde el artículo 420 al artículo 513 del Estatuto Tributario, en donde, al igual que con el impuesto de renta, se establecen cada uno de los componentes de este tributo junto con otras disposiciones en materia de exclusiones, exenciones.

El IVA es un impuesto de consumo, lo que quiere decir que su hecho generador que recae sobre la adquisición de bienes o servicios, salvo por los señalados en los artículos 424, 476, 477 y 479 del Estatuto Tributario.

De igual forma, el artículo 437.3 establece la condición de no responsables de IVA para los contribuyentes que cumplan con las condiciones dadas, consolidando así una serie de exenciones, exclusiones y excepciones con el propósito de mitigar la regresividad del tributo.

Así las cosas, en un principio el negocio de ganadería estaría gravado con IVA por el artículo 420.a del Estatuto Tributario, pero el artículo 477 de la misma norma le da el estatus de exento al ganado vivo de la especie bovina y a sus contribuyentes los denomina productores o comerciantes de bienes exentos.

Esta distinción cobra especial relevancia en cuanto a la obligación de IVA, puesto que los productores podrán solicitar en devolución el IVA en el que incurran por la compra de bienes o servicios destinados a la producción (artículos 477.2 y 850 ET) a cambio de adoptar nuevas obligaciones, mientras que los comerciantes no tienen derecho a devolución de saldos ni están sometidos al régimen del impuesto a las ventas (artículo 439 ET).

Analizados estos aspectos, vale la pena anotar que al IVA bien podría dedicársele una tesis que explicara porque resulta tan poco práctico en el negocio de la ganadería, y es que no solo se trata de los saldos a favor y las devoluciones de los impuestos descontables pagados en los insumos (los cuales en muchos casos no vale la pena solicitarlos en devolución), sino también de esa carga fiscal que supone su cumplimiento y que al final no distingue entre una persona que es capaz de cumplirla y una que no.

Actualmente, la obligación de presentar la declaración de IVA bimestralmente por parte del productor del bien exento, en este caso ganado, puede suponer una carga injustificada teniendo en cuenta que muchas de las obligaciones formales que se les quiso dar a los ganaderos con la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012 ya no dependen de la responsabilidad frente al IVA, por lo que esta responsabilidad se resume en muchos

casos en la presentación de una declaración de ingresos y gastos con o sin saldos a favor, la cual no está exenta de presentarse y es susceptible a sanciones en caso de no hacerlo (artículo 1.3.1.15.4 ET).

Y es que al parecer estos cambios introducidos por la Ley 1607 de 2012 en materia de IVA se hicieron pensando que ganaderos y campesinos son individuos diferentes. Se intentó formalizar la actividad ganadera con la intención de poner en cintura a estos empresarios y políticos que poseen grandes cantidades de ganado, que representan el 1 % de los ganaderos en Colombia y que tienen como atender a estas obligaciones, al tiempo que se intentaba proteger al pequeño campesino dejando intactas sus actividades económicas frente al IVA.

Pero el efecto fue muy diferente. Aunque el beneficio de la devolución de IVA fue para todos los productores de ganado, los más beneficiados fueron estos grandes ganaderos, cuyos saldos a favor vale la pena solicitar en devolución. Pero el pequeño ganadero no vio este beneficio, más aún, vio incrementada su carga fiscal con obligaciones que hoy en día le cuesta cumplir principalmente por factores tecnológicos y logísticos expuestos en apartados anteriores.

Adicionalmente, no solo son pequeños ganaderos, son también campesinos que labran la tierra y cultivan bienes que frente al IVA están excluidos y que se ven inmersos en una encrucijada bastante irónica, en donde la ley que pretendía poner en cintura a estos grandes ganaderos, terminó afectando gravemente a estos campesinos que buscan como cumplir con una obligación fiscal que ganaron solo por vender unos pocos animales al año y no por su actividad agricultora.

Así las cosas, las problemáticas frente a la responsabilidad del IVA se resumen nuevamente en factores tecnológicos, logísticos y sociales que dificultan al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y lo exponen a grandes sanciones, que en un escenario diferente se pueden prevenir. Pero adicional a todo esto, la mayor problemática a esta responsabilidad es la existencia misma de esta, que hoy en día parece no tener mucho sentido.

3. Impuesto al degüello

Con respecto al impuesto al degüello, la dirección general de apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda explico lo siguiente:

El Impuesto de Degüello de Ganado Mayor, se reguló inicialmente en el artículo 1.º de la Ley 8.ª de 1909. Posteriormente, el Decreto Ley 1222 de 1986 mediante el cual se expidió el Código de Régimen Departamental, determinó en sus artículos 161 y 162 la potestad para fijar la tarifa junto con sus limitaciones.

Por su parte, conforme con lo indicado por la Corte Constitucional este gravamen consiste en el pago de una tarifa determinada por el respectivo departamento, por cada res sacrificada para el consumo, que paga quien se dedique al sacrificio de ganado. La Corte también señaló que, el artículo 1.º de la Ley 8.ª de 1909, “perdió vigencia” por

subrogación del Decreto Ley 1222 de 1986, sin embargo, consideró ajustado a la Constitución Política dicho impuesto (Ministerio de Hacienda, 2019).

Este impuesto es de los pocos cuyo gravamen no afecta directamente a los pequeños productores y comerciantes de ganado, al tener una estructura de recaudo y sujetos pasivos diferentes a los impuestos nacionales, pero impacta en gran medida a aquellos grandes ganaderos o empresas cárnicas presentes en la última etapa de este ciclo productivo y que le dan al ganado su destinación final. Por ello, actores más pequeños y alejados de la actividad de sacrificio de ganado y comercialización de carne no tienen contacto con este impuesto ni tampoco sienten en el precio la carga económica del mismo.

En ese orden de ideas y en cuando al tema de esta investigación, no se ve necesario abordar en profundidad el impacto de este impuesto en las actividades diarias de los pequeños productores y comerciantes de ganado bovino.

4. Impuesto de industria y comercio

El impuesto de industria y comercio, que es regulado por la Ley 14 de 1983, dispone que dicho impuesto en cuanto a materia imponible, recae

sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos (artículo 32).

Posteriormente, en sus artículos 34, 35 y 36 define lo que son las actividades industriales, comerciales y de servicios para finalmente excluir las actividades ganaderas de dicho impuesto mediante la prohibición

de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que esta sea (artículo 39.2.a).

Pero algo que se debe resaltar es que a pesar de que la actividad ganadera se encuentra excluida del pago del impuesto de industria y comercio en su modalidad de producción, la comercialización de ganado es totalmente gravable con el impuesto, generando dos tratamientos diferentes dentro de un mismo negocio.

Al igual que el impuesto al degüello, el de industria y comercio, así como su retención en la fuente, recaen únicamente en aquellos contribuyentes que se dediquen a la compra y venta de ganado, sin que se configure los supuestos del artículo 440 del Estatuto

Tributario, por lo cual, aquellos ganaderos catalogados como productores no estarán sometidos a dicho impuesto.

Esto desvela un tratamiento distintivo entre un comerciante y un productor, como ya se dijo, en donde el IVA y el impuesto de industria y comercio cobran gran importancia al estar presentes y al mismo tiempo ausentes de cada tipo de contribuyente, afectando igualmente sus responsabilidades fiscales.

Luego, al hablar de las problemáticas que afectan el cumplimiento de este impuesto, estaremos hablando específicamente de los comerciantes y no de los productores, aunque esto no impide la aplicación de las causas antes mencionadas que afectan el cumplimiento de otros impuestos y que son perfectamente aplicables a este caso específico.

Pero el impuesto de industria y comercio tiene su propio problema, que puede resultar un arma de doble filo para el ganadero comerciante o productor; la línea que divide estos tipos de actividad en la mayoría de casos no es clara, lo que permite que un productor parezca comerciante o un comerciante parezca productor, y esto intencionalmente inclina la balanza a favor del ganadero y al argumento final de que todo ganadero es productor. Luego, no sería sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, aunque se trate de un comerciante.

Esta falta de claridad puede abrir la puerta a una persecución de las secretarías de Hacienda hacia los ganaderos con el fin de determinar la naturaleza de su actividad económica y su obligación frente al impuesto de industria y comercio, lo cual no deja de ser un riesgo latente para los ganaderos y demás actores del negocio.

5. Agentes de retención

La obligación de agente retenedor resulta ser una de las más delicadas para los ganaderos. Recordemos que, por regla general, toda persona jurídica es agente de retención, pero cuando se trata de personas naturales, estas estarán sujetas a lo dispuesto en el artículo 368.2 del Estatuto Tributario.

En este artículo se establece dos condiciones importantes para catalogar a una persona natural como agente de retención: ser comerciante y tener ingresos o patrimonio superior a 30.000 UVT en el año anterior. Estas condiciones rápidamente nos ubican en un grupo específico a los actores del negocio de la ganadería con los comerciantes de ganado, aquellos que solo compran y venden.

Actualmente, los ganaderos y demás actores involucrados (personas naturales) gozan de una temporal “impunidad” frente al cumplimiento de sus obligaciones debido a la lenta adopción por parte del gremio de las obligaciones formales relacionadas con documentos electrónicos, pero esto pronto llegará a su fin y las actividades económicas identificadas con los códigos 0141 y 4620 cobrarán gran relevancia en cuanto a la obligación de agente retenedor. ¿Cuál elegir?

Esto nos pone nuevamente en esa delgada línea que separa al comerciante del productor, la cual en este negocio no es muy clara. Por un lado, la actividad de comerciante

(4620) da la facilidad de no presentar IVA (artículo 439 ET), pero si cumplo con los requisitos seré agente retenedor (artículo 368.2 ET). Por otro lado, la actividad de productor (0141) me da la facilidad de no ser agente retenedor, pero sí tendré que presentar una declaración bimestral de IVA (artículo 481 ET).

En la práctica, un productor puede realizar actividades de comercio, así como ocasionalmente un comerciante podrá volverse productor a la luz del artículo 440 ET; pero por conveniencia frente a la obligación de agente retenedor, todos acabaran siendo productores y solo las empresas asumirían dicha responsabilidad tributaria.

El problema real de esta obligación fiscal termina siendo esa falta de claridad frente al momento en que un ganadero es comerciante o productor, y el desconocimiento de las consecuencias fiscales de estas actividades económicas, que conlleva a que erróneamente un ganadero productor (0141) sea catalogado como comerciante (4620) sin estar enterado de la obligación fiscal que adquiere y de la cual se enterara al ser requerido por la administración de impuestos por omisión de agente retenedor.

Frente a las demás obligaciones formales relacionadas o no con las obligaciones sustanciales, el panorama no es muy diferente, ya que son igualmente afectadas por esas problemáticas generales que se trataron y que en muchos casos dificultan el cumplimiento de cualquier obligación formal o sustancial.

Estas obligaciones formales, aunque no son de alto riesgo para el contribuyente, su cumplimiento o no puede derivar en sobrecostos o limitaciones para ejercer su actividad económica, dándole un grado más de complejidad a una actividad que ya de por sí es compleja en cuanto a sus obligaciones sustanciales en materia tributaria.

6. Bolsa Nacional Agropecuaria (BNA)

Una de las obligaciones formales que no tiene mucho de obligación es el registro de las transacciones comerciales en la Bolsa Nacional Agropecuaria. Se dice que no tiene mucho de obligación por ser un trámite voluntario y creado para proteger el flujo de caja de ganaderos y campesinos en torno a la retención en la fuente.

Pero este trámite voluntario se convierte en algo casi obligatorio cuando solo se tiene esas dos opciones (BNA o retención en la fuente), y cobra gran importancia cuando un agente retenedor y un sujeto pasivo de retención en la fuente quieren simplificar las cosas y evitar retener o ser retenido y pagar esos valores.

Pero este beneficio está limitado a dos cosas:

- Solo es aplicable por los agentes de retención, que para nuestro caso serán los comerciantes de ganado o empresas.
- El trámite por lo general es asumido por el comprador (en este caso el agente de retención) y se debe realizar por medio de un comisionista de bolsa al cual se le reportaran las transacciones con los requisitos que el mismo exija.

Ahora bien, para los grandes comerciantes de ganado estas limitaciones no impiden su cumplimiento y pueden aprovechar sus ventajas, pero para los pequeños comerciantes ambos caminos (tanto la retención en la fuente como el registro en BNA) supone un mayor costo para su cumplimiento al cual, si le agregamos alguna de las problemáticas generales expuestas anteriormente, el resultado sería preocupante.

7. Ciclo de vacunación y registro bovino

Esta obligación formal no tiene nada que ver con las sustanciales en materia tributaria, pero resulta importante mencionarla por los efectos que podría tener a futuro en las labores de fiscalización de la administración de impuestos y su importante papel en la detección de activos o ingresos omitidos.

Pero antes de ser una herramienta de ayuda para las labores de fiscalización de la administración de impuestos frente a los activos de los ganaderos, es importante hablar de esta obligación formal como la obligación que es para todo ganadero de vacunar al menos dos veces al año su ganado y actualizar el inventario de su ganado frente al Instituto Colombiano Agropecuario (ICA). No es una labor compleja para el ganadero dado el esquema operativo con el que cuenta el ICA para esto y que depende de vacunadores motorizados que llegan a cualquier parte del país, abarcando la mayor cantidad de territorio posible.

Esto se complica al momento de vender el ganado y con la necesidad de expedir una guía de movilización³. As aquí donde se convierte en un costo para el ganadero ubicado en zonas apartadas, el cual deberá movilizarse hasta la oficina del ICA más cercana para realizar su trámite. Y aunque hoy en día esto puede hacerse en línea, la problemática general relacionada con la cobertura a internet, el servicio eléctrico y las TIC dificultaría tomar esta solución.

De igual forma, el conflicto armado en el pasado ha dificultado el registro y vacunación de animales que se ubican en estas zonas, generando no solo posibles problemas de salubridad, sino distorsión en el inventario de ganado de estos contribuyentes ante el ICA.

La falta de registro y vacunación del ganado limitaría su venta a un mercado informal e ilegal, debido a la obligación de expedir la respectiva guía de movilización y el bono de venta correspondiente⁴, afectando a posibles compradores formales.

Hasta aquí se ha demostrado como el ciclo de vacunación y registro bovino puede ser difícil de cumplir para un pequeño ganadero ubicado en zonas apartadas del país, generándole más cargas al negocio y problemas que hasta el momento no tienen nada que ver con lo tributario. Pero si en un proceso de fiscalización la administración de impuestos acudiera al ICA en busca de información sobre el ganado poseído por ese contribuyente

3 Documento que avala la legalidad de los animales transportados, donde se discrimina lugar de origen, lugar de destino, marcas del ganado, cantidad, propietario y comprador.

4 Documento mediante el cual se le da traslado a un animal en calidad de venta de un predio a otro registrados previamente ante el ICA

omiso o inexacto, serían muchos los ganaderos requeridos por omisión de activos o de ingresos, algunos con pleno conocimiento de la situación y otros —por dificultades geográficas, tecnológicas o de conflicto armado— no pudieron registrar una venta, una compra o actualizar su inventario a la realidad.

8. Obligación de llevar contabilidad

Aunque el artículo 477 ET integró a los ganaderos como productores de bienes exentos, fue su parágrafo 2 el que les dio la responsabilidad de llevar contabilidad para “fines fiscales”.

Esta expresión se interpretó inicialmente como un tipo especial de contabilidad que los ganaderos y cualquier productor de bienes exentos debía realizar; no fue hasta la Ley 1819 de 2016 que se aclaró que “Cuando las normas tributarias establezcan la obligación de llevar contabilidad para ciertos contribuyentes, el sistema contable que deben aplicar corresponde a las normas contables vigentes en Colombia, siempre y cuando no se establezca lo contrario” (artículo 21.1.4 ET).

Esto abrió un abanico de obligaciones secundarias o accesorias que dependen de la obligación de llevar contabilidad, como lo es la realización y presentación del anexo de conciliación fiscal, formato 2517, obligatorio para los contribuyentes del impuesto de renta con ingresos brutos superiores a 45.000 UVT (artículo 1.7.2, Decreto 1625 de 2016).

Y es que 45.000 UVT⁵ no es una gran cifra para el negocio de ganadería, fácilmente un pequeño ganadero o comerciante de ganado la puede alcanzar, lo que lo obligaría a asumir esta nueva responsabilidad que muchas veces por desconocimiento no se cumple y que los expone a sanciones por irregularidad en la contabilidad.

Pero antes del desconocimiento de la norma está el factor humano del contribuyente y su cultura de los negocios, que llevan a problemáticas como la dificultad para identificar los gastos e ingresos familiares de los gastos e ingresos de la empresa o negocio, el consumo directo de producto y la no remuneración monetaria del trabajo diario, una combinación de la agricultura y la ganadería que dificulta la determinación del costo de las actividades y la existencia de mano de obra familiar.

Adicionalmente podemos destacar el predominio del efectivo y la costumbre de no exigir factura en sus compras. Controlar estas situaciones para un profesional contable (si es que existe) es casi imposible y por tal razón la contabilidad nunca estará completa ni será confiable.

De igual forma, tenemos las problemáticas generales que aíslan al contribuyente y le dificultan tener contacto con un profesional que pueda ser de ayuda para el cumplimiento de esta obligación formal. Además de la dificultad de encontrar profesionales en pueblos o veredas, está lo difícil que resultaría para el profesional (en caso de conseguirlo) de plasmar en la contabilidad todos los hechos económicos realizados cuando su cliente se

5 Correspondiente a COP 1.710.180.000 para 2022 y COP 1.908.540.000 para 2023.

encuentra sin conexión a internet, en una zona de conflicto, sin herramientas tecnológicas o en una zona geográfica apartada o de difícil acceso.

Al final, la obligación de llevar en contabilidad queda como una obligación más en el RUT del contribuyente que no podrá cumplir y que sí lo expondrá a sanciones por parte de la administración tributaria y limitará su derecho a la defensa por no tener una contabilidad lo suficientemente clara como para ser usada como elemento probatorio.

Frente a esta problemática, es conveniente reflexionar sobre la necesidad de que los ganaderos y campesinos carguen con esta obligación formal, y si en un futuro es posible flexibilizar estas cargas para aligerar sus obligaciones formales frente al sistema tributario teniendo en cuenta que los avances tecnológicos en cuanto a documentos electrónicos abonan el terreno para una futura contabilidad electrónica.

9. Obligación de generar documentos electrónicos

Una obligación reciente para los pequeños comerciantes y productores de ganado en Colombia tiene que ver con la generación de documentos electrónicos (factura, nómina y documento soporte), creada a partir de la Ley 1943 de 2018 y posteriormente ratificados por la Ley 210 de 2019.

Esta obligación formal tiene como objetivo trasladar a un ámbito electrónico las facturas de venta, los antiguos documentos equivalentes y la nómina, para que sean previamente validados por la administración de impuestos antes de su emisión. Atrás quedaron los talonarios o facturas en papel que de poco ayudaban a las labores de fiscalización de la DIAN, y se da paso a un sistema que alimenta en tiempo real los ingresos y la mayoría de costos de los contribuyentes, cerrando cada vez más la brecha a los informales, omisos o inexactos, y complicando aún más las cosas para los ganaderos.

Para un pequeño comerciante o productor de ganado es fácil llegar a cumplir con los requisitos para adquirir tal obligación, pero le será muy difícil cumplirla, no solo porque también predomina el factor humano como se explicó anteriormente, sino porque las problemáticas relacionadas con las TIC, el servicio de internet y el servicio de energía cobran especial importancia en el cumplimiento esta obligación, poniendo a estos contribuyentes nuevamente a portas de una gran cantidad de sanciones.

Adicionalmente, hay que comentar que cumplir con esta obligación formal puede representar un costo adicional para el contribuyente por la necesidad de contar con un proveedor tecnológico para tal fin. Y aunque exista un servicio gratuito suministrado por la administración de impuestos, su complejidad en el manejo, en su trámite y la inestabilidad en su funcionamiento no lo hacen una buena solución.

II. El régimen simple de tributación (RST)

Hasta este punto, los argumentos dados sugieren una férrea defensa hacia este sector de la economía, donde parece exagerada la cantidad de obligaciones sustanciales y formales que

un campesino o ganadero pudiera llegar a tener, y el riesgo tan alto en el que se encuentran por cuenta del incumplimiento, muchas veces involuntario, de estas obligaciones.

Por tal motivo, se hace necesario un mecanismo que aligere las cargas y los trámites formales para que el pequeño ganadero y comerciante de ganado pueda cumplir, sin mayor esfuerzo, sus obligaciones tributarias.

Como respuesta a esto nació el régimen simple de tributación, un régimen alterno del impuesto de renta que permitió unificar, además, el impuesto de industria y comercio y el impuesto a las ventas en un solo formulario. Una simplificación que se agradece desde el sector ganadero y que aligera sustancialmente el trabajo de liquidar renta, IVA (en el caso de los productores) e industria y comercio (en caso de los comerciantes) de forma separada y en fechas diferentes.

A. Generalidades

Este régimen fue creado por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 (anteriormente creado por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, declarado inexecutable) y tiene como finalidad “reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan”. Y aunque cumple con ser un instrumento simplificador y facilitador del cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria, deja dudas en cuanto a su objetivo de impulsar la formalidad al menos en el sector ganadero (Cubides, 2019).

El artículo 903 del ET, en su inciso 2, lo define como

un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

B. La ganadería colombiana y el RST

Esta simplificación que propone el RST resulta ventajosa para el negocio de la ganadería en Colombia, no solo por agrupar varios impuestos en una sola tarifa o formulario, sino por aquellas características únicas que impactan de forma positiva a aquellos desafíos a los que diariamente se enfrentan los pequeños productores y comerciantes de ganado.

Frente a las problemáticas generales presentadas, aunque el simple no logra cambiar estas realidades, sí contribuye a hacer más llevadera la carga fiscal de contribuyentes en zonas de conflicto, con ausencia total o parcial de medios tecnológicos y con poco

conocimiento sobre el tema, al brindar una solución simple e integral para el pago de sus impuestos. Solo queda por decir que ojalá la inestabilidad política de este país no acabe destruyendo lo poco que se ha logrado.

Por otra parte, el mecanismo de pago bimestral establecido en el régimen simple de tributación es un cambio que, al menos en el sector ganadero, cayó muy bien, dado que por flujo de caja muchos prefieren pagar cuotas bimestrales y no una sola cuota anual, por lo que pueden cumplir con su obligación sin sentir notoriamente el golpe económico.

La irrelevancia de los costos y gastos para la determinación del impuesto en este régimen resulta ser la mayor virtud que hoy en día posee este régimen y que llama más la atención de los ganaderos y comerciantes de ganado.

Esto supondría el fin de la mayoría de las problemáticas relacionadas con los costos y gastos sin soporte electrónico (factura, documento soporte o nomina electrónica) o no bancarizados que afectan principalmente al impuesto de renta. Y aunque sigue siendo obligación cumplir con la emisión de los documentos electrónicos respectivos, será más fácil trabajar en solucionar una sola problemática y no la mayoría de las aquí nombradas.

Frente al IVA, aparte de unificar en una sola declaración en pago de dicho impuesto, el RST no ofrece más soluciones para los ganaderos, ya que, como se dijo, el problema del IVA en ganaderos radica en que al menos para estos contribuyentes no debería existir.

Adicionalmente, los pertenecientes al régimen simple de tributación no son agentes de retención ni son sujetos pasivos de retención en la fuente. Esto elimina de tajo la obligación de agente retenedor para los comerciantes de ganado y la obligación de registrar sus compras en la BNA, además de garantizar el ingreso completo de sus recursos sin ningún tipo de descuento.

En cuanto al impuesto de industria y comercio, al igual que con el IVA, el RST no brinda una solución más allá simplificar el proceso de declaración y pago, con la particularidad de que pueden encontrarse con tarifas más altas en el simple de las que normalmente pagan con la declaración ordinaria.

Finalmente, frente al bono de fomento ganadero, el impuesto al degüello y los ciclos de vacunación, el RST no ofrece ninguna solución para el pequeño ganadero, debido a que son obligaciones propias de la actividad, algunas de carácter administrativo y no tributario, por lo cual resulta imposible agruparlas en este régimen.

Son varios los beneficios que se pueden aprovechar del RST y que beneficiarían en gran medida a estos ganaderos y comerciantes de ganado, que cada vez se ven más contra las cuerdas en cuanto a obligaciones tributarias se refiere. Y aunque no todo se soluciona con este régimen, sí es un gran avance en cuanto a simplicidad.

Sin embargo, estos beneficios no son muy coherentes con las cifras de adopción publicadas. Según el informe del régimen simple de tributación publicado por la DIAN en febrero de 2023, 4.807 personas, entre naturales y jurídicas dedicadas a la agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, se acogieron a este régimen, un 100 % más que para el mismo periodo de 2022, algo que es de resaltar pero que al tiempo es opacado por el 4 % que representa dentro del total de registrados en dicho régimen (DIAN, 2023).

Pero si el RST resulta tan conveniente para los agricultores y ganaderos, ¿por qué su adopción es de las más bajas frente a otras actividades económicas? ¿Acaso falta pedagogía? O, ¿será acaso que su adopción no resulta del todo favorable para este sector económico?

Para intentar entender por qué un mecanismo tan favorable tiene tan baja adopción en un sector que necesita con urgencia una simplificación de sus obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria, se analizara su aplicación desde diferentes escenarios que permitan dar una visión más clara de las causas y que al tiempo permitan formular soluciones.

C. Aplicación del RST a los negocios de ganadería bovina

Para intentar explicar las causas de la baja adopción del régimen simple de tributación, más allá del simple desconocimiento del contribuyente, se hará una aplicación práctica con cifras reales del negocio en tres escenarios diferentes:

- Pequeños comerciantes de ganado
- Pequeños productores o cebadores de primer momento (ganaderos de levante)
- Pequeños productores o comerciantes de ganado con una segunda actividad económica

A la información analizada se le aplicará el artículo 908 del ET, el cual establece las tarifas aplicables para el RST tanto en su impuesto como en su anticipo. Para nuestro caso, la tabla a aplicar estaría dada por el grupo 2, el cual agrupa las siguientes actividades:

Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agroindustria, mini-industria y microindustria; actividades de telecomunicaciones; y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales (artículo 908.2).

Las tablas 2 y 3 serían las aplicables tanto para anticipo como para impuesto.

TABLAS 2 Y 3. ANTICIPO E IMPUESTO DE RENTA

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	1.000	1,6 %
1.000	2.500	2,0 %
2.500	5.000	3,5 %
5.000	16.666	4,5 %

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igual superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	6.000	1,6 %
2.000	15.000	2,0 %
15.000	30.000	3,5 %
30.000	100.000	4,5 %

Fuente: Artículo 908 del Estatuto Tributario.

Finalmente, se hará una comparación entre los resultados de esta aplicación y la aplicación del régimen ordinario en los mismos casos con base en las tarifas definidas en el artículo 241 del ET.

1. El RST aplicado en pequeños comerciantes de ganado

Para este caso, hablaremos de una persona natural, contribuyente del impuesto a la renta, dedicado a la comercialización de ganado vivo, que presenta la información financiera bimestral por 2023 (tabla 4).

TABLA 4. INFORMACIÓN FINANCIERA BIMESTRAL

Bimestre	Valor ingresos	Valor costos	Utilidad	Rent.
Bimestre 1	\$326.540.050	\$314.980.811	\$11.559.239	3,7 %
Bimestre 2	\$504.128.496	\$497.104.649	\$7.023.847	1,4 %
Bimestre 3	\$431.082.250	\$421.716.100	\$9.366.150	2,2 %
Bimestre 4	\$376.033.170	\$370.678.150	\$5.355.020	1,4 %
Bimestre 5	\$344.803.821	\$332.435.445	\$12.368.376	3,7 %
Bimestre 6	\$395.120.526	\$382.956.873	\$12.163.653	3,2 %
Total	\$2.377.708.313	\$2.319.872.028	\$57.836.285	2,5 %

Fuente: Información financiera bimestral tomada de un comerciante de ganado.

El valor de los costos está conformado por el precio bruto por kilo pagado en la adquisición de los animales. El valor efectivamente pagado al proveedor contará con los descuentos efectuados por concepto de bolsa nacional agropecuaria y bono de fomento ganadero, que serán cancelados en cabeza del comprador. En total se compraron 790 animales durante el año.

Por otro lado, el valor del ingreso se compone del precio por kilo pactado al momento de la venta, que por lo general es COP 100 o COP 250 por encima del precio por kilo pagado en la compra. Se vendieron la totalidad de animales comprados.

El contribuyente no cuenta con empleados dado que la actividad la realiza a título personal, no cuenta con predio propio, no cuenta con ganado en inventario, desarrolla su

actividad en subastas o complejos ganaderos, maneja una relación 60/40 entre pagos bancarizados y efectivo, y cotiza seguridad social sobre un salario mínimo.

En cuanto a la retención en la fuente, el contribuyente prefiere que la compra pase a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria para evitar el mayor descuento que supone la retención en la fuente y proteger su flujo de caja.

Sus compras no están totalmente soportadas con factura electrónica, aunque sus ventas sí. La ausencia de factura electrónica en compras está sustentada en la negativa de algunos proveedores de expedirla o hacerlo por menor valor con el fin de no reflejar la totalidad de sus ingresos. En los casos donde el proveedor no es obligado a facturar, se cuenta con el soporte electrónico, aunque a veces estos proveedores solicitan no ser reportados y la compra queda en completo anonimato y se pierde el derecho de solicitarla como costo o deducción.

En los casos en que el proveedor no facture electrónicamente por las dificultades descritas en esta investigación, la realización del documento soporte por parte del comprador da validez a la compra siempre que estas no superen las 3.500 UVT en el año. En caso de superar este límite, el proveedor debe facturar electrónicamente sus ventas y el comprador deberá exigir su factura, por lo cual el documento soporte perderá validez a partir de ese punto y la compra puede quedar sin soporte.

Dentro de un escenario tributario ideal (entiéndase como aquel donde no existen obstáculos para el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria) y teniendo en cuenta las condiciones analizadas, la situación del contribuyente frente al impuesto de renta e industria y comercio por el régimen ordinario sería el que se presenta en la tabla 5.

TABLA 5. RENTA NO LABORAL—RÉGIMEN ORDINARIO

Ingresos brutos	\$2.377.708.313
(-) INCRNGO	\$3.967.200
(-) Costos y gastos procedentes	\$2.319.872.028
(=) Renta líquida	\$53.869.085
(-) Rentas exentas	-
(-) Deducciones imputables	-
(=) Renta líquida gravable	\$53.869.085
(=) Total impuesto sobre la RLG	\$1.451.601
(+) Impuesto de industria y comercio (0,6 %)	\$14.266.250
(=) Total impuestos pagados	\$15.717.851
Tasa efectiva de tributación	27 %

Fuente: Elaboración propia.

En este escenario, donde el contribuyente puede aplicar la totalidad de sus costos y gastos procedentes sin hacer uso de ningún otro beneficio, la renta líquida ordinaria sería de COP 1.451.601, un valor coherente con su realidad económica, que, sumado con el impuesto de industria y comercio, daría como resultado un valor de COP 15.717.851 de impuestos totales pagados, el 27 % de su utilidad total en el año.

En caso de tener beneficios adicionales a los que pueda acceder, tales como el gravamen al movimiento financiero o intereses de vivienda, o simplemente con aumentar su cotización a seguridad social, es posible que su renta resulte con saldo a favor. Adicionalmente, en caso de tener retenciones en la fuente o anticipos de años anteriores, los podrá usar a su favor para disminuir el valor a pagar.

Así las cosas, este escenario demuestra que no es necesaria la aplicación del RST para un comerciante de ganado siempre que pueda descontar la totalidad de los costos incurridos en su actividad. Pero dado que la realidad del negocio no es la ideal, ¿qué pasa con el comerciante de ganado cuando no le es posible descontar la totalidad de sus costos?

Para ilustrar este escenario opuesto, asumiremos que el contribuyente se ve impedido a descontar el 43 % de sus costos por falta de soporte legal (factura o documento soporte) o por sobrepasar los límites de pagos en efectivo para este tipo de negocios. Su carga impositiva sería como se muestra en la tabla 6.

TABLA 6. RENTA NO LABORAL—RÉGIMEN ORDINARIO

Ingresos brutos	\$2.377.708.313
(-) INCRNGO	\$3.967.200
(-) Costos y gastos procedentes	\$1.319.872.028
(=) Renta líquida	\$1.053.869.085
(-) Rentas exentas	-
(-) Deducciones imputables	-
(=) Renta líquida gravable	\$1.053.869.085
(=) Total impuesto sobre la RLG	\$342.519.187
(+) Impuesto de industria y comercio (0,6 %)	\$14.266.250
(=) Total impuestos pagados	\$356.785.437

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en la tabla 6, en la medida en que el contribuyente pierde la posibilidad de descontar sus costos por improcedencia legal, su renta líquida ordinaria aumenta considerablemente al punto que sobrepasa la utilidad del negocio.

Esta condición obliga al ganadero a buscar formas poco legales de disminuir su impuesto, desde la omisión de ingresos, hasta la compra de facturas o proveedores ficticios, dada las problemáticas por la que muchos atraviesan, que impide o dificulta realizar un documento electrónico que soporte la transacción o realizar el pago por canales bancarios.

En este punto, se podría pensar que el RST supondría una solución efectiva para los contribuyentes incluidos en este escenario y una salida a las problemáticas anteriormente descritas, pero ¿qué pasa en la práctica?

Para responder a esto, se plantea el caso con aplicación del RST cuyos resultados están en la tabla 7.

TABLA 7. RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN

Ingresos brutos	\$2.377.708.313
(-) INCRNGO	\$3.967.200
(=) Total ingresos gravables	\$2.373.741.113
Impuesto simple	\$106.818.350
Componente ICA Territorial	\$23.777.083
Valor componente simple N.	\$83.041.267
(-) Aportes a pensiones	-
(-) 0,5 % ing. med. electrónicos	\$7.133.125
(=) Impuesto neto simple	\$75.908.142
(=) Total a pagar Simple + ICA	\$99.685.225

Fuente: Elaboración propia.

El impuesto aplicado corresponde al 4,5 %, según la tabla progresiva del artículo 908 ET, aplicable para el impuesto del RST. El componente territorial se calculó sobre una tarifa del 10 por 1.000, y el descuento por ingresos por medio electrónicos se calculó sobre una base presunta del 60 % del total de los ingresos brutos, teniendo en cuenta que no todo el dinero pasa por canales bancarios en este negocio. El impuesto a pagar según el RST sería de COP 99.685.225 con el componente territorial incluido, cerca del doble de la utilidad generada por la actividad (tabla 7). Y aunque puede resultar menor que el impuesto a pagar según la realidad del negocio planteada, no deja de ser un impuesto carente del principio de capacidad contributiva y completamente confiscatorio.

Lo anterior evidencia el motivo principal de la baja adopción del RST en comerciantes de ganado. Aunque se trata de un régimen con grandes ventajas para el sector, las tarifas aplicables al momento de liquidar el impuesto y la progresividad en las tarifas del anticipo bimestral convierten al RST en un régimen agresivo con el comerciante de ganado.

2. El RST aplicado al levante y ceba de ganado

En este caso abordaremos a tres ganaderos contribuyentes del impuesto de renta régimen ordinario y dedicados al levante y ceba de ganado bovino, que presentan la información financiera resumida en la tabla 8.

TABLA 8. EJERCICIO DE COMPARACIÓN

Resultados del ejercicio	Ganadero 1	Ganadero 2	Ganadero 3
Ingresos venta de ganado	\$451.450.000	\$1.222.000.000	\$3.311.766.981
Costos de venta	\$296.425.000	\$937.785.710	\$2.687.721.793
Utilidad operacional	\$155.025.000	\$284.214.290	\$624.045.188
Gastos operacionales	\$81.027.610	\$92.156.000	\$165.602.405
Utilidad del ejercicio	\$73.997.390	\$192.058.290	\$458.442.783
Margen de ut. operacional	34,3 %	23,3 %	18,8 %
Margen de ut. antes de imp.	16,4 %	15,7 %	13,8 %

Fuente: Elaboración propia con base en datos financieros reales.

Para explicar este caso (tabla 8), tomaremos como referencia los márgenes de utilidad para ganaderías de ceba en regiones como Huila, Caquetá y Santander, publicados en los marcos de referencia agronómicos de Finagro (2023).

Los ingresos están conformados por la venta de animales a precio de mercado, mientras que los costos reflejan el valor de compra de los animales vendidos más todas aquellas erogaciones necesarias para darles su condición de venta, tales como, concentrados, vacunas, mano de obra, mantenimientos del predio y transportes, entre otros.

En cuanto a los gastos, estos agrupan erogaciones que no tienen que ver con el negocio, pero que pueden o no llegar a ser deducibles fiscalmente, tales como impuestos pagados (vehículos, predial y GMF), seguridad social del ganadero, servicios técnicos, mantenimientos o reparaciones, e intereses pagados por créditos de consumo o créditos de línea Finagro.

Para efectos de la seguridad social y con el fin de realizar un análisis más objetivo, se mantuvo para los tres casos la cotización mínima legal.

Al igual que en el caso anterior, los contribuyentes facturan electrónicamente la totalidad de sus ingresos, pero presentan dificultades a la hora de soportar sus compras de ganado debido a que sus principales proveedores son pequeños ganaderos de zonas apartadas o que simplemente se niegan a facturar. El ganado lo mantienen en sus predios formando inventarios que, dependiendo de sus capacidades, pueden ir desde los 10 animales hasta los 500.

Así las cosas, frente al impuesto de renta del régimen ordinario y bajo un escenario ideal donde se puedan deducir la totalidad de costos y gastos del negocio, la situación los contribuyentes sería la presentada en la tabla 9.

En este caso, no se tuvo en consideración las posibles retenciones en la fuente que pudieran tener los contribuyentes y los anticipos efectuados en periodos anteriores, ya que, aunque puedan ser utilizadas para disminuir el impuesto a pagar, no representan una disminución del impuesto a cargo, por lo que su aplicación resulta irrelevante para el análisis en cuestión por tratarse de un pago anticipado del impuesto. De igual forma, se excluyeron

del análisis los beneficios que pudieran tener los contribuyentes catalogados en rentas exentas o deducciones imputables (tabla 9).

TABLA 9. RÉGIMEN ORDINARIO—RENTA NO LABORAL

	Ganadero 1	Ganadero 2	Ganadero 3
Ingresos brutos	\$451.450.000	\$1.222.000.000	\$3.311.766.981
(-) INCRNGO	\$3.967.200	\$3.967.200	\$3.967.200
(-) Costos y gastos procedentes	\$373.485.410	\$1.025.974.510	\$2.849.356.998
(=) Renta líquida	\$73.997.390	\$192.058.290	\$458.442.783
(-) Rentas exentas	-	-	-
(-) Deducciones imputables	-	-	-
(=) Renta líquida gravable	\$73.997.390	\$192.058.290	\$458.442.783
(=) Total imp. sobre la RLG	\$5.450.949	\$39.416.456	\$129.133.712
(+) Impuesto de industria y comercio (0,6 %)			-
(=) Total impuestos pagados	\$5.450.949	\$39.416.456	\$129.133.712
Tasa efectiva de tributación	7,4 %	20,5 %	28,2 %

Fuente: Elaboración propia.

En este escenario planteado, donde el contribuyente pueda deducir la totalidad de sus costos y gastos sin ninguna restricción, las tasas efectivas de tributación serían coherentes a las utilidades percibidas y en ningún momento pondrían en riesgo la estabilidad del negocio. Pero, ¿es posible acceder a un menor impuesto por medio del RST?

Manteniendo las mismas condiciones planteadas, la aplicación del RST sería la que se presenta en la tabla 10.

TABLA 10. RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN

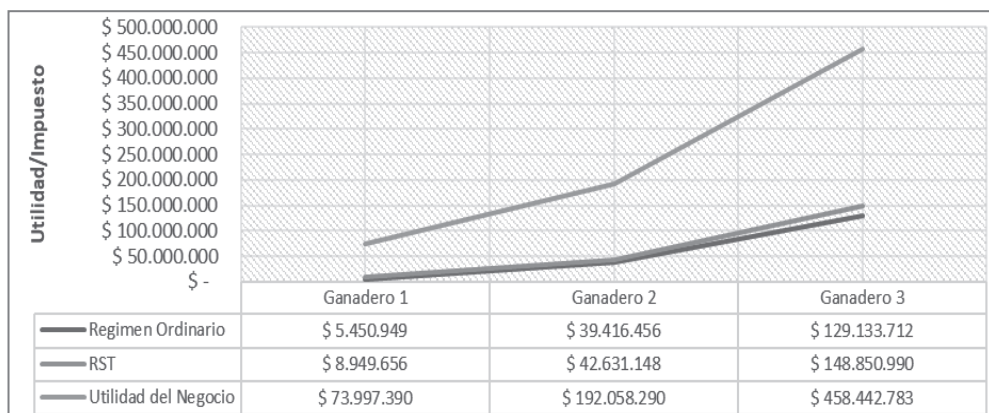
	Ganadero 1	Ganadero 2	Ganadero 3
Ingresos brutos	\$451.450.000	\$1.222.000.000	\$3.311.766.981
(-) INCRNGO	\$3.967.200	\$3.967.200	\$3.967.200
(=) Total ingresos gravables	\$447.482.800	\$1.218.032.800	\$3.307.799.781
Impuesto simple	\$8.949.656	\$42.631.148	\$148.850.990
Componente ICA Territorial	-	-	-
Valor componente Simple N.	8.949.656	\$42.631.148	\$148.850.990
(-) Aportes a pensiones	-	-	-
(-) 0,5 % ing. med. electrónicos	-	-	-
(=) Impuesto neto Simple	\$8.949.656	\$42.631.148	\$148.850.990
(=) Total a pagar Simple + ICA	\$8.949.656	\$42.631.148	\$148.850.990
Tasa efectiva de tributación	12,1 %	22,2 %	32,5 %

Fuente: Elaboración propia.

Al igual que con el régimen ordinario, para la aplicación del RST se excluyeron del análisis los descuentos por aportes de pensiones como empleador y el 0,5% por ingresos por medios electrónicos (tabla 10).

Una conclusión parcial que nos deja la comparación rápida de las tasas efectivas de tributación entre la aplicación del régimen ordinario y el RST es la similitud entre los impuestos a pagar de cada régimen. La gráfica de la figura 2 ilustra en debida forma la conclusión planteada.

FIGURA 2. RÉGIMEN ORDINARIO VS. RÉGIMEN SIMPLE

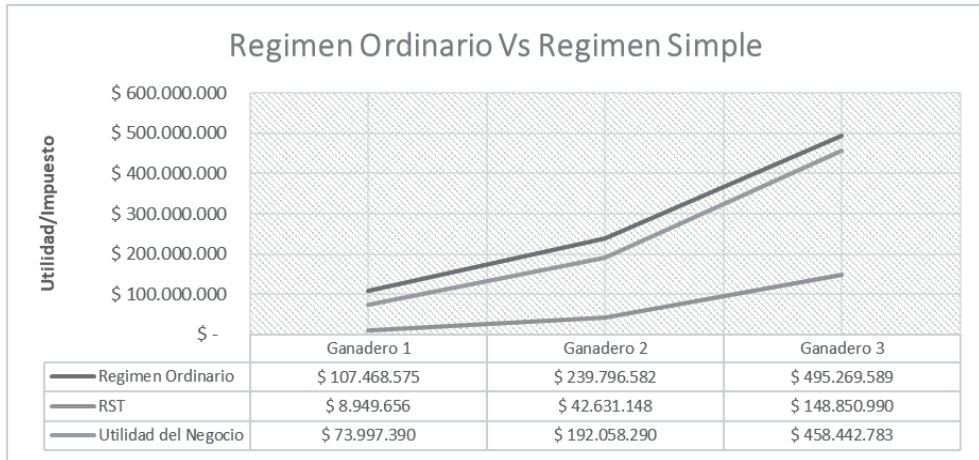


Fuente: Elaboración propia.

Aunque ambos regímenes son favorables para los contribuyentes, el ordinario será el más conveniente siempre que se puedan deducir la totalidad de costos y gastos del negocio, pero dado que la realidad del negocio implica la improcedencia natural de algunos costos y gastos por no cumplir lo establecido en el artículo 107 ET, obligaría a replantear la favorabilidad de este.

Pero no solo el artículo 107 ET condiciona la procedencia fiscal de los costos y gastos, el artículo 771.2 agrega condiciones adicionales que, de no cumplirse, ampliaría la diferencia entre el régimen ordinario y el RST tal y como se muestra en la gráfica de la figura 3.

Finalmente, y teniendo en cuenta la realidad del negocio, el impuesto de renta calculado por el régimen ordinario podría llegar a superar la utilidad del negocio por la improcedencia de los costos y gastos asociados a la actividad, siendo el RST la solución definitiva para la problemática de este grupo de ganaderos en las condiciones planteadas y más aún si se logran aprovechar los descuentos que ofrece.

FIGURA 3. PROCEDENCIA DE DEDUCCIONES

Fuente: Elaboración propia.

Hasta aquí se ha analizado el negocio desde una perspectiva de alta rentabilidad, pero hablar de realidades implica aceptar que no siempre el negocio de ganadería de levante y ceba tendrá los mismos resultados y de forma constante. Para ilustrar este punto, se presenta el siguiente resultado del ejercicio en la tabla 11.

TABLA 11. RESULTADOS DEL EJERCICIO

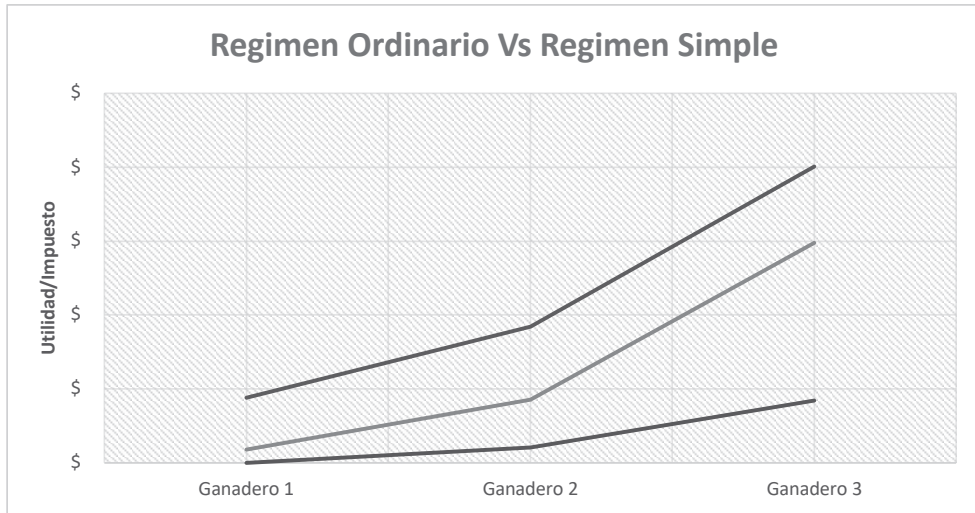
	Ganadero 1	Ganadero 2	Ganadero 3
Ingresos venta de ganado	\$451.450.000	\$1.222.000.000	\$3.311.766.981
Costos de venta	\$326.425.000	\$1.037.785.710	\$2.945.721.793
Utilidad operacional	\$125.025.000	\$184.214.290	\$366.045.188
Gastos operacionales	\$81.027.610	\$92.156.000	\$165.602.405
Utilidad del ejercicio	\$43.997.390	\$92.058.290	\$ 200.442.783
Margen de Ut. Ope.	27,7 %	15,1 %	11,1 %
Margen de U. antes de impuestos	9,7 %	7,5 %	6,1 %

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en el ejemplo de la tabla 11, el margen se ha reducido casi a la mitad, lo que puede ser justificado en variables como el clima, los pastos, el mercado o, simplemente, un negocio de ganadería de levante, el cual puede tener rentabilidades menores al negocio de ceba.

Así las cosas, la aplicación del régimen ordinario del impuesto de renta en condiciones ideales resulta favorable para el contribuyente en relación con la aplicación del RST tal y como se muestra en la gráfica de la figura 4.

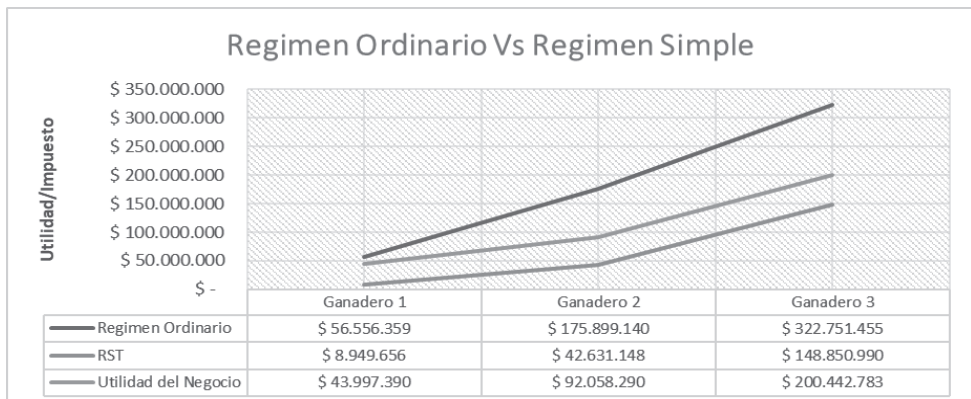
FIGURA 4



Fuente: Elaboración propia.

Pero si tenemos en cuenta que no es posible deducir la totalidad de los costos y gastos incurridos, un escenario real para el negocio sería el que se presenta en la gráfica de la figura 5.

FIGURA 5



Fuente: Elaboración propia.

En este escenario planteado resulta preocupante ver como el RST pierde parcialmente sus bondades y comienza a ser agresivo con el contribuyente, llegando a tener tasas efectivas

de tributación hasta del 80 % para este caso, con tendencia a aumentar en la medida en que la rentabilidad del negocio disminuya.

Por otro lado, el régimen ordinario, en cuanto no sea posible soportar los costos y gastos incurridos en el negocio, resulta completamente inviable para el cumplimiento de la obligación sustancial.

De esta forma, el ganadero contribuyente del impuesto de renta que por alguna razón ya sea externa o del negocio en sí, ve disminuida su rentabilidad anual y estará entre la espada y la pared con dos regímenes, donde uno no contempla adecuadamente su capacidad contributiva y el otro, que podría favorecerlo, no le permite descontar la totalidad de sus costos y gastos si no están debidamente soportados.

Pero el problema no queda aquí, los anticipos bimestrales del RST en esta ocasión tienen protagonismo dado que su progresividad es diferente a la del impuesto. Esta diferencia hace aún más difícil la adopción del RST para los ganaderos debido al excesivo anticipo que podría pagar el contribuyente, llegando a comprometer la totalidad de las utilidades del bimestre y afectando su flujo de caja.

Esta afirmación tiene su origen en el análisis efectuado con las tarifas del impuesto del RST, las cuales, a menor rentabilidad del negocio, mayor agresividad muestran con el contribuyente. Por lo tanto, las tarifas del anticipo, al tener una progresividad más corta, son más dadas a aplicar tarifas más altas, aun cuando el negocio muestre rentabilidades más bajas.

Esta situación implicaría que en ocasiones el contribuyente deba destinar el 100 % de su utilidad bimestral para el pago del anticipo cuando su negocio no logre los resultados esperados. Y si tenemos en cuenta que el negocio de la ganadería es un negocio fluctuante en el tiempo, no existirían garantías suficientes para adoptar el RST.

3. El RST aplicado a ganaderos con una actividad profesional secundaria

Finalmente, expondremos el caso de una persona natural, contribuyente del impuesto de renta y dedicada al negocio de la ganadería, que al tiempo es un profesional en derecho en pleno ejercicio de su profesión.

Para evitar hacer más extensa la contextualización, tomaremos como referencia las cifras analizadas en los dos casos anteriores para el negocio de ganadería, es decir, el contribuyente podrá ser un comerciante de ganado o un ganadero dedicado al levante y ceba a la vez que ejerce su profesión.

Y es que para este análisis es irrelevante el tipo de negocio de tenga en la ganadería, ya que la principal crítica en este caso está dirigida al parágrafo 5 del artículo 908 E.T, el cual expresa que “cuando un mismo contribuyente del Régimen Simple de Tributación (Simple) realice dos o más actividades empresariales, este estará sometido a la tarifa Simple consolidada más alta, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo” (artículo 908.5 ET).

Es por esta razón que no importa el tipo de negocio que lleve a cabo en la ganadería, los ingresos derivados de esta y su actividad profesional serán gravados por las tarifas del grupo 5, tanto para su impuesto como para su anticipo (tablas 12 y 13).

TABLAS 12 Y 13

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igualo superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	6.000	7,3 %
6.000	12.000	8,3 %

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igualo superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	1.000	7,3 %
1.000	2.000	8,3 %

Fuente: Artículo 908 del ET.

Ahora bien, dada la reciente sentencia C-540/23 proferida por la Corte Constitucional, en donde se declararon inexecutable los numerales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET⁶, el panorama descrito tendría una pequeña variación en cuanto a las tarifas a utilizar, siendo las antiguas tarifas establecidas en la Ley 2010 de 2019 las llamadas a ocupar este lugar.

Así las cosas, las tarifas a utilizar a partir del 2024 serían las presentadas en la tabla 14.

TABLA 14

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igualo superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	6.000	5,9 %
6.000	15.000	7,3 %
15.000	30.000	12 %
30.000	100.000	14,5 %

Fuente: Artículo 908, Ley 2010 de 2019.

Vale la pena señalar que gracias a esta sentencia es posible aprovechar una menor tarifa de impuesto establecida en 5,9 % para ingresos hasta de \$282.390.000⁷, lo cual desde un punto de vista general puede ser algo positivo.

Sin embargo, aunque podamos celebrar la aplicación en algunos casos de una tarifa menor a las vigentes durante 2023, para nuestro caso en cuestión no deja de ser una tarifa alta, por lo que no será necesario hacer un análisis exhaustivo para comprender que, si en los casos anteriormente descritos se presentaban dificultades para adoptar el RST aplicando las tarifas del grupo 2, será imposible hacerlo cuando el contribuyente sea obligado a aplicar una tarifa que dobla las tarifas más altas de ese grupo.

6 El artículo 908.5 del Estatuto Tributario establece la tabla de tarifas para las profesiones liberales, por lo que al ser declarado inexecutable es reemplazado por la tabla anterior a la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022.

7 Calculada sobre la UVT aplicable para 2024.

Por consiguiente, un profesional que ejerza su profesión y que al tiempo mantenga negocios de ganadería no podrá acceder al RST, aun cuando le resulte favorable para su actividad profesional dado que, por las condiciones analizadas, a la actividad ganadera le resulta totalmente desfavorable la aplicación de este régimen y más aún cuando se deba aplicar una tarifa más alta.

Conclusiones

Históricamente, la ganadería colombiana ha sido una actividad con una alta informalidad comercial, laboral y tributaria, justificada en parte por el abandono que por años ha sufrido el sector agropecuario por parte del Estado colombiano. Un abandono que se suma a una aparente falta de interés y planeación a la hora de conocer la dinámica del negocio para formular políticas fiscales aplicables al sector.

Esta improvisación legislativa que por muchos años se ha venido dando trajo como consecuencia las distintas problemáticas aquí abordadas, las cuales tienen como un único origen una problemática social que lleva muchos años sin resolverse. Y es que esta historia contada desde la experiencia propia y profesional tendría un desenlace menos problemático si el Estado colombiano cumpliera a cabalidad con sus obligaciones sociales en materia de seguridad, infraestructura, tecnología y educación, garantizando así las herramientas básicas para que cualquier productor, agricultor o ganadero cumpla con mayor facilidad sus obligaciones con el Estado.

En contraste a esta solución, vemos como se complica aún más un sistema tributario que ya de por sí es complejo, buscando solucionar el problema de evasión y elusión con más obligaciones, más obligados y más carga formal, ignorando el problema de fondo y convirtiendo al sistema tributario en un instrumento de persecución y castigo para contribuyentes que, teniendo toda la voluntad de cumplir con sus obligaciones, se ven impedidos a causa de las dificultades descritas en esta investigación.

a. *El RST como instrumento de formalización en el sector ganadero*: Resulta importante hablar del régimen simple de tributación (RST), un régimen nacido del ejemplo de otros países por querer simplificar su sistema tributario o establecer tarifas integrales de impuestos, también llamadas monotributos, que facilitarían al contribuyente el cumplimiento de varias obligaciones en un solo trámite y pago. Es un régimen nacido de la necesidad de simplificar lo que por años se ha venido complicando y que pretende llevar a la formalidad a todo aquel que decida adoptarlo (Cubides, 2018).

Pero para que un régimen simple funcione como instrumento de formalización, debe renunciar a ser un instrumento de recaudo, tal como lo estableció la Comisión de Expertos de 2021, por lo que perder de vista este objetivo significa dejar sin propósito al RST. Ese es precisamente el resultado final de este análisis, una evaluación al propósito del RST desde la perspectiva de las obligaciones fiscales de los ganaderos y sus dificultades para cumplirlas.

A lo largo de esta investigación se mostró la diversidad que posee el negocio de ganadería y como da sustento a muchas familias, empresas, municipios y al mismo Estado. Pero igual de diversas son sus problemáticas y menos diversas las soluciones, por eso el nacimiento del RST fue una luz de esperanza para un sector de la economía que vive en constante zozobra en cuanto a su situación tributaria.

Frente a esto es importante resaltar el potencial que tiene el RST de formalizar el sector ganadero, sus características únicas favorecen el cumplimiento de diversas obligaciones y elimina el problema del soporte de los costos y gastos, cualidades más que suficientes para querer adoptar dicho régimen. Además, el descuento de los aportes a pensión es un gran estímulo para la formalización del empleo agropecuario, por lo que la adopción del RST en ganaderos sería un gran avance frente a la problemática comercial, tributaria y laboral que enfrenta el sector.

Pero, poco a poco, esta iniciativa se desvanecería al estudiar específicamente la aplicación de este régimen a cada caso concreto, aunque sus cualidades únicas son la solución perfecta a muchos de los problemas que se documentaron en este escrito. Su aplicación resulta imposible para muchos de los pequeños ganaderos y comerciantes de ganado sin una infraestructura empresarial que les permitiera optimizar sus ganancias, por lo que al final, la aplicación del RST termina favoreciendo a ese 1 % de ganaderos que por su capacidad tecnológica, logística y contributiva bien podrían hacer parte del régimen ordinario del impuesto de renta.

b. *El fracaso del RST en ganaderías de levante, ceba y comercialización*: Desde el nacimiento del RST, diversos autores cuestionaron la progresividad de algunos grupos o tablas, y advirtieron sobre el favorecimiento hacia negocios con mayores márgenes de utilidad. Más tarde, con la Ley 2155 de 2021, se criticó la ampliación a 100.000 UVT del tope máximo de ingresos en el año para pertenecer a dicho régimen, lo que permitiría que más negocios lo adoptaran. Posteriormente, con la Ley 2277 de 2022, se cuestionó el cambio de algunas tarifas y la creación de nuevos grupos⁸ (Cubides, 2020).

Estos cambios realizados a través de los años no han hecho más que desdibujar el propósito inicial de este régimen, apartándolo cada vez más de ser ese instrumento de formalización y convirtiéndolo en una herramienta diseñada a la medida de algunos para favorecer sectores o negocios específicos y castigar otros.

Esta pérdida de propósito en el RST ha llevado a que sea casi imposible adoptarlo en sectores que por sus diferentes problemáticas podrían verse beneficiados de su aplicación, tal como se demostró con las ganaderías de levante, ceba y comercialización, donde las tarifas aplicables al sector y su progresividad no contemplan la capacidad contributiva de muchos de estos negocios.

Y es que esa crítica inicial al RST (sobre el favorecimiento hacia negocios con mayores márgenes de utilidad) es la principal causa del fracaso de dicho régimen en este tipo de negocios de ganadería por dos razones:

8 Estos cambios fueron declarados inexecutable por la sentencia C-540 de 2023 de la Corte Constitucional.

- El negocio de ganadería no puede ser comparado con negocios comerciales o de servicios, los cuales pueden tener mayores márgenes de utilidad y mayores capacidades contributivas, por lo que incluir estas actividades agropecuarias dentro del artículo 908.2 del ET es un error que atenta contra el principio de equidad tributaria.
- Al estar junto con actividades que no son para nada similares en cuanto a su operación y resultados, la aplicación de las progresividades establecidas en dicho grupo desconoce el principio de capacidad contributiva de estos ganaderos, impidiéndoles adoptar el RST. Y es que más que la tarifa aplicable, el mayor problema del RST y su aplicación a negocios de ganadería tiene que ver con su progresividad, que desconoce que la ganadería puede ser un negocio de gran volumen y pocas utilidades.

Al desconocer las cifras reales de estos negocios de ganadería, se comete el error de equiparlos con negocios más rentables y se les niega la posibilidad de tener tarifas y progresividades acordes a su realidad, lo que conlleva a que el RST fracase a la hora de querer formalizar a estos ganaderos.

No obstante, al analizar específicamente el negocio de comercialización de ganado, se puede concluir que, por su pequeño margen de rentabilidad, intentarlo encajar dentro del RST es sencillamente imposible por las siguientes razones:

- Al ser un negocio de alto volumen de ventas y poco margen de utilidad, una tarifa progresiva sería más agresiva con el ganadero dedicado a este negocio hasta el punto de confiscar su utilidad.
- La progresividad de las tarifas sería muy corta, teniendo que iniciar por debajo de un 1 % hasta un máximo de 3 % aproximadamente, lo que supondría la creación de un grupo especial para estos ganaderos dado que no podrían encajar en ninguno de los actuales.

Si se creara un nuevo grupo exclusivo para este tipo de ganaderos, su tarifa debería ser única y estándar independiente del monto de sus ingresos para garantizar así un impacto controlado a su utilidad. Por otro lado, el componente de ICA territorial pagado en el RST en muchas ocasiones será del 10x1.000 o del 1 %, mientras que fuera de este régimen se pueden encontrar tarifas por debajo de este valor, lo que en la práctica puede hacer más costoso el RST.

Por estas razones, intentar incluir a los comerciantes de ganado dentro del RST no es una tarea fácil y para hacerlo se tendría que moldear este régimen al punto de parecer un régimen ordinario simplificado por lo que finalmente dicho negocio debería quedarse en el régimen ordinario del impuesto a la renta e intentar cumplir con las obligaciones que esto conlleva.

c. *No todos los negocios de ganadería tienen este problema:* Pero no todo es fracaso dentro del RST. Gracias a la gran diversidad de negocios que se pueden dar dentro de la ganadería colombiana, existen algunos a los cuales la adopción del RST los favorece bastante.

Un caso concreto se da con las ganaderías de cría, cuyos costos acaban “disueltos” entre el número de crías que nazcan en el año, por lo que, a mayores crías, menor será el costo de producción del negocio, razón por la cual, la aplicación del RST resulta de gran ayuda a la hora de mitigar el impacto tributario. Adicionalmente, vale la pena mencionar que las ganaderías de crías son negocios rentables por naturaleza, aunque necesiten de una gran inversión, por lo que no se necesita ser grande o pequeño ganadero para verse beneficiado.

Un caso similar se vive con los lecheros, aunque el negocio sea susceptible a cambios por variables como el clima, la calidad del animal o la calidad de la leche. En escenarios ideales puede ser un negocio de una gran rentabilidad, por lo que la aplicación del RST puede resultar favorable para este tipo de ganaderos.

Así mismo, las ganaderías de doble propósito pueden aprovechar las bondades del RST dada su naturaleza “mixta” que combina las cualidades de dos negocios como sus utilidades.

Finalmente, cualquier negocio de ganadería que pueda mantener un margen de utilidad alto y estable podría adoptar el RST y aprovechar sus ventajas, por lo que sería injusto pensar que el simple no funciona en lo absoluto en la ganadería bovina colombiana.

d. *Los profesionales independientes con negocios de ganadería, los más afectados:* Sin embargo, hay un grupo de ganaderos que acaban siendo los más damnificados a la hora de adoptar o no el RST, que son los profesionales independientes con negocios de ganadería.

Estos profesionales, por su sola actividad profesional, pueden aprovechar las ventajas del simple, pero no cuando tienen negocios de ganadería, dado que por el hecho de tener dos o más actividades económicas, el RST los obliga a liquidar sus anticipos e impuestos con la tarifa más alta entre sus actividades (artículo 908.5 ET), por lo que esta problemática no es exclusiva de estos profesionales, sino de todo aquel que tenga dos o más actividades económicas en grupos diferentes del RST.

Pero, aunque no es una problemática exclusiva de los ganaderos, en ellos se siente más gravosa cuando se trata de profesionales independientes con pequeños negocios de ganadería, principalmente como instrumento de ahorro o inversión. Estos, aparte de sortear las dificultades de cualquier ganadero, también se enfrentan a una mayor tarifa en el impuesto a causa de su actividad profesional independiente, dejándole como único camino la informalidad en su negocio de ganadería y la aplicación de una mayor tarifa de impuesto liquidada por el régimen ordinario.

e. *El RST como solución a estas problemáticas:* Como ya se dijo, el RST tiene un gran potencial en cuanto a la formalización del sector ganadero colombiano, siempre que se renuncie al recaudo y se enfoque en este objetivo.

Partiendo de esta premisa y con el ánimo de proponer una solución, valdría la pena analizar punto a punto las características de este régimen para identificar la mejor forma de abordar los cambios que puedan beneficiar a los ganaderos colombianos.

Para empezar, el aspecto material del impuesto, así como sus sujetos activos y pasivos, reflejan claramente la intensión de este y hacia dónde va dirigido, por lo que no se sugerirán cambios en este aspecto y más aún en lo que tiene que ver con su base gravable. Dicha base no requiere soportar costos y gastos para ser aplicada, y ¿ se convierte en el mayor atractivo de este régimen para los ganaderos.

Igualmente, la periodicidad bimestral de los anticipos, la declaración anual consolidada y las tarifas integrales que agrupan diferentes impuestos aligeran las cargas formales de los ganaderos y beneficia su flujo de caja, por lo que valdría la pena mantenerlo igual.

Pero en cuanto a beneficios, que en el RST vienen en forma de descuento tributario, sí amerita hacer una reflexión. Si consideramos que el objetivo principal del régimen simple es formalizar y no recaudar, ampliar los descuentos tributarios sería una buena forma de impulsar esta formalización. Actualmente son tres los descuentos a los que un contribuyente del RST puede acceder, de los cuales uno es fijo y los restantes son a conveniencia y aplica solo el que más beneficie, reducidos a solo dos descuentos tributarios. Estos son:

- Descuento por el pago de pensión de sus empleados a cargo.
- Descuento por ingresos con medio de pago electrónicos.
- Descuento por gravamen al movimiento financiero.

Actualmente solo se permite el descuento del pago de pensión de sus empleados a cargo. ¿Por qué no permitir descontar la totalidad de la seguridad social pagada? Esto motivaría al ganadero como empleador a no solo formalizar a sus empleados, sino cotizar en debida forma la seguridad social con la confianza de que en parte o en su totalidad su impuesto de renta será pagado con la generación de empleo formal.

Por otro lado, el descuento por ingresos con medios de pago electrónicos actualmente es del 0,5 % del total de ingresos con esta característica. Si la intención es promover el uso de medios de pago electrónicos, lo más coherente sería ofrecer un mejor descuento que motive la adopción. Recordemos que se trata de formalizar, no de recaudar.

Finalmente, y frente al descuento por gravamen al movimiento financiero que actualmente es optativo y depende de que tan favorable sea frente al descuento por ingresos con medios de pago electrónicos, se podría considerar eliminarlo si el descuento anterior es aumentado por encima de un 1 %.

Estos cambios planteados en los descuentos tributarios que actualmente existen buscarían corregir una posible regresividad que se pueda dar con la aplicación de las tarifas de cualquier grupo del RST en negocios con márgenes de utilidad pequeños.

Por otro lado, es importante separar las actividades agropecuarias de otras actividades comerciales y de servicios para que sea posible la aplicación de tarifas progresivas acorde a la realidad de los negocios. Por tal motivo, se propone la creación de un nuevo grupo

dentro del RST que recoja las actividades agropecuarias y las grave con progresividades razonables a las actividades que las conforman, todo bajo el propósito de formalizar el sector.

El camino para realizar esta propuesta fue abierto por la sentencia C-540 de 2023 de la Corte Constitucional, en la que se declaró inexecutable la creación del grupo de actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social argumentando la violación al principio de equidad por intentar tratar de forma diferente a un grupo de profesionales que frente a otros no presenta ninguna diferencia significativa.

Por tal razón, y aplicando los argumentos de la Corte, no es descabellado proponer que se separen de las actividades comerciales y de servicios, las actividades agropecuarias que, ante los ojos del principio de equidad, no guarda ninguna similitud con las mismas, siendo justo que tengan su propio grupo, sus propias tarifas y progresividades dentro del RST.

Las tarifas que se proponen junto con su rango de aplicación para el impuesto serían las presentadas en la tabla 15.

TABLA 15

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	20.000	1,8 %
20.000	40.000	2,3 %
40.000	60.000	3,5 %

Fuente: Elaboración propia.

Las tarifas y progresividades propuestas en esta tabla 15 se diseñaron teniendo en cuenta las diferentes problemáticas abordadas en esta investigación.

En primer lugar, el límite de 60.000 UVT se establece con el ánimo de agrupar a aquellos ganaderos y agricultores que puedan ser catalogados como pequeños, cerrando la puerta a que grandes negocios de ganadería y agricultura con mayores márgenes de utilidad aprovechen las ventajas de unas tarifas más bajas. De esta manera solo aquellos ganaderos y agricultores con ingresos brutos anuales de COP 2.823.900.000 para 2024 podrán ser parte del RST.

Asimismo, las progresividades más amplias permiten que cada tipo de negocio de ganadería o agricultura aplique una tarifa acorde a su nivel de utilidad. Sin embargo, aunque las tarifas sean más amigables con algunos negocios, tener rentabilidades por debajo de un 7 % anual podría comprometer la capacidad contributiva del ganadero o agricultor, y hacer inviable la aplicación del RST.

En cuanto a sus tarifas, se diseñaron pensando en los pequeños negocios de agricultura y ganadería que no logran tener grandes utilidades, con el fin de que fueran menos

agresivas; estas tarifas junto con un mejor manejo de la progresividad logran aportar la justicia que requiere el sector frente al RST.

TABLA 16

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa simple consolidada (bimestral)
Igualo superior (UVT)	Inferior (UVT)	
-	5.000	1,8 %
5.000	10.000	2,3 %
10.000	20.000	3,5 %

Fuente: Elaboración propia.

Para los anticipos bimestrales (tabla 16), se buscó una progresividad más amplia con el fin de mitigar el impacto tributario en las utilidades bimestrales. Esta progresividad se llevó hasta las 20.000 UVT con el propósito de generar un mayor recaudo por operaciones de grandes cuantías bimestrales, que puedan ser usadas más adelante como un crédito fiscal frente a la presentación anual del impuesto.

Finalmente, el uso de los descuentos mencionados puede mejorar aún más la carga fiscal que generaría el RST en el sector agropecuario, al tiempo que estimula la generación de empleo y las transacciones por canales bancarios, cumpliendo así su propósito de ser una herramienta de formalización en este sector.

Frente a la problemática que presentan los profesionales con negocios de ganadería, se plantea separar las tarifas de cada actividad y calcular cada ingreso según su tarifa y no sobre la mayor tarifa existente. Si bien se entiende que el motivo de este tratamiento es el de evitar el abuso en el RST, también es necesario recordar que este régimen se propone formalizar y simplificar mas no recaudar, por lo que se puede controlar este abuso por los medios que cuenta actualmente la DIAN.

f. *Un régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes:* Si se quisiera darle un tratamiento especial en cuanto a tributación al sector agropecuario colombiano en general, valdría la pena debatir sobre la posibilidad de crear un régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes. Este no debería confundirse con el RST, ya que no se trataría de un mecanismo alternativo para el cumplimiento de obligaciones fiscales, sino un de un nuevo modelo de tributación exclusivo para agricultores y ganaderos que acoja las problemáticas que presentan y le brinde soluciones a la medida.

Este nuevo modelo de tributación no es algo nuevo dentro del mundo tributario, pues otros países de la región han implementado regímenes similares con la intención de brindar soluciones a un sector de la economía históricamente marginado, no solo en Colombia, sino en la mayor parte de países en desarrollo.

Es así como en Chile, para 2011, se apostó por un régimen de renta presunta, que para ganaderos y agricultores aplicaba a una tarifa del 18,5 % sobre una renta presunta del 10 %

del avalúo del predio (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2012).

En Bolivia existe el régimen agropecuario unificado (RAU), donde los sujetos pasivos son seleccionados de acuerdo con la extensión de su terreno. Este régimen agruparía lo que para Colombia es el IVA y el impuesto de renta, su base gravable está conformada por el número de hectáreas que posea el predio y su tarifa es la que fije la autoridad tributaria que se aplicaría sobre el total de dichas hectáreas (CIAT, 2012).

En Ecuador y Perú existe algo similar al RST colombiano. En el caso de Ecuador se denomina régimen impositivo simplificado ecuatoriano (RISE) y para Perú se conoce como régimen único simplificado (RUS). Comparten la característica de manejar grupos y tarifas progresivas variables para cada tipo de actividad económica con la particularidad de que estos países contemplan medidas especiales o grupos específicos para actividades agropecuarias, cosa que no sucede en Colombia (CIAT, 2012).

Estos ejemplos planteados, aparte de confirmar las falencias del RST colombiano (comparado con los regímenes de Ecuador y Perú), abre un nuevo camino aún sin explorar en Colombia para gravar de una manera más práctica las actividades agropecuarias en general, que permita hacerle frente a las problemáticas planteadas en esta investigación y aligerar al mismo tiempo las cargas fiscales de estos contribuyentes. Esto obliga a abrir un debate sobre cuál camino tomar a futuro, que brinde la eficiencia que necesita actualmente el sector para el cumplimiento de sus obligaciones.

Referencias

- Alba Moreira, M. F. (2015). *Dossier proceso de paz en Colombia*. Cidob. https://www.cidob.org/publicaciones/documentacion/dossiers/dossier_proceso_de_paz_en_colombia/dossier_proceso_de_paz_en_colombia/conflicto_en_colombia_antecedentes_historicos_y_actores
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT]. (2012). *Regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias.
- Comisión de Expertos Tributarios. (2021). *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*. <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>
- Cubides, E. A. (2018). La búsqueda de la formalización de la economía. El régimen del monotributo. En *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Universidad Externado de Colombia.

- Cubides, E. A. (2019). Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación. Una nueva apuesta por la formalización. En *Comentarios a la Ley de Financiamiento. Ley 1943 de 2018*. Universidad Externado de Colombia.
- Cubides, E. A. (2020). Comentarios sobre los cambios en el régimen simplificado de tributación Simple, diferencias de la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. En *La reforma tributaria de la Ley 2010 de 2019, Ley de Crecimiento Económico*. Universidad Externado de Colombia.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE]. (2020). Encuesta Nacional de Calidad de Vida 2019. DANE.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2023). *Informe del Régimen Simple de Tributación*. DIAN.
- Fedegan. (2023). *La escalada de inseguridad en Colombia: una situación fuera de control*. Fedegan.
- Finagro. (2023). *Agroguías del Sector Ganadero*. <https://www.finagro.com.co/atencion-servicios-ciudadania/informacion-al-ciudadano/publicaciones-e-investigaciones/analisis-sectorial/agroguias>
- La República*. (5 de julio de 2022). Colombia ha tenido 21 reformas tributarias entre la década de los 90 y hasta 2022. <https://www.larepublica.co/economia/colombia-ha-tenido-21-reformas-tributarias-entre-la-decada-de-los-90-y-hasta-2022-3395596>
- Ministerio de Hacienda. (2019). *Impuesto de degüello de ganado mayor*. Ministerio de Hacienda.
- Vásquez, H. (4 de diciembre de 2017). Cultura tributaria y conflicto armado, la experiencia colombiana. <https://eurosocial.eu/bitacora/cultura-tributaria-y-conflicto-armado-la-experiencia-colombiana/>

Artículo recibido el 8 de abril de 2024.

Aprobado por par 1 el 14 de abril de 2024.

Aprobado por par 2 el 11 de mayo de 2024