

**INDUSTRIA Y COMERCIO EN ACTIVIDADES PRIMARIAS Y SU FALTA DE
EQUIDAD TRIBUTARIA EN COLOMBIA**

NICOLÁS ALBERTO CASTRO FIERRO

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN
ADMINISTRACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA.**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO

JUNIO 15 DE 2023, BOGOTÁ D.C.



Tabla de Contenido

Resumen	4
Abstract	5
Introducción	6
1. Territorialidad	9
1.1. Guayabal de Siquima – Cundinamarca	11
1.2. La Estrella – Antioquia	14
1.3. Comparación Guayabal de Siquima – La Estrella	17
2. Sentencia N° 08001-23-33-000-2017-00857-01 de Consejo de Estado (Sección Cuarta) del 05-08-2021.....	19
2.1. Fallo a la Sentencia	20
3. ¿Debería existir una contribución a los municipios donde se desarrollan actividades primarias?	21
4. Impactos no retribuidos	24
5. El régimen simple, ¿Un aliado estratégico?	25
5.1 Artículo No. 1 – Actividades primarias gravadas con Industria y Comercio	25
6. Conclusiones	27
Referencias	29
Anexo 1 – Cuestionario - Preguntas entrevistas.....	30

Tabla de Contenido Imágenes – Graficas - Tablas

Grafica 1	13
Grafica 2	14
Tabla 1	17
Foto 1	24

Resumen

Durante muchos años en Colombia se habla de buscar equidad tributaria para los contribuyentes de acuerdo con sus cargas impositivas ya sean personas naturales o jurídicas, pero muy poco se habla de equidad tributaria para aquellos municipios donde se desarrollan actividades primarias. El objetivo es visibilizar una problemática en Colombia donde no se hace un reconocimiento a los municipios que disponen de recursos propios, limitando su posibilidad de inversión en temas sociales y culturales, adicional se contempla la posibilidad de generar una carga impositiva con equidad frente al desarrollo de actividades primarias.

Para el desarrollo de este trabajo se estudian dos acuerdos municipales, en el primero se menciona Guayabal de Siquima (Cund.) donde se evalúan sus condiciones sociales y fiscales, en el segundo caso muy similar se estudia La Estrella (Ant.) haciendo comparaciones, viendo características propias, su principal diferencia es, que el segundo municipio con una superficie menor tiene ingresos fiscales mucho más altos con respecto al primero por aquellas actividades económicas desarrolladas en cada uno de los municipios, se mencionan ejemplos prácticos que se desarrollaron en la investigación junto con opiniones que se presentan con respecto a las circunstancias y la problemática que tenemos en Colombia.

Abstract

For many years in Colombia there has been talk of seeking tax equity for taxpayers according to their tax burdens, whether they are natural or legal persons, but very little is said about tax equity for those municipalities where primary activities are carried out. The objective is to make visible a problem in Colombia where there is no recognition of municipalities that have their own resources, limiting their possibility of investment in social and cultural issues, additionally, the possibility of generating a tax burden with equity against the development of primary activities.

For the development of this work, two municipal agreements are studied, in the first one Guayabal de Siquima (Cund.) is mentioned where we evaluate their social and fiscal conditions, in the second very similar case La Estrella (Ant.) is studied making comparisons, seeing its own characteristics, its main difference is that the second municipality with a smaller area has much higher tax revenues than the first due to those economic activities carried out in each of the municipalities, we mention practical examples that were developed in the investigation together with opinions that are presented with respect to the circumstances and the problems that we have in Colombia.

Introducción

En Colombia siempre hemos hablado de equidad en materia tributaria, que todos aportemos de acuerdo a nuestra posibilidad económica, esto se da por el nivel de ingresos y patrimonio total que se tenga dentro y fuera del territorio nacional, pero en cierta medida la equidad tributaria va enfocada en las personas que menos recursos obtienen a nivel de ingresos, donde su porcentaje de participación es mucho más alto en impuestos indirectos como es el caso del IVA, limitando en cierta medida la adquisición de bienes y servicios. Es decir, una persona que devengue un salario mínimo en Colombia que para el año 2023 se encuentra en 1.160.000 y tienen gastos por valor de 600.000 en bienes gravados (Ropa, elementos de aseo, etc.) paga 114.000 de IVA de manera indirecta, esto quiere decir que esta persona que devenga un salario mínimo debe destinar 9.83% de su ingreso al pago de este impuesto, pero si hacemos el mismo ejercicio con una persona catalogada de clase media, donde su ingreso promedio está en 3.500.000 según clasificación DANE, y destina el mismo valor del gasto en bienes gravados, su aporte de IVA será el mismo pero esto solo equivale a 3.26% de su salario. Para el ejercicio visto anteriormente vemos que entre más gana una persona no siempre va a pagar más impuestos, y para juntos casos ninguno está obligado a declarar renta, pero en el segundo caso su capacidad de ahorro será mayor dando posibilidades de inversión o mejor calidad de vida.

En impuestos directos las cosas cambian un poco más, quien más gana más debe aportar en impuestos como la renta para personas naturales, caso similar a las personas jurídicas, manejando el principio de progresividad, la sentencia C-397/11 de la Corte Constitucional lo define, *“El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor*

proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical)”, en consecuencia, debe ser aplicado así en todos los niveles de carga impositiva en el país.

Ahora bien, entendiendo un poco más como el estado trabaja en principios de equidad, eficiencia y progresividad, es importante entender que todos los impuestos tienen características diferentes en el momento del cálculo, hecho generador, porcentajes y pagos. Para impuestos de carácter Nacional, (Renta, Patrimonio, etc.) serán gravados los Ingresos obtenidos dentro del territorio nacional para el caso de Renta, sin importar donde se desarrolló el hecho generador la totalidad de ingresos menos costos y gastos procedentes, se origina una renta líquida a la cual será aplicada la tarifa de acuerdo a sus condiciones de calidad de contribuyente, caso similar al patrimonio, se deben reportar activos obtenidos en el territorio nacional y en el exterior, pagando así un porcentaje de acuerdo al total de sus activos.

¿Pero, aplica de igual manera para los impuestos territoriales? La Constitución Política de Colombia en su artículo 338 otorga a las autoridades pertinentes la condición de imponer tributos, en este caso a los concejos distritales y municipales. *“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”*, de acuerdo con lo anterior se

establece unas condiciones a los territorios, una potestad sujeta al desarrollo de una actividad económica dentro de la zona geográfica indicada.

Adicional, los atributos que brinda la constitución también tienen un limitante y obliga a los distritos y municipios seguir el procedimiento tributario de acuerdo con los lineamientos del estatuto tributario, en consecuencia, los impuestos territoriales son directos a los contribuyentes y recae el tributo sobre los ingresos generados de acuerdo con su actividad económica, ya sea industrial, comercial y/o de servicios, pero ¿Dónde quedan las actividades primarias?

1. Territorialidad

En Colombia cada uno de los 1.123 municipios o entidades administrativas locales se entienden como jurisdicción independiente en materia tributaria, para el caso del impuesto de Industria y Comercio, la Constitución Política de Colombia le otorga las facultades en el artículo 338 donde los acuerdos y ordenanzas deben fijar los cinco elementos del impuesto, (Sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), en este caso nos centraremos en el hecho generador, donde siempre se habla de desarrollar actividades comerciales, industriales y de servicios desarrollados dentro de la jurisdicción de cada uno de los municipios.

El artículo 32 capítulo 2 de la ley 14 de 1984, expone que el impuesto de industria y comercio recae en materia tributaria sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios desarrolladas por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, cuya actividad se desarrolle de manera permanente u ocasional. Jorge Eduardo Jimenez, invitado entrevistado nos da la siguiente definición de territorialidad, *“Lugar donde se tributa, de acuerdo con la actividad que yo desarrolle dentro del municipio, teniendo en cuenta el estatuto tributario de cada una de las jurisdicciones”*

Ahora bien, entendiendo que es territorialidad dentro de los municipios en Colombia, donde tienen la capacidad de gravar las actividades que se desarrollen dentro del mismo, nos queda una actividad que equivale al 7,43% del PIB nacional al año 2021 en actividades agropecuarias, clasificada como actividad primaria, ante este caso el decreto 1333 de 1986 en su artículo 259 señala en su capítulo cuarto las prohibiciones frente al impuesto de ICA, declarando la imposibilidad de gravar ningún tipo de producción primaria, agricultura, ganadería, producción avícola, porcícola, etc., ante esto es importante saber que gran parte del territorio nacional desarrolla actividades primarias.

En Colombia la producción primaria está dividida en dos sectores, una primera parte de grandes productores que desarrollan ciclos completos, es decir, son generadores de actividades primarias que son tomados como materia prima que será transformada en procesos siguientes y posteriormente comercializados al consumidor final, un ejemplo práctico lo vemos en la ganadería con propósito lechero, grandes compañías tienen suficientes extensiones de tierra, donde tienen lotes de vacas productoras de leche y donde sostienen plantas de procesamiento de lácteos para la transformación y ofreciendo al público un gran número de productos para el consumo masivo, como es caso del yogurt, arequipe, cuajadas, entre otros, y la misma leche en varias presentaciones, en materia fiscal se consideran proceso industrial y se tributa donde este ubicada la sede fabril y/o de transformación, la única exención es la venta de leche entera entendiéndose que no ha sufrido ningún tipo de transformación, en consecuencia si toda la producción y transformación y su sede fabril queda en un municipio como por ejemplo Sopo (Cundinamarca) la empresa debe presentar su declaración de industria y comercio en dicho municipio. Ahora bien, tenemos un segundo caso y es el gremio de productores de leche a menor escala, donde solo se encargan de la crianza y producción de leche, en este caso los productores se convierten en proveedores de materia prima para las grandes industrias y en materia tributaria, no recae impuestos por venta de producción primaria y si y solo si, recae en cabeza de la gran industria siempre y cuando se haga un proceso de transformación.

Dentro de los territorios a nivel nacional encontramos cierta categorización, determinada por la cantidad de pobladores y su nivel de ingresos en materia tributaria (Impuestos controlado por la entidad administrativa local, dentro de los cuales esta, impuesto predial, de vehículos e industria y comercio, adicionando sobretasas y contribuciones), esta categorización va desde primera categoría, municipios de muy alta población e ingresos tributarios muy altos, adicional

por la asignación presupuestal que determina el Gobierno Nacional, hasta la sexta categoría, municipios donde su población es muy baja y sus ingresos tributarios son muy escasos y su mayor presupuesto es la destinación que asigna el Gobierno Nacional.

En relación de los dos últimos párrafos, las grandes empresas se encuentran ubicados en municipios de primera, segunda y tercera categoría, donde tributan ICA de acuerdo a su nivel de ingresos de la venta de productos transformados teniendo como materia prima las producidas a nivel primario, teniendo una capacidad instalada que soporta su operación y donde también debe contribuir con el impuesto predial, caso contrario con los pequeños productores, ubicados en municipios de cuarta, quinta y sexta categoría y que por la producción de actividades primarias no deben pagar impuesto de industria y comercio y su único aporte se da vía impuesto predial.

Se analizan dos estatutos tributarios municipales, con el fin de ver características propias y particulares entendiendo sus fuentes de ingresos, sus limitaciones, y sus diferencias significativas.

1.1. Guayabal de Siquima – Cundinamarca

Guayabal de Siquima, población ubicada en el departamento de Cundinamarca, con una superficie total de 63 km² y una población no mayor a 4.000 habitantes, municipio de sexta categoría, sus principales fuentes de ingresos para sus residentes son, la producción primaria de caña de azúcar para la generación de panela, siembra de café, ganadería de doble propósito, entre otras, este municipio es un claro ejemplo de lo visto anteriormente, mucha producción primaria sin retribución en impuestos como Industria y Comercio, entonces se analiza su estatuto tributario, mediante el Acuerdo No. 006 del 31 de agosto de 2022, el municipio expide su

normativa sustantiva, sancionatoria y procedimental aplicable a los ingresos tributarios del municipio, analizando el acuerdo veremos los siguientes puntos:

- Tiene un listado de impuestos, tasas y contribuciones establecidos:
 - Impuesto predial.
 - Impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.
 - Impuesto de publicidad exterior visual y avisos.
 - Impuesto de delineación.
 - Participación en el impuesto sobre vehículos automotores.
 - Estampilla pro – Cultura.
 - Estampilla bienestar adulto mayor.
 - Tasa pro – Deporte.
 - Sobretasa ambiental.
 - Sobretasa bomberil.
 - Sobretasa a la gasolina motor.
 - Contribución de valorización municipal.
 - Participación en plusvalía.
 - Contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones.

- El municipio crea una definición catastral, donde le otorga una clasificación a los predios dentro del municipio, con el fin de catalogarlos dentro de una tabla aplicable al impuesto predial según sus tarifas, dentro de estas categorías encontramos: agrícola, agroindustrial, comercial, cultural, entre otras.

- El acuerdo define territorialidad como: *“El impuesto de industria y comercio se causará a favor del municipio Guayabal de Siquima – Cundinamarca en el cual se realice la respectiva actividad industrial, comercial y/o servicios.”*

De acuerdo con lo anterior, vemos que el municipio de Guayabal de Siquima tiene un sistema de recaudo tributario amplio en materia de impuestos, pero ¿El recaudo de impuestos si es lo suficiente para cubrir con gastos de funcionamiento y el desarrollo de nuevas obras dentro del municipio?, dentro de la investigación se encontró un trabajo de carácter educativo (Trabajo de grado), que para el año 2019 fue presentado y aceptado, el autor quien accedió a una entrevista, menciona que su trabajo aún soporta como base de datos dentro del municipio, es decir, el trabajo de campo desarrollado dentro y fuera del casco urbano aún sustenta el censo de numero de comerciantes y productores que tiene el municipio.

Las dos siguientes gráficas, tomadas de dicho trabajo nos muestran los ingresos reportados dentro del municipio para el año 2018 por actividades gravadas y su carga impositiva.



Grafica 1. Ardila, C. (2019) Propuesta para el mejoramiento del recaudo del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Guayabal de Siquima – Cundinamarca. Pág. 61



Grafica 2. Ardila, C. (2019) Propuesta para el mejoramiento del recaudo del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Guayabal de Siquima – Cundinamarca. Pág. 62

Analizando la gráfica 1, evidenciamos que para el año 2018 el municipio de Guayabal de Siquima obtuvo ingresos por actividades gravadas desarrolladas dentro de su jurisdicción por valor de 4.615 millones, sin tener en cuenta las actividades primarias, entendiendo que, al no estar gravadas no se reportan dentro del municipio y se distorsiona la información de los ingresos totales desarrollados dentro del municipio. Para la gráfica 2, en la vigencia fiscal de 2018 este municipio solo recaudó como ingreso por impuesto de industria y comercio 33 millones dentro de las actividades gravadas, y en este ejercicio el recaudo de este impuesto es aplicado como parte de los gastos de funcionamiento, limitando la capacidad de inversión social, de infraestructura, actos deportivos y culturales entre otros.

1.2. La Estrella – Antioquia

La Estrella, municipio antioqueño de segunda categoría, perteneciente al grupo de municipios conocidos como el Valle de Aburrá, cuenta con una superficie de 35km² y una población cercana

a los 70 mil habitantes. Con el Acuerdo No. 24 de 2020 el municipio adopta su estatuto tributario donde analizaremos los siguientes puntos:

- Tiene un listado de impuestos, tasas y contribuciones establecidos:
 - Impuesto predial unificado.
 - Impuestos de industria y comercio.
 - Impuesto de avisos y tableros.
 - Sobretasa bomberil.
 - Impuesto de publicidad exterior visual.
 - Impuesto de espectáculos públicos.
 - Sobretasa a la gasolina motor.
 - Impuesto de alumbrado público.
 - Impuesto de teléfonos.
 - Impuesto de delineación urbana.
 - Impuesto de circulación y tránsito.
 - Tasa por estacionamiento.
 - Estampilla pro – cultura.
 - Estampilla pro – bienestar del adulto mayor.
 - Estampilla pro – hospitales públicos.
 - Estampilla universidad de Antioquia de cara al tercer siglo de labor.
 - Contribución especial.
 - Plusvalía.
 - Contribución por valorización.
 - Participación en el impuesto de vehículos automotores.

- Derechos de tránsito.
 - Otros servicios.
- Dentro de este acuerdo se realiza la incorporación del Régimen Simple de Tributación específico para el recaudo del impuesto de industria y comercio, el artículo 37 de este acuerdo menciona, *“Incorpórese el impuesto de Industria y Comercio, su complementario de Avisos y Tableros y la Sobretasa Bomberil generados en el Municipio de La Estrella, al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE) establecido por la Ley 2010 de 2019 o por la norma que lo modifique, únicamente respecto de aquellos contribuyentes que integran dicho régimen y permanecen en él.”*
 - El acuerdo en el artículo 45, Actividades no sujetas (Prohibido gravar) Numeral 3ro. hace la aclaración para las actividades primarias, *“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 sea.”*

De acuerdo con lo anterior, el municipio de la Estrella también sostiene un sistema tributario robusto, para el caso de industria y comercio grava las actividades comerciales, industriales y de servicios, haciendo la exclusión de las actividades primarias como lo vimos anteriormente. De acuerdo con la categorización, los municipios de 2da categoría tienen una población entre 50.001 y 100.000 habitantes y unos ingresos fiscales entre 50.000 y 100.000 SMLMV.

1.3. Comparación Guayabal de Siquima – La Estrella

La Ley 136 de 1994 en el artículo 6 discrimina la categorización de los municipios en Colombia, el siguiente cuadro de ilustración propia nos da un mayor entendimiento de dicha clasificación, donde determina la cantidad de habitantes y sus ingresos corrientes de libre destinación.

Categoría	Población	Ingresos Corrientes
Especial	Superior a 500.001 habitantes	Superior a 400.000 SMLMV
1ra	Entre 100.001 y 500.000 habitantes	Entre 100.000 y 400.000 SMLMV
2da	Entre 50.001 y 100.000 habitantes	Entre 50.000 y 100.000 SMLMV
3ra	Entre 30.001 y 50.000 habitantes	Entre 30.000 y 50.000 SMLMV
4ta	Entre 15.001 y 30.000 habitantes	Entre 15.000 y 30.000 SMLMV
5ta	Entre 7.001 y 15.000 habitantes	Entre 5.000 y 15.000 SMLMV
6ta	Inferior a 7.000 habitantes	Inferior a 5.000 SMLMV

Tabla 1 – Ilustración Propia

De acuerdo con la tabla 1 la clasificación mantiene una correlación directa, si hay más pobladores sus ingresos fiscales deben ser mayores porque hay más contribuyentes dentro del municipio. En los dos casos de estudio vemos que sus pobladores están dentro de los rangos respectivamente para su clasificación, ahora bien, miremos que diferencias tenemos en los casos de estudio:

1. Al comparar la superficie en km² Guayabal de Siquima casi duplica a La Estrella, sin embargo, es en lo único que le puede ganar, entendiendo que este segundo cuenta con una categorización más alta y mejor catalogada, en el ejercicio práctico La Estrella tiene

ingresos tributarios 10 veces más grandes con respecto a Guayabal de Siquima, de igual manera su población cambia en 17,5 veces respectivamente, pero ¿Puede existir una diferencia tan grande en ingresos fiscales? Y la respuesta es SI, y acá entran otros factores, a pesar de que Guayabal de Siquima es mucho más grande en superficies, La Estrella cuenta con una ubicación geográfica favorable, entendiéndose que pertenece a una zona metropolitana al lado de una ciudad capital principal del país, además su geografía le permite la expansión y crecimiento continuo, para el caso de Guayabal de Siquima, su crecimiento está muy limitado, el casco urbano no cuenta con terrenos de expansión siendo un municipio fundado en una zona montañosa.

2. En materia económica La Estrella cuenta con una gran masa empresarial, la cantidad de pobladores permiten que su economía dependa mucho de actividades comerciales y de fabricación, además su cercanía a Medellín admite que sea una opción el desplazamiento para sus pobladores o para la creación parques industriales, casos similares a los municipios aledaños a Bogotá, como es el caso de Mosquera, Funza, Chía, Cajicá, entre otros, adicional cuenta con actividades primarias en zonas rurales. Para el caso de Guayabal de Siquima, es una foto muy diferente y casi contraria en su totalidad, su comercio es limitado e insuficiente, debe abastecerse de otros municipios para poder tener una gran variedad de productos, no cuenta con industrialización dentro del municipio y su principal fuente de ingresos pertenecen a actividades primarias, en este caso, la ganadería doble propósito, la porcicultura, producción avícola y siembras de café y caña de azúcar.
3. Como hemos visto hasta ahora, los ingresos por actividades primarias no son gravadas con Industria y Comercio, pero al analizar municipios como La Estrella las demás actividades que no son gravadas cubren en gran proporción con los gastos de funcionamiento y tiene la oportunidad de invertir en proyectos sociales, culturales,

deportivos entre otros, pero en el caso de Guayabal de Siquima, donde su principal fuente de ingresos de las personas corresponde a actividades no gravadas, su recaudo es muy bajo, manejando deficiencias presupuestales, recurriendo a solicitudes monetarias a entidades como la Gobernación de Cundinamarca.

2. Sentencia N.º 08001-23-33-000-2017-00857-01 de Consejo de Estado (Sección Cuarta) del 05-08-2021.

Como ya lo hemos visto, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, norma codificada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, es clara al no gravar con industria y comercio las actividades primarias y se mantiene vigente, los acuerdos municipales lo reiteran al momento de exponer sus estatutos tributarios, en este caso el Consejo de Estado concluye mediante la sentencia N.º 08001-23-33-000-2017-00857-01 que no es procedente gravar dichas actividades, los antecedentes de la sentencia se dan por la Liquidación Oficial de Revisión que emite el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla en contra de la Cooperativa Industrial Lechera de Colombia, CILEDSCO, quien en su declaración de Industria y Comercio reportó ingresos no sujetos (Venta de leche líquida), la Liquidación Oficial de Revisión modificó el saldo a pagar y generó la correspondiente sanción por inexactitud, en este caso la CILEDSCO decide demandar al municipio, reiterando la jurisprudencia que prohíbe gravar la venta de leche, sin ningún tipo de transformación por más mínima que sea.

En este caso vemos una particularidad, la cooperativa recibe la leche a los productores como inventario en consignación, quien se encarga de realizar la distribución y venta, posterior a esto debe distribuir el dinero recaudado a cada uno de los productores, esta figura le permite a la

cooperativa funcionar como medio de recaudo, sin embargo, debe cumplir con requisitos fiscales en el reconocimiento contable del ingreso, aun no siendo el extractor de la leche no pierde el beneficio de no gravar por comercializar el producto.

En la jurisprudencia la sentencia nos dice *“Según el criterio de la Sección en las anotadas sentencias, esta no sujeción al impuesto de industria y comercio “es de carácter objetivo, en tanto que recae sobre actividades y no sobre personas, y no cobija la transformación que pueda hacerse, por elemental que sea, de la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, por quedar comprendida esa labor en los terrenos de la actividad industrial, según los términos del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Tampoco comprende la actividad mercantil de esa producción la cual se concreta en casos de compra para su posterior distribución o comercialización, porque entonces sería una actividad comercial, de conformidad con el artículo 35 de la misma ley”*, siendo así el Consejo de Estado concluye:

2.1.Fallo a la Sentencia

“PRIMERO. - DECLARAR la nulidad de la Liquidación de revisión de Impuesto de Industria y Comercio No. GGI-FI-LR-01370-15 del 24 de noviembre de 2015, correspondiente a la vigencia fiscal del año 2012 (13 anual) y la resolución No. GGI-DT-RS-00091-17, de fecha 10 de abril de 2017, ambas proferidas por la Gerencia de Gestión de Ingreso de la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO. - A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme las declaraciones privadas de Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios correspondiente de la

vigencia fiscal 2012, periodo (13 anual), presentadas por la Cooperativa Industrial Lechera de Colombia – CILEDCO.”

La sentencia ratifica la firmeza en declaraciones sin ningún tipo de coste adicional al efectivamente declarado y pagado, confirmando así una vez más como las actividades primarias no son sujetas del impuesto de Industria y Comercio siempre y cuando no tengan algún tipo de transformación por más mínima que sea.

3. ¿Debería existir una contribución a los municipios donde se desarrollan actividades primarias?

Desde el comienzo de este trabajo se hizo un pequeño ejemplo de cómo el Estado busca la equidad tributaria, donde los que más tienen más deben aportar, sin embargo, hicimos una pregunta, ¿Dónde quedan las actividades primarias?, enfocada a la equidad tributaria para los municipios donde se desarrollan estas actividades (agrícola, ganadera, etc.), como ya se ha analizado, la ley prohíbe gravar con Industria y Comercio, los municipios en sus acuerdos reiteran esta prohibición, de igual manera el Consejo de Estado falló a favor de un contribuyente por comercialización de productos obtenidos de actividades primarias sin ningún tipo de transformación.

Se analiza el siguiente caso, en el municipio de Guayabal de Siquima que ha sido elemento de estudio, encontramos que en zonas rurales se desarrollan en gran medida actividades avícolas (procesos de reproducción, levante y engorde de pollo) a gran escala, se encuentran granjas con más de 10 galpones con una capacidad aproximada de 10.000 pollos cada uno, dentro del ciclo de producción, el levante y engorde del pollo tiene un tiempo aproximado de 45 días para

posteriormente ser sacrificados y comercializados, las dos últimas actividades no se desarrollan dentro del municipio, las empresas avícolas cuentan con plantas de sacrificio y empaque tecnificadas en la ciudad de Bogotá D.C., en materia fiscal, como en Guayabal de Siquima solo se desarrollan actividades primarias, procesos de reproducción, levante y engorde de pollos, no recibe ningún tipo de contraprestación en materia tributaria, aun cuando este municipio dispone de recursos hídricos y ambientales e infraestructura vial. Las empresas avícolas contratan transportes especiales para el traslado de los semovientes a la ciudad de Bogotá D.C., donde son sacrificados y comercializados, en este punto, cuando el productor es quien desarrolla todo el proceso, es decir, desde la crianza hasta el sacrificio y su comercialización no es responsable de pagar impuesto de Industria y Comercio porque no hay una transformación, no hay un cambio en la naturaleza de la carne. Las compañías avícolas ya vimos que no son responsables directos del impuesto, pero cuando estas comercializan sus productos a almacenes de cadena, ahí ya no existe la exclusión de Industria y Comercio en el momento de la venta por parte de estos a los consumidores finales, debido a que la actividad económica de estos almacenes, como es el caso de, Almacenes Éxito, Alkosto, Jumbo, ARA, D1, entre otras, son comerciales, actividad gravada, y como estos grandes almacenes solo se encuentran en las principales ciudades del país y grava desde donde se origine la venta, en la mayoría de los casos ese impuesto queda únicamente para la ciudad de Bogotá D.C..

Analizando la posibilidad de gravar con Industria y Comercio las actividades primarias estudiaremos dos opiniones, Jorge Jimenez entrevistado, nos menciona: *“El país podría ser un potencial agrario, pero no se puede generar esa carga tributaria al productor, pero si debería existir una carga impositiva a favor de los municipios donde se extraen los productos primarios por parte del comprador quien lo toma como materia prima”*, en este caso Jorge nos expone que

no es favorable para los pequeños productores volverlos responsables de impuesto de Industria y Comercio, donde sus utilidades son limitadas y generar una carga adicional desincentivaría el desarrollo de las mismas actividades, pero menciona algo muy importante y es un planteamiento que recae al comprador. Para el ejemplo de los productores de leche, una parte de este líquido se vende sin transformación alguna y conserva su calidad de no estar gravado con Industria y Comercio y el restante es vendido para la transformación de leche en derivados (Yogurt, kumis, queso, mantequilla, etc.) que si se encuentre gravado con el mismo impuesto, ahora, no se habla de gravar la actividad primaria y luego la actividad comercial o de fabricación, se considera que si debe existir una retribución compartida por los municipios que fueron parte del proceso, desde su inicio hasta su comercialización.

Carlos Ardila entrevistado, nos menciona, *“Si debiese existir una contribución a los municipios más pequeños de acuerdo con lo limitado que es su presupuesto, adicional para garantizar lo que las empresas necesitan, por ejemplo vías para sacar productos y que lleguen a la ciudad”*, en este punto es claro que las empresas se benefician de recursos como lo hemos mencionado, adicional dentro de este trabajo de investigación nos encontramos con el siguiente caso, en el municipio de Guayabal de Siquima se presentó una incidencia con el transporte de pollo de engorde, un camión cargado presenta un volcamiento por el mal estado de las vías en este municipio, (Ver foto 1) esto genera sobre costos para las empresas, que se traduce en reparación en los vehículos, pérdida por muerte de pollos, descargue y cargue de otro camión, etc., situaciones que son evitables siempre y cuando los municipios contaran con los recursos propios para su mantenimiento.



Foto 1 – Fotografía propia tomada en el desarrollo de este trabajo.

4. Impactos no retribuidos

Durante esta investigación se encuentran con situaciones y opiniones que han servido para el desarrollo de esta, pero nos damos cuenta de que sobresalen dos aspectos fundamentales:

- El primero es la falta de impuestos por recaudar de los municipios donde se desarrollan actividades primarias, es un limitante para el desarrollo de proyectos dentro de los mismos, como se mencionó, un impacto social, económico y que no es retribuido, donde deben tomar recursos que pueden ser destinados a obras de mayor impacto en la sociedad en especial al campesinado.
- El segundo impacto corresponde a los sobrecostos de las compañías que deben asumir por la falta de vías en buen estado, es decir, debe existir reciprocidad en estos casos, las empresas contribuyen y aportan y las administraciones municipales se encargan de mantener una muy buena malla vial terciaria que permita el desarrollo de las actividades

sin ningún contratiempo, especialmente en temporada de lluvias donde no solo las grandes empresas se ven perjudicadas si no toda la comunidad en general.

5. El régimen simple, ¿Un aliado estratégico?

Jorge Eduardo entrevistado, nos menciona, *“El régimen simple nace como su palabra lo dice, para simplificar el proceso tributación de una empresa o un nuevo empresario, en cuanto a Industria y Comercio se debe revisar la carga impositiva de cada municipio donde se desarrolla la actividad generadora de ingresos, buscando que la balanza tributaria sea más equitativa en el caso de los municipios”* con el nacimiento del régimen simple, vemos que simplificar un proceso tributario es posible y puede ser eficiente, sin embargo se debe consolidar los estatutos tributarios municipales con el fin de ser ecuanímes a la hora de saber a qué municipio corresponde o no un tributo.

En concordancia, el régimen simple si es un aliado siempre y cuando se analice desde el concepto del recaudo, como se mencionó anteriormente se vuelve necesario generar igualdad tributaria en los municipios, aunque por tratarse de actividades primarias donde no hay regulación alguna hacemos el siguiente planteamiento como propuesta de artículo generador de ingresos tributario para los municipios por generación de ingresos de actividades tributarias:

5.1. Artículo No. 1 – Actividades primarias gravadas con Industria y Comercio

Las actividades generadoras de ingresos provenientes de actividades primarias no serán gravadas con impuesto de Industria y Comercio de conformidad con el artículo 39 de la Ley 14

de 1983, norma codificada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, serán gravadas las actividades siempre y cuando cumplan con alguna de las siguientes condiciones:

- Las compras de materia prima y/o insumos provenientes de actividades primarias que serán transformados y generan ingresos posteriores, se gravan con Industria y Comercio en el municipio donde se adquiera, el valor pagado de impuesto por la compra de esta materia prima y/o insumos será descontado del valor a pagar en el municipio donde se genera la venta.
- Será gravada la comercialización de productos provenientes de actividades primarias siempre y cuando quien genere la venta no sea el productor y/o fabricante, importante que al momento de adquirir el producto a comercializar el productor y/o fabricante suministre el nombre del municipio donde se desarrolló la actividad primaria. De igual forma el valor pagado por Industria y Comercio será descontado del valor a pagar por el mismo concepto en el municipio donde se genera la venta.

De conformidad con lo anterior, se mantiene como no gravado con el Impuesto de Industria y Comercio siempre y cuando no se realice ninguna transformación a los productos provenientes de actividades primarias y que su venta se desarrolle por el productor y/o fabricante.

6. Conclusiones

A lo largo de esta investigación pudimos evidenciar como no existe una equidad tributaria con los municipios donde se desarrollan actividades primarias, donde siempre prima el lugar donde se genere la venta, ya sea por sede fabril, donde se cierra la venta o desde donde sea comercializado, pero siempre se ha desprotegido al municipio de producción primaria. Como se analizó, en gran parte del territorio nacional se desarrollan este tipo de actividades, identificando problemáticas que en corto plazo generan sobrecostos tanto para los municipios como para empresas, pequeños y grandes productores, que en el largo plazo limitan en el caso de los municipios una ampliación a la cobertura de vías terciarios y para los productores una escasa disposición de inversión en otro tipo de proyectos generadores de ingresos.

También analizamos que todo es circular, si un productor genera ingresos y aporta en impuestos como Industria y Comercio a un municipio en este caso de quinta o sexta categoría este puede destinar sus recursos para el mantenimiento de sus vías y la gestión de otras obras para el desarrollo de su entorno social, cultural y económico.

El planteamiento de gravar las actividades primarias es la necesidad de retribuir a los municipios de más bajos recursos propios, no en cabeza del productor y/o campesino quien limita sus recursos a la inversión de su actividad económica y no está en la capacidad de tener una carga impositiva adicional.

En el transcurso de la investigación vimos dos municipios con características muy distintas, en algo que coincidían es en no gravar las actividades primarias, sin embargo, para el municipio de La Estrella no es una actividad que desarrollen muchos de sus habitantes y que posiblemente no le genere ingresos tributarios por actividades primarias en mayor cuantía, pero por otro lado, para

el municipio de Guayabal de Siquima sería uno de sus mayores ingresos fiscales debido a que las actividades primarias se desarrollan en gran cantidad en las zonas rurales del municipio, entonces el enfoque siempre se fundamentó en la búsqueda de equidad fiscal para aquellas jurisdicciones donde su hecho generador no está gravado.

Referencias

- Corte Constitucional (2011) Sentencia C-397/11
<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>
- Constitución Política de la República de Colombia (1991)
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr011.html
- Ardila, C (2019) Propuesta para el mejoramiento del recaudo del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Guayabal de Siquima - Cundinamarca
<https://repositorio.ucundinamarca.edu.co/handle/20.500.12558/1731>
- Función Pública (1983) Ley 14 de 1983
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>
- Función Pública (1986) Decreto Ley 1333 de 1986
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1234>
- Guayabal de Siquima Cundinamarca (2022) Acuerdo No. 006
https://guayabaldesiquimacundinamarca.micolombiadigital.gov.co/sites/guayabaldesiquimacundinamarca/content/files/000676/33767_6699_northvillagepharmacygmailcom_2020930_144343comprimido.pdf
- La Estrella Antioquia (2020) Acuerdo No. 0024
<https://www.dian.gov.co/impuestos/Regimen-Simple-de-Tributacion-RST/Documents/Acuerdos-municipios/Antioquia/Antioquia-La-Estrella-Acuerdo-No-024-de-2020.pdf>
- Función Pública (1994) Ley 136 de 1994
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=329>

- Información jurídica, tributaria y empresarial (2021) Sentencia 08001-23-33-000-2017-00857-01
<https://vlex.com.co/vid/sentencia-n-08001-23-896185563>

Anexo 1 – Cuestionario - Preguntas entrevistas

A continuación, relaciono las preguntas realizadas en las entrevistas mencionadas en el desarrollo de este trabajo de investigación:

1. ¿Qué entiende usted por territorialidad y como lo ejerce el municipio en carácter tributario?
2. ¿Dentro del municipio se desarrollan actividades de producción primaria, agrícola, ganadera y avícola y en qué proporción?
3. ¿Considera usted que las actividades primarias deben contribuir en impuestos como industria y comercio, teniendo en cuenta que el municipio aporta infraestructura vial, recursos hídricos y ambientales?
4. En la mayoría de los casos las ventas de productos que tuvieron un proceso primario asociado no se generan dentro del municipio, son realizadas en ciudades principales donde la venta se grava con industria y comercio, ¿Considera usted que debería existir una tarifa menor compartida para la venta de productos donde se desarrolló una actividad primaria y que la diferencia se le reconozca al municipio productor?
5. ¿Considera que el régimen simple o que algún otro mecanismo puede colaborar en el recaudo de industria y comercio de acuerdo con las ventas donde están asociadas las actividades primarias en los casos que aplique?