

**Concepto 025693**  
**15-05-2024**  
**Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

6.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

**Radicado:** 2-2024-025693  
Bogotá D.C.,

Radicado entrada 1-2024-038022  
No. Expediente 5766/2024/GEA

**Asunto:** Oficio n° 1-2024-038022 del 30 de abril de 2024  
**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio

Cordial saludo,

Mediante escrito radicado en este Ministerio con el número y fecha del asunto, se remite a esta Dirección la consulta por usted radicada ante esa instancia, en la que consulta temas relacionados con el impuesto de industria y comercio.

Previo a abordar el tema objeto de su consulta, le precisamos que nuestro pronunciamiento se emite bajo los estrictos términos de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; asimismo, le informamos que los criterios expuestos a continuación por esta Dirección son generales y abstractos; es decir, la cual no comprende el análisis de actos administrativos particulares de dichas entidades, ni la solución directa de casos específicos ni concretos, y no tienen un carácter obligatorio ni vinculante y tampoco comprometen la responsabilidad de este Ministerio.

Consulta que:

***1. ¿Si las exclusiones o exenciones sobre los ingresos establecidos en el régimen o para el impuesto de IVA aplican como exclusiones o exenciones igualmente en el impuesto de industria y comercio?***

Es preciso señalar que el impuesto de industria y comercio grava la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios en cada jurisdicción municipal, la regulación normativa se encuentra contenido principalmente en la Ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1333 de 1986, recientemente modificadas algunas de sus disposiciones por la Ley 1819 de 2016. Son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, así como los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos, de conformidad con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

Para dar respuesta a este interrogante es necesario señalar que se entiende por excluidos el grupo de personas o actividades que no tienen la calidad de sujetos pasivos, es decir, son no sujetos al gravamen de que se trate, ya sea porque no encuadran en la definición de sujeto establecida en la ley o no se da el hecho generador de la obligación tributaria o, quienes a pesar de darse el hecho generador, el legislador ha establecido expresamente como excluidos de la obligación principal y de las obligaciones formales.

Respecto a las actividades que se encuentran excluidas por la norma, es necesario traer a colación el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986, reza que:

***"ARTÍCULO 259.*** *No obstante, lo dispuesto en el artículo anterior, continuarán vigentes:*

1. Las obligaciones contraídas por el Gobierno en virtud de tratados o convenios internacionales que haya celebrado o celebre en el futuro, y las contraídas por la Nación, los Departamentos o los Municipios, mediante contratos celebrados en desarrollo de la Legislación Anterior.

2. Las prohibiciones que consagran la ley 26 de 1904. Además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

a. La 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 éste sea;

b. La de gravar los artículos de producción nacional destinados a la exportación;

c. La de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el Municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio;

d. La de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, salvo lo dispuesto en el artículo 201 de este Código;

e. La de gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea; y

f. La de gravar las actividades del Instituto de Mercadeo Agropecuario IDEMA.

Las exenciones como tratamiento preferencial que es, deben ser otorgado por los concejos municipales mediante acuerdos a los sujetos pasivos del impuesto, que consistente en relevar del pago total o parcial a un sujeto pasivo del tributo en cumplimiento de las condiciones señaladas en la norma municipal, por lo que, en principio, para ser beneficiario de la exención, la administración tributaria debe verificar los presupuestos dados en el acuerdo municipal mediante el cual se otorgó.

En este orden de ideas, es de señalar que en materia tributaria los beneficios (exenciones, no sujeciones, exclusiones, prohibiciones, etc.) son taxativos y de aplicación restrictiva, por lo que no es posible irradiar sus efectos a otros tributos diferentes de aquellos señalados en la norma que los establece a partir de una interpretación extensiva o analógica de la misma.

**2. Expresar un concepto sobre lo que debe entenderse por "producción primaria" y si las exclusiones establecidas por este concepto en el impuesto de industria y comercio son extensivas a la comercialización de productos utilizados en la producción primaria, como lo son los insumos agrícolas.**

La producción primaria agrícola, ganadera y avícola es la desarrollada directamente por el agricultor, ganadero o productor avícola, va hasta la venta que este haga de su producto primario y no se extiende a quienes compran ese producto primario para luego venderlo, pues éstos realizan una actividad de comercialización y no de producción.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que de conformidad con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, es prohibido para los departamentos y municipios "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 éste sea;". Disposición que, bajo el entendido de esta Dirección prohíbe a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias de la producción primaria, sin que este precepto se pueda aplicar a otras actividades o servicios, toda vez que, las prohibiciones son de interpretación restrictiva en cuanto a la reserva que regula la materia, debido que una interpretación extensiva convertiría dicha prohibición en una generalidad y perdería el sentido del amparo que el legislador quiso otorgar al caso particular y concreto regulado.

Así mismo, el servicio o la actividad de la producción primaria se entiende que es realizado o prestado por un agricultor o productor primigenio, quien es el único sujeto beneficiado de la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio dicha actividad, posición que es compartida por la

sección cuarta del Consejo de Estado, como lo expreso en sentencia del 20 de febrero de 2017, identificada con radicado interno N° 22304, en donde se señaló:

*“Según la disposición transcrita, está prohibido a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias de la producción primaria.*

*La teoría económica divide la economía, principalmente, en tres sectores, a saber: (i) sector primario o sector agropecuario, (ii) sector secundario o sector industrial y (iii) sector terciario o sector de servicios.*

***En el sector primario se clasifican las actividades humanas que obtienen los productos de la naturaleza, sin ningún proceso de transformación.*** *Hacen parte de este sector la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la caza y la pesca.*

*Entonces, la normativa prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, **las actividades económicas que se desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna.***

*A su vez, frente a esta prohibición, la Sala ha considerado lo siguiente:*

*“Reiteradamente ha precisado la Sala, que el proceso productivo primario culmina con la venta del producto y por ello la venta o comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación, hecha por el productor de los mismos, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio”.*

*Según el anterior criterio jurisprudencial, la producción primaria termina con la venta del producto en su estado natural o primario, es decir, con la venta que realiza el productor primigenio del producto natural, sin que este haya sufrido transformación, modificación, variación o alteración alguna de las condiciones físicas o químicas del recurso natural. Por ende, la actividad comercial realizada por el productor original no puede ser gravada, como lo dispone el literal a) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.*

*En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015, la Sala precisó que la prohibición de gravar con ICA recae sobre la producción primaria, “lo que excluye los procesos industriales de transformación, cuya esencia dista de las condiciones de explotación que supone la producción primaria: la obtención directa de recursos de la naturaleza”.*

*Así, la Sala ha mantenido su criterio en cuanto a que está prohibido para los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio la producción primaria [agrícola, ganadera y avícola], sin ningún tipo de transformación. También ha sido enfática en señalar que para que la comercialización haga parte de la fase de producción primaria, debe efectuarla el mismo productor [agricultor, ganadero, avicultor], “bien sea en sus granjas o a través de locales comerciales”.*

***(...) La comercialización de los productos del sector primario que no está gravada con el impuesto de industria y comercio, se insiste, es la que hace directamente el mismo productor primigenio, pues la prohibición “tiene como propósito beneficiar al agricultor”, no al comercializador del producto que lo adquiere del productor inicial.<sup>1</sup>(Énfasis nuestro).***

De acuerdo con la norma en comento y con la jurisprudencia transcrita es posible afirmar que la primera etapa de transformación, en el marco de las actividades de producción agropecuaria, es la desarrollada directamente por el agricultor para producir bienes alimenticios que no han sufrido ninguna transformación.

***3. Si la actividad CIU N° 1040 “Elaboración de productos lácteos” se considera actividad primaria o como una extensión de la producción de leche, y especificar la naturaleza de estas, es decir, si es actividad industrial o de comercialización.***

Para dar respuesta a su interrogante es importante traer a colación lo manifestado por el Consejo de Estado<sup>2</sup> ha manifestado:

*“Conforme al artículo 39 de la Ley 14 de 1983, les está prohibido a los municipios imponer gravámenes a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, así como gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trata de producción agropecuaria, con excepción de las fábricas de productos alimenticios y toda industria en donde haya cualquier tipo de transformación, por mínimo o elemental que éste sea.*

*No caben en la noción de transformación, las actividades consistentes en los procesos de selección, limpieza, empaque y conservación, que aun cuando conlleven la utilización de insumos no varíen la naturaleza del producto primario agrícola.*

*Reiteradamente ha precisado la Sala, que el proceso productivo primario culmina con la venta del producto y por ello la venta o comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación, **hecha por el productor de los mismos**, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio.*

*No determina la ley la forma en que debe efectuarse la producción primaria como tal, ni impone límites en consideración a la infraestructura o tecnología utilizada; **pero previene sí, que cuando se trate de fábricas de productos alimenticios o de una industria donde haya un proceso de transformación del producto primario llevado a cabo, bien sea a través de medios artesanales, rudimentarios, o elementales, no se estará cobijado por la prohibición. Lo anterior, en atención a que de conformidad con la naturaleza del impuesto, la transformación de cualquier clase de materiales o bienes constituye actividad industrial, de acuerdo con lo definido en el artículo 34 de la Ley 14 de 1983.***

*Siguiendo la clasificación general de las actividades económicas en tres grandes sectores (primario, secundario y terciario), se tiene que el primario de la economía incluye entre otras, las siguientes actividades: agricultura, silvicultura, caza y pesca; en atención a ello, se consideran como “producción agropecuaria” de ese sector, los bienes alimenticios de origen agrícola que no incluyen ninguna transformación posterior.*

*Siguiendo la Clasificación Industrial Internacional Uniforme para todas las actividades económicas, en su segunda revisión, conocida comúnmente como (CIIU) 2, elaborada por las Naciones Unidas y adoptada oficialmente por el Dane, “la producción agropecuaria”, que se asimila a producción primaria agrícola, en la División de Actividades 11, “agricultura y caza”, agrupación 111, “producción agropecuaria”, incluye los siguientes grupos como producción agropecuaria (1110):*

*“Cultivos de campo, frutas, uvas, nueces, semillas viveros (excepto de especies forestales), hortalizas a granel, flores, tanto al aire libre como en invernadero; plantaciones de té, café, cacao y caucho; cría de ganado, aves de corral, conejos, abejas, animales destinados a la producción de pieles u otros animales; producción de leche, lana, pieles, huevos y miel; y cría de huevos y capullos de gusano de seda. También se incluyen los establecimientos que se dedican principalmente a la jardinería ornamental, por ejemplo, plantación y mantenimiento de praderas, jardines de flores, árboles de sombra y adorno, etc. Se incluye en este grupo la elaboración de productos agropecuarios en explotaciones agrícolas y plantaciones cuando no puedan declararse por separado la producción y las actividades de elaboración; por ejemplo, uvas, caucho, hojas de té, aceitunas, leche, etc.*

*Así mismo, el sector secundario de la economía hace referencia a la industria. Dentro de la industria manufacturera se incluyen bajo la división de actividades 31, que corresponde a “productos alimenticios, bebidas y tabaco”, la agrupación codificada con el número 311, “fabricación de productos alimenticios” dentro de la cual se incluye en la codificación industrial por artículos, “311 panela”. El Dane define la industria manufacturera como “...la transformación mecánica o química de sustancias inorgánicas u orgánicas en productos nuevos, ya sea que el trabajo se efectúe con máquinas o a man, en fábricas o en el domicilio, o que los productos se vendan al por mayor o al por menor...”*

*En este orden de ideas, la producción primaria agrícola comprende todos aquellos bienes alimenticios que no incluyen ninguna transformación, (...)*

*De otra parte, es preciso aclarar que el impuesto no recae sobre artículos, sino sobre la realización de actividades y que la no sujeción no es en cuanto a las personas, sino en consideración a la actividad, que debe ser agropecuaria, con exclusión expresa de las industrias en las que haya cualquier tipo de transformación.” (Énfasis nuestro)*

También ha señalado el Consejo de Estado<sup>3</sup>:

*“Reiteradamente ha precisado la Sala, que el proceso productivo primario culmina con la venta del producto y por ello la venta o comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación, **hecha por el productor de los mismos**, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio.” (subrayado y negrita fuera de texto).*

Como se observa, la actividad primaria que goza de tratamiento de no sujeción al impuesto de Industria y Comercio comprende el proceso productivo que culmina con la venta de los productos, realizado por el mismo productor, sin transformación y en estado natural.

**4. Si la comercialización de Ganado es una actividad extensiva a la Producción primaria y por lo tanto excluida del impuesto de industria y comercio; o si, por el contrario, es una actividad gravada, respecto lo último especificar igualmente si la base gravable incluye el costo del ganado, partiendo de que ese sería el valor de la producción.**

En relación con las actividades ganaderas es necesario tener en cuenta que, de conformidad con el Decreto Ley 1333 de 1986, artículo 259, es prohibido para los departamentos y municipios *“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 éste sea;”* (Énfasis nuestro).

En relación con la interpretación de esta norma este Despacho ha señalado que *la actividad primaria ganadera incluye la cría y levante de ganado, y finaliza con la enajenación que hagan directamente los productores primarios ganaderos de los animales o de sus productos primarios en su estado natural, sin que exista un proceso de transformación adicional al sacrificio del animal y a los procesos necesarios para poner dichos productos en condiciones aptas de distribución y consumo.*

Como se dijo, la producción primaria ganadera puede concluir con la venta de los animales vivos o con la venta de los productos primarios que no varíen su naturaleza. No resultaría gravado con el impuesto de industria y comercio la actividad primaria de ganadería siempre y cuando quien venda esos productos primarios sea el mismo que realizó la cría y levante del ganado.

Sobre el particular transcribimos apartes de la sentencia del Consejo de Estado, radicado número: 25000232700020030111501 (15514) del 23 de agosto de 20071, en la que se manifestó:

*“(…) Si bien la Sala ha precisado que la producción primaria se entiende como aquella actividad en la cual se reproducen y se cría, en este caso ganado, sin ningún tipo de transformación, ha sido enfática en señalar que para que la comercialización haga parte de dicha fase de producción, debe efectuarse por el mismo productor bien sea en sus granjas o a través de locales comerciales.”(Subrayado nuestro).*

La base gravable del impuesto de Industria y Comercio se encuentra establecida en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016 según el cual *“La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.”*

Cordialmente,

**CLAUDIA HELENA OTÁLORA CRISTANCHO**

Subdirectora de Fortalecimiento Institucional Territorial  
Dirección General de Apoyo Fiscal

**Notas al pie**

- 
1. [↑](#) Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia del 20 de febrero de 2017, Rad. 22304. Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
  2. [↑](#) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P.: Julio Enrique Correa Restrepo, sentencia del 27 de octubre de 1995. Radicación Número: 7286.
  3. [↑](#) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P.: Julio Enrique Correa Restrepo, sentencia del 27 de octubre de 1995. Radicación Número: 7286.