



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2019-00349-01 (26404)
Demandante: Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. – Coolechera
Demandada: Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla
Temas: Industria y comercio 2014. Producción primaria. Actividad excluida

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 04 de diciembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió (ff. 199 a 207 c1):

1. Declarar no probadas las excepciones de mérito formuladas por el Distrito de Barranquilla.
 2. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. GCI-FI-LR- 00369-17 de 3 de octubre de 2017 y la Resolución No. GGI-DT-RS-15-2019 del 30 de enero de 2019, por medio de la cuales se modificó la declaración privada que presentó Coolechera por concepto de impuesto de industria y comercio del año 2014, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
 3. Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada presentada por la demandante en el Formulario No. 41490991708.
 4. Negar las demás pretensiones de la demanda.
 5. Sin costas.
- (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 17 de febrero de 2012, la COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLANTICA LTDA. -COOLECHERA- presentó declaración del impuesto de industria y comercio del año 2014, en la que registró un total de ingresos obtenidos fuera del distrito de \$24.483.319.000 e ingresos por actividades no sujetas de \$78.860.500.000¹.

Previo Requerimiento Especial GGI-FI-RE-00351-16 del 5 de diciembre de 2016² y oportuna respuesta de la contribuyente el 11 de abril de 2017³, la Secretaría de Hacienda

¹ Folios 120 y 121 c3. Corresponde a la liquidación comparativa elaborada por la DIAN de lo declarado y lo determinado oficialmente, toda vez que en el expediente se encuentran solamente las declaraciones de los seis bimestres de 2014 del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora en el Distrito de Barranquilla (ff.48 a 53 c3).

² Folios 137 a 154 c3.

³ Folios 160 cca1 a 181 c4.



Distrital de Barranquilla, el 6 de octubre de 2017⁴, notificó a la actora Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00369-17 del 3 de octubre de 2017⁵, por la que modificó la declaración señalada para disminuir el total de ingresos obtenidos fuera del distrito y los ingresos por actividades no sujetas e impuso sanción por inexactitud.

Contra el acto de determinación anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 3 de noviembre de 2017⁶. Por auto GGI-DT-AU-00192-18 del 13 de septiembre de 2018⁷, notificado el 20 de abril de 2018⁸, la Administración decretó inspección tributaria y contable a COOLECHERA. Diligencia que se practicó el 22 de noviembre siguiente⁹.

Con la Resolución GGI-DT-RS-15-2019 del 30 de enero de 2019¹⁰, notificada el 1° de febrero de 2019¹¹, la Administración modificó la liquidación oficial de revisión para aceptar el total de ingresos obtenidos fuera del distrito que habían sido declarados; pero mantuvo la disminución de los ingresos por actividades no sujetas [de \$78.860.500.000 a \$615.983.000] e impuso sanción por inexactitud (160%) de \$620.438.000¹².

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 9 y 8 c2):

A. Respetuosamente solicito que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00369-17 del 3 de octubre de 2017, y la Resolución No. GGI-DT-RS-15-2019 del 30 de enero de 2019, actos expedidos por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla, mediante los cuales se modificó oficialmente el Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2014.

B. Como restablecimiento del derecho, solicito lo siguiente:

Se declare la firmeza de la Declaración Privada que fue presentada bajo formulario No. 41490991708 del Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros del año gravable 2014, así como de todos los montos en ella contenida.

C. Como condena en costas, solicito lo siguiente:

Se condene en costas a la entidad demandada, de conformidad con los artículos 188 y 193 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en tanto el Municipio actúa de manera arbitraria de forma reiterada en flagrante violación a los derechos al debido proceso y derecho de defensa de Coolechera al desconocer la ley y la interpretación jurisprudencial clara y reiterada dada por el Consejo de Estado, la cual constituye precedente jurisprudencial y doctrina probable, y por no valorar las pruebas aportadas en el proceso administrativo.

Adicionalmente, solicito se condene en agencias en derecho, que tienden a compensar los costos en que COOLECHERA ha tenido que incurrir, para ejercitar sus acciones de defensa a lo largo de todos los procesos que anualmente y de manera periódica inicia la administración contrariando la jurisprudencia del Consejo de Estado que ha ratificado en múltiples casos idénticos entre las mismas partes lo planteado en esta instancia judicial.

⁴ Folios 261 y 262 c4.

⁵ Folios 233 a 260 c4.

⁶ Folios 277 a 308 c4.

⁷ Folios 61 c4.

⁸ Folios 233 a 260 c4.

⁹ Folio 318 c4.

¹⁰ Folios 446 a 475 c4.

¹¹ Folio 475 reverso c4.

¹² Del 160% de la diferencia del impuesto a cargo declarado y el determinado.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 13 y 29 de la Constitución; 39 [num. 2, lit. a] de la Ley 14 de 1983; 23 de la Ley 383 de 1997; 647, 648, 732 a 734 y 779 del Estatuto Tributario; 57 del Decreto Distrital 180 de 2010; así como el 317 del Decreto Distrital 924 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 12 a 30 c2):

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración es extemporánea, puesto que el auto de inspección tributaria se notificó dentro del año que prevé la ley tributaria, pero las pruebas allí decretadas se practicaron fuera de dicho año y no tuvieron relevancia en el proceso de determinación. Así, hubo firmeza de la declaración por configuración de silencio positivo.

COOLECHERA no es una gran superficie ni un comercializador que compra y vende leche, tampoco el consumidor final de ese producto, simplemente, es el vehículo para la culminación de la actividad primaria ganadera. Fueron los ganaderos los que constituyeron su propia Cooperativa con el propósito de que a través de esta se obtuvieran mejores condiciones de comercialización. Lo anterior, en el marco del acuerdo cooperativo, conforme con las previsiones de la Ley 79 de 1988.

El objeto de COOLECHERA consiste en recibir de sus asociados leche líquida para comercializarla, lo cual no implica una transformación, sino la continuación de la producción ganadera primaria mediante un proceso de pasteurización de la leche a fin de que sea apta para consumo humano.

La legislación aplicable no exige ser ganadero para que opere la exclusión del impuesto de industria y comercio. El único requisito para que opere la exclusión, según el Decreto 924 de 2011¹³, es que el producto no sufra ninguna transformación¹⁴, y la pasteurización que realiza COOLECHERA no la implica, con lo cual no se podía gravar con ICA la actividad desarrollada.

Se vulneró el derecho a la igualdad, porque no se aplicó el precedente del Consejo de Estado¹⁵ que resolvió un asunto con circunstancias fácticas similares, entre las mismas partes.

La exclusión de la actividad primaria es de carácter objetivo, es decir, recae sobre la actividad -en el caso, primaria ganadera, sin que haya transformación- con independencia de quien la realiza y las etapas dentro de la misma actividad. Igualmente, no incide en la calificación de la actividad primaria -sin transformación del producto natural- de la actora la ausencia de ganado o hatos ganaderos, el registro contable como inventario de la leche recibida, ni la generación de excedentes en pro del beneficio de los cooperados.

No procede la sanción impuesta en los actos demandados habida cuenta que en este caso no se configura el hecho sancionable y la existencia de precedentes jurisprudenciales, que avalan la interpretación de la contribuyente, dan cuenta de una diferencia de criterios. Sin embargo, de insistir en su aplicación debe ajustarse al 100% atendiendo al principio de favorabilidad.

Debe condenarse en costas e indemnización de perjuicios a la demandada como consecuencia de seguir cuestionando asuntos definidos por la jurisdicción.

¹³ Estatuto Tributario de Barranquilla vigente para la época de los hechos.

¹⁴ También lo precisó así, la sentencia del 17 de noviembre de 2006 (exp. 15529, CP. Héctor J. Romero Díaz)

¹⁵ Sentencias del 16 de junio de 1995 (exp. 7022, CP. Consuelo Sarria Olcos) y del 23 de agosto de 2018 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García)

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 1 a 25 c3). Al efecto, adujo que el auto que decretó la práctica de inspección tributaria suspendió el término para resolver el recurso de reconsideración por tres meses, con lo cual, la resolución que decidió dicho recurso es oportuna y no se configuró el silencio positivo de la administración.

La no sujeción al impuesto se predica del productor primario (ganadero) que, en su entender, no sería en estricto sentido COOLECHERA, por lo que habría un doble beneficio. En la contabilidad de la cooperativa se observó que: (i) la leche comprada a los asociados se lleva directamente a la cuenta materia prima; (ii) la comercialización de la leche por la actora genera una utilidad; y (iii) en los activos de la demandante no hay registro de semovientes. Además, se encontró que los estatutos de COOLECHERA la autorizan a comercializar la producción; que esta es una persona jurídica distinta a sus asociados, también, que con asociados y no asociados lleva a cabo una compraventa consensuada de la leche por un precio.

Si bien la sentencia del Consejo de Estado¹⁶ aducida en la demanda precisa que la pasteurización no implica una transformación, insistió en que, a su juicio, cuando el productor primario vende a la cooperativa la leche, la operación se torna actividad comercial. Además, se trata más de un argumento de autoridad que jurisprudencial, pues para ello es necesario agotar el procedimiento de extensión de jurisprudencia.

No desconoce el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, pues la actuación acusada es acorde con la normativa aplicable y la actividad comercial, que no de producción primaria de la actora.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud en tanto los ingresos declarados como no sujetos debían gravarse con ICA, sin que haya diferencia de criterios de interpretación, sino que la actora no es productor primario ganadero. Finalmente, formuló las excepciones de: «legalidad del acto administrativo»; «inexistencia del silencio positivo», «buena fe» y «genérica».

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 199 a 207 c1), por considerar que:

No operó el silencio administrativo positivo, pues la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue oportuna, ya que el término inicial para resolver se suspendió por la práctica de la inspección tributaria.

La actividad realizada por la actora está excluida de ICA, toda vez que hace parte de la producción primaria ganadera, pues la pasteurización de leche no apareja transformar el producto, tan solo asegura que de forma natural sea apta para el consumo humano, lo que ocurre sin introducirle sustancias químicas, según lo certificó el gerente de producción de la demandante. Etapa que es necesaria para la comercialización de la leche líquida y es la labor encomendada a COOLECHERA por sus asociados en virtud del acuerdo cooperativo.

¹⁶ Sentencia del 16 de junio de 1995 (exp. 7022 CP. Consuelo Sarria Olcos)

Es improcedente la pretensión de condenar al Distrito al pago del daño emergente sufrido por la actora al tener que pagar honorarios de abogado para la defensa administrativa y judicial requerida, pues no cumple el requisito de procedibilidad de conciliación ante la Procuraduría General de la Nación, tratándose de un asunto de carácter económico que no está exento de tal requisito. Además, se aportaron facturas sin las constancias de los pagos realizados.

No hay lugar a condena en costas a la parte vencida, toda vez que en el expediente no obran pruebas que las demuestren y justifiquen.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (ff. 217 a 230 c1). Reiteró lo aducido en la contestación en cuanto a que (i) la leche comprada a los asociados se lleva directamente a la cuenta materia prima; (ii) la comercialización de la leche por la actora genera una utilidad y (iii) en los activos de la demandante no hay registro de semovientes. Así mismo, que se trata de una persona jurídica distinta a sus asociados, de lo que surgiría un doble beneficio fiscal, y que con asociados y no asociados lleva a cabo una compraventa consensuada de la leche por un precio.

Censuró la decisión del *a quo*, pues si bien la actividad primaria agrícola, ganadera y avícola no está sujeta a ICA, en el caso, ese planteamiento resulta insuficiente por falta de respaldo probatorio -existente en otros casos entre las mismas partes, que permitieron desvirtuar las glosas de la administración-. Al respecto, insistió en que la sociedad actora no puede ser tratada como productor primario pues más allá del proceso realizado a la leche -pasteurización que no implica transformación¹⁷-, se trata de una adquisición -al ganadero productor primario- y posterior venta, que en su criterio, corresponde a actividad comercial gravada, con lo cual procede revocar la sentencia de primera instancia.

Pronunciamientos finales

La demandante¹⁸ solicitó confirmar la sentencia apelada, toda vez que, como lo precisó el tribunal reiterando la jurisprudencia del Consejo de Estado, la producción primaria de la leche comprende su pasteurización -continuación de la actividad ganadera primaria-. Eso, porque, como lo reconoce la demandada, la exclusión analizada no es subjetiva, sino objetiva, de modo que recae en la actividad -primaria- y no sobre una persona en particular. Actividad que, en este caso, llevan a cabo conjuntamente la actora y sus cooperados. El pago al asociado al recibir la leche para pasteurizar atiende a lo pactado en el acuerdo cooperativo y constituye el reconocimiento del precio de la leche hasta el momento en que COOLECHERA asume la responsabilidad de culminar el proceso productivo, haciéndola apta para el consumo humano y posterior comercialización. COOLECHERA no es una entidad generadora de utilidades, pues el exceso o beneficio neto es reinvertido en sus fines sociales.

La demandada pretende que se desconozca la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, respecto de procesos similares, en los que con unidad de hechos y sujetos procesales se reconoce a la pasteurización como parte integrante del proceso productivo primario de la leche. Desconocer tales precedentes vulnera los principios de igualdad, debido proceso y de legalidad en materia administrativa, puesto que sólo los jueces, facultados con autonomía e independencia, pueden apartarse de tales decisiones vinculantes, no así, las autoridades administrativas.

¹⁷ Sentencia del 16 de junio de 1995 (exp. 7022 CP. Consuelo Sarria Olcos)

¹⁸ SAMAI, índice 12.

Lo manifestado en la apelación, evidencia que la Administración ignora el material que acompañó a la demanda, no desvirtuado, como son los certificados emitidos por el jefe de operaciones, el jefe de producción y la revisoría fiscal de COOLECHERA, los estatutos y el dictamen pericial emitido por un ingeniero químico.

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer el carácter de los ingresos discutidos teniendo en cuenta si la actividad desarrollada por la actora hace parte de la producción primaria ganadera que está excluida del impuesto de industria y comercio, o si, por el contrario, constituye una actividad gravada.

Se precisa que la apelación solo fue interpuesta por la demandada, con lo cual, no son objeto de estudio los aspectos que fueron desfavorables a la demandante, esto es, la negativa del *a quo* a: (i) declarar la configuración del silencio administrativo positivo; (ii) acceder a la pretensión de daño emergente por pago de honorarios de abogados; y, (iii) condenar en costas a la demandada.

2- Como cuestión previa, la Sala advierte que encuentra improcedente la solicitud de las partes de proferir sentencia de unificación jurisprudencial conforme con el artículo 271 del CPACA, toda vez que es uniforme y reiterada la posición del Consejo de Estado¹⁹ en torno a que, para efectos del impuesto de industria y comercio, la actividad primaria de producción de leche comprende las fases pasteurización y comercialización de ese producto primigenio.

Distinto es que la demandada insista en la posición contraria y que en cada caso la decisión penda de la actividad probatoria desplegada por las partes en contienda, eventos en que no está presente la necesidad de unificación de una jurisprudencia que, como se expresó, es uniforme y reiterada. Además, no se cumplen los presupuestos previstos al respecto en el artículo 271 del CPACA, esto es, la existencia de razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social, o necesidad de sentar jurisprudencia²⁰.

3- De si los ingresos por la venta de leche líquida están excluidos del impuesto de industria y comercio. Reiteración jurisprudencial²¹.

La entidad apelante aduce que los ingresos por venta de leche líquida deben gravarse con el impuesto de industria y comercio, al tratarse de una actividad comercial, pues, entiende que COOLECHERA compra leche a sus asociados para comercializarla a terceros.

¹⁹ Sentencias del 23 de agosto de 2019 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García); del 20 de agosto de 2020 (exp. 24933, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); y, del 11 de junio de 2020 (exp. 22586, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

²⁰ En el mismo sentido, sentencia del 06 de diciembre de 2017, (exp. 23132, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)

²¹ Sentencias del 23 de agosto de 2019 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García) y del 20 de agosto de 2020 (exp. 24933, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto).

Por su parte, la actora insiste en que los ingresos por venta de leche líquida -cruda- están excluidos del impuesto de industria y comercio, al originarse en una etapa de la producción primaria que inicia en los hatos de sus asociados y culmina con la venta que hace COOLECHERA del producto natural que ha sido sometido a un proceso de conservación, como lo reconoció esta Sección en la sentencia del 16 de junio de 1995, (expediente 7022, CP. Consuelo Sarria Olcos).

3.1- Ahora bien, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 prohíbe a los municipios imponer gravámenes de cualquier clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin incluir en esta prohibición a las fábricas de productos alimenticios o toda industria en la que haya un proceso de transformación, por elemental que este sea.

El artículo 57 del Decreto 924 de 2011, de la Alcaldía Distrital de Barranquilla, establece la prohibición de gravar la producción primaria agrícola, ganadera y avícola con el impuesto de industria y comercio.

La teoría económica divide esta materia en tres sectores: (i) primario o agropecuario, (ii) secundario o industrial y (iii) terciario o de servicios. El sector primario comprende las actividades humanas que obtienen los productos de la naturaleza, sin ningún proceso de transformación, tales como la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la caza y la pesca²².

Entonces, la normativa aplicable prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, las que se desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna²³.

Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado que²⁴, «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 1983²⁵.

En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015²⁶, 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

²² Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). Sectores económicos. Recuperado de: http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/sectores_economicos

²³ Las actividades que tienen como finalidad la transformación, alteración, modificación de las condiciones físicas y químicas de la materia hacen parte del sector secundario, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc. En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 9 de abril de 2015, (exp. 19650, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

²⁴ Sentencia del 27 de octubre de 1995 (exp. 7286, CP. Julio Enrique Correa Restrepo) citada en el fallo del 1º de octubre de 2009, (exp. 16974, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia).

²⁵ Sentencia del 20 de febrero de 2017 (exp. 22304, CP (E) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y de 18 de mayo de 2017 (exp. 21059, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto).

²⁶ Sentencia del 9 de abril de 2015 (exp. 19650, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

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 comerciales²⁷».

Ahora bien, la Ley 79 de 1988 -estatuto del sector cooperativo colombiano- establece como derecho fundamental de los asociados «utilizar los servicios de la cooperativa y realizar con ella las operaciones propias de su objetivo social»²⁸; que «los aportes sociales ordinarios o extraordinarios que hagan los asociados pueden ser satisfechos en dinero, en especie o trabajo convencionalmente avaluados»²⁹; y que «las cooperativas agropecuarias pueden desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción contractual, pudiendo incluso celebrar contratos de fideicomiso con asociados o terceros»³⁰. (Se destaca)

Resulta, entonces, que es connatural a las cooperativas agropecuarias y cooperados el desarrollo mancomunado de la actividad primaria que les es propia. Ello se explica en el hecho que los asociados convienen esa organización solidaria, económica y empresarial para cuidar en comunidad sus intereses y satisfacer sus necesidades, las cuales determinan y generan la producción de bienes y de servicios de la empresa cooperativa con calidad de producción, de oferta, oportunidad y fácil acceso al mercado.

A esa comprensión sobre la razón misma del nacimiento de una cooperativa agropecuaria, se suma lo enfatizado por esta Sección³¹ en cuanto a que la no sujeción al impuesto de industria y comercio es de carácter objetivo -pues recae sobre actividades y no sobre personas- y que el proceso productivo primario finaliza con la venta de la producción, con lo cual, cuando para dicha comercialización los productores se constituyen en cooperativa³² la no sujeción se mantiene y no muta a una actividad mercantil.

4- Aplicabilidad del precedente contenido en el fallo del 16 de junio de 1995 (exp. 7022, CP. Consuelo Sarria Olcos), reiterado en las sentencias posteriores referenciadas.

Cabe advertir que, en sentencia del 16 de junio de 1995 [exp. 7022], en la que se analizó un asunto con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, la Sección declaró la nulidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio a COOLECHERA por el periodo gravable 1987, por considerar que «... En el caso de autos la actora recibe la leche y su venta la hace como culminación del proceso de producción primaria y “por los productores”, quienes se encuentran agrupados bajo la forma cooperativa para una mayor eficacia en el desempeño de su actividad ganadera. (...) la actora pasteuriza e higieniza la leche que recibe por cuenta de sus asociados, antes de venderla al público y está igualmente establecido que dicho proceso no implica su transformación y concluir que «Por todo lo anterior, tratándose de una actividad de producción primaria ganadera, que realiza la actora por cuenta de sus cooperados al vender la leche líquida sin que ésta se haya transformado, es claro para la Sala que dicha actividad no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio, (...)». (Se destaca)

5- De lo probado en el proceso

Para la Administración los ingresos obtenidos por COOLECHERA de la comercialización de leche están gravados con ICA porque no devienen de la venta primigenia de ese

²⁷ En este sentido consultar las sentencias de 17 de noviembre de 2006, (exp. 15529, CP. Héctor Romero Díaz); del 24 de mayo de 2007 (exp. 15241, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 23 de agosto de 2007 (exp. 15514, CP. Ligia López Díaz).

²⁸ Artículo 23, numeral 1°.

²⁹ Artículo 47.

³⁰ Artículo 85. «Las cooperativas agropecuarias podrán desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva o individual de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción contractual, pudiendo incluso celebrar contratos de fideicomiso con asociados o terceros.»

³¹ Sentencias del 18 de julio de 2019 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García); del 11 de junio de 2020 (exp. 22586, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez); del 20 de agosto de 2020 (exp. 24427, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de febrero de 2021 (exp. 21932, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez); y, del 5 de agosto de 2021 (exp. 24378, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³² LEY 79 DE 1988. Artículo 4. «Es cooperativa la empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general. » (Se destaca)

producto en estado natural, entre cooperados y la cooperativa. Y agregó en la apelación, que la demandante no probó su participación en esa actividad primaria de producción agropecuaria. Al respecto, consta en el expediente que con la demanda se allegó la siguiente documentación:

(i) Certificación expedida por el jefe de Operaciones de COOLECHERA, José Domingo Martínez Julio, en la que consta que no existe transformación de la leche líquida, tan solo su higienización como culminación del proceso primario de producción haciéndola apta para el consumo. Allí se explicó que: «A. Los procesos y actividades productivas que realiza COOLECHERA tienden a la conservación del producto natural, en cumplimiento de la normatividad legal y con la aplicación de los métodos y técnicas de higienización estándares de la industria láctea.» Y «B. Los procesos y actividades realizados por COOLECHERA concluyen el proceso productivo de la leche, el cual inicia en los hatos ganaderos de los cooperados y culmina en las instalaciones físicas de la Cooperativa con la terminación del producto final destinado al consumo.» Anexo a este documento se allegó certificación del 30 de mayo de 2019, suscrita por la directora de gestión humana de la actora, que acredita la calidad y funciones ejercidas por el citado colaborador de operaciones. (ff. 95 a 98 c1).

(ii) Dictamen pericial del 14 de agosto de 2014, emitido por el Ingeniero Químico Sigifredo José Cervera Cahuana, en el que se explica el proceso productivo de la leche y se acredita que la operación de la demandante tiene como finalidad la terminación de la actividad ganadera primaria mediante la pasteurización para su posterior comercialización como leche líquida apta para el consumo humano. (ff. 100 a 108 c1). Lo concluido fue: «1. Como conclusión se deduce del análisis de los procesos y actividades productivas que realiza Coolechera tiende a la conservación del producto natural, en cumplimiento de la normatividad legal y con la aplicación de los métodos y técnicas de higienización estándares de la industria láctea. 2. En su dimensión operacional tecnológica productiva, el suministro al distribuidor final de la leche para su consumo bajo la modalidad comercial sí es continuación del proceso productivo iniciado en los hatos ganaderos de los cooperados y que culmina en las instalaciones físicas de la Cooperativa con la terminación del producto final.»

(iii) Certificado del revisor fiscal de la demandante del 29 de mayo de 2019, en el que se explica que los excedentes, resultado de la venta de leche líquida detraídos los costos de pasteurización son destinados a la producción de los derivados producidos por la cooperativa, a los gastos incurridos en producción, administración, logística, comercialización y reinversión, como lo determinan los estatutos, y las normas del cooperativismo en Colombia (f.128 c1)

(iv) Diligencia de inspección tributaria del 22 de noviembre de 2018 (ff.131 y 132 c1), en la que se indaga al contador de COOLECHERA sobre la producción de leche líquida, siendo relevante la siguiente información: «PREGUNTADO: Discrimine para los (sic) periodo anual de 2014 por que conceptos se le realizaron pagos a los cooperados. CONTESTADO: Por entrega de leche. PREGUNTADO: De acuerdo a su respuesta anterior, quiere decir esto entonces que la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa-COOLECHERA- realiza compra de leche para su posterior venta. CONTESTADO: No, la leche viene de la relación con los cooperados quienes directamente colocan la leche a la empresa. PREGUNTADO: Así las cosas podemos decir entonces que el pago que reciben los cooperados por entrega de la leche es una venta de la misma. CONTESTADO: No, es la continuación del proceso productivo que se inicia en el hato ganadero de cada asociado y termina con el proceso industrial al interior de la cooperativa tal como lo determina el consejo de Estado en un fallo favorable a la cooperativa.»

(v) Certificado del Revisor Fiscal de la demandante en el que consta: «Los registros contables al 31 de diciembre de 2014, presentan un saldo de activos fijos por \$21,806,673,455, dentro de los cuales se incluyen planta y maquinaria de pasteurización, las cuales no se enajenan dentro del giro ordinario de sus negocios.» (f. 66 c2).

(vi) Certificado de la Revisoría Fiscal de COOLECHERA del 10 de abril de 2018 (ff. 68 y 69 c2). En este se explica el manejo contable dado a la leche desde el año gravable 1987 y en el año gravable 2014, consistente en la entrega de leche por parte de los ganaderos a la Cooperativa por lo que se reconoce un valor al asociado y la cooperativa continúa con el proceso de pasteurización y consecuente venta al consumidor final.

(vii) Certificado del Revisor Fiscal (ff. 71 y 72 ca), en el que se deja constancia de los registros contables que COOLECHERA hace de la producción de leche líquida, así: la leche proveniente de los hatos de los ganaderos asociados se registró en la cuenta "1310 Materias primas"; cuando la leche líquida es utilizada como materia prima en el proceso productivo se registraba en la cuenta

"1315 Productos en proceso" y cuando la leche es pasteurizada para posterior venta al consumidor final se registraba en la cuenta "1320 Productos terminados".

Así, el recuento de pruebas precedente desvirtúa lo afirmado por la entidad apelante acerca de que la actora no allegó pruebas de su participación en la fase final de producción primaria de la leche, encargándose la cooperativa de higienizar el producto y venderlo a terceros. Pruebas que obran en el expediente porque la actora las aportó con la demanda, no obstante, la Administración no las controvertió.

Ahora bien, según la demandada, entre COOLECHERA y sus asociados se presenta una compra la leche en estado natural, porque la cooperativa es una persona jurídica distinta a los cooperados, el ganadero recibe un valor por la entrega de la leche cruda, ese producto lo registra la actora en su inventario de materia prima y de su comercialización obtiene una utilidad, aunado a que no hay registro de semovientes en los activos de la cooperativa.

En contraste, la operación conjunta de comercialización de leche pasteurizada entre cooperativa y asociados aducida por la demandante, encuentra amparo en el artículo 4 de la Ley 79 de 1988, en tanto precisa que una cooperativa es una empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.

En esa misma línea, el artículo 7 del estatuto cooperativo en comento, indica que son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus propios asociados, en desarrollo de su objeto social. El artículo 23 ib. fija como derecho de los asociados, realizar con las cooperativas que conforman, las operaciones propias de su objetivo social. Lo que, en este caso, se entiende corresponde a la comercialización de leche pasteurizada.

De acuerdo con el artículo 47 de la Ley 79 de 1988, los asociados pueden hacer en forma ordinaria aportes en especie a la cooperativa, esto se identifica con la entrega de la leche cruda. Según el artículo 53 ib., las cooperativas deben llevar el balance, el inventario y el estado de resultados de su actividad, de suerte que siendo el objeto cooperativo la comercialización de leche pasteurizada, en sus inventarios deben constar las entregas de la leche cruda de los asociados, sin que el valor por la entrega de la leche cruda por sí mismo apareje una compra, pues se está en presencia de un acuerdo cooperativo.

Los excedentes generados en desarrollo de la actividad cooperativa deben destinarse a crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales, para el fondo de educación, para un fondo de solidaridad, a la revalorización de aportes, a servicios comunes y seguridad social, retornarlo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo y, destinarlo a un fondo para amortización de aportes de los asociados (art. 54 ib.). Por lo tanto, la obtención de una utilidad no se contrapone a la actividad cooperativa para la comercialización de leche pasteurizada, todo lo contrario, asegura los fines de interés social y sin ánimo de lucro propios de estas organizaciones.

De igual manera, el artículo 85 de la Ley 79 de 1988 establece que las cooperativas agropecuarias pueden desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva o individual de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción

contractual. Luego, la propiedad de los semovientes y predios no necesariamente debe encontrarse en cabeza de la cooperativa.

A lo que se agrega lo puntualizado por la Sección³³, que se reitera en este caso, en cuanto a que la comercialización del producto primario con la participación de un ente cooperativo, conformado por los mismos ganaderos, no muta a una actividad mercantil y, por lo tanto, la sujeción se mantiene.

Precisado lo anterior, la Sala concluye que los aspectos aducidos por la demandada como configurativos de una operación mercantil, concretamente una compraventa entre asociados y la cooperativa, no tienen la capacidad de deslegitimar que los ingresos por la comercialización de la leche pasteurizada se derivan de la ejecución conjunta de la producción primaria de leche hasta su comercialización en condiciones aptas para el consumo humano. En ese orden, no le asiste razón a la Administración en cuanto a la aducida existencia de un contrato comercial como actividad mercantil gravada en el que con certeza se identificara que a COOLECHERA se retribuye por su gestión individualmente considerada un mayor valor por la operación, como sería el caso del pago de una comisión o la percepción de una ganancia. Así, como la determinación de los impuestos debe estar fundada en los hechos probados -artículo 742 del ET-, en el caso, valorados bajo las reglas de la sana crítica, conducen a dar razón a la actora.

Dado que se verificó que la cooperativa demandante y sus asociados ejecutaron conjuntamente la actividad primaria, tampoco son de recibo los argumentos acerca de la existencia de un doble beneficio sobre el mismo hecho económico.

En suma, la Sala reitera³⁴ que, como la actora recibe de sus asociados la leche que proviene de los hatos para conservarla, procesarla y luego venderla a terceros -parte final del proceso productivo primario- y la Cooperativa no compra a sus asociados la leche apta para el consumo humano para luego venderla a terceros, lo que COOLECHERA hace es vender leche en condiciones aptas para el consumo en asocio con sus cooperados.

De manera que la actividad cuestionada a la actora sí encuadra en el tipo de exclusiones definidas en el artículo 57 del Decreto Distrital 924 de 2011, razón por la cual los ingresos obtenidos por COOLECHERA por la comercialización de la leche líquida, en el año gravable 2014, no están sujetos al impuesto de industria y comercio.

Por lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- **Confirmar** la sentencia apelada.

³³ Sentencias del 18 de julio de 2019 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García); del 11 de junio de 2020 (exp. 22586, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez); del 20 de agosto de 2020 (exp. 24427, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de febrero de 2021 (exp. 21932, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez); y, del 5 de agosto de 2021 (exp. 24378, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³⁴ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 18 de julio de 2019, Exp. 21928, C.P. Milton Chaves García.



2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN