



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA - COOLECHERA
Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA
Temas: Impuesto de industria y comercio 2013. Producción primaria. Actividad excluida.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 16 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso lo siguiente:

“Primero. - Declarar no probadas las excepciones de mérito propuestas por el D.E.I.P. de Barranquilla.

Segundo. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00400-16, expedida el 11 de noviembre de 2016 por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla.

Tercero. - Declarar la nulidad de la Resolución No. GGI-DT-RS-419-2017 del 21 de noviembre de 2017, a través de la cual la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla, al resolver un recurso de reconsideración, confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00400-16 del 11 de noviembre de 2016.

Cuarto. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada anual del impuesto de industria y comercio, y complementarios, correspondiente al año gravable 2013, presentada por la sociedad accionante el 26 febrero de 2014, mediante formulario No. 41390798537.

Quinto. - Sin costas.”

ANTECEDENTES

El 26 de febrero de 2014, la COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA. -COOLECHERA-, en adelante COOLECHERA, presentó



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

declaración del impuesto de industria y comercio del año 2013, en la que registró un total ingresos por actividades no sujetas por \$81.613.886.000.

Previos requerimiento especial y respuesta de la contribuyente, el 19 de diciembre de 2016, el Distrito de Barranquilla notificó a la actora Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00400-16 del 11 de noviembre de 2016, por la que modificó la declaración señalada para disminuir el total de ingresos por actividades no sujetas e imponer sanción por inexactitud del 160%.

Contra el acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración y por Resolución GGI-DT-RS-419-2017 de 21 de noviembre de 2017, la administración confirmó la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

La COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA. -COOLECHERA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“A. Respetuosamente solicito que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00400-16 del 11 de noviembre de 2016, y la Resolución No. GGI-DT-RS-419-2017 del 21 de noviembre de 2017, 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 2013.

B. Que a título de restablecimiento del derecho: (i) Se declare la firmeza de la declaración privada que fue presentada bajo formulario No. 41391190058 del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2013, así como de todos los montos en ella contenida.

(ii) Se condene en costas a la entidad demandada, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [...].

Mi representada ha aplicado la ley en la forma como el Consejo de Estado lo ratificó en un caso idéntico, entre las mismas partes. Esa conducta no puede ser condenada y sancionada, contradiciendo la interpretación de la Alta Corte, desconociendo la buena fe con la que mi representada ha actuado, e instándola a asumir de manera reiterada, gastos de defensa, desgaste administrativo y perjuicios, que deben ser reparados a través de la condena en costas”.

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 13, 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 3, 103, 104 y 138 del CPACA.
- Artículo 23 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 57 del Decreto Distrital 180 de 2010.
- Artículo 317 del Decreto Distrital 924 de 2011.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

El concepto de la violación se sintetiza así:

Las actividades primarias ganaderas no están sujetas al impuesto de industria y comercio. La actora es una cooperativa que recibe, por cuenta de sus asociados, la leche procedente de los hatos de estos para procesarla, venderla, obtener los subproductos y derivados y realizar el mercadeo de los mismos. La venta de leche líquida es una etapa de la producción primaria que ejecutan sus asociados. Es la culminación del proceso de producción.

El mayor valor de la leche líquida se deriva de los costos administrativos en que incurre la Cooperativa por el proceso de conservación y aprovechamiento del producto.

La Ley 20 de 1946, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 54 del Acuerdo 022 de 2004 [Estatuto Tributario Distrital] excluyen del impuesto de industria y comercio la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola. La producción lechera que realiza la demandante constituye producción primaria ganadera. Asimismo, las labores tendientes a la conservación del producto, como etapa final del proceso de producción, que no generan transformación de la materia prima, hacen parte de ese proceso primario y, por ende, los ingresos percibidos por esos conceptos, se encuentran excluidos del impuesto de industria y comercio.

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 inciden en la calificación de la actividad 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 beneficio de los cooperados. La realidad de la operación se soporta en los recibos de consignación de la leche y en el certificado del revisor fiscal que se aportó al procedimiento administrativo.

Coolechera no desarrolla una actividad comercial en relación con los ganaderos cooperados, sino que lleva a cabo una etapa necesaria en la actividad primaria que ejecutan sus asociados. El objetivo de la cooperativa es la recolección de la leche con el propósito de obtener beneficios para los asociados.

Posición jurisprudencial frente a la producción primaria. Precedente judicial sobre periodos anteriores. Frente a la actividad que desarrolla la actora, la jurisprudencia precisó que la venta de leche líquida que realiza, luego del proceso de pasteurización y homogenización, es una actividad primaria, pues es la culminación de la producción primaria ganadera, que, como tal, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio, pues no es una actividad comercial autónoma¹. El desconocimiento de este precedente conduce a la violación de los principios de buena fe, igualdad y confianza legítima.

No existen beneficios tributarios concurrentes. No se configuran los supuestos fácticos del beneficio tributario concurrente (artículo 23 de la Ley 383 de 1997), puesto

¹ Sentencia del 18 de julio de 2019, C.P. Milton Chaves García, actor: Coolechera Ltda; sentencia del 23 de agosto de 2018, C.P. Milton Chaves García, actor: Coolechera Ltda; sentencia de tutela del 28 de febrero de 2019, C.P. William Hernández Gómez, actor: Coolechera Ltda; sentencia del 17 de noviembre de 2006, C.P. Héctor J. Romero Díaz y sentencia del 16 de junio de 1995, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

que la Cooperativa es una persona jurídica distinta de sus asociados. Además, los asociados realizan el proceso de producción y la Cooperativa, el proceso de conservación y comercialización de la leche, dentro de la misma actividad.

La producción, conservación y comercialización de la leche son actividades conexas que constituyen un hecho económico que genera un beneficio fiscal por contribuyente, esto es, la disminución de la base gravable por actividades excluidas tanto para la Cooperativa como para sus asociados.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Debe levantarse la sanción de inexactitud, bajo el entendido que el hecho sancionable es inexistente y no se cumplen los supuestos descritos en el artículo 647 del E.T. Eventualmente, se configura una diferencia de criterios respecto al derecho aplicable, en tanto, para Coolechera, sus actividades se rigen por las normas del sector solidario (Ley 79 de 1988 y Ley 454 de 1998), mientras que para la autoridad tributaria, las operaciones de la actora deben regularse por las normas mercantiles (Código de Comercio y Ley 222 de 1995).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito de Barranquilla se opuso a la prosperidad de las pretensiones por lo siguiente:

Aunque la actora es una cooperativa, está probado que desarrolló actividades mercantiles, como la compra de leche líquida a sus cooperados y a otros proveedores y la comercialización de insumos agropecuarios, que son distintas a los actos definidos en la Ley 79 de 1988.

En este caso, el productor primario es el cooperado o asociado, porque en sus fincas se inicia el proceso de extracción de la leche cruda que vende a Coolechera. Con la entrega de la leche a la demandante se realiza un acto de comercialización entre el productor primario y la Cooperativa. Al llegar a la planta de la Cooperativa se le da a la leche un valor agregado y se transforma en apta para el consumo humano.

El artículo 54 del Acuerdo 022 de 2004 señala las actividades que están excluidas del impuesto de industria y comercio, entre estas, la producción primaria, agrícola, ganadera o avícola, “*siempre y cuando sea realizada en predios rurales*”. Según los estatutos de Coolechera, para ser socio de esa Cooperativa, se requiere ser productor de leche y propietario, parcial o total, del predio en el que la produce, lo que confirma que el productor primario es el asociado.

En el proceso de fiscalización se encontró que la actora realiza actividades industriales, pues comercializa los derivados de la leche y para ello debe realizar un proceso de transformación, fabricación o preparación, incluso para la venta de leche líquida pasteurizada.

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 prevé que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. Coolechera es una persona jurídica distinta de sus asociados, que desarrolla actividades de comercialización, sin que reúna las condiciones para ser considerado productor primario ganadero.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

Es procedente imponer la sanción por inexactitud, dado que no existe fundamento jurídico ni contable para excluir los ingresos por la venta de leche líquida de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por esta razón se modificó la declaración privada de la demandante. No existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. Está probado que la demandante no es un productor primario ganadero y que comercializa la leche cruda con sus asociados y con terceros.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:

La parte actora logró acreditar que la leche proveniente de sus asociados no la recibe a título de compraventa y el proceso de pasteurización no implica la transformación industrial del producto.

En efecto, la pasteurización de leche no apareja transformar el producto, 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 Coolechera. La pasteurización es necesaria para la comercialización de la leche líquida, que es la labor encomendada a Coolechera por sus asociados, en virtud del acuerdo cooperativo.

Los estatutos de la cooperativa señalan que la comercialización de la leche constituye la finalización del proceso productivo primario de sus asociados y en caso de que se generen excedentes, serán reinvertidos en el objeto de la cooperativa, como también en el bienestar de los asociados. Por tanto, la actividad realizada por la demandante está excluida de ICA, toda vez que hace parte de la producción primaria ganadera.

Sobre la prohibición de gravar con ICA las actividades propias del sector primario de la economía, citó las sentencias del 20 de agosto de 2020, exp.24427² y 18 de julio de 2019, exp. 21928³ del Consejo de Estado.

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

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló. Sustentó el recurso en los argumentos que se resumen a continuación:

Coolechera no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por pasteurizar la leche sino por comercializar la leche que adquiere del productor primario. No se grava a los cooperados, que son los productores primarios y venden el producto a la demandante.

La comercialización de la leche por la actora genera una utilidad. La Cooperativa

² C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ C.P. Milton Chaves García.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

declaró como ingresos no sujetos al impuesto de industria y comercio, los que percibe por la comercialización de la leche líquida, pues considera que hacen parte de la actividad de producción primaria. No obstante, no lo demostró, pues lo que se evidencia es una actividad netamente comercial.

La demandante ejerce actividad comercial porque celebra contratos de compraventa de leche con asociados y no asociados. En esta cadena productiva se evidencian dos momentos distintos en el que se transfiere la propiedad de los productos. Inicialmente, entre los cooperados y la cooperativa y después entre la cooperativa y los consumidores finales o los distribuidores de sus productos.

Las sentencias citadas por la demandante y tenidas en cuenta por el tribunal, no constituyen precedente aplicable al caso en concreto toda vez que no son fallos de unificación, sino decisiones en casos concretos, que surten efectos inter partes y cada caso tiene características propias.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

La actora se opuso al recurso de apelación interpuesto por el demandado, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA y, en términos generales, insistió en los argumentos de la demanda.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si los ingresos de la actora por concepto de venta de leche líquida están excluidos o no del impuesto de industria y comercio.

La Sala confirma la sentencia apelada, para lo cual reitera el criterio expuesto al estudiar asuntos similares entre las mismas partes⁴.

El fallo apelado sostiene que los ingresos que obtuvo la actora por la 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 de la leche, que ha sido sometida a un proceso natural de pasteurización.

El 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 con ellos y con terceros.

El artículo 39 numeral 2 literal a. de la Ley 14 de 1983 prohíbe a los municipios imponer gravámenes a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin incluir en esta

⁴ Entre otras, ver sentencias de 23 de agosto de 2019 (exp. 21928, CP. Milton Chaves García), de 20 de agosto de 2020 (exp. 24933, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y de 13 de julio de 2023, exp. 26404, C.P. Wilson Ramos Girón.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

prohibición a las fábricas de productos alimenticios o toda industria en la que haya un proceso de transformación, por elemental que este sea.

En similar sentido, 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 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. Hacen parte del sector primario las actividades humanas que obtienen los productos de la naturaleza, sin ningún proceso de transformación, por ejemplo, la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la caza y la pesca⁵.

Entonces, la normativa nacional y local 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 alguna⁶.

Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado lo siguiente⁷:

“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 1983⁸.

En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015⁹, la Sala precisó que la prohibición de gravar con el impuesto de 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”*.

⁵ Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). *Sectores económicos*. Recuperado de: http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/sectores_economicos.

⁶ 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, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁷ Sentencia del 27 de octubre de 1995, Exp. 7286, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo citada en el fallo del 1º de octubre de 2009, Exp. 16974, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Sentencias de 20 de febrero de 2017, Exp. 22304, C.P (E) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 18 de mayo de 2017, Exp.21059, C.P (E) Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Exp. 19650, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

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*”¹⁰.

La actora es una cooperativa multiactiva que asocia personas naturales y jurídicas dedicadas a la producción de leche [arts. 16, 17, 19 de los estatutos vigentes para el año gravable 2013. El artículo 6 define el objeto del acuerdo cooperativo de la siguiente manera:

“Artículo 6. OBJETO DEL ACUERDO COOPERATIVO. El objeto del acuerdo cooperativo es el de propender, con apoyo en la solidaridad, la ayuda mutua y las más genuinas normas de la cooperación, por el mejoramiento integral y continuo de las condiciones de vida de todos y cada uno de sus asociados y sus familias, procurando la consolidación socioeconómica en el ámbito regional y nacional de su condición de ganaderos, mediante la prestación de los servicios, la industrialización, comercialización, consumo y fomento de la producción agropecuaria y conexas, de sus asociados y, atendiendo a su carácter de multiactiva de satisfacer además necesidades contribuyendo al desarrollo y fomento de obras de servicio a la comunidad en general. Tendrá también como objeto la realización exclusiva con sus asociados de las actividades de crédito y de los servicios complementarios de previsión, solidaridad y de asistencia social, técnica, cultural, recreativa y educativa”.

Para la realización del objeto del acuerdo cooperativo, Coolechera puede desarrollar las actividades descritas en el artículo 7º de los estatutos. En relación con la producción de leche, figuran las siguientes:

“Fomentar la producción de la leche y las demás actividades relacionadas con la ganadería.

“[...]

“Graduar la actividad ganadera, especialmente en la producción de leche, teniendo en cuenta las condiciones climáticas, las necesidades del consumo, el mercado y otros factores, para prevenir contingencias de pérdidas.

“[...]

“Establecer plantas agroindustriales para beneficio de la leche y de otros productos derivados de la ganadería.

“[...]

Además, los estatutos de la Cooperativa regulan la captación o “*recibo de leche*” en la planta central y/o en los centros de acopio [art. 8], su transporte [art. 9] y procesamiento [art. 10]. Y el párrafo 2 del artículo 8 ib. prevé que Coolechera “*podrá comprar leche a **productores no asociados**, cuando sea necesario estabilizar la producción, a juicio del Consejo de Administración*”.

¹⁰ En este sentido consultar las sentencias de 17 de noviembre de 2006, Exp. 15529. C.P. Héctor Romero Díaz, del 24 de mayo de 2007, Exp. 15241, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 23 de agosto de 2007, Exp. 15514, C.P. Ligia López Díaz.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

La cotización básica de la leche recibida por Coolechera a los asociados es señalada periódicamente por el Consejo de Administración con el voto uniforme de la mayoría absoluta de sus miembros [art. 14].

En cuanto al procesamiento de la leche, el artículo 10 de los estatutos prevé lo siguiente:

Artículo 10. PROCESAMIENTO – COOLECHERA asume el proceso de enfriamiento, pasteurización y beneficio de la leche y sus derivados totalmente por su cuenta, adoptando los avances tecnológicos y técnicos procurando establecer permanentemente el tratamiento industrial y técnico más apropiado, implementando estrictos controles de calidad incorporando los avances tecnológicos que, en materia de producción láctea, se obtengan por la ciencia moderna, para progreso de la Cooperativa y de sus asociados.

Entre los deberes de los asociados, el numeral 15 del artículo 23 de los estatutos, dispone que es un deber especial de los asociados **entregar la leche que produzca**, en los términos del objeto del acuerdo cooperativo, en la planta principal o en los centros de acopio, “*adecuada e higiénicamente ordeñada, envasada y transportada*”.

De conformidad con los estatutos, Coolechera asocia a productores de leche con el fin de poner el producto en el mercado en condiciones óptimas para el consumo humano. En efecto, la Cooperativa recibe la leche que producen los hatos de sus asociados, aunque excepcionalmente puede comprarla a productores no asociados y la traslada a la planta. Allí, en la denominada “*línea de leche líquida*”, la somete a procesos dirigidos a la conservación del producto, empaque y embalaje para su posterior comercialización.

Según lo afirma el Director de Contabilidad de la Cooperativa, la entrega de la leche por los asociados se registra en “*volantes*” o “*recibos de consignación*”. En la planta, la leche líquida es sometida a una secuencia de operaciones esencialmente físicas con el fin de garantizar una mejor calidad del producto, tratamientos que no implican la transformación de la leche líquida, sino que la hacen apta para el consumo humano.

Tratándose de los asociados, la entrega del producto natural no obedece a una operación de venta de los productores de leche a la Cooperativa, toda vez que los productores asociados entregan a Coolechera la leche en virtud de su condición de asociados y en cumplimiento del acuerdo cooperativo. Por su parte, la Cooperativa la recibe y la somete al tratamiento para convertirla en apta para el consumo humano. Este párrafo da a entender que si son no asociados la venta sí es comercial.

En relación con los procesos a que es sometida la leche líquida en la planta de Coolechera y el tratamiento contable del producto, en el proceso se encuentra lo siguiente:

Declaración jurada rendida por el Gerente de Producción de Coolechera -ingeniero químico-, 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, así:

“La empresa COOLECHERA S. A., con el propósito de colocar la leche líquida que recibe de sus asociados y particulares en condiciones aptas para el consumo



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

humano es necesario llevar a cabo su pasteurización.

Que la pasteurización es un proceso térmico que consiste en calentar la leche a 76°C por 15 segundos y luego se enfría a 4°C destruyendo así la flora patógena y casi toda la flora banal presente en la leche cruda, sin alterar de manera esencial su valor nutritivo ni sus características fisicoquímicas y organolépticas manteniéndolas similar a las originales.”

En el año 2013 fueron sometidos a proceso de pasteurización la suma de 49.410.084 litros de leche.”

Por certificado de revisor fiscal de 10 de abril de 2018, se explicó el manejo contable dado a la operación de la venta de leche desde el año gravable 2013, 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. Al respecto, indicó lo siguiente:

- “1. Que para los efectos de la presente certificación he obtenido de la Gerencia la información y las manifestaciones que he considerado necesarias y he seguido los procedimientos establecidos por las Normas de Auditoría de información financiera aplicables en Colombia.
2. Que he revisado los libros de contabilidad del año 2013 y que éstos se llevaron de conformidad con las normas y principios contables colombianos vigentes para la época.
3. Que los libros de contabilidad del año 2013 se encontraban registrados en el departamento administrativo nacional de cooperativas (DANCOOP).
4. Que los libros de contabilidad reflejan la situación financiera de COOLECHERA en dicho año.
5. Que el registro contable en el año 2013 de la leche proveniente de los hatos de los ganaderos asociados, se registraba de acuerdo al plan de cuentas establecido por el DANCOOP en la cuenta No 1310 de nominada INVENTARIOS DE MATERIA PRIMA, para el control de la leche recibida.
6. Que el soporte del registro contable de la entrega de la leche líquida, es un documento denominado "recibo de consignación", que se le entrega al asociado en el punto de recibo de la leche que es la finca del asociado
7. Que para diciembre 31 de 2013, COOLECHERA registró la suma de \$392.340.350 como saldo en la cuenta antes mencionada por concepto de la leche líquida recibida de los ganaderos asociados.
8. Que cuando la leche líquida es utilizaba como materia prima en el proceso productivo ésta se registraba en la cuenta contable No.1315 denominada "PRODUCTOS EN PROCESO” y se le daba salida a los inventarios.
9. Que cuando la leche líquida era pasteurizada para su posterior venta al consumidor final, se registraba ésta en la cuenta contable No.1320 denominada "PRODUCTOS TERMINADOS".



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

A su vez, el certificado del contador público da cuenta del tratamiento contable, año 2013, que registró la actividad realizada por Coolechera con sus asociados, en las cuentas inventarios (materia prima) código 14050100 y su contrapartida cuentas por pagar (proveedores cta ajustes) Código 22059900.

Así, las pruebas en mención demuestran el tratamiento y manejo contable que Coolechera realiza desde que recibe la leche cruda por parte de los ganaderos asociados y la somete al proceso de pasteurización para que sea apta para el consumo humano, lo que da cuenta de su participación en la fase final de producción primaria de la leche, encargándose la cooperativa de higienizar el producto y venderlo a terceros.

Por lo anterior, está demostrado que el tratamiento al que es sometida la leche líquida hace parte de la producción primaria excluida del impuesto de industria y comercio, por lo que los ingresos obtenidos por Coolechera por la comercialización de la leche líquida, en el año gravable 2013, no están sujetos al impuesto de industria y comercio, toda vez que dicha comercialización hace parte de la producción primaria, puesto que Coolechera recibe de sus asociados el producto natural y lo acondiciona para su distribución y consumo, sin transformarlo, sin que el legislador condicione el beneficio tributario a la propiedad de los bienes inmuebles en que estén los hatos productores de la leche.

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.

Al respecto, 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 comentario 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



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

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 que ha precisado la Sección, que se reitera en este caso, en el sentido de que la comercialización del producto primario con la participación de un ente cooperativo, conformado por los mismos ganaderos, no convierte la actividad en mercantil y, por lo tanto, la sujeción se mantiene¹¹.

Por tanto, los aspectos aducidos por la demandada como configurativos de una compraventa entre asociados y la cooperativa no desvirtúan la conclusión de 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.

Dado que se verificó que la cooperativa demandante y sus asociados ejecutaron conjuntamente la actividad primaria, no se aceptan los argumentos acerca de la existencia de un doble beneficio sobre el mismo hecho económico.

De otra parte, cabe advertir que en las sentencias citadas por el demandante y que tuvo en cuenta el Tribunal¹², se analizaron asuntos similares entre las mismas partes, y en esos casos, la Sección, con criterios que se reiteran en esta providencia, declaró la nulidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio a Coolechera por los periodos gravables que se discutían. Si bien no son sentencias de unificación, si constituyen un precedente aplicable por cuanto resuelven el mismo problema jurídico que se plantea en este caso y fija una posición uniforme sobre la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad de producción primaria ganadera, con fundamento en la normativa aplicable a este tributo.

¹¹ 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).

¹² Sentencia del 18 de julio de 2019, C.P. Milton Chaves García, actor: Coolechera Ltda; sentencia del 23 de agosto de 2018, C.P. Milton Chaves García, actor: Coolechera Ltda; sentencia de tutela del 28 de febrero de 2019, C.P. William Hernández Gómez, actor: Coolechera Ltda; sentencia del 17 de noviembre de 2006, C.P. Héctor J. Romero Díaz y sentencia del 16 de junio de 1995, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



Radicación: 08001-23-33-000-2018-00394-01 (27584)
Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE
DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA
- COOLECHERA
FALLO

En suma, 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 2013, no están sujetos al impuesto de industria y comercio.

Por lo expuesto, la Sala confirma la sentencia apelada.

Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹³, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley

FALLO

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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

¹³ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.