



**POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Prohibición de imponer gravámenes a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola / PROHIBICIÓN DE IMPONER GRAVÁMENES A LA PRODUCCIÓN PRIMARIA EN EL DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA – Normativa / EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA PRODUCCIÓN PRIMARIA AGRÍCOLA, GANADERA Y AVÍCOLA – Normativa. Reiteración de jurisprudencia / DIVISIÓN DE LA ECONOMÍA – Sectores / SECTOR PRIMARIO DE LA ECONOMÍA – Comprensión / PROCESO PRODUCTIVO PRIMARIO – Culminación / NO SUJECIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA PRODUCCIÓN DE LECHE LÍQUIDA ACONDICIONA PARA SU DISTRIBUCIÓN, POR SER PARTE DE LA PRODUCCIÓN PRIMARIA – Configuración. Reiteración de jurisprudencia**

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone (...) 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 54 del Acuerdo 22 de 2004, del Concejo Distrital de Barranquilla, establece la prohibición de gravar la producción primaria, (...) La norma local dispone que la producción primaria agrícola, ganadera y avícola está excluida del impuesto de industria y comercio. La teoría económica divide la economía 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 pesca. 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 alguna. Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado 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. (...) 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*». (...) 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, Coolechera capta o 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. Entonces, la actora asocia productores de leche, estos le entregan el producto natural. 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. Los productores de leche se unen, conforman la Cooperativa, que les permite, de manera unificada y sólida, dar al producto natural el tratamiento más apropiado que garantice la calidad de la leche líquida, en las condiciones establecidas en los estatutos de la Cooperativa. 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. (...) Cabe advertir que en sentencia del 16 de junio de 1995, expediente 7022, en la que se analizó un asunto similar 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, (...) En consecuencia, la Sala reitera que, la actora recibe, por cuenta de sus asociados, la leche que proviene de los hatos para conservarla, procesarla y luego venderla a terceros como parte final del proceso productivo primario. La Cooperativa no compra a sus asociados la leche apta para el consumo humano para luego venderla a terceros. Lo que hace es continuar y culminar con la venta de leche líquida el proceso productivo primario que inicia en los asociados. Por esta razón, debe entenderse que Coolechera vende, por cuenta de sus asociados, la leche que produce. Se insiste en 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 2009, no están sujetos al impuesto de industria y comercio, toda vez que hacen parte de la producción primaria, puesto que Coolechera recibe de sus asociados el producto natural, lo acondiciona para su distribución y consumo, sin transformarlo, y el legislador no condiciona el beneficio tributario a la propiedad de los bienes inmuebles en que estén los hatos productores de la leche. Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009 a Coolechera. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la actora.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 39 / ACUERDO 22 DE 2004 (CONCEJO DISTRITAL DE BARRANQUILLA) - ARTÍCULO 54

### **CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de pruebas de su causación**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188



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

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veinte (20) de agosto de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 08001-23-33-000-2013-00814-01(24427)**

**Actor: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA. – COOLECHERA**

**Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 24 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral “A”, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO: DECLARAR** probadas las excepciones de legalidad de los actos administrativos y buena fe, propuestas por la entidad demandada, conforme a lo expuesto.

**SEGUNDO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones expuestas.

**TERCERO: Sin costas en estas instancia. (...)**»

**ANTECEDENTES**

El 25 de febrero de 2010, la COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA. - COOLECHERA LTDA., presentó la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2009, en la que registró ingresos por actividades no sujetas de \$70.075.842.000, ingresos netos gravables por \$76.252.494.000 y total saldo a cargo por \$48.039.000<sup>1</sup>.

El 10 de noviembre de 2011, la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla emitió el Requerimiento Especial GGI-FI-RE-00147-11<sup>2</sup>, en el que propuso dejar los ingresos por actividades no sujetas en \$538.412.000 (exportaciones), incrementar los ingresos netos gravables a \$145.789.924.000, imponer sanción por inexactitud de \$551.410.000, y determinar como total saldo a cargo \$944.080.000.

<sup>1</sup> Fl. 283 c.a.

<sup>2</sup> Fls. 232-215 c.a. Se advierte un error en la foliatura del cuaderno de antecedentes administrativos en el que se enumeraron los folios en orden descendente.



En la respuesta a dicho acto<sup>3</sup>, la contribuyente señaló, entre otros argumentos, que los ingresos que se pretenden gravar corresponden a la actividad de distribución de leche líquida que está excluida del impuesto de industria y comercio.

El 21 de junio de 2012, la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla expidió la Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00114-12<sup>4</sup>, mediante la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial. Dicho acto fue notificado el día 2 de agosto de 2012<sup>5</sup>.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración<sup>6</sup>, el cual fue confirmado en su integridad por la Resolución GGI-DT-RS-00752-13 del 30 de julio de 2013, expedida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla.

## DEMANDA

La actora, a través de apoderada y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>7</sup> establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

*«A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00114-12 del 21 de junio de 2012, proferida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla mediante la cual se modificó oficialmente la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2009, presentada por la cooperativa.»*

*B. Que se declare la nulidad total de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. GGI-DT-RS-00752 del 30 de julio de 2013, expedida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto el 3 de septiembre de 2012, en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00114 del 21 de junio de 2012, confirmando la decisión.»*

*C. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca que la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2009, presentada por Coolechera el 25 de febrero de 2010, identificada con el autoadhesivo No. 40932470, se encuentra en firme.»*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 13, 29, 83, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 39 Ley 14 de 1983.
- Artículos 4, 9 y 33 de la Ley 79 de 1988.
- Artículo 259 de la Ley 1333 de 1986.
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011.

<sup>3</sup> Fls. 261-240 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 283-266 c.a.

<sup>5</sup> Fl. 265 c.a. según guía Servientrega 7182803969.

<sup>6</sup> Fls. 330-306 c.a.

<sup>7</sup> La demanda fue radicada el 9 de diciembre de 2013.

<sup>8</sup> Fls. 6-7 del c.p.



- Artículos 647 y 730-2 del Estatuto Tributario.
- Artículo 313 del Decreto Distrital 924 de 2011
- Artículos 57 y 230 del Decreto Distrital 030 de 2008.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Indicó que el objeto de la cooperativa consiste en adquirir de sus cooperados 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 para que sea apta para consumo humano, y que la legislación aplicable no exige ser propietario de los hatos ganaderos para que opere la exclusión del impuesto de industria y comercio.

Manifestó que la compañía declaró y pagó el impuesto por la venta de leche de *no cooperados*, y que la administración tributaria erróneamente determinó que los ingresos por venta de leche proveniente de los *cooperados* también debían gravarse.

Sostuvo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración alegó que Coolechera actúa como comercializadora de los productores de leche, argumento nuevo que no fue planteado en el requerimiento especial, ni en la liquidación de revisión, y que vulnera el artículo 730-2 del Estatuto Tributario.

Señaló que los actos acusados adolecen de falsa motivación, pues el único requisito del Decreto 030 de 2008<sup>9</sup>, para que opere la exclusión, consiste en que el producto no sufra ninguna transformación, y como la pasteurización que realiza Coolechera no la implica, no se podía gravar con ICA la actividad desarrollada.

Arguyó que se vulneró el derecho a la igualdad, porque no se aplicó el precedente del Consejo de Estado<sup>10</sup> que resolvió un asunto con circunstancias fácticas similares, y entre las mismas partes.

Expresó que no procede la sanción por inexactitud impuesta, ante la existencia de una diferencia de criterios que no es sancionable a la luz del artículo 647 del E.T.

## OPOSICIÓN

**El Distrito demandado**, se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Sostuvo que, como Coolechera no solo comercializa el producto de sus cooperados, sino también el de terceros, a los que compra leche para venderla a un mayor precio, se desdibuja la producción primaria ganadera.

Estimó que los ganaderos dueños de los hatos *-y no la cooperativa-* están excluidos del impuesto de industria y comercio sobre las operaciones de venta de leche que efectúan a Coolechera, por lo que no puede aceptarse un doble beneficio por el mismo hecho.

<sup>9</sup> Estatuto Tributario de Barranquilla vigente para la época de los hechos.

<sup>10</sup> Sentencia del 16 de junio de 1995, Exp. 7022, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



Alegó que las cooperativas, en su calidad de entidades sin ánimo de lucro, también ejercen actos mercantiles, como lo es la venta de leche que constituye una actividad susceptible de ser gravada con ICA.

Explicó que el precedente del Consejo de Estado aducido en la demanda no es aplicable, porque la cooperativa cambió su objeto social y la estructura legal y formal con posterioridad a la expedición de la decisión referida.

Dijo que la sanción por inexactitud cumple los requisitos del artículo 647 del E.T., porque la información consignada en la declaración tributaria de la actora no es completa ni veraz, y formuló las excepciones de «*legalidad del acto administrativo*» y de «*buena fe*».

### AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial celebrada el 19 de julio de 2016<sup>11</sup>, se pospuso el estudio de las excepciones de mérito para la sentencia, no se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar si procede decretar la nulidad de los actos administrativos demandados.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral “A”, negó las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente:

Sostuvo que si bien la pasteurización de la leche que realiza Coolechera no representa una transformación al producto ganadero primario, la compraventa de leche realizada por la cooperativa constituye una actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio, indistintamente que esta provenga de cooperados o de terceros.

Manifestó que, como la actora no cuenta con hatos ganaderos, no se puede inferir que tenga la calidad de productora primaria y que se beneficie de la exclusión del impuesto referido, que sí aplica a los propietarios de los hatos.

Adujo que las actuaciones de la administración tributaria se ciñeron al debido proceso, lo que justifica la sanción por inexactitud impuesta.

Finalmente, con base en los artículos 188 del CPACA, 365 y 366 del CGP, no condenó en costas a la demandante.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, el cual fundamentó así:

<sup>11</sup> Fls. 445-449 del c.p.



Manifestó que el *a quo* no dio prevalencia a la realidad sobre la forma, al desconocer que la actividad primaria culmina con el proceso de pasteurización de la leche a fin de ser apta para consumo humano, y que cualquier transacción que realicen los ganaderos con la cooperativa para finalizar dicha actividad es excluida de ICA.

Indicó que por expresa disposición legal la citada exclusión es objetiva y no depende de la propiedad de los hatos; que la entrega de leche por los ganaderos a la cooperativa a título de venta no desnaturaliza la exclusión, porque en ese momento el proceso productivo primario no ha concluido.

Señaló que el *a quo* desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado, y que la operación de Coolechera se enmarca en las exclusiones de la Ley 14 de 1983.

Reiteró que la sanción por inexactitud es improcedente por diferencia de criterios y, subsidiariamente, pidió reliquidarla en aplicación del principio de favorabilidad establecido en la Ley 1819 de 2016.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación, y agregó que la denominación contable de «*compra*» de leche no desnaturaliza la actividad agrícola primaria, pues refleja el registro de la captación de leche con los cooperados en el precio establecido en los estatutos.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada, porque no se discute la pasteurización de leche como parte del proceso primario, sino la compraventa gravada de leche de Coolechera a sus cooperados y a terceros.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada, pues la actividad que realiza la actora hace parte de la producción primaria, que está excluida del impuesto, y que la forma de contabilización de las operaciones entre los cooperados y la cooperativa no desnaturaliza dicha actividad.

Cuestionó que el *a quo* acepte gravar la actividad de la actora, «*por no ser propietaria de hatos ganaderos*», circunstancia que no constituye un requisito para la exclusión, como si lo es dilucidar si se considera o no primaria la actividad.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2009, presentada por la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. -Coolechera-.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe 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.



## De si los ingresos de la actora por la venta de leche líquida están excluidos del impuesto de industria y comercio. Reiteración jurisprudencial<sup>12</sup>.

La apelante insiste en que los ingresos por venta de leche líquida 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.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone lo siguiente<sup>13</sup>:

«**Artículo 39.-** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior<sup>14</sup> continuarán vigentes:  
(...)

“2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales 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 ésta sea”.

La norma transcrita 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 54 del Acuerdo 22 de 2004<sup>15</sup>, del Concejo Distrital de Barranquilla, establece la prohibición de gravar la producción primaria, al señalar:

«**ARTICULO 54. ACTIVIDADES EXCLUIDAS DEL IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO.** Las siguientes actividades están excluidas del Impuesto de Industria y Comercio: La producción agrícola primaria, ganadera y avícola siempre y cuando sea realizada en predios rurales, sin que se entiendan dentro de ésta la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea [...]»

La norma local dispone que la producción primaria agrícola, ganadera y avícola está excluida del impuesto de industria y comercio.

La teoría económica divide la economía 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 pesca<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> Sentencia del 18 de julio de 2019, Exp. 21928, C.P. Milton Chaves García.

<sup>13</sup> “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”

<sup>14</sup> Ley 14 de 1983, art. 38.- “Los municipios sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal”.

<sup>15</sup> En los mismos términos, el artículo 57 del Acuerdo 030 de 2008 del Concejo de Barranquilla establece la no sujeción al impuesto de industria y comercio.

<sup>16</sup> Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). Sectores económicos. Recuperado de: [http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/sectores\\_economicos](http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/sectores_economicos)





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 alguna<sup>17</sup>.

Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado que<sup>18</sup>, «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<sup>19</sup>.

En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015<sup>20</sup>, 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<sup>21</sup>».

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 2009]. En ese sentido, 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*

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> Sentencia 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.

<sup>20</sup> Exp. 19650, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>21</sup> 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.



*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 7 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].

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».

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 que «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, Coolechera capta o 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.

Entonces, la actora asocia productores de leche, estos le entregan el producto natural. 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.



Los productores de leche se unen, conforman la Cooperativa, que les permite, de manera unificada y sólida, dar al producto natural el tratamiento más apropiado que garantice la calidad de la leche líquida, en las condiciones establecidas en los estatutos de la Cooperativa.

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.

**Aplicabilidad del precedente contenido en el fallo del 16 de junio de 1995, Exp. 7022, C.P. Consuelo Sarria Olcos.**

Cabe advertir que en sentencia del 16 de junio de 1995, expediente 7022, en la que se analizó un asunto similar 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:

*«Es del caso anotar que en el curso del proceso no se estableció nada diferente de lo afirmado por la actora, en el sentido de que recibe la leche ‘por cuenta de los socios’, lo cual por lo demás está expresamente enunciado en sus estatutos ya transcritos; razón por la cual, no resulta, en este caso, válida la tesis de que la venta la realiza la Cooperativa y por ello debe ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, como sucedería en el caso de que comprara la leche a los productores, para su posterior venta al público. En este sentido se pronunció la Sala en sentencia del 29 de Mayo de 1992, Expediente 3946, Ponente: Doctor Jaime Abella Zárate.*

*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.*

*Por otra parte, las normas ya mencionadas establecen la prohibición para los Municipios de gravar la actividad ganadera primaria siempre que no haya ‘un proceso de transformación por elemental que sea.*

*En este último aspecto está comprobado en el expediente, de conformidad con el dictamen pericial que solicitó el a quo en un auto para mejor proveer, que 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. Así lo dicen, aunque de una manera un tanto confusa, los peritos en su dictamen que obra a folios 110 y siguientes del expediente,*

*Allí se afirma: ‘El proceso de higienización de la leche consiste en el sometimiento de la leche a una serie de etapas, cuyos objetivos fundamentales son eliminar los microorganismos patógenos que harían la leche im potable, es decir no apta para el consumo humano. A continuación presentamos una información para ampliar la respuesta.*

*[Describe los procesos de pasteurización y homogeneización de la leche]*

*El proceso de higienización de la leche NO TRANSFORMA QUÍMICAMENTE SUS COMPONENTES NATURALES (sic), solo existe transformación física de alguno de sus componentes.*



*La diferencia está en que la pasteurizada y homogeneizada (sic) están libres de bacterias patógenas y además no contienen glóbulos grasos; contrariamente la leche que no es pasteurizada y homogeneizada (sic) tiene muchos microorganismos (sic) y contiene glóbulos grasos que son los que forman la nata en la leche'.*

*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, lo que no sucede con los otros productos que también comercializa la actora, como los productos que resultan luego de la transformación de la leche, tales como queso, yogur, etc.». (Subraya la Sala)*

## De lo probado en el proceso

La parte demandada aportó cuaderno de antecedentes administrativos en 365 folios de los que se evidencia lo siguiente:

En la actuación administrativa el Distrito de Barranquilla realizó cruces de información con asociados de Coolechera<sup>22</sup>, para verificar el procedimiento de adquisición de la leche líquida, como se observa en el anexo explicativo del requerimiento especial<sup>23</sup>, que fue reiterado en la liquidación oficial de revisión<sup>24</sup>.

Así, en el caso del asociado Filadelfo Daza Martínez, aportó los siguientes soportes de las operaciones efectuadas con la cooperativa: i) fotocopia de comprobantes de pago, ii) fotocopia de los cheques y iii) facturas de venta por concepto de venta de leche.

A juicio de la Administración, dicha situación demuestra que Coolechera comercializa la leche que adquiere de los asociados (productores), sobre quienes se predica la no sujeción del impuesto de industria y comercio, so pena de configurarse un doble beneficio tributario.

Sin embargo, comoquiera que Filadelfo Daza Martínez es asociado de Coolechera, las operaciones de entrega de leche cruda que realiza a la cooperativa y el pago que esta efectúa por la leche cruda entregada, se regulan por los estatutos de la Cooperativa, en particular, los deberes del asociado<sup>25</sup>, entre los que está la entrega de la leche y las obligaciones de la Cooperativa de señalar periódicamente el valor de la cotización básica de la leche recibida y de someter la leche cruda al proceso básico para convertirla en apta para el consumo humano, «operaciones que no pueden confundirse con la actividad netamente comercial de compra y venta de leche»<sup>26</sup>. Al efecto, se advierte que la entidad demandada no demostró que dicha operación fuera diferente a las establecidas estatutoriamente entre los asociados y la cooperativa.

Sobre el punto, el *a quo* sostuvo que indistintamente de que la adquisición de leche provenga de un asociado o un tercero, constituía una actividad mercantil<sup>27</sup> y la exclusión se predicaba solamente de los productores, lo cual riñe con lo señalado por

<sup>22</sup> Filadelfo Jesús Daza Martínez y Angel María Otero Gómez

<sup>23</sup> Fls. 222 a 220 c.a.

<sup>24</sup> Fls 270 a 268 c.a.

<sup>25</sup> Artículo 23-15 Estatutos de Coolechera.

<sup>26</sup> Se reitera el criterio expuesto en sentencia del 18 de julio de 2019, Exp. 21928. C.P. Milton Chaves García.

<sup>27</sup> Por el hecho de que tanto a particulares y asociados se les pagaba por la adquisición de leche.



esta Sección<sup>28</sup>, al señalar que «no puede confundirse la captación de leche cruda que hace la Cooperativa de sus asociados en los términos establecidos en los estatutos, con la compra de la leche a productores no asociados».

En ese sentido, en el expediente<sup>29</sup> está discriminada la adquisición de leche líquida de Coolechera a sus asociados y a terceros, y consta que los ingresos obtenidos por el producto de estos últimos fueron objeto de declaración y pago del impuesto, y que la exclusión se calculó sobre los obtenidos por venta de leche de sus asociados, circunstancia no controvertida por el Distrito demandado.

En consecuencia, la Sala reitera<sup>30</sup> que, la actora recibe, por cuenta de sus asociados, la leche que proviene de los hatos para conservarla, procesarla y luego venderla a terceros como parte final del proceso productivo primario. La Cooperativa no compra a sus asociados la leche apta para el consumo humano para luego venderla a terceros. Lo que hace es continuar y culminar con la venta de leche líquida el proceso productivo primario que inicia en los asociados. Por esta razón, debe entenderse que Coolechera vende, por cuenta de sus asociados, la leche que produce.

Se insiste en 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 2009, no están sujetos al impuesto de industria y comercio, toda vez que hacen parte de la producción primaria, puesto que Coolechera recibe de sus asociados el producto natural, lo acondiciona para su distribución y consumo, sin transformarlo, y el legislador no condiciona el beneficio tributario a la propiedad de los bienes inmuebles en que estén los hatos productores de la leche.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009 a Coolechera. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la actora.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

## FALLA

**1.- REVOCAR** la sentencia proferida el 24 de mayo de 2017, por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral "A". En su lugar se dispone:

<sup>28</sup> /b. Sentencia del 18 de julio de 2019, Exp. 21928. C.P. Milton Chaves García.

<sup>29</sup> Fls. 95 a 99 del c. a.

<sup>30</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 18 de julio de 2019, Exp. 21928, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 08001-23-33-000-2013-00814-01(24427)

Demandante: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA. - COOLECHERA

1.- **ANULAR** la Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00114-12 del 21 de junio de 2012 y su confirmatoria la Resolución GGI-DT-RS-00752-13 del 30 de Julio de 2013, proferidas por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla.

2.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2009, presentada por Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Lda. -COOLECHERA-.

2.- Sin condena en costas.

3.- **RECONOCER** personería al doctor Giovanni Francisco Pardo Cortina, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder conferido<sup>31</sup>.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

<sup>31</sup> Fls. 558 a 565 c.p.