

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Término para resolverlo / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Suspensión / RECURSO DE RECONSIDERACIÓN EN EL DISTRITO DE BARRANQUILLA – Remisión al Estatuto Tributario Nacional. En cuanto al término para resolverlo, su suspensión y el silencio administrativo positivo / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA – Iniciación y duración. La suspensión opera con la notificación del auto que ordena la inspección y por el término de su duración si la solicita el contribuyente o por tres meses cuando se decreta de oficio. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Alcance de la expresión resolver. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Naturaleza preclusiva / TÉRMINO PRECLUSIVO – Noción. Reiteración de jurisprudencia / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO POR DECISIÓN EXTEMPORÁNEA DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Falta de configuración.

La Administración distrital adoptó el Estatuto Tributario Nacional en cuanto a los requisitos del recurso de reconsideración, el término para resolverlo, la suspensión del término en los eventos en que se practique inspección tributaria y el silencio administrativo positivo. Lo anterior con fundamento en el artículo 59 de la Ley 789 de 2002. El artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración de impuestos tiene un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Sin embargo, el artículo 733 del E.T., prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria mientras dure esta si se practica a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses cuando se practica de oficio. (...) La Administración cuenta con el término de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, pero dicho término puede ser suspendido por la **práctica de la inspección tributaria**, pues no basta solo su decreto, por el término de su duración, en los casos en que la solicite el contribuyente o, por tres meses cuando se decreta de oficio. El artículo 779 del Estatuto Tributario dispone que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena, es decir, que el término para resolver el recurso de reconsideración se suspende con la notificación del auto que ordena la inspección tributaria. Por su parte, el artículo 734 del E.T. prevé que si transcurrido el año después de haberse interpuesto el recurso de reconsideración, la Administración no lo ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, evento en que la Administración lo declarará, de oficio o a petición de parte (...) Como se indicó, la liquidación oficial de revisión fue notificada el 11 de agosto de 2011, por lo que la actora podía interponer el recurso de reconsideración dentro del mes siguiente, esto es, hasta el 11 de septiembre de 2011. La actora radicó el recurso el 8 de septiembre de 2011, esto es, dentro del término legal. Interpuesto el recurso administrativo el 8 de septiembre de 2011, la Administración distrital debía expedir y notificar la decisión del mismo dentro del año siguiente, esto es, hasta el 8 de septiembre de 2012. No obstante, mediante auto N° GGI-DT-AU-00292-12 de 23 de julio de 2012, de oficio, la Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria y contable a la actora. El auto fue notificado personalmente a la actora el 10 de agosto de 2012. Así, la decisión del recurso debía notificarse hasta el 8 de diciembre de 2012. En el mismo auto, se dispuso que la inspección tributaria y contable se llevaría a cabo *“en el domicilio principal”* el 14 de agosto de 2012, pero esta diligencia se aplazó, inicialmente, para el 24 de agosto siguiente y luego, para el 25 de septiembre de 2012. Mediante auto N° GGI-DT-AU-00305-12 del 21 de agosto de 2012, se comisionó a los funcionarios Manuel de los Reyes Ariza y Luis Ortega Vargas para la práctica

de la prueba ordenada. El 25 de septiembre de 2012, se llevó a cabo la diligencia programada, en la que se practicó el interrogatorio al Director de contabilidad de la actora. (...) Por lo anterior, la Sala encuentra que, en efecto, la inspección ordenada de oficio se practicó, por lo que el término para decidir el recurso de reconsideración se suspendió por tres meses. Por tanto, notificado el auto que decretó la inspección el 10 de agosto de 2012, el término se suspendió por tres meses, esto es, hasta el 10 de noviembre de 2012. Así, el conteo del término que se suspendió, continuó a partir del día siguiente. Dado que al 10 de agosto de 2012 habían transcurrido 11 meses y dos días calendario, faltaban por transcurrir 28 días calendario cuyo conteo siguió el 11 de noviembre de 2012 y venció el 8 de diciembre de 2012. La Administración resolvió el recurso de reconsideración mediante la **Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012**, notificada por edicto desfijado el 7 de diciembre de 2012. Así, la Sala encuentra que el distrito demandado resolvió el recurso administrativo dentro del término legal, por lo que no se da prosperidad al recurso de apelación interpuesto en cuanto alega que se configuró el silencio administrativo positivo.

FUENTE FORMAL: DECRETO 180 DE 2010 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 312 / DECRETO 180 DE 2010 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 313 / DECRETO 180 DE 2010 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 314 / DECRETO 180 DE 2010 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 315 / DECRETO 180 DE 2010 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 316 / LEY 789 DE 2002 – ARTÍCULO 58 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 733 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 734 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 779

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración con ocasión de la práctica de la inspección tributaria se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 26 de julio de 2012, radicado 25000-23-27-000-2008-00228-02(18380), C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez; 29 de junio de 2017, radicado 85001-23-31-000-2008-00050-02(20003), CP, Stella Jeannette Carvajal Basto y 10 de agosto de 2017, radicado 13001-23-33-000-2012-00018-01(20705), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

PRODUCCIÓN PRIMARIA, AGRÍCOLA, GANADERA Y AVÍCOLA – Exclusión de gravámenes territoriales / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Exclusión de las actividades de producción primaria, agrícola, ganadera y avícola / ECONOMÍA – Sectores / SECTOR ECONÓMICO PRIMARIO – Alcance / PROCESO PRODUCTIVO PRIMARIO – Alcance / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Prohibición de gravar la producción primaria. Reiteración de jurisprudencia / PROCESO DE PRODUCCIÓN PRIMARIA DE LECHE LÍQUIDA – Inclusión del tratamiento de conservación y aprovechamiento y la posterior venta de la leche / INGRESOS POR VENTA DE LECHE LÍQUIDA RECIBIDOS POR COOPERATIVA – Exclusión del impuesto de industria y comercio. El beneficio tributario no está condicionado a la propiedad de los bienes inmuebles en los que se encuentren los hatos productores de leche / VENTA O COMERCIALIZACIÓN DE LECHE LÍQUIDA EFECTUADA POR COOPERATIVA POR CUENTA DE SUS ASOCIADOS – Naturaleza jurídica. Hace parte de la actividad de producción primaria ganadera que no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio. Reiteración de jurisprudencia.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone lo siguiente: (...) 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 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, 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 pesca. Entonces, la normativa prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, las actividades económicas que se desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna. Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado lo siguiente: “Reiteradamente ha precisado la Sala, que el proceso productivo primario culmina con la venta del producto y por ello la venta o comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación, hecha por el productor de los mismos, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio”. Según el anterior criterio jurisprudencial, la producción primaria termina con la venta del producto en su estado natural o primario, es decir, con la venta que realiza el productor primigenio del producto natural, sin que este haya sufrido transformación, modificación, variación o alteración alguna de las condiciones físicas o químicas del recurso natural. Por ende, la actividad comercial realizada por el productor original no puede ser gravada, como lo dispone el literal a) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015, la Sala precisó que la prohibición de gravar con ICA recae sobre la producción primaria, *“lo que excluye los procesos industriales de transformación, cuya esencia dista de las condiciones de explotación que supone la producción primaria: la obtención directa de recursos de la naturaleza”*. Así, la Sala ha mantenido su criterio en cuanto a que está prohibido para los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio la producción primaria [agrícola, ganadera y avícola], sin ningún tipo de transformación. También ha sido enfática en señalar que para que la comercialización haga parte de la fase de producción primaria, **debe efectuarla el mismo productor** [agricultor, ganadero, avicultor], *“bien sea en sus granjas o a través de locales comerciales”*. (...) 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, 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. (...) De acuerdo con la prueba pericial practicada por el ingeniero químico, la leche recibida por Coolechera es sometida a termizado, homogenización y pasteurización, que son operaciones esencialmente físicas que no implican la transformación del producto, toda vez que no alteran, de manera esencial, ni su valor nutritivo ni sus características fisicoquímicas y organolépticas. (...) El dictamen rendido por el perito contador establece que el mayor valor de la leche líquida corresponde a costos administrativos que se incurren en el proceso de conservación y aprovechamiento de la leche líquida, aspecto que corrobora que la producción de leche por parte de Coolechera hace parte de la producción primaria. Además, 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. Por lo anterior, 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 2008, no están sujetos al impuesto de industria y comercio, toda vez que hace parte de la producción primaria, puesto que Coolechera recibe de sus asociados el producto natural, 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. Si bien, en los estatutos se establece la posibilidad de comprar leche a productores no asociados, se aportó al expediente el libro del movimiento de captación de leche **por asociado** de enero a diciembre del 2008 y de manera alguna se acreditaron las operaciones de compra de leche de la actora a no asociados durante el año gravable 2008. Así mismo, la actora reconoció que esas compras son excepcionales. Además, no puede confundirse la captación de leche que hace la cooperativa de sus asociados en los términos establecidos en los estatutos, con la compra de la leche a productores no asociados. Cabe advertir que en sentencia del 16 de junio de 1995, expediente 7022, en el 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. (...)

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 39 / ACUERDO 22 DE 2004 DISTRITO DE BARRANQUILLA – ARTÍCULO 54

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la prohibición para los municipios de gravar la producción primaria con el impuesto de industria y comercio se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 27 de octubre de 1995, Expediente 7286, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo, citado en sentencia de 1 de octubre de 2009, radicado 50001-23-31-000-2000-10130-01(16974), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 9 de abril de 2015, radicado 05001-23-31-000-2001-00024-01(19650) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 20 de febrero de 2017, radicado 13001-23-31-000-2011-00683-01(22304), C.P. (E) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 18 de mayo de 2017, radicado 23001-23-33-000-2013-00035-01(21059) C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto

CONDENA EN COSTAS – Reglas / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación.

Se niega la condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas 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.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 08001-23-33-000-2013-00254-01(21928)

Actor: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA LTDA

Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de abril de 2015 del Tribunal Administrativo del Atlántico que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

La demandante presentó en el Distrito de Barranquilla las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los seis bimestres del año gravable 2008, en las fechas y con la información que a continuación se relacionan:

Fecha presentación	13 mar 2008	16 may 2008	16 jul 2008	12 sep 2008	14 nov 2008	15 ene 2009
Bimestre	1	2	3	4	5	6
Total Ingresos brutos	28.267.051.000	28.177.797.000	28.546.765.000	33.939.326.000	28.623939.000	26.250.286.000
(-) Devoluc., rebajas y desc.	838.299.000	1.210.758.000	1.022.410.000	1.169.520.000	537.920.000	762.838.000
Exportaciones	78.829.000	72.470.000	488.676.000	1.369.719.000	2.012.422.000	1.208.750.000
Leche líquida	11.045.438.000	12.046.561.000	11.171.595.000	12.676.149.000	10.134.721.000	10.546.059.000
(-) Act. excluidas	11.124.267.000	12.119.031.000	11.660.271.000	14.045.868.000	12.147.143.000	11.754.809.000
Total Ingresos netos gravables	16.304.485.000	14.848.008.000	15.864.084.000	18.723.938.000	15.938.876.000	13.732.639.000
Estampilla	8.152.000	7.424.000	7.932.000	9.362.000	7.969.000	6.866.000
Industria y comercio	57.066.000	51.968.000	55.524.000	65.534.000	55.786.000	48.064.000
(-) exenciones	28.533.000	25.984.000	27.762.000	32.767.000	27.893.000	24.032.000
(+) Avisos y tableros	8.560.000	7.795.000	8.329.000	9.830.000	8.368.000	7.210.000
(+) Sobretasa bomberil	1.712.000	1.559.000	1.666.000	1.966.000	1.674.000	1.442.000
(+) Retenciones practic bim.	13.868.000	15.573.000	15.621.000	11.888.000	14.109.000	13.602.000
(+) Anticipo	17.120.000	15.590.000	16.657.000	19.660.000	16.736.000	14.419.000
(-) Anticipo Bim anterior	14.155.000	10.114.000	15.825.000	16.984.000	18.493.000	19.861.000
Total saldo a cargo	55.638.000	56.387.000	54.210.000	59.127.000	50.287.000	40.844.000
Total saldo a pagar	63.790.000	63.811.000	62.142.000	68.489.000	58.256.000	47.710.000

La Administración profirió el Requerimiento Especial GGI-FI-RE 00154-10 del 8 de junio de 2010, notificado por correo el 10 de junio de 2010, por el que propuso a la actora modificar las declaraciones privadas de los seis periodos del 2008, en el sentido de gravar los ingresos que había declarado como excluidos [venta de leche líquida], toda vez que la

actividad que la Cooperativa realiza no corresponde a la producción primaria de leche en sus propios hatos, sino a la compraventa de leche líquida proveniente de los hatos de sus asociados, actividad comercial gravada. Además, propuso liquidar sanción por inexactitud¹. Las propuestas de modificación fueron las siguientes:

Bimestre	1	2	3	4	5	6
Total Ingresos brutos	28.267.051.000	28.177.797.000	28.546.765.000	33.939.326.000	28.623939.000	26.250.286.000
(-) Devoluc., rebajas y desc.	838.299.000	1.210.758.000	1.022.410.000	1.169.520.000	537.920.000	762.838.000
Exportaciones	78.829.000	72.470.000	488.676.000	1.369.719.000	2.012.422.000	1.208.750.000
(-) Act. Excluidas	78.829.000	72.470.000	488.676.000	1.369.719.000	2.012.422.000	1.208.750.000
Total Ingresos netos gravables	27.349.923.000	26.894.569.000	27.035.679.000	31.400.087.000	26.073.597.000	24.278.698.000
Estampilla	13.675.000	13.447.000	13.518.000	15.700.000	13.037.000	12.139.000
Industria y comercio	95.725.000	94.131.000	94.625.000	109.900.000	91.258.000	84.975.000
(-) exenciones	28.533.000	25.984.000	27.762.000	32.767.000	27.893.000	24.032.000
(+) Avisos y tableros	14.359.000	14.120.000	14.194.000	16.485.000	13.689.000	12.746.000
(+) Sobretasa bomberil	2.872.000	2.824.000	2.839.000	3.297.000	2.738.000	2.549.000
(+) Retenciones practic bim.	13.868.000	15.573.000	15.621.000	11.888.000	14.109.000	13.602.000
(+) Anticipo	17.120.000	15.590.000	16.657.000	19.660.000	16.736.000	14.419.000
(-) Anticipo Bim anterior	14.155.000	10.114.000	15.825.000	16.984.000	18.493.000	19.861.000
Total saldo a cargo	101.256.000	106.140.000	100.349.000	111.479.000	92.144.000	84.398.000
(+) Sanción por inexactitud	81.826.000	89.242.000	82.760.000	93.904.000	75.080.000	78.123.000
Total saldo a pagar	196.757.000	208.829.000	196.627.000	221.083.000	180.261.000	174.660.000

El 10 de septiembre de 2010, la actora presentó la respuesta al requerimiento especial².

La Administración profirió la ampliación al requerimiento especial GGI-FI-RE 00154-10 del 8 de junio de 2010, en el que precisó que Coolechera comercializa la leche líquida. Que los asociados a esa Cooperativa como Otero Gómez Ángel María y Daza Martínez Filadelfo Jesús son los que tienen derecho al beneficio tributario, pues son los que realizan la actividad primaria excluida del ICA y así lo declararon, como lo acreditan las pruebas incluidas en el proceso³.

La ampliación fue notificada por correo el 12 de noviembre del 2010 y la actora la respondió el 11 de febrero de 2011⁴.

La Administración distrital profirió la **Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00105-11 del 9 de agosto de 2011**, notificada por correo el 11 de agosto de 2011⁵, por la que modificó las declaraciones de los seis bimestres del 2008, al mantener las glosas propuestas en el requerimiento especial y la ampliación.

Contra el acto anterior, el 8 de septiembre de 2011, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁶.

Mediante Auto N° GGI-DT-AU-00292-12 del 23 de julio de 2012, la Gerente de Gestión de Ingresos ordenó la práctica de la inspección

¹ Fls 43 a 58 c.a. T.I
² Fl. 96 c. a. T. I
³ Fl. 118 c.a. T. I
⁴ Fl. 149 c.a. T. I
⁵ Fl. 150 a 168 c.a. T. I
⁶ Fl. 188 c.a. T. II

tributaria y contable que se llevaría a cabo “*en el domicilio principal*” el 14 de agosto de 2012. Dicho auto fue notificado personalmente el 10 de agosto de 2012⁷.

Mediante auto N° GGI-DT-AU-00305-12 del 21 de agosto de 2012, se comisionó a los funcionarios para la práctica de la prueba ordenada⁸. La diligencia se aplazó, inicialmente, para el 24 de agosto siguiente⁹ y luego, para el 25 de septiembre de 2012¹⁰.

El 25 de septiembre de 2012 se llevó a cabo la diligencia programada, en la que se practicó el interrogatorio al director de contabilidad de la actora; además, se le requirió información. Para el efecto, le otorgó “*diez días hábiles a partir de la fecha*”¹¹.

La respuesta al requerimiento la radicó el 9 de octubre de 2012¹². Posteriormente, los comisionados rindieron el informe que está en los folios 326 a 328 del cuaderno de antecedentes administrativos.

El 18 de octubre de 2012, la actora presentó la solicitud de reconocimiento del silencio administrativo positivo a la que adjuntó la escritura pública de protocolización N° 1939 del 11 de octubre de 2012¹³.

Mediante la **Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012**, el Gerente de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital confirmó la liquidación recurrida¹⁴. El acto fue notificado por edicto desfijado el 7 de diciembre de 2012¹⁵.

El mismo funcionario profirió la **Resolución GGI-DT-RS-01227 del 17 de diciembre de 2012** que negó la solicitud del silencio administrativo positivo¹⁶, notificada por correo el 4 de febrero de 2013¹⁷.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declárese la nulidad de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración N° GGI-DT-RS-00911 de noviembre 6 de 2012, proferida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla.

⁷ Fl. 190 y 191 c.a. T. II

⁸ Fl. 206 c.a. T. II

⁹ Auto N° GGI-DT-AU-00303-12 de agosto 13 de 2012 [fl. 195 c.a. T.II]

¹⁰ Auto N° GGI-DT-AU-02459-12 de septiembre 17 de 2012 [fl. 198 c.a. T.II]

¹¹ Fl. 209 c.a. T. II

¹² Fl. 245 c.a. T. II

¹³ Fl. 284 a 298 c.a. T. II

¹⁴ Fl. 347 c.a. T. II

¹⁵ Fl. 350 c.a. T. II

¹⁶ Fl. 357 c.a. T. II

¹⁷ Cfr. fl. 367 c.a. T. II

"2. Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° [GGI-FI-LR-] 00105 de 9 de agosto de 2011, proferida por la Asesora de Despacho de Fiscalización Tributaria de la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla.

"3. Declárese la nulidad de la Resolución N° GGI-DT-RS-01227 del 17 de diciembre de 2012, proferida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla.

"4. Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene el silencio administrativo positivo y consecuentemente el archivo del expediente.

"5. Que se condene al DISTRITO DE BARRANQUILLA – SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BARRANQUILLA, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos".

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 683, 730, 732, 733, 734, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 3, 103, 104, 138 del CPACA
- Artículos 4, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil
- Artículo 23 de la Ley 383 de 1997
- Artículo 20 de la Ley 20 de 1946
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 54 del Acuerdo 022 de 2004
- Artículo 316 [Parágrafo] del Decreto 180 de 2010

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Del espíritu de justicia, el debido proceso y el agravio injustificado

Los datos consignados en las declaraciones modificadas por la Administración son ciertos. La pasteurización que realiza Coolechera Ltda., hace parte de la actividad primaria, pues no implica transformación de los componentes naturales de la leche, por lo que los ingresos por la venta de leche líquida son excluidos del impuesto de industria y comercio.

Al gravar con este impuesto los ingresos por venta de leche líquida e imponer sanción por inexactitud, se desconocen los fines esenciales del Estado, el espíritu de justicia y los derechos de defensa y debido proceso; además, se causa un agravio injustificado a la actora.

2. Los ingresos por venta de leche líquida son excluidos

Naturaleza jurídica y objeto social. La actora es una Cooperativa que recibe, por cuenta de sus asociados, la leche procedente de sus hatos 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.

Actividad desarrollada por la demandante. 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 encuadra dentro de las características de la producción primaria "*agrícola*" y las labores tendientes a la conservación del producto, como etapa final del proceso de producción, siempre y cuando la actividad del productor no se encamine a la transformación del producto natural, por lo que dichos ingresos se encuentran excluidos del impuesto de industria y comercio.

3. Posición jurisprudencial frente a la producción primaria

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 autónoma¹⁸.

4. No existen beneficios tributarios concurrentes

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 dispuso que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. No se configuran los supuestos fácticos del beneficio tributario concurrente, puesto 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.

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.

5. Violación del régimen probatorio en materia tributaria

¹⁸ Sentencia del 16 de junio de 1995, Exp. 7022, C.P. Consuelo Sarria Olcos, Actor: Coolechera Ltda.

La Administración presume que la leche sufre un proceso de transformación. El concepto técnico emitido por el Jefe de Producción de la Cooperativa y la certificación del revisor fiscal acreditan que la leche líquida que comercializa Coolechera por cuenta de sus asociados no sufre un proceso de transformación sino de conservación y aprovechamiento necesarios para el consumo humano.

6. Procedencia del silencio administrativo positivo. Violación del artículo 228 de la Constitución Política.

La Administración profirió la liquidación oficial de revisión el 9 de agosto de 2011. La actora interpuso el recurso de reconsideración el 8 de septiembre de 2011. Solo hasta el 26 de noviembre de 2012, la demandada notificó por edicto la resolución que resolvió dicho recurso.

Conforme a los artículos 316 del Decreto 0180 de 2010 y 732 del Estatuto Tributario nacional, la Administración debía decidir el recurso *"hasta el 8 de septiembre de 2012"*.

Si bien el 25 de septiembre de 2012, la Administración practicó una inspección tributaria, lo hizo con posterioridad al vencimiento del término que tenía para resolver el recurso de reconsideración, sin que se hubieran practicado pruebas distintas a la inspección tributaria que suspendieran dicho término.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El D. E. I. y P. de Barranquilla propuso las siguientes excepciones: (i) legalidad de los actos demandados y (ii) buena fe. Se opuso a la prosperidad de las pretensiones por estimar que los cargos no tienen vocación de prosperidad por lo siguiente:

La actuación acusada no desconoció **el espíritu de justicia, el debido proceso ni causa un agravio injustificado a la actora**. El proceso administrativo se ajustó a la normativa legal y reglamentaria, de carácter nacional y distrital, y se surtió con garantía de los derechos constitucionales al debido proceso y defensa. La decisión se fundamentó en la información suministrada por la actora en las declaraciones de los seis bimestres del 2008, en las que encontró que se disminuyó la base gravable del impuesto sin justificación, hecho que dio lugar al proceso de fiscalización, sin que se haya violado el principio de justicia.

Con el auto GGI-DT-AU-00288-12 de 6 de junio de 2012, notificado el 8 de junio siguiente, se ordenó la inspección contable y tributaria que se practicó el 29 de junio de 2012 y que suspendió el término para resolver el recurso administrativo hasta por tres meses. En la diligencia se practicó el interrogatorio al apoderado de la actora en el que respondió que el objeto social de la Cooperativa es *"la producción de productos lácteos como actividad principal y como actividad secundaria, la comercialización al por menor de insumos agropecuarios"*.

Está probado que aunque la actora es una cooperativa, desarrolló actividades mercantiles con ánimo de lucro, 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 el 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.

En la inspección tributaria y contable se constató la relación comercial de compraventa de leche cruda que existe entre los asociados y la Cooperativa, por ejemplo, la del asociado Filadelfo Jesús Daza Martínez.

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, el aspirante debe ser productor de leche y propietario, parcial o total, del predio en el que la produce.

La Cooperativa y los socios son personas distintas, independientes, que no podrían gozar del beneficio tributario derivado de mismo hecho económico. Serían los socios quienes tienen derecho a la exclusión de ICA.

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

En materia tributaria, 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 socios que desarrolla actividades de comercialización, sin que reúna las condiciones para ser considerado productor primario ganadero.

Es procedente imponer la sanción por inexactitud, dado que no existe fundamento jurídico ni contable para excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos por la venta de leche líquida, razón por la que se modificaron las declaraciones privadas de los seis periodos del año gravable 2008, con la liquidación oficial de revisión cuestionada. No existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. Está probado que la demandante no es un productor primario ganadero y que mantiene una relación contractual de compra y venta de leche cruda con sus asociados y con terceros.

No se configura el alegado silencio administrativo positivo. El 23 de julio de 2012, el demandado ordenó la práctica de la inspección tributaria y contable que suspende los términos de la actuación administrativa hasta por tres meses más. Presentado el recurso de reconsideración, el 8 de septiembre de 2011, la fecha para resolver el recurso vencía, inicialmente, el 8 de septiembre de 2012, pero, como se practicó la inspección tributaria y contable, se suspendió el término por tres meses. Entonces, el plazo se amplió hasta el 8 de diciembre de 2012, pero como ese día no era hábil, *"haciendo uso del artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal"*, la notificación podía efectuarse hasta el día hábil siguiente, esto es, hasta el 10 de diciembre de 2012, por lo que notificado el acto el 7 de diciembre de 2012, fue en tiempo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda al encontrar que los actos acusados se ajustan a legalidad y al principio de la buena fe. Las razones en que se funda la decisión se resumen en los siguientes términos:

La Administración distrital adelantó el proceso de determinación oficial del tributo conforme a las reglas, sustantivas y procesales, previstas en el Estatuto Tributario Nacional y con garantía del principio de legalidad y de los derechos al debido proceso y de defensa.

No le asiste razón a la demandante, pues no se configuraron los supuestos previstos en la ley para excluir los ingresos derivados de la compraventa de leche líquida del impuesto de industria y comercio y sí se configuró el hecho sancionable que permite imponer la sanción por inexactitud.

El *a quo* hizo un recuento de la actuación surtida del que concluyó que el proceso administrativo se ajustó al procedimiento legal y en él se garantizaron los principios y derechos que la actora invocó como violados, por lo que negó la prosperidad del cargo.

La actora es una cooperativa que, en desarrollo de su objeto social, se dedica, entre otras actividades, al fomento de la producción de leche líquida y su aprovechamiento. El proceso de recibo, transporte, acopio, calidad y venta está definido en los estatutos de la entidad en los artículos 8 a 12 y tiene como objetivo *"brindar un producto con los más altos estándares de calidad para el consumo humano"*.

El proceso químico al que es sometida la leche líquida no implica su transformación, como lo acredita el dictamen pericial practicado en el proceso, que concluye que *"los procesos químicos y actividades productivas que realiza la cooperativa demandante (...) tienden a la conservación del producto natural"* y *"en su dimensión operacional tecnológica productiva, el suministro al distribuidor final de la leche para su consumo bajo la modalidad comercial, sí es la 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”.

Esta prueba pericial no fue objeto de aclaración, adición u objeción. El perito estuvo presente en todo el proceso productivo que culmina al poner a disposición del consumidor la leche líquida para su consumo, hecho que le permitió afirmar que el proceso *“no se encamina a cambiar su naturaleza y composición química y física”,* sino a *“preservar las propiedades naturales y nutritivas de dicha bebida”.*

La venta de leche líquida sin transformación está excluida del impuesto de industria y comercio. No obstante, para los periodos en cuestión, la actora adquirió la leche a título de compraventa, actividad mercantil que constituye hecho generador de ese tributo.

Según sus estatutos, la Cooperativa recibe leche de productores asociados y no asociados, en la planta central, centros de acopio, en el predio del asociado o en una finca diferente.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio se predica de la actividad que se realiza, no de la persona que la ejerce. Quienes suministran la leche a la Cooperativa son los productores, asociados o no, y reciben el pago por los litros de leche que entregan.

Sobre el tema, el Tribunal se refirió a los fallos de 29 de mayo de 1992¹⁹ y de 16 de junio de 1995²⁰ de esta Corporación. Para decidir el presente asunto acogió, como argumento de autoridad, la sentencia del 29 de mayo de 1992. Preciso que el fallo de 1995 dejó abierta la posibilidad de que, en los casos en que se pruebe que la Cooperativa realiza una actividad mercantil de compra y venta de leche, *“si habría lugar a considerarse sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, circunstancia que se encuentra acreditada en el plenario”.*

Los estatutos de la Cooperativa se reformaron en el 2008, reforma que es aplicable al presente asunto. En el artículo 7º, se establece *“como actividad la de fomentar la producción de leche y no la de producirla directamente, cuestiones que son totalmente disímiles”.*

Los estatutos y la contabilidad de la actora demuestran que para el año gravable 2008, Coolechera realizó la compraventa de leche, actividad mercantil gravada.

El dictamen rendido por el perito contador acredita que el asociado y la Cooperativa son entes económicos distintos. Que la contabilidad del asociado informa los litros de leche que este le entregó a la Cooperativa y los valores que de ella recibió por concepto del pago de la leche suministrada. Por su parte, Coolechera cuenta con *“el balance contable sobre los costos de la leche y los mayores costos en que incurre dentro del proceso de producción para obtener un producto 100% apto para el*

¹⁹ Expediente 3946, C.P. Jaime Abella Zárate

²⁰ Expediente 7022, C.P. Consuelo Sarria Olcos

consumo humano para finalmente sugerirlo a un precio dentro del mercado".

El precio que paga Coolechera a los asociados por la leche lo fija conforme a la reglamentación expedida por el Ministerio de Agricultura y *"a operaciones contables realizadas con base en los balances de ingresos y ventas de la leche"*. Por regla general, el precio se paga en cuentas corrientes cuyos titulares son las personas que entregan la leche a la Cooperativa.

La propiedad de los hatos es de quienes suministran la leche a la Cooperativa, hecho que se reafirma con la prueba documental que acredita que su patrimonio está constituido por *"aportes sociales ordinarios y extraordinarios, voluntarios de los asociados, amortizados, auxilios y donaciones, reservas y fondos de carácter permanente"*, sin que cuente con activos que permitan inferir que es un productor primario.

El acta de inspección tributaria del 25 de septiembre de 2012 acredita que la actora, en los periodos del año gravable 2008, compró leche líquida. El libro mayor y balances del mismo año registra movimientos por concepto de deudas de materia prima, que según *"el auxiliar de la justicia se refiere a la leche entregada por las personas propietarias de los hatos ganaderos, información contable que se encuentra plasmada mes a mes y en la cual se aprecian las sumas canceladas, información que además se corrobora con los movimientos de captación de leche por asociados de los bimestres del año 2008, apreciándose los litros de leche suministrados por cada uno y los valores correspondientes cancelados por dicho concepto"*.

Con fundamento en el numeral 4 del artículo 23 del Código de Comercio, precisó que *"quienes ejercen directamente la actividad no mercantil son los propietarios de los hatos ganaderos y no la cooperativa demandante que realiza una actividad mercantil de compra de leche líquida para su posterior tratamiento y venta al público, en este sentido, quienes tendrían derecho a la exención tributaria serían los propietarios de los hatos ganaderos y no la demandante, no tratándose de una concurrencia de beneficios tributarios sino de una diferencia en el sujeto activo del impuesto, por lo que , el cargo de violación a la Ley no prospera"*.

La Administración ordenó la inspección tributaria de oficio, por lo que el término para resolver el recurso se suspende hasta por tres meses, conforme al artículo 733 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 317 del Decreto 924 de 2011. Así, presentado el recurso de reconsideración el 8 de septiembre de 2011, en principio, la Administración tenía hasta el 8 de septiembre de 2012 para fallarlo. Sin embargo, como, de oficio, ordenó la inspección tributaria y contable, mediante acto notificado el 10 de agosto de 2012, el término de un año para resolver el recurso de reconsideración se suspendió por tres meses, esto es, hasta el 10 de noviembre de 2012.

Del 8 de septiembre de 2011 al 10 de agosto de 2012 habían transcurrido *"once meses y 2 días calendario"*. Suspendido el término por la práctica de la inspección tributaria y contable, el conteo de los *"28 días calendario"* restantes continuó a partir del 10 de noviembre de 2012, que vencieron el sábado 8 de diciembre de 2012, pero como es un día inhábil, el término se corre al día hábil siguiente, es decir, al 10 de diciembre de 2012.

La Administración resolvió el recurso de reconsideración mediante Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012, notificada por edicto desfijado el 7 de diciembre de 2012, esto es, en tiempo, por lo que no operó la figura del silencio administrativo positivo.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Los ingresos por la venta de leche líquida son excluidos del impuesto de industria y comercio, porque la actividad desarrollada por la actora hace parte de la producción primaria excluida del tributo.

La actividad desarrollada por Coolechera, esto es, recibir la leche por cuenta de sus asociados y someterla al proceso de pasteurización para su conservación y aprovechamiento, no implica transformación de los componentes naturales de la leche, por lo que está excluida del impuesto de industria y comercio, por considerarse parte de la producción primaria.

Coolechera es un productor primario de leche líquida, actividad excluida del tributo, por lo que es procedente la deducción de los ingresos por ese concepto. Así, la sanción por inexactitud impuesta es improcedente, toda vez que no se configura el hecho sancionable, pues las cifras consignadas en las declaraciones de los seis bimestres del año gravable 2008 corresponden a la realidad económica de la Cooperativa y dichas declaraciones gozan de presunción de veracidad.

El *a quo* reconoció que la actora es una Cooperativa, que no desarrolla actividad comercial autónoma, pues *"la venta de leche líquida es una etapa necesaria de la actividad agrícola primaria que ejecutan sus asociados, como culminación exitosa del proceso de producción"*.

Los informes periciales acreditan que Coolechera es un productor primario, que no realiza actividad mercantil. Que la venta de leche líquida continúa el proceso que se inició en los hatos ganaderos de los asociados y que culmina en las instalaciones de la Cooperativa con el producto final. En el proceso productivo de la leche, unos son los costos en que incurre el cooperado y otros, en los que incurre la Cooperativa para la conservación y aprovechamiento de la leche.

El tribunal reconoció que en el proceso en que interviene la Cooperativa no se involucra ningún tipo de transformación de la leche.

La sentencia aplicable al presente caso es la de 16 de junio de 1995, que considera que los ingresos por concepto de venta de leche líquida son excluidos, conforme al artículo 54 del Acuerdo 022 de 2004.

El Tribunal tomó el fallo más antiguo, con lo que varió la posición jurisprudencial de la Corporación, que reconoció a Coolechera el derecho a excluir del impuesto de industria y comercio los ingresos derivados de la venta de leche líquida, por tratarse de producción primaria, lo que vulnera el principio de buena fe y la certeza jurídica.

No es cierto que exista una operación de compraventa entre el cooperado y la Cooperativa, *“en la medida que se desdibujaría la figura y el espíritu del acuerdo cooperativo de Coolechera Ltda, lo que nos lleva a concluir que la magistrada de turno, de una decisión de derecho termina fundamentándose en aspectos contables, cuando en realidad la litis es eminentemente jurídica, perdiendo de vista el foco central de este contencioso”*.

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 agrícola primaria, ganadera y avícola. Coolechera cumple los requisitos para acceder a la exclusión puesto que la leche que produce no recibe ningún proceso de transformación; además la producción se realiza en predios rurales, esto es, en las fincas de los asociados, requisito previsto en los estatutos para asociarse a la Cooperativa. El proceso de conservación y mantenimiento de la leche que realiza Coolechera es la continuación del proceso productivo primario.

La norma que consagra el beneficio tributario para el productor primario, no exige que este deba ser propietario de un predio. En virtud del principio de legalidad no le es dable al intérprete establecer calidades al beneficiario de una exención cuando la ley no las señala.

No existe un doble beneficio tributario toda vez que la Cooperativa y sus asociados son personas distintas y el hecho económico no está generando más de un beneficio para el mismo contribuyente.

Se configuró el silencio administrativo positivo

La inspección tributaria del 25 de septiembre de 2012, se practicó después de vencerse el término para fallar el recurso de reconsideración. Si bien la Administración profirió el auto de pruebas de 23 de julio de 2012, *“la realidad demuestra que no se practicó una prueba diferente a la inspección tributaria”*. El párrafo del artículo 316 del Decreto 180 de 2010 establece que *“el término para fallar el recurso de reconsideración se suspenderá por noventa (90) días con la el (sic) auto que decreta otras pruebas diferentes a la inspección tributaria”*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante, en el memorial radicado el 19 de abril de 2016, repitió lo dicho en el recurso de apelación.

Posteriormente, mediante documento enviado por correo electrónico el 22 de abril de 2016, allegado por escrito el 27 de abril siguiente, adicionó los alegatos en el sentido de controvertir el fallo de primera instancia con los siguientes argumentos:

1. "Violación al derecho fundamental al debido proceso y a la defensa contenido en el artículo 29 de la Constitución Política y a los artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo por: (i) **Omisión e indebida valoración probatoria**. La Administración efectuó una indebida valoración de los estatutos sociales y de los hechos que ponen en evidencia que entre los ganaderos asociados y Coolechera existe un "*contrato de colaboración empresarial*" no un contrato de compraventa de leche líquida, pues lo "*lo que prima es el beneficio de los ganaderos asociados*" derivado de optimizar el producto para la comercialización con terceros. (ii) Desconocimiento del principio de legalidad, (iii) Desconocimiento del precedente jurisprudencial y del principio de buena fe y confianza legítima, (iv) **Desconocimiento del silencio positivo administrativo debidamente configurado**. En este cargo adujo, de una parte, que el término para fallar el recurso administrativo se suspendió por el término de duración de la inspección tributaria, esto es, por 47 días, contados a partir de la notificación del auto que ordenó la prueba [10 de agosto de 2011] hasta la fecha en la que culminó la diligencia [25 de septiembre de 2012], por lo que la Administración podía fallar el recurso hasta el 7 de diciembre del 2012. Agregó que, si bien el parágrafo del artículo 317 del Acuerdo 181 de 2010 establece un plazo adicional de noventa días calendario para fallar el recurso de reconsideración, esta ampliación es única y exclusivamente para otras pruebas distintas a la inspección tributaria, lo que no ocurrió en el caso.

Y (v) **Reproducción de un acto manifiestamente ilegal**. Argumentó que el *a quo* avaló una actuación ilegal y de mala fe al aceptar la aplicación de normas que establecen la declaración bimestral del impuesto de industria y comercio, contrarias al artículo 33 de la Ley 14 de 1983 que establece que su periodicidad es anual; además, de aceptar la aplicación de normas que reproducen actos administrativos anulados por la jurisdicción²¹.

2. Violación al derecho fundamental a la igualdad contenido en el artículo 13 de la Constitución Política, al principio de confianza legítima y seguridad jurídica. En el caso, es aplicable la sentencia del 16 de junio de 1995, Exp. 7022, como precedente jurisprudencial,

²¹ Al respecto, citó las sentencias del 5 de diciembre de 2011, Exp. 18398, C.P. William Giraldo Giraldo y de 2 de julio de 2015, Exp. 20590, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

porque existe identidad de partes, de impuesto, de supuestos fácticos, de pruebas y de normas aplicables.

3. Violación directa a la ley por desconocimiento del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 reproducido en el artículo 54 del Acuerdo Distrital de Barranquilla N° 022 del 2004, que consagra la exención de gravamen a la producción ganadera. La actividad primaria ganadera inicia en los hatos de los ganaderos asociados a la Cooperativa en los que se extrae la leche y culmina en la planta de Coolechera en la que la leche es sometida al proceso de pasteurización para su posterior comercialización.

4. Violación al artículo 23 de la Ley 383 de 1997, por desconocimiento de los requisitos necesarios para que opere la prohibición de beneficio tributario concurrente. Para que se configure el beneficio prohibido por la ley *"deben coexistir dos beneficios en cabeza de un mismo contribuyente por un mismo hecho económico"*. Además, *"hay doble beneficio cuando esa concurrencia tiene lugar entre una deducción sin relación de causalidad y un descuento tributario"*. En el caso, los asociados y Coolechera participan en la producción primaria, aunque cada uno se encarga de una etapa diferente, por lo que ambos tienen derecho a la exclusión.

5. Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario y el artículo 241 del Acuerdo Distrital N° 022 de 2004. Improcedencia de la sanción por inexactitud. No se configura ninguno de los hechos previstos en la norma como sancionables. La información contenida en las declaraciones es correcta, completa y veraz, sin que haya sido desvirtuada. Si en gracia de discusión, se acepta que los ingresos son gravados y no excluidos, sería improcedente la sanción por existir diferencia de criterios respecto del derecho aplicable entre la Administración y el contribuyente.

El **demandado** insistió en los argumentos expuestos a lo largo del proceso, que se concretan en la legalidad de los actos administrativos demandados, como lo encontró el tribunal, toda vez que los ingresos por concepto de venta de leche líquida provienen de una actividad comercial de compra y venta de leche y no de la producción primaria que realizan los propietarios de los semovientes.

El recurso de reconsideración se decidió en tiempo, toda vez que el auto que ordenó la inspección tributaria y contable, notificado personalmente el 10 de agosto de 2012, suspendió el término para decidir el recurso administrativo por tres meses, conforme lo dispone el artículo 316 del Decreto 180 de 2010.

El Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos de determinación del impuesto de industria y comercio demandados y denegar la nulidad del acto que negó la configuración del silencio administrativo positivo, por las siguientes razones:

En el caso, es aplicable el criterio jurisprudencial expuesto en la sentencia del 16 de junio de 1995, expediente 7022, según el cual *“en la pasteurización no hay transformación de la leche porque lo que busca esta actividad es su conservación”*.

La pasteurización que realiza Coolechera es la continuación de la actividad primaria ganadera que culmina con la comercialización de la leche.

El dictamen pericial acredita que la relación entre el dueño de la finca o del hato y Coolechera es un acuerdo según el cual el cooperado entrega la leche y la Cooperativa la procesa y comercializa. La Cooperativa maneja una cuenta corriente con cada uno de los cooperados en la que registra las entregas de leche, los pagos y los descuentos realizados.

No es cierto que la Cooperativa no realiza la actividad exenta por no ser propietaria de los hatos ganaderos, *“por cuanto no es un requisito que legalmente le sea exigible para obtener el beneficio tributario en cuestión”*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00105-11 del 9 de agosto de 2011 que determinó el impuesto de industria y comercio del 2008, de la Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012 que al resolver el recurso administrativo confirmó la liquidación anterior, y de la resolución GGI-DT-RS-01227 del 17 de diciembre de 2012, por la que se negó la solicitud del silencio administrativo positivo.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si el distrito demandado tenía o no competencia para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio practicada a la actora, teniendo en cuenta que esta alega la configuración del silencio administrativo positivo frente a la decisión del citado recurso. De haber sido resuelto el recurso administrativo oportunamente, determinae si los ingresos de la actora por concepto de venta de leche líquida están excluidos o no del impuesto de industria y comercio²².

Del silencio administrativo positivo

En el presente asunto, la Administración expidió la liquidación oficial de revisión GGI-FI-LR-00105-11 del 9 de agosto de 2011, notificada por correo el 11 de agosto de 2011, en la que determinó a la actora el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008. En la parte resolutive informó que contra esta decisión procedía el recurso de reconsideración de que trata el artículo 312 del Decreto 180 de 2010

²² No se pronuncia la Sala sobre la inaplicación propuesta por la actora en los alegatos de conclusión porque esta no es la oportunidad para adicionar la demanda.

“por el cual se compila, actualiza y renumera la normativa tributaria del distrito especial, industrial y portuario de Barranquilla”.

El Decreto 180 de 2010, en el artículo 312, establece que contra las liquidaciones oficiales y otros actos relacionados con los impuestos administrados por la Administración de Impuestos del Distrito de Barranquilla procede el recurso de reconsideración y remite al Estatuto Tributario Nacional, en particular, a los artículos 722 a 725 y 729 a 731. Además, prevé que el recurso debe interponerse dentro del mes siguiente a la notificación del acto respectivo. El mismo Decreto señala el funcionario competente [art. 313], el trámite que debe surtir el recurso [art. 314 y 315] y, en cuanto al término para decidirlo, el artículo 316 ib. dice lo siguiente:

“ARTÍCULO 316 Término para resolver los recursos. La Administración Tributaria Distrital tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. **La suspensión del término para resolver el recurso y el silencio administrativo se regulan por lo dispuesto en los Artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario Nacional.**

“Parágrafo. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario Nacional, el término para resolver el recurso también se suspenderá cuando se decrete la práctica de otras pruebas, caso en el cual la suspensión operará por el término único de noventa días contados a partir de la fecha en que se decrete la primera prueba”.

La Administración distrital adoptó el Estatuto Tributario Nacional en cuanto a los requisitos del recurso de reconsideración, el término para resolverlo, la suspensión del término en los eventos en que se practique inspección tributaria y el silencio administrativo positivo. Lo anterior con fundamento en el artículo 59 de la Ley 789 de 2002²³.

El artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración de impuestos tiene un (1) año para resolver²⁴ el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma.

²³ L. 788 de 2002, art. 59 **“PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.”

²⁴ En cuanto la expresión “resolver” contenida en este artículo 732 del Estatuto Tributario, la jurisprudencia ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la “*notificada legalmente*”, vale decir, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, comoquiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado [Ver las sentencias del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada el 23 de agosto de 2002, Exp. 13829, C.P. Dra. María Inés

Sin embargo, el artículo 733 del E.T., prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria mientras dure esta si se practica a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses cuando se practica de oficio.

Al respecto, en sentencia del 29 de junio de 2017, la Sala precisó lo siguiente²⁵:

“La norma transcrita (se refiere al artículo 568 del Acuerdo 041 de 2005, que reprodujo el texto del artículo 733 del Estatuto Tributario) dispuso la existencia de dos situaciones: i) que la inspección se practique por solicitud del contribuyente, en cuyo caso, la suspensión del término para resolver opera «...mientras dure la inspección» y, ii) que la inspección se realice de oficio, para lo cual, prevé que la suspensión del plazo es «...hasta por tres (3) meses».

“En relación con el último supuesto, la Sala no comparte la posición de la actora, según la cual, en los casos en que la inspección se realice de oficio, el término de suspensión debe ser igual a aquellos en que se practique por solicitud del contribuyente (mientras dure la inspección), pues perdería su razón la diferenciación hecha por la norma.

“Así las cosas, dada la mencionada diferenciación la Sala considera que el término de suspensión es de tres (3) meses.

La Administración cuenta con el término de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, pero dicho término puede ser suspendido por la **práctica de la inspección tributaria**, pues no basta solo su decreto, por el término de su duración, en los casos en que la solicite el contribuyente o, por tres meses cuando se decreta de oficio²⁶.

El artículo 779 del Estatuto Tributario dispone que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena, es decir, que el término para resolver el recurso de reconsideración se suspende con la notificación del auto que ordena la inspección tributaria.

Por su parte, el artículo 734 del E.T. prevé que si transcurrido el año después de haberse interpuesto el recurso de reconsideración, la Administración no lo ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, evento en que la Administración lo declarará, de oficio o a petición de parte.

Ortiz Barbosa y del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa].

²⁵ Expediente 20003, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁶ De este alcance de la norma hacen referencia las sentencias de 10 de agosto de 2017, Exp. 20705, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E), de 29 de junio de 2017, Exp. 20003, Stella Jeannette Carvajal Basto, de 26 de julio de 2012, Exp. 18380, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, de 11 de noviembre de 2010.

Al respecto, se reitera²⁷, no basta que en ese plazo el acto sea proferido, se requiere que, en ese mismo lapso, se dé a conocer al interesado, es decir, se le notifique debidamente, pues hasta que el afectado lo conozca no produce efectos jurídicos.

Además, en oportunidad anterior, la Sección precisó que el plazo de “*un año*”, previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo²⁸.

Así, conforme a la normativa citada, la Administración distrital debía expedir y notificar el acto que resuelve el recurso de reconsideración dentro del año siguiente, contado a partir de su interposición en debida forma. No obstante, la normativa prevé que si se practica inspección tributaria, ese término puede ser suspendido por el tiempo que dure la inspección, si se practica a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses si se lleva a cabo de oficio.

La Sala no se pronuncia sobre el parágrafo del artículo 316 del Acuerdo 180 de 2010, que establece que el término para resolver el recurso de reconsideración también se suspenderá cuando se decreten “*otras pruebas*”, pues el citado parágrafo no se aplicó en este asunto.

Como se indicó, la liquidación oficial de revisión fue notificada el 11 de agosto de 2011, por lo que la actora podía interponer el recurso de reconsideración dentro del mes siguiente, esto es, hasta el 11 de septiembre de 2011. La actora radicó el recurso el 8 de septiembre de 2011, esto es, dentro del término legal²⁹.

Interpuesto el recurso administrativo el 8 de septiembre de 2011, la Administración distrital debía expedir y notificar la decisión del mismo dentro del año siguiente, esto es, hasta el 8 de septiembre de 2012. No obstante, mediante auto N° GGI-DT-AU-00292-12 de 23 de julio de 2012, de oficio, la Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria y contable a la actora. El auto fue notificado personalmente a la actora el 10 de agosto de 2012. Así, la decisión del recurso debía notificarse hasta el 8 de diciembre de 2012.

En el mismo auto, se dispuso que la inspección tributaria y contable se llevaría a cabo “*en el domicilio principal*” el 14 de agosto de 2012, pero esta diligencia se aplazó, inicialmente, para el 24 de agosto siguiente y

²⁷ Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20900, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁸ Sentencias del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 6 de diciembre de 2017, Exp. 21308, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiteradas en la sentencia de 8 de febrero de 2018, Exp. 22469.

²⁹ En este sentido las sentencias del 27 de marzo de 2008, Exp. 16017, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 10 de agosto de 2017, Exp. 20705, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto.

luego, para el 25 de septiembre de 2012. Mediante auto Nº GGI-DT-AU-00305-12 del 21 de agosto de 2012, se comisionó a los funcionarios Manuel de los Reyes Ariza y Luis Ortega Vargas para la práctica de la prueba ordenada.

El 25 de septiembre de 2012, se llevó a cabo la diligencia programada, en la que se practicó el interrogatorio al Director de contabilidad de la actora, quien, según el acta respectiva, lo rindió en los siguientes términos³⁰:

“PREGUNTADO: Señale usted cuál es el objeto social que desarrolla la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa COOLECHERA. **CONTESTADO:** La producción de productos lácteos como actividad principal y como actividad secundaria en la comercialización al por menor de insumos agropecuarios. **PREGUNTADO:** Diga en calidad de que entregan los cooperados la leche a la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa COOLECHERA. **CONTESTADO:** En consignación. **PREGUNTADO:** De qué manera se perfecciona el contrato de consignación entre los cooperados y la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa COOLECHERA, es decir, existe contrato de consignación entre los cooperados y la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa COOLECHERA. **CONTESTADO:** No, no existe ya que dentro del acuerdo cooperativo está contemplado o determinado la forma en que la leche es entregada por los socios a la cooperativa. **PREGUNTADO:** Discrimine para los periodos fiscales 1, 2, 3, 4, 5, y 6 de 2008 por qué conceptos se le realizaron pagos a los cooperados. **CONTESTADO:** Por entrega de leche. **PREGUNTADO:** De acuerdo a su respuesta anterior, quiero decir esto entonces que la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa COOLECHERA realiza compra de leche para su posterior venta. **CONTESTADO:** En época de escasez se le hace compra a personas distintas de los cooperados simplemente para mantener la productividad de la empresa, el mercado y la venta, cuyos volúmenes no representan ni el 1% del total de lo captado a los socios. Además, hay que tener en cuenta que existe una normativa del Ministerio de Agricultura que establece un precio mínimo de captación para los ganaderos, para el caso nuestro los cooperados, y que la cooperativa se rige por esa normatividad. **PREGUNTADO:** En los periodos objeto de discusión se realizaron estas compras de leche por escasez como lo ha indicado usted. **CONTESTADO:** Sí. **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 determinó el Consejo de Estado en un fallo favorable a la Cooperativa. **PREGUNTADO:** Tiene algo más que agregar. **CONTESTADO:** No.”

Además, la Administración pidió la siguiente información:

“Copia auténtica de los estatutos vigentes para la época de los hechos, es decir, año fiscal 2008, de igual manera la entrega de un cuadro de ventas de todos los productos del año 2008, proceso

³⁰ Cfr. FI. 209 Tomo II

liquidatorio mes a mes de tres cooperados para la vigencia 2008 los de mayor representación, copia de los volantes o registros en consignación de entrega y liquidación de la leche líquida a los cooperados y los egresos de pagos mes a mes de todo el año 2008.”

Para el efecto le otorgó “*diez días hábiles a partir de la fecha.*”

El 9 de octubre de 2012, la actora entregó la siguiente información³¹:

“1. Copia autenticada de los estatutos de la Cooperativa vigentes durante el año 2008.

“2. Copia simple de los RECIBOS DE CONSIGNACIÓN DE LECHE por el periodo enero – diciembre de 2008, de tres socios de esta Cooperativa.

“3. Liquidaciones quincenales de leche recibida en consignación por parte de tres socios durante el periodo enero – diciembre de 2008.

“4. Copias simples de los comprobantes de egreso por el periodo enero - diciembre de 2008, correspondientes al pago de las liquidaciones citadas en el punto tres.”

Por lo anterior, la Sala encuentra que, en efecto, la inspección ordenada de oficio se practicó, por lo que el término para decidir el recurso de reconsideración se suspendió por tres meses.

Por tanto, notificado el auto que decretó la inspección el 10 de agosto de 2012, el término se suspendió por tres meses, esto es, hasta el 10 de noviembre de 2012. Así, el conteo del término que se suspendió, continuó a partir del día siguiente.

Dado que al 10 de agosto de 2012 habían transcurrido 11 meses y dos días calendario, faltaban por transcurrir 28 días calendario cuyo conteo siguió el 11 de noviembre de 2012 y venció el 8 de diciembre de 2012.

La Administración resolvió el recurso de reconsideración mediante la **Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012**, notificada por edicto desfijado el 7 de diciembre de 2012.

Así, la Sala encuentra que el distrito demandado resolvió el recurso administrativo dentro del término legal, por lo que no se da prosperidad al recurso de apelación interpuesto en cuanto alega que se configuró el silencio administrativo positivo.

Por este aspecto, no se desvirtuó la legalidad de la **Resolución GGI-DT-RS-01227 del 17 de diciembre de 2012**, por la cual se negó la solicitud del silencio administrativo positivo.

De si los ingresos de la actora por concepto de venta de leche líquida están excluidos o no del impuesto de industria y comercio

³¹ Cfr. Fl. 245 T. II

La apelante insiste en que los ingresos por concepto de venta de leche líquida están excluidos del impuesto de industria y comercio, porque esta es una etapa necesaria y constituye la culminación de la producción primaria, actividad excluida de ICA, que se 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 siguiente³²:

“Artículo 39º.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior³³ continuarán vigentes:

“1. (...)

“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 del Concejo Distrital de Barranquilla establece la prohibición de gravar la producción primaria, en los siguientes términos:

“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.

³² “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”

³³ 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”.

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 pesca³⁴.

Entonces, la normativa prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, las actividades económicas que se desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna³⁵.

Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado lo siguiente³⁶:

“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 1983³⁷.

En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015³⁸, 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”*.

³⁴ Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). *Sectores económicos*. Recuperado de: http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/sectores_economicos

³⁵ 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

³⁶ 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.

³⁷ 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.

³⁸ Exp. 19650, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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”*³⁹.

Coolechera, 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 2008]. 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].

³⁹ 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.

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 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, Coolechera capta o recibe la leche que producen los hatos de sus asociados, aunque excepcionalmente puede comprarla a productores no asociados, 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, Coolechera asocia productores de leche, estos entregan el producto natural a la Cooperativa. Según lo afirma el Director de Contabilidad de la Cooperativa, la entrega 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.

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.

En relación con los procesos a que es sometida la leche líquida en la planta de Coolechera, por solicitud de la demandante, se ordenaron y practicaron, en el proceso, los siguientes dictámenes periciales:

I. Dictamen pericial rendido por ingeniero químico

Esta experticia versa sobre lo siguiente: (i) Si la actividad que realiza Coolechera sobre la leche es de transformación del producto natural, o si tiende a la conservación del mismo y (ii) si la venta de leche líquida que realiza Coolechera es una actividad que se desarrolla para continuar o no el 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.

Al respecto, el perito informó que el proceso productivo de la leche comprende las etapas de ordeño, procesamiento y consumo o elaboración posterior. Que *"El proceso productivo en sí ocurre por tanto en las dos primeras etapas; etapa de ordeño y la etapa de procesamiento"* y define esta última etapa, de la siguiente manera:

"La etapa de procesamiento tiene como objetivo acondicionar la leche para su distribución y consumo final; consiste en la secuencia de operaciones que se inicia en su recolección y envasado en las cantinas lecheras al momento del ordeño, su transporte hacia centro de acopio, transporte hasta la planta de lácteos, en la cual se pasa por operaciones físicas, hasta su envasado en las presentaciones comerciales que llegan al consumidor final" [A continuación inserta un diagrama de flujo de procesos de Coolechera].

El diagrama de flujo muestra que la leche cruda, después de los análisis de calidad fisicoquímicos previos, es recibida en la planta, sometida a los procesos de estandarización, homogenización, pasteurización, envase y embalaje para su comercialización.

En cuanto a los procesos en **la planta de lácteos de la leche líquida**, asunto que interesa en el proceso, el perito informó lo siguiente:

"1. Se observó la operación de recibo de la leche procedente de los puntos de acopio en camiones cisterna refrigerados. Allí mediante un sistema mecanizado, la leche es descargada desde los camiones hacia una batería de tanques de recibo y almacenamiento refrigerado. Desde estos tanques, según la calidad y las necesidades de la producción son enviados hacia las líneas de leches, o hacia la línea de yogur.

"2. **Línea de leches líquidas:** La leche es sometida en las líneas de leches líquidas, a un proceso de filtración, termización, pasteurización y ajuste del porcentaje y dispersión del tamaño de los glóbulos de grasas en la suspensión -homogenización- en cumplimiento de las normas legales con el fin de preservar su

naturaleza, evitar la separación de la emulsión y controlar el desarrollo de la flora microbiana y, por ende, el deterioro de la leche.

“3. El proceso de pasteurización consiste en someter a temperaturas preestablecidas y por un breve lapso a la leche de tal manera que se evite su deterioro por microorganismos en el tiempo. En la planta de COOLECHERA existen dos líneas de pasteurizado:

“La línea de producción de leche entera, que se realiza a una temperatura de 65 a 70 grados centígrados, y la línea de producción leche tratada a ultra-altas temperaturas (UTH por sus siglas en inglés) en el cual la leche es sometida durante corto tiempo a temperaturas aproximadas de 120 grados centígrados –sin llegar al punto de ebullición de la leche-. La pasteurización en esta planta cumple estándares de automatización de alto grado, que incluye el envasado final, donde no existe contacto entre el producto y los trabajadores de la planta, lo que reduce los riesgos de contaminación o alteraciones que afecten la calidad comercial del producto. El decreto 606/2006 ya mencionado denomina a la leche como leche higienizada, la que se garantiza como leche inocua al igual que otros productos que sean sometidos al mismo tratamiento.

“[...].

“Se resume el análisis así: Se observó que en cada una de las etapas descritas en el proceso de la línea de leches no producen cambios químicos esenciales en la leche, puesto que no se introducen a las líneas de leche sustancias que reaccionaran químicamente, lo cual se verifica en las pruebas de calidad en laboratorio de la planta. Y las operaciones de termizado, homogenización y pasteurización son operaciones unitarias esencialmente físicas y se realizan con el propósito de destruir su flora patógena y la casi totalidad de flora banal, sin alterar de manera esencial ni su valor nutritivo ni sus características fisicoquímicas y organolépticas.

“4. Dictamen pericial

“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”. (Subraya la Sala)

De acuerdo con la prueba pericial practicada por el ingeniero químico, la leche recibida por Coolechera es sometida a termizado, homogenización y pasteurización, que son operaciones esencialmente físicas que no implican la transformación del producto, toda vez que no alteran, de

manera esencial, ni su valor nutritivo ni sus características fisicoquímicas y organolépticas⁴⁰.

II. Dictamen pericial rendido por contador

Este dictamen se ordenó para *"Establecer si el mayor valor de la leche líquida en que incurre Coolechera Ltda, es producto o no de los costos administrativos de su proceso de conservación y aprovechamiento"*.

Sobre el objeto de la prueba, el dictamen pericial informa lo siguiente:

"El objeto del sistema de costos aplicado en la Cooperativa consiste en acumular en cuentas contables los tres elementos básicos del costo de los productos fabricados, la materia prima, la mano de obra directa y los gastos indirectos de fabricación, estos se acumulan de acuerdo con los departamentos o centros de costo [...] y se cargan los costos incurridos en el procesamiento de las unidades que pasan a través de él [...]. Este sistema permite conocer los costos de los productos producidos, los costos de los inventarios de productos en procesos y terminados, las cantidades producidas, los precios de ventas, las cantidades vendidas, utilidad y rentabilidad de cada producto.

"Los centros de costos que se afectan en la producción de leche líquida son: transporte, centro de acopio, planta proceso I Pasteurización y Planta proceso II Ultra pasteurización.

"[...].

"A continuación se describen los elementos que conforman los costos de producción. Tres elementos que se usan ampliamente son costos de materia prima, costos de mano de obra y costos generales de producción.

"Materia prima, es la leche recibida de los hatos ganaderos de los cooperados y no cooperados recogida por la empresa para ser entregada al centro de acopio más cercano. Esta leche se reconoce como costo de materia prima mediante la contabilización del documento interno de control de recibo de leche denominado *"recibo de leche en consignación"*, elaborado al momento de la entrega de la leche en la finca al transportador.

"Mano de obra, conformada por obreros, técnicos, administrativos, servicios y dirigentes [...]. Se reconocen los costos por salarios, prestaciones sociales legales y extralegales, seguridad social integral, aporte a caja de compensación, uniformes y calzados, alimentación, programas de capacitación, viáticos, gastos de representación y otros gastos laborales [...].

"Costos generales de fabricación, corresponden a los servicios de energía, agua y acueducto aplicados a las plantas procesadoras y

⁴⁰ "Las propiedades organolépticas son todas aquellas descripciones de las características físicas que tiene la materia en general, según las pueden percibir los sentidos, como por ejemplo su sabor, textura, olor, color o temperatura. [https://es.wikipedia.org/wiki/Propiedad_organoléptica]

centros de acopio, empaques, mantenimiento preventivo y correctivo de maquinarias, tanques de almacenamiento, sistemas de enfriamiento, máquinas empacadoras, laboratorios, servicios generales de aseo, mantenimiento del inmueble donde funciona la planta, impuestos, establecimientos de medidas ambientales para el desarrollo sostenible, transporte de materia prima, depreciación de la maquinaria, talleres de mantenimiento, etc.

"Para evidenciar la práctica del sistema de costos por procesos, se revisó la documentación interna y externa utilizada en las secciones correspondientes, como los recibos de leche, transferencias internas, vales de salidas, facturas y demás documentos contables [...].

"En el caso de la producción de leche líquida esta actividad se caracteriza por ser muy dinámica y de gran valor agregado, ya que por ser la leche tan perecedera esta debe procesarse lo más rápido posible. Dentro de los avances tecnológicos aplicados se encuentran los tanques de pasteurización, a través de este método se logra la prolongación de la leche por más tiempo, puesto que elimina toda bacteria que provoca la descomposición de esta. Las leches fluidas han tenido también un crecimiento importante, sobre todo con la introducción de empaques de larga duración (tipo UHT), que hacen que el producto no requiera refrigeración para su transporte y almacenamiento.

"DICTAMEN

Del análisis de lo expresado anteriormente se deduce que la producción de leche por parte de Coolechera [...] corresponde al sector primario ganadero, que realiza la actora por cuenta de cooperados al vender leche líquida después de un proceso de enfriamiento y pasteurización. /Por lo que el mayor valor de la leche líquida corresponde a costos administrativos que se incurren en el proceso de conservación y aprovechamiento". (Subraya la Sala)

A solicitud de la parte demandada, el perito contador adicionó su dictamen⁴¹, en el sentido de explicar *"el costeo de una unidad de producción, un litro de leche, en un sistema de costos acumulativos y de un solo producto"*. Además, consignó que la relación entre los cooperados y la Cooperativa se rige por los estatutos y reglamentos de la Cooperativa. Que contablemente *"existe una cuenta corriente en contabilidad"* que *"se afecta en la sesión débito cada quince días que se les cancela al cooperado por la leche entregada"* y que *"se afecta en los créditos por los pagos que realiza el cooperado, que se descuentan del valor de la leche entregada, los descuentos son: servicio de celulares, asistencia técnica, venta de insumos, pagos de créditos de fomento lechero y otros servicios que la cooperativa presta al cooperado"*.

El dictamen rendido por el perito contador establece que el mayor valor de la leche líquida corresponde a costos administrativos que se incurren en el proceso de conservación y aprovechamiento de la leche líquida,

⁴¹ La adición del dictamen está en cuaderno separado.

aspecto que corrobora que la producción de leche por parte de Coolechera hace parte de la producción primaria.

Además, 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.

Por lo anterior, 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 2008⁴², no están sujetos al impuesto de industria y comercio, toda vez que hace parte de la producción primaria, puesto que Coolechera recibe de sus asociados el producto natural, 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.

Si bien, en los estatutos se establece la posibilidad de comprar leche a productores no asociados, se aportó al expediente el libro del movimiento de captación de leche **por asociado** de enero a diciembre del 2008 y de manera alguna se acreditaron las operaciones de compra de leche de la actora a no asociados durante el año gravable 2008. Así mismo, la actora reconoció que esas compras son excepcionales.

Además, no puede confundirse la captación de leche que hace la cooperativa de sus asociados en los términos establecidos en los estatutos, con la compra de la leche a productores no asociados.

Cabe advertir que en sentencia del 16 de junio de 1995, expediente 7022, en el 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. Al respecto, precisó lo siguiente:

“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

⁴² “En los casos en que las autoridades locales establezcan un periodo de causación del tributo distinto al definido por el legislador y, con fundamento en esa norma territorial, los obligados declaren y paguen el impuesto, la Sala ha considerado que “deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe”. Sentencia 25 de julio de 2016, 21931, Martha Teresa Briceño de Valencia.

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)

Por las razones expuestas, la Sala decide dar prosperidad parcial al recurso interpuesto por la demandante.

En consecuencia, la Sala revoca la sentencia apelada y, en su lugar, accede a declarar la nulidad de los actos administrativos de determinación del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008 [Bim. 1 a 6] y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora, correspondientes a los seis bimestres del año gravable 2008 y denegar las demás pretensiones de la parte demandante [la nulidad de la Resolución GGI-DT-RS-01227 del 17 de diciembre de 2012, por la que se negó la solicitud del silencio administrativo positivo] .

Se niega la condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁴³, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas 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, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

1. **DECLARAR** la nulidad de la liquidación oficial de revisión GGI-FI-LR-00105-11 del 9 de agosto de 2011 del impuesto de industria y comercio de los seis bimestres del año gravable 2008, proferida por la Secretaría de Hacienda del D.E.I. y P. de Barranquilla y de la Resolución GGI-DT-RS-00911 del 6 de noviembre de 2012 que, al resolver el recurso de reconsideración, confirmó la liquidación recurrida.

2. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora, correspondientes a los seis bimestres del año gravable 2008.

3. **NEGAR** las demás pretensiones, por las razones expuestas en la parte motiva.

4. **NEGAR** la condena en costas en esta instancia.

Se reconoce personería al doctor GIOVANNI FRANCISCO PARDO CORTINA como apoderado del distrito demandado, en los términos y

⁴³ 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”.

para los efectos del memorial que está en el folio 541 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ