



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2020-00545-01 (27630)
Demandante: Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. Coolechera
Demandada: Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla
Temas: ICA 2015. Producción primaria. Actividad excluida

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos¹ por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 10 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió²:

1. Declarar no probadas las excepciones de mérito formuladas por el Distrito de Barranquilla.
2. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00323-18 de 5 de octubre de 2018 y la Resolución No. GGI-DT-RS-363-2019 del 12 de diciembre de 2019, por medio de la cuales se modificó la declaración privada que presentó Coolechera por concepto de impuesto de industria y comercio del año 2015, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
3. Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración presentada por la demandante en el Formulario No. 41591190200 de 16 de febrero de 2016.
4. Negar las demás pretensiones de la demanda.
5. Sin costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 16 de febrero de 2016, la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. (en adelante, Coolechera) presentó declaración del impuesto de industria y comercio del año 2015, en la que registró un total de ingresos por actividades no sujetas de \$83.132.691.000.³

¹ Ingresó al despacho el 05 de mayo de 2023. SAMAI CE, Índice 3.

² SAMAI CE, Índice 27.

³ SAMAI CE, Índice 21. RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_MEMORIAL_08001233300020200054(.zip). Carpeta. 002.2020-00545_DEMANDA_COOPERATIVA_DE_PRODUCTORES_DE_LECHE_DE_LA_COSTA_ATLÁNTICA_LTDA. Pdf. p.152



Previo Requerimiento Especial GGI-FI-RE-00172-18 del 09 de abril de 2018⁴ y oportuna respuesta de la contribuyente el 18 de julio de 2018⁵, la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla, profirió Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-00323-18 del 05 de octubre de 2018⁶, por la que modificó la declaración señalada para rechazar ingresos por actividades no sujetas e imponer sanción por inexactitud (100% de la diferencia entre el impuesto determinado y el declarado).

Recurrida por la demandante la anterior liquidación, fue confirmada mediante la Resolución GGI-DT-RS-363-2019 del 12 de diciembre de 2019⁷.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁸:

«A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00323-18 del 5 de octubre de 2018, por medio de la cual se modificó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2015, y la Resolución No. GGI-DT-RS-363-2019 del 12 de diciembre de 2019, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, actos administrativos expedidos por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla.

B. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca la firmeza de la declaración del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2015 presentada por COOLECHERA mediante formulario No. 41591190200 el 16 de febrero de 2016.

C. Condena en costas (incluidas las agencias en derecho) a la DIAN de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1, 3.1.2 y 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003.

La condena en agencias en derecho con la finalidad de reparar los daños por los costos en que Coolechera ha tenido que incurrir, para ejercitar sus acciones de defensa a lo largo de todos los procesos que anualmente y de manera periódica inicia la administración contrariando la jurisprudencia del Consejo de Estado que ha ratificado en múltiples casos idénticos entre las mismas partes lo planteado en esta instancia judicial.»

Invocó como vulnerados los artículos 13 y 29 de la Constitución; 39.2 letra a) de la Ley 14 de 1983; 23 de la Ley 383 de 1997; 647 y 648 del ET (Estatuto Tributario); 57 del Decreto Distrital 924 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación⁹:

Coolechera no es una gran superficie ni un comercializador que compra y vende leche, tampoco el consumidor final de ese producto, simplemente, es el vehículo para la culminación de la actividad primaria ganadera. Fueron los ganaderos los que constituyeron su propia cooperativa con el propósito de que a través de esta se

⁴ SAMAI CE. Índice 21. Carpeta. Coolechera ANT 10. Pdf. pp.52 a 62 y Carpeta. Coolechera ANT 11. Pdf pp.1 a 7.

⁵ SAMAI CE. Índice 21. Carpeta Coolechera ANT 11. Pdf. pp.21 a 36.

⁶ SAMAI CE Índice 21. Carpeta Coolechera ANT 12. Pdf. pp.16 a 34.

⁷ SAMAI CE Índice 21. Carpeta Coolechera ANT 4. Pdf. pp.20 a 55.

⁸ SAMAI CE Índice 21. RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_MEMORIAL_08001233300020200054(.zip). Carpeta. 002.2020-00545_DEMANDA_COOPERATIVA_DE_PRODUCTORES_DE_LECHE_DE_LA_COSTA_ATLÁNTICA_LTDA. Pdf. pp. 1 a 47.

⁹ Id. Pdf. pp. 7 y siguientes.



obtuvieran mejores condiciones de comercialización. Lo anterior, en el marco del acuerdo cooperativo, conforme con las previsiones de la Ley 79 de 1988.

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

La legislación aplicable no exige ser ganadero para la exclusión del impuesto de industria y comercio. El único requisito para que opere la exclusión, según el Decreto 924 de 2011¹⁰, es que el producto no sufra ninguna transformación¹¹, y la pasteurización que realiza Coolechera no la implica, con lo cual no se podía gravar con ICA la actividad desarrollada.

Se vulneró el derecho a la igualdad, y se actuó con deslealtad procesal porque no se aplicó el precedente del Consejo de Estado¹² que resolvió un asunto con circunstancias fácticas similares, entre las mismas partes, y definió que la pasteurización hace parte de la actividad primaria ganadera.

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

No procede la sanción impuesta en los actos demandados debido a que, en este caso, no se configura el hecho sancionable y la existencia de precedentes jurisprudenciales que avalan la interpretación de la contribuyente, dan cuenta de una diferencia de criterios.

Debe condenarse en costas y perjuicios *-en la modalidad de agencias en derecho-* a la demandada como consecuencia de seguir cuestionando asuntos definidos por la jurisdicción.

Contestación de la demanda

El distrito se opuso a las pretensiones de la actora¹³, por considerar que carecen de sustento fáctico y jurídico.

La no sujeción al impuesto se predica del productor primario (ganadero) que, en su entender, no sería en estricto sentido Coolechera, por cuanto es un intermediario que desarrolla la actividad comercial de compraventa de leche líquida con sus asociados por un precio¹⁴. En la contabilidad de la cooperativa se observó que: (i) la leche comprada a

¹⁰ Estatuto Tributario de Barranquilla vigente para la época de los hechos.

¹¹ También lo precisó así, la sentencia del 17 de noviembre de 2006 (exp. 15529, CP: Héctor J. Romero Díaz)

¹² Sentencias del 16 de junio de 1995 (exp. 7022, CP: Consuelo Sarria Olcos); del 23 de agosto de 2018 y 18 de julio de 2019 (exps. 21928 y 21928, CP: Milton Chaves García) y 20 de agosto de 2020 (exps. 24427 y 24933, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹³ SAMAI CE. Índice 21. RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_MEMORIAL_08001233300020200054(.zip). Archivo. 027)_CONT+EXC.FONDO TRASLADA-BQUILLA 2020-545.

¹⁴ Cita la sentencia del 29 de mayo de 1992 (exp. 3946, CP: Jaime Abella Zárate)



los asociados se lleva directamente a la cuenta materia prima; (ii) la comercialización de la leche por la actora genera una utilidad; y (iii) en los activos de la demandante no hay registro de semovientes. Además, se encontró que los estatutos de Coolechera la autorizan a comercializar la producción.

Coolechera es una persona jurídica distinta a sus asociados que no tiene la calidad de productor primario, por tanto, la disminución de la base gravable con ocasión de esa actividad generaría un doble beneficio fiscal.

Si bien la sentencia del Consejo de Estado¹⁵ citada en la demanda precisa que la pasteurización no implica una transformación, insistió en que, a su juicio, cuando el productor primario vende a la cooperativa la leche, la operación se torna actividad comercial. Además, no guarda similitud con el problema jurídico que ahora se debate - *compraventa de leche*-, y se trata más de un argumento de autoridad que jurisprudencial, pues para ello es necesario agotar el procedimiento de extensión de jurisprudencia.

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

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, en tanto los ingresos declarados como no sujetos debían gravarse con ICA, sin que haya diferencia de criterios de interpretación, siendo que la actora no es productor primario ganadero. Finalmente, formuló las excepciones de: «*legalidad de las actuaciones surtidas por el distrito de barranquilla*»; «*no demostración de los cargos formulados*» y «*genérica*».

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹⁶, por considerar que:

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

La demandada no demostró que la operación que realiza Coolechera con sus asociados constituye actividad de comercialización que exceda los acuerdos estatutarios.

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

¹⁵ Sentencia del 16 de junio de 1995 (exp. 7022, CP: Consuelo Sarria Olcos)

¹⁶ SAMAI CE. Índice 27.



sin las constancias de los pagos realizados.

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

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión del tribunal¹⁷. Al efecto argumentó que, si bien utilizó en forma impropia la expresión “*daño emergente*”, la pretensión de condena en costas al Distrito de Barranquilla en la modalidad de agencias fue una sola, y a ella tiene derecho a causa de la defensa judicial en la que tuvo que incurrir frente a los actos demandados, de manera que, el tribunal debió estudiar de forma contextualizada el argumento y abstenerse de solicitar el agotamiento del requisito de procedibilidad.

La normativa sobre la causación de costas no implica demostrar el pago ni tiene límite temporal, pues basta con la existencia de los medios de prueba en el momento de la liquidación. Con todo, Coolechera probó la causación de agencias en derecho, al efecto allegó con la demanda propuesta de servicios por asesoramiento legal, facturas de venta y certificación de Ernst & Young SAS sobre tales pagos; por lo que solicitó revocar los numerales 4 y 5 de la sentencia impugnada.

La **demandada** apeló la decisión del tribunal¹⁸. Reiteró lo aducido en la contestación en cuanto a que: la demandante realiza una actividad comercial de compra y venta de leche líquida con asociados por un precio, que (i) la leche comprada a los asociados se lleva directamente a la cuenta materia prima; (ii) la comercialización de la leche por la actora genera una utilidad y (iii) en los activos de la demandante no hay registro de semovientes. Así mismo, que se trata de una persona jurídica distinta a sus asociados, de lo que surgiría un doble beneficio fiscal.

Censuró la decisión del *a quo*, al considerar que carece de respaldo probatorio pues la contabilidad de Coolechera no demuestra que su ingreso es producto de la actividad no gravada. Al respecto, insistió en que la sociedad actora no puede ser tratada como productor primario, pues más allá del proceso realizado a la leche *-pasteurización que no implica transformación-*¹⁹, se trata de una adquisición *-al ganadero productor primario-* y posterior venta que, en su criterio, corresponde a actividad comercial gravada, con lo cual procede revocar la sentencia de primera instancia.

Pronunciamientos finales

La **demandante**²⁰ solicitó confirmar la sentencia apelada, toda vez que, como lo precisó el tribunal reiterando la jurisprudencia del Consejo de Estado, la producción primaria de la leche comprende su pasteurización *-continuación de la actividad ganadera primaria-*. Eso, porque, como lo reconoce la demandada, la exclusión analizada no es subjetiva, sino objetiva, de modo que recae en la actividad *-primaria-* y no sobre una persona en particular. Actividad que, en este caso, llevan a cabo conjuntamente la actora y sus cooperados. El pago al asociado al recibir la leche para pasteurizar atiende a lo pactado en el acuerdo cooperativo y constituye el reconocimiento del precio de la leche hasta el

¹⁷ SAMAI CE. Índice 19. Enlace al SAMAI Tribunal. Índice 22.

¹⁸ SAMAI CE. Índice 19. Enlace al SAMAI Tribunal. Índice 14.

¹⁹ Sentencia del 16 de junio de 1995 (exp. 7022, CP: Consuelo Sarria Olcos)

²⁰ SAMAI CE. Índice 49.



momento en que Coolechera asume la responsabilidad de culminar el proceso productivo, haciéndola apta para el consumo humano y posterior comercialización. Coolechera no es una entidad generadora de utilidades, pues el exceso o beneficio neto es reinvertido en sus fines sociales.

La demandada deja de lado la reiterada jurisprudencia de esta corporación -en procesos similares, con identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes- que reconoce la pasteurización como parte integrante del proceso productivo primario de la leche. Desconocer tales precedentes vulnera los principios de igualdad, debido proceso y de legalidad en materia administrativa, puesto que sólo los jueces, facultados con autonomía e independencia, pueden apartarse de tales decisiones vinculantes, no así, las autoridades administrativas.

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

La ausencia del hecho sancionable aducido por la demandada y la prohibición de una aplicación objetiva de esta, develan la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta a Coolechera.

La condena en costas y agencias en derecho es procedente por cuanto, su ocurrencia está probada con la propuesta de servicios legales, las respectivas facturas y el certificado detallado de los valores facturados, emitida por la compañía de asesoramiento legal.

La **demandada**²¹ reprodujo los argumentos expuestos en la apelación.

El ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las súplicas de la demanda, sin condenar en costas.

En concreto, corresponde establecer: (i) el carácter de los ingresos discutidos teniendo en cuenta si la actividad desarrollada por la actora hace parte de la producción primaria ganadera que está excluida del impuesto de industria y comercio, o si, por el contrario, constituye una actividad gravada; y (ii) si procede la condena en costas a la entidad demandada.

Se precisa que, con el recurso de apelación la demandante aclaró que, el argumento estudiado por el tribunal a título de “*daño emergente*”, no constituyó una pretensión diferente a la del reconocimiento de costas procesales en la modalidad de agencias en

²¹ SAMAI CE. Índice. 47



derecho; por lo que dicha argumentación será analizada en el pronunciamiento sobre la condena en costas.

Análisis del caso concreto

2- De si los ingresos por la venta de leche líquida están excluidos del impuesto de industria y comercio. Reiteración jurisprudencial²².

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

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

Al respecto se advierte que este mismo debate fue dirimido por la Sala en la sentencia del 13 de julio de 2023 (exp. 26404, CP: Wilson Ramos Girón), que se ocupó del estudio de legalidad de los actos de determinación oficial del ICA en el Distrito de Barranquilla por el año 2014, con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, por lo que, en lo pertinente, se reitera el criterio de decisión allí expuesto.

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

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

La teoría económica divide esta materia en tres sectores: (i) primario o agropecuario, (ii) secundario o industrial y (iii) terciario o de servicios. El sector primario comprende las actividades humanas que obtienen los productos de la naturaleza, sin ningún proceso de transformación, tales como la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la caza y la pesca²³.

Entonces, la normativa aplicable prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, las que se

²² Sentencias del 23 de agosto de 2019 (exp. 21928, CP: Milton Chaves García), del 20 de agosto de 2020 (exp. 24933, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), 13 de junio de 2023 (exp. 26404, CP: Wilson Ramos Girón) y 09 de noviembre de 2023 (exp. 27584, CP: Milton Chaves García)

²³ Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). Sectores económicos. Recuperado de: http://www.banrepultural.org/blavirtual/ayudadetareas/economia/sectores_economicos

desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna²⁴.

Frente a esta prohibición, la Sala ha considerado que²⁵, «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 1983²⁶. En el mismo sentido, en sentencia de 09 de abril de 2015²⁷, 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 comerciales²⁸».

Ahora bien, la Ley 79 de 1988 -estatuto del sector cooperativo colombiano- establece como derecho fundamental de los asociados «utilizar los servicios de la cooperativa y realizar con ella las operaciones propias de su objetivo social»²⁹; que «los aportes sociales ordinarios o extraordinarios que hagan los asociados pueden ser satisfechos en dinero, en especie o trabajo convencionalmente evaluados»³⁰; y que «las cooperativas agropecuarias pueden desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción contractual, pudiendo incluso celebrar contratos de fideicomiso con asociados o terceros.»³¹. (Se destaca)

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

²⁴ Las actividades que tienen como finalidad la transformación, alteración, modificación de las condiciones físicas y químicas de la materia hacen parte del sector secundario, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc. En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 9 de abril de 2015, (exp. 19650, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

²⁵ Sentencia del 27 de octubre de 1995 (exp. 7286, CP: Julio Enrique Correa Restrepo) citada en el fallo del 01 de octubre de 2009, (exp. 16974, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

²⁶ Sentencia del 20 de febrero de 2017 (exp. 22304, CP (E): Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y de 18 de mayo de 2017 (exp. 21059, CP (E): Stella Jeannette Carvajal Basto).

²⁷ Sentencia del 09 de abril de 2015 (exp. 19650, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

²⁸ En este sentido consultar las sentencias de 17 de noviembre de 2006, (exp. 15529, CP: Héctor Romero Díaz); del 24 de mayo de 2007 (exp. 15241, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 23 de agosto de 2007 (exp. 15514, CP: Ligia López Díaz)

²⁹ Artículo 23, numeral 1°.

³⁰ Artículo 47.

³¹ Artículo 85. «Las cooperativas agropecuarias podrán desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva o individual de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción contractual, pudiendo incluso celebrar contratos de fideicomiso con asociados o terceros.»



A esa comprensión sobre la razón misma del nacimiento de una cooperativa agropecuaria, se suma lo enfatizado por esta Sección³² en cuanto a que la no sujeción al impuesto de industria y comercio es de carácter objetivo -pues recae sobre actividades y no sobre personas- y que el proceso productivo primario finaliza con la venta de la producción, con lo cual, cuando para dicha comercialización los productores se constituyen en cooperativa³³ la no sujeción se mantiene y no muta a una actividad mercantil.

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

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

4- De lo probado en el proceso

Para la Administración, los ingresos obtenidos por Coolechera de la comercialización de leche están gravados con ICA porque no devienen de la venta primigenia de ese producto en estado natural, entre cooperados y la cooperativa. Y agregó en la apelación, que la demandante no probó su participación en esa actividad primaria de producción agropecuaria. Al respecto, consta en el expediente que con la demanda se allegó la siguiente documentación:

(i) Certificación expedida por el gerente de Producción de Coolechera, José Domingo Martínez Julio, en la que consta que no existe transformación de la leche líquida, tan solo su higienización como culminación del proceso primario de producción, haciéndola apta para el consumo. Allí se explicó que: «A. Los procesos y actividades productivas que realiza COOLECHERA tienden a la conservación del producto natural, cumpliendo con la normatividad legal nacional y con la aplicación de los métodos y técnicas de higienización requeridos entro de la industria láctea.» Y «B. Los procesos y actividades realizados por COOLECHERA concluyen el proceso productivo de la leche, el cual inicia en los hatos ganaderos de los cooperados y culmina en las instalaciones físicas de la Cooperativa con la terminación del producto final destinado al consumo.»³⁴

(ii) Dictamen pericial del 14 de agosto de 2014, emitido por el Ingeniero Químico Sigifredo José Cervera Cahuana, en el que se explica el proceso productivo de la leche y se acredita que la operación de la demandante tiene como finalidad la terminación de la actividad ganadera

³² Sentencias del 18 de julio de 2019 (exp. 21928, CP: Milton Chaves García); del 11 de junio de 2020 (exp. 22586, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 20 de agosto de 2020 (exp. 24427, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de febrero de 2021 (exp. 21932, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y, del 05 de agosto de 2021 (exp. 24378, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

³³ Ley 79 de 1988. Artículo 4. «Es cooperativa la empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general. » (Se destaca)

³⁴SAMAI CE. Índice 21. RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_MEMORIAL_08001233300020200054(.zip). Carpeta. 002.2020-00545_DEMANDA_COOPERATIVA_DE_PRODUCTORES_DE_LECHE_DE_LA_COSTA_ATLÁNTICA_LTDA.Pdf.pp.154 a 161.



primaria mediante la pasteurización para su posterior comercialización como leche líquida apta para el consumo humano³⁵. Lo concluido fue: «1. Como conclusión se deduce del análisis de los procesos y actividades productivas que realiza Coolechera tiende a la conservación del producto natural, en cumplimiento de la normatividad legal y con la aplicación de los métodos y técnicas de higienización estándares de la industria láctea. 2. En su dimensión operacional tecnológica productiva, el suministro al distribuidor final de la leche para su consumo bajo la modalidad comercial sí es continuación del proceso productivo iniciado en los hatos ganaderos de los cooperados y que culmina en las instalaciones físicas de la Cooperativa con la terminación del producto final.»

(iii) Certificado del Revisor Fiscal de la demandante en el que consta: «Los registros contables al 31 de diciembre de 2015, incluyen propiedad, planta y equipo por \$21,393,783,994, dentro de los cuales se incluyen planta y maquinaria de pasteurización»³⁶.

(iv) Certificado del revisor fiscal de la demandante del 19 de agosto de 2020³⁷, en el que se deja constancia de los registros contables que Coolechera hace de la producción de leche líquida, así: la leche proveniente de los hatos de los ganaderos asociados se registró en la cuenta "1310 Materias primas"; cuando la leche líquida es utilizada como materia prima en el proceso productivo se registraba en la cuenta "1315 Productos en proceso" y cuando la leche es pasteurizada para posterior venta al consumidor final se registraba en la cuenta "1320 Productos terminados". Igualmente, se explica que los excedentes, resultado de la venta de leche líquida detráidos los costos de pasteurización son destinados a reserva de protección de aportes sociales, al fondo de educación y al fondo de solidaridad, y el remanente, a revalorización de aportes, servicios comunes y de seguridad social, todo conforme con los estatutos y las normas del cooperativismo en Colombia.

(v) Certificado de la Revisoría Fiscal de Coolechera del 10 de abril de 2018³⁸. En este se explica el manejo contable dado a la leche desde el año gravable 1987 y en el año gravable 2015, consistente en la entrega de leche por parte de los ganaderos a la Cooperativa por lo que se reconoce un valor al asociado y la cooperativa continúa con el proceso de pasteurización y consecuente venta al consumidor final.

Así, el recuento de pruebas precedente demuestra contablemente la participación de la actora en la fase final de producción primaria de la leche, encargándose la cooperativa de higienizar el producto y venderlo a terceros.

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

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

En esa misma línea, el artículo 7 del estatuto cooperativo en comento, indica que son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus propios asociados, en

³⁵ Id. Pdf. pp.166 a 175.

³⁶ Id. Pdf. p.222.

³⁷ Id. Pdf. pp.224 a 231.

³⁸ Id. Pdf. pp.233 y 234.



desarrollo de su objeto social. El artículo 23 ib. fija como derecho de los asociados, realizar con las cooperativas que conforman, las operaciones propias de su objeto social. Lo que, en este caso, se entiende corresponde a la comercialización de leche pasteurizada.

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

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

De igual manera, el artículo 85 de la Ley 79 de 1988 establece que las cooperativas agropecuarias pueden desarrollar sus actividades por medio de la explotación colectiva o individual de la tierra y los bienes vinculados a ella, dentro de la más amplia concepción contractual. Luego, la propiedad de los semovientes y predios no necesariamente debe encontrarse en cabeza de la cooperativa.

A lo que se agrega lo puntualizado por la Sección³⁹, que se reitera en este caso, en cuanto a que la comercialización del producto primario, con la participación de un ente cooperativo, conformado por los mismos ganaderos, no muta a una actividad mercantil y, por lo tanto, la sujeción se mantiene.

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

³⁹ Sentencias del 18 de julio de 2019 (exp. 21928, CP: Milton Chaves García); del 11 de junio de 2020 (exp. 22586, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 20 de agosto de 2020 (exp. 24427, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de febrero de 2021 (exp. 21932, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 05 de agosto de 2021 (exp. 24378, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) del 09 de noviembre de 2023 (exp. 27584, CP: Milton Chaves García) y del 13 de julio de 2023 (exp. 26404, CP: Wilson Ramos Girón)



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

En suma, la Sala reitera⁴⁰ que, como la actora recibe de sus asociados la leche que proviene de los hatos para conservarla, procesarla y luego venderla a terceros -parte final del proceso productivo primario- y la Cooperativa no compra a sus asociados la leche apta para el consumo humano para luego venderla a terceros, lo que Coolechera hace es vender leche en condiciones aptas para el consumo en asocio con sus cooperados.

De manera que la actividad cuestionada a la actora sí encuadra en el tipo de exclusiones definidas en el artículo 57 del Decreto Distrital 924 de 2011, razón por la cual los ingresos obtenidos por Coolechera por la comercialización de la leche líquida, en el año gravable 2015, no están sujetos al impuesto de industria y comercio.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, se establece que en este caso los ingresos obtenidos por Coolechera en el año gravable 2015 por la comercialización -en asocio con sus cooperados- de la leche líquida en condiciones aptas para el consumo, no están sujetos al impuesto de industria y comercio.

En consecuencia, en cuanto al debate de fondo, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

6- La actora apelante solicita revocar la negativa de condenar en costas al Distrito de Barranquilla, dadas las pruebas que obran en el proceso que demuestran su causación.

Al respecto se recuerda la remisión ordenada por el artículo 188 del CPACA, al artículo 365 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), en particular el mandato según el cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*. Igualmente, que las costas procesales comprenden los gastos del proceso y las agencias en derecho (art. 361 ib.). Estas últimas no necesariamente corresponden al monto efectivamente pagado a los abogados⁴¹.

Examinado el expediente, se encuentra acreditada la causación de costas -agencias en derecho-, pues la actora allegó con la demanda⁴² copia de la propuesta de servicios profesionales de Ernst & Young SAS del 20 de abril de 2020 para la presente representación judicial, que incluye las dos instancias, factura EY16562 del 04 de mayo de 2020 y certificación de pago de los servicios profesionales emitida por la misma firma asesora, que reiteró y actualizó en la apelación y aportó las facturas EY20784 del 10 de

⁴⁰ Se reitera el criterio expuesto en sentencia del 18 de julio de 2019 (exp. 21928, CP: Milton Chaves García)

⁴¹ Sentencias del 09 de marzo de 2017 (exps. 21718 y 21753, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 06 de septiembre de 2017 (exp. 21719, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y 01 de julio de 2021 (exp. 25471, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)

⁴² En auto de 10 de noviembre de 2021 el tribunal incorporó como pruebas documentales, las allegadas con la demanda, entre ellas, la Factura Electrónica de Venta EY16562 y la certificación de 26 de junio de 2020 expedida por la directora Financiera de Ernst & Young SAS.



septiembre de 2020, EY34578 del 06 de mayo de 2022, EY42301 del 23 de febrero de 2023⁴³.

Documentos que demuestran los gastos incurridos por la actora en procura de su defensa judicial en este medio de control y, por consiguiente, hacen procedente la condena solicitada en primera instancia. En igual sentido, la condena en costas en segunda instancia se considera procedente al no prosperar los cargos de apelación propuestos por la demandada y estar acreditadas las exigencias para su imposición conforme con las normas y pruebas citadas.

Así, se ordenará al *a quo* tramitar el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en cuenta las reglas previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016, de la Sala Administrativa Consejo Superior de la Judicatura⁴⁴.

De acuerdo con lo anterior, la Sala revocará los numerales 4 y 5 de la sentencia apelada y, en su lugar, condenará en costas -agencias en derecho- en ambas instancias a la parte demandada. En lo demás, la confirmará.

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

FALLA

1. **Revocar** los numerales 4 y 5 de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Condenar en costas -agencias en derecho- a la entidad demandada, conforme con el artículo 188 del CPACA. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016, del Consejo Superior de la Judicatura.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. Condenar en costas en esta instancia a la entidad demandada, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

⁴³ SAMAI CE. Índice 30. En auto del 26 de febrero de 2024, el despacho sustanciador incorporó como pruebas de oficio las facturas EY20784, EY34578 y EY42301; providencia que se encuentra ejecutoriada.

⁴⁴ Sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 24159, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)



Radicado: 08001-23-33-000-2020-00545-01 (27630)
Demandante: Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. - Coolechera

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>